Axiomatisch voorbehoud bij beoordelingsverklaringen?

Prof. J.H. Blokdijk

LEZERS REAGEREN

In december 1995 heeft collega H. Baas in dit blad een heldere en strak logische beschouwing gepubliceerd over de beoordelingsopdracht en het axiomatisch voorbehoud. Hij komt daarin tot enkele belangwekkende conclusies. Zo onderschrijf ik volledig zijn uitspraak dat het kwantitatief axiomatisch voorbehoud uitsluitend betrekking heeft op de (on)betrouwbaarheid en niet op de (on)nauwkeurigheid. Hoewel dit logisch voortvloeit uit de ratio voor de aanvaardbaarheid van deelwaarnemingen in de accountantscontrole, verheldert een dergelijke uitspraak de theorie.

Ik koester echter twijfel ten aanzien van zijn conclusie dat het axiomatisch voorbehoud bij de beoordelingsopdracht een bredere strekking heeft dan bij de controle-opdracht. Ten aanzien van het kwalitatief axiomatisch voorbehoud uit hoofde van de onmogelijkheid voortdurend aanwezig te zijn op alle plaatsen waarop zich voor de verantwoording relevante gebeurtenissen (kunnen) voltrekken, merkt Baas op dat hier geen sprake is van de fysieke onmogelijkheid, maar van een beperkte opdracht. Met andere woorden: het gaat hier niet om het beperkte 'kunnen' van de accountant, maar om het beperkte 'willen' van de opdrachtgever.

Dan is het voorbehoud echter niet meer *axiomatisch*! Het verschil tussen de twee opdrachten is gelegen in werkzaamheden die de accountant in beginsel wel *kan* uitvoeren, maar bij een beoordelingsopdracht niet *hoeft* te verrichten. De beoordelingsopdracht is de wereldwijd gesanctioneerde *subjectieve* verhindering!

Als men de gedachte loop van Baas zou volgen, zou de definitie van het axiomatisch voorbehoud moeten worden uitgebreid met datgene wat de accountant niet 'hoeft'. Hiervan ben ik geen voorstander: het wekken van begrip voor het

axiomatisch voorbehoud is nu al moeilijk genoeg. Ik heb daarvoor nog een andere, meer fundamentele reden; daarop kom ik aan het einde van dit betoog terug.

Wel is het logisch dat het axiomatisch voorbehoud ook bij de beoordelingsopdracht geldt, en wel voorzover het bij een controle-opdracht óók zou gelden. Dit is in elk geval van betekenis voor het kwalitatief axiomatisch voorbehoud uit hoofde van het ontbreken van deskundigheid, zoals Baas naar mijn smaak overtuigend heeft aangetoond. Dit acht ik een waardevolle constatering, maar deze heeft betrekking op hetgeen de accountant niet 'kan'.

Met betrekking tot andere elementen van het axiomatisch voorbehoud heeft dit echter weinig praktische betekenis. In het kader van het kwalitatief axiomatisch voorbehoud uit hoofde van de onmogelijkheid van voortdurende aanwezigheid constateert Baas dat de accountant bij een beoordelingsopdracht minder vaak bij zijn cliënt aanwezig zal zijn dan bij een controle-opdracht. Dat lijkt mij niet onwaarschijnlijk, maar ten aanzien van de onmogelijkheid om *voortdurend* aanwezig te zijn, maakt dit geen verschil. Baas voert hier in feite een *kwantitatief* verschil ten tonele, hetgeen mij brengt op het laatste door hem besproken element van het axiomatisch voorbehoud.

Prof. J.H. Blokdijk is directeur van J.H. Blokdijk Advies B.V. en adviseur van ondernemingen en accountants. Daarnaast is hij hoogleraar Toegepaste Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Hij heeft vele vaktechnische functies bij het Koninklijk NIVRA vervuld en is lid van het bestuur van de Stichting Toezicht Effectenverkeer.

Volgens de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) § 120.15 omvat de beoordelingsopdracht *in het algemeen* niet de beoordeling van het systeem van interne controle en de controle van bescheiden en/of boekingen. Dat wil zeggen dat juist de controlewerkzaamheden die een enigszins *massaal* karakter kunnen aannemen, in beginsel niet behoeven te worden uitgevoerd. Maar juist bij werkzaamheden met een massaal karakter ontstaat de noodzaak voor de maatschappelijk aanvaardbare afweging van kosten en nut, die de rechtvaardigingsgrond voor het kwantitatief axiomatisch voorbehoud vormt.

De algemene regeling leidt uitzondering indien de accountant redenen heeft om aan te nemen dat de te beoordelen informatie wellicht onjuistheden van materieel belang zou kunnen bevatten; dan moet hij aanvullende of meer uitgebreide werkzaamheden verrichten (RAC, § 910.22). Dat past echter uitstekend in de maatschappelijk aanvaardbare afweging van kosten en nut, omdat er dan concrete aanwijzingen voor het nut zijn!

Nu kan bij een niet door de accountant ontdekte, nadien blijkende onvolkomenheid bij een beoordelingsopdracht de vraag rijzen of de onvolkomenheid bij een controle-opdracht wel ontdekt zou zijn: zo ja, dan heeft kennelijk de beperktheid van de beoordelingsopdracht een rol gespeeld; zo neen, dan is sprake van het kwantitatief axiomatisch voorbehoud. Als men bij een controle-opdracht het desbetreffende onderdeel niet integraal zou controleren, is vorenstaande vraag eigenlijk niet te beantwoorden; immers, bij elke deelwaarneming heeft men een kans dat de

onvolkomenheid buiten de selectie valt. Een discussie of het onontdekt blijven van een onvolkomenheid te wijten is aan de beperktheid van de opdracht of aan het kwantitatief axiomatisch voorbehoud, lijkt mij in de praktijk dan ook vruchteloos.

Behoudens ten aanzien van de deskundigheid is dus niet of nauwelijks te bepalen in hoeverre het axiomatisch voorbehoud bij *controle* zou hebben gereikt. In voorkomend geval moet de accountant dan ook maar zeggen: 'U, belanghebbende, heeft kennelijk in eerste instantie genoeg genomen met een beoordelingsverklaring, en uit hoofde van de opdracht behoefde ik de onvolkomenheid niet te ontdekken'.

Het oprekken van het axiomatisch voorbehoud tot en met hetgeen bij een beoordelingsopdracht niet 'hoeft', kan nog een andere, niet door Baas gereleveerde consequentie hebben: waarom zou hetzelfde niet gelden bij controle-opdrachten? Dit zou in een voorkomend geval kunnen leiden tot een verdediging in de trant van: 'Ik heb mij volledig aan de Richtlijnen voor de Accountantscontrole gehouden, dus mij valt niets te verwijten.' Deze verdediging is in de Verenigde Staten menigmaal aangevoerd, en ook menigmaal door rechters verworpen, en wel op gronden die vertaald naar de Nederlandse situatie kunnen worden samengevat als: 'Artikel 11 GBR heeft het primaat: de eis van de deugdelijke grondslag gaat boven gedetailleerde regelgeving'. Het oprekken van het axiomatisch voorbehoud zou dit primaat wel eens kunnen aantasten.