

J.C.A. Gortemaker

Lezers reageren

Het axiomatisch voorbehoud en de verantwoordelijkheid voor fraude

Het artikel van Prof. J.H. Blokdijk met betrekking tot het axiomatisch voorbehoud en de verantwoordelijkheid voor fraude heb ik met meer dan gewone belangstelling gelezen.

Het betreft hier twee onderwerpen, welke inderdaad een belangrijke samenhang tonen en waarvan het tweede onderdeel (fraude) thans internationaal en nationaal volop in de belangstelling staat.

Bij het nadenken over de verantwoordelijkheid van de accountant voor het ontdekken van fraude ontkomt men niet aan een diepgaande bezinning op de mogelijkheden hiertoe, alsmede de beperkingen, welke inherent zijn aan accountantscontrole.

Het eerste deel van het artikel, dat handelt over het axiomatisch voorbehoud geeft een belangwekkende analyse van het axiomatisch voorbehoud. Met name de uitwerking van het kwalitatief axiomatisch voorbehoud heeft mij zeer aangesproken.

Met betrekking tot het onderdeel van het artikel, dat ingaat op de verantwoordelijkheid voor fraude, tekent zich een verschil in benadering af tussen Blokdijk en mij. Alvorens op de problematiek in te gaan geeft Blokdijk in zijn artikel een onderverdeling naar verschillende vormen van fraudes.

Dit is een goede zaak. Teveel worden de verschillende vormen van fraude op een hoop gegooid. Het onderscheid naar onttrekking van waarden aan de vennootschap, al of niet door de leiding, alsmede de verslaggevingsfraude komen aan de orde.

Gemist worden evenwel in de opsomming de belangrijke categorie belasting- en milieufraudes, alsmede overige inbreuken op wetgeving.

Ten aanzien van de geledingen tegenover wie verantwoordelijkheid bestaat, onderkent Blokdijk:

- belanghebbenden buiten de huishouding;
- het toezichhoudend orgaan;
- de leiding van de huishouding.

De categorie belanghebbenden buiten de huishouding komt er bij Blokdijk – gemotiveerd – bekaaid af.

Zich aftekenende ontwikkelingen, zoals een eventuele meldingsplicht van de accountant aan organen buiten de huishouding in geval van bepaalde fraudes, komen helaas niet aan de orde.

Blokdijk stelt in zijn bijdrage aan dit blad de verantwoordelijkheid van de accountant voor het voorkomen en ontdekken van fraude duidelijk in het kader van de controle van de verantwoording. Voorts wordt de zogenoemde directiefraude uitgezonderd (punt 4.08). De reden hiertoe vormt de omstandigheid, dat de maatregelen van interne controle niet de directie raken. Ofschoon directiefraude een uiterst gecompliceerde materie betreft en volgens de definiëring interne controle niet de hoogste leiding omvat, wordt op deze wijze naar mijn mening te snel voorbijgegaan aan deze categorie fraudegevallen. Een en ander klemt te meer, daar uit onderzoek blijkt, dat vele fraudegevallen zich in deze sfeer afspelen. In aanmerking moet worden genomen, dat – naast inherente beperkingen – meerdere mogelijkheden tot signalering van deze fraudevorm bestaan. Zonder op deze plaats naar volledigheid te streven, zijn te noemen: informatie-analyse, taakverdeling binnen de directie, intern en extern verkregen signaleringen, alsmede het adequaat fungeren van een Audit Committee. Rekening houdend met de beperkingen kan de accountant een zekere verantwoordelijkheid voor directiefraude niet uit de weg gaan.

Zoals reeds vermeld zijn er internationaal en nationaal ontwikkelingen gaande, die een verdergaande verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van fraude claimen.

In de Verenigde Staten is wetgeving in voorbereiding, die de accountant onder omstandigheden verplicht de betreffende autoriteiten van onrechtmatigheden op de hoogte te stellen. Verslaggevingsfraude krijgt binnen het beroep veel aandacht. Frankrijk en Engeland hebben met betrekking tot melding van fraudegevallen aan autoriteiten ervaring opgedaan. In de Ontwerp-Vijfde EG-Richtlijn staat vermeld: 'dat de met de controle van de jaarrekening belaste personen schriftelijk (in het jaarverslag) melding maken van eventuele schendingen van de wet of de statuten, die werden vastgesteld in de boekhouding, de jaarrekening of het jaaroverzicht'.

In eigen land is de door Blokdijk gememoreerde publikatie van het Limperg Instituut 'Opvattingen over Accountants' relevant. Zeker niet minder van belang is het feit, dat minister Korthals Altes contact heeft opgenomen met het bestuur van het NIVRA inzake fraudemelding met betrekking tot bepaalde fraudes. De minister geeft aan, dat hij een zelfregulering door het beroep voorstaat in plaats van zelf met regelgeving te komen.

Vorengenoemde ontwikkelingen in acht genomen, lijkt het mij noodzakelijk dat het beroep duidelijk maakt, dat het doel van accountantscontrole mede omvat het ontdekken van fraude. Een en ander impliceert, dat reeds bij de evaluatie van de administratieve organisatie/interne controle, de interne informatieverschaffing, risico-analyse en materialiteitsbepaling door de accountant expliciet rekening gehouden moet worden met de doelstelling van het ontdekken van fraude.

Belangrijke leemten, gesignaleerd bij de processen hiervoor vermeld, worden gemeld aan het toezichthoudend orgaan. Audit Committees kunnen in dit verband een nuttige rol spelen. In een aantal fraudegevallen rust naar mijn

mening op de accountant een meldingsplicht naar belanghebbenden buiten de onderneming.

Tot zover mijn benaderingswijze, waarbij ik mij realiseer dat een en ander consequenties heeft voor de uitvoering van de controle, alsmede de controlekosten.

Dit geldt te meer, als men zich realiseert, dat de materialiteit met betrekking tot de jaarrekening wel eens een andere zou kunnen zijn dan die ten aanzien van bepaalde fraudes. Een nadere uitwerking hiervan zou evenwel een afzonderlijk artikel vergen en valt buiten het bestek van deze discussie.

Hierna volgen nog enige kanttekeningen bij de behandeling van het axiomatisch voorbehoud.

De uitwerking van het kwantitatief axiomatisch voorbehoud, toegespitst op steekproeven, vind ik een eng gekozen invalshoek.

Onder dit hoofd had ik ook kwantitatief gerichte aspecten verwacht met betrekking tot het gebruik maken van andere controletechnieken alsmede bij de toepassing van de controlemiddelen. Ter toelichting hierop het volgende voorbeeld. Bij de toepassing van het belangrijke controlemiddel cijferbeoordeling loopt de accountant het risico, dat een materiële fout onontdekt blijft. De informatie is onjuist, ofschoon de cijferanalyse hieromtrent geen signaal afgeeft. Ook in dit geval geldt dat een bepaald risico wordt gelopen, hetgeen aanvaardbaar is gezien de hoge kosten die met het alternatief volledige controle gemoeid zijn.

Vorengenoemde passage is als voorbeeld aangehaald. Uiteraard dient de toepassing van het controlemiddel cijferbeoordeling niet geïsoleerd te worden gezien.

Voorts had ik meer relaties verwacht naar bepaalde aspecten van de accountantscontrole-risicobenadering.

Gemist werd onder de bespreking van het axiomatisch voorbehoud de omstandigheid, dat de als (openbaar) accountant optredende registeraccountant beperkt is in de toepassing van bepaalde technieken. Toegespitst op belastingfraude is in dit verband als voorbeeld te noemen het gebruik maken van renseignementen.

Aan het slot van mijn reactie op het artikel van Blokdijs gekomen, wil ik met hem zeggen dat: 'accountants heel goed doen moeten wat ze kunnen en heel duidelijk zeggen wat ze niet kunnen'.

Naar mijn mening moeten ze op het gebied van fraudepreventie en ontdekking een stap naar voren doen.

Derhalve neemt ook de verantwoordelijkheid van de accountant op dit gebied toe, en dus ook de te verrichten taak.

Met Blokdijs ben ik van mening, dat 'de controlewerkzaamheden zo dienen te worden opgezet en uitgevoerd, dat fraude uitsluitend onontdekt kan blijven door omstandigheden die aanleiding geven tot het axiomatisch voorbehoud'. Tot laatstgenoemde analyse vormt het artikel een belangrijke bijdrage.