

Drs. J. A. van Manen

Meldingsplicht voor accountants

1 Inleiding

Eén van de belangrijkste functies van de accountant is het controleren van jaarrekeningen van huishoudingen. Deze controle geschiedt ten behoeve van toezichthoudende organen van deze huishoudingen (bijvoorbeeld de raad van commissarissen) en ten behoeve van diverse andere gebruikers van de informatie welke de jaarrekening bevat, zoals aandeelhouders, bankiers, werknemers, de overheid e.d. (het maatschappelijk verkeer).

Er kan van worden uitgegaan dat accountants bij de uitvoering van hun daaruit voortvloeiende taak op gepleegde onrechtmatigheden kunnen stuiten. In dit verband kan onder meer worden gedacht aan het onttrekken van waarden door functionarissen ten eigen bate (fraude), het uitdelen van steekpenningen en het overtreden van belasting- en milieuwetten (overheidsvoorschriften).

De hiermee samenhangende problematiek heeft de accountantsstand, zij het met afwisselende intensiteit, reeds vele jaren bezig gehouden. De discussie ging tot voor kort voornamelijk over de vraag wat de verantwoordelijkheid is van de accountant ten aanzien van het voorkomen respectievelijk signaleren van fraude.

Hierbij werd dan in de eerste plaats gedacht aan onrechtmatigheden waarbij het belang van de huishouding rechtstreeks geschaad wordt: met name door onttrekking van aan de huishouding behorende waarden door functionarissen in dienst van de huishouding.

Aan het meer algemene probleem van het melden van onrechtmatigheden is in eerste instantie weinig aandacht geschonken. De heersende opvattingen zijn de volgende:

- melden aan de overheid mag niet in verband met de geheimhoudingsplicht (de accountant is geen opsporingsambtenaar);
- melden aan management resp. de raad van commissarissen moet.

Nu in Nederland sinds enige jaren de aandacht voor fraude en andere onrechtmatigheden gepleegd door hoge functionarissen van ondernemingen is toegenomen, is de eventuele rol van de accountant daarbij ter discussie gekomen. Daarbij wordt de accountants wel verweten dat zij door hooggeplaatste functionarissen gepleegde onrechtmatigheden gedogen: zij zien dat dit soort handelingen gepleegd wordt en doen er schijnbaar niets aan.

Sommigen gaan zelfs zover te stellen dat daardoor de accountantsverklaring

voor het maatschappelijk verkeer vrijwel geen waarde heeft. Dit laatste is naar mijn oordeel een ernstige misvatting, al is het alleen maar omdat de zin van de accountantscontrole in een andere richting moet worden gezocht en maar in zeer beperkte mate bepaald wordt door de mogelijke signalering van onrechtmatigheden. Een goedkeurende verklaring van een accountant betekent niet dat bij de betreffende huishouding geen onrechtmatigheden zijn gepleegd. Wel mag worden verondersteld dat voor zover deze onrechtmatigheden consequenties hebben respectievelijk kunnen hebben voor één of meerdere posten in de jaarrekening hiermee bij het beoordelen van die jaarrekening rekening is gehouden.

Maar wat in het kader van dit artikel veel belangrijker is: de lezer van de accountantsverklaring en de daarbij behorende jaarrekening mag er van uitgaan dat de accountant door hem geconstateerde onrechtmatigheden, gepleegd door of namens de leiding, heeft gemeld aan de raad van commissarissen. En hierin ligt nu de problematiek van de relatie tussen de, zijn taak op de juiste wijze uitvoerende accountant, en het maatschappelijk verkeer. De tot geheimhouding verplichte accountant rekent het melden van onrechtmatigheden aan de overheid niet tot zijn taak. Voor een zinvol opereren waar het onrechtmatigheden op directieniveau betreft is hij afhankelijk van de raad van commissarissen. Als deze instantie naar aanleiding van signaleringen door de accountant geen adequate maatregelen neemt, blijven deze signaleringen zonder effect en daarmee het opereren van de accountants voor zover het de onrechtmatigheden op directieniveau betreft.

Is de accountant van zijn verantwoordelijkheden ontheven als het gaat om door de raad van commissarissen gedoogde onrechtmatigheden welke niet van invloed kunnen zijn op het beeld van de jaarrekening? Het antwoord hierop is ja. Zij het dat hierbij wel een kanttekening kan worden geplaatst. De accountant kan namelijk de opdracht teruggeven. Uiteraard zal hij met dit middel uiterst zorgvuldig moeten optreden. Immers, als hij zich terugtrekt zullen zijn collega's huiverig zijn de opdracht te aanvaarden (ten gevolge van het bij de gedrags- en beroepsregels verplichte collegiaal overleg is de reden van de accountantswisseling bij een eventuele nieuwe accountant bekend). En indien een wisseling van accountant plaatsvindt gaat dat gepaard met extra accountantskosten: de nieuwe accountant en zijn staf moeten zich inwerken. Derhalve kan gesteld worden dat de accountant, door zich terug te trekken, de onderneming dupeert. Daarom is terughoudendheid bij het defungeren geboden.

Dit pressiemiddel hoeft echter niet zonder meer te worden afgewezen en dient in ernstige gevallen te worden gebruikt. Het is gewenst dat directie en commissarissen van een huishouding weten dat de accountant dit pressiemiddel heeft en dit eventueel zal gebruiken. Het verdient aanbeveling dat de accountant de cliënt hierop bij het aanvaarden van een opdracht wijst.

Het is niet bekend in welke mate dit pressiemiddel (het teruggeven van de opdracht) wordt toegepast. Naar ik vermoed niet op grote schaal. Meting van het gebruik is, gezien de geheimhoudingsproblematiek, niet mogelijk.

Wel zijn gegevens bekend over accountantswisselingen bij de ter beurze genoteerde vennootschappen. Het aantal wisselingen dat plaatsvindt is zeer beperkt en hiervoor zijn meestal andere redenen aan te wijzen. Het blijft echter mogelijk dat commissarissen in voorkomende gevallen zijn gezwicht voor de argumenten en de dreiging van de accountant.

Hoewel de accountant van de verantwoordelijkheid is ontslagen in geval van commissarissen die onregelmatigheden tolereren, wordt de bestaande situatie toch dikwijls als problematisch ervaren. Accountants constateren onrechtmatigheden en hebben geen andere mogelijkheid dan zich terug te trekken in ernstige gevallen, terwijl het maatschappelijk verkeer kennelijk verwachtingen in een andere richting koestert. Een mogelijke wijziging van het bestel zou de accountantsstand ogenschijnlijk uit dit dilemma bevrijden. De accountants zouden als onderdeel van hun taak krijgen het melden van onregelmatigheden aan de overheid; dan zou een meldingsplicht in het leven kunnen worden geroepen.

2 Maatschappelijke opvattingen

Zowel in de Verenigde Staten als in Groot-Brittannië is in de afgelopen jaren zowel door accountants als door anderen, waaronder parlementsleden, uitgebreid aandacht besteed aan de verantwoordelijkheid van accountants voor diverse vormen van wetsovertreding.

In dit kader verdient een in 1986 ingediend wetsvoorstel van de Amerikaanse congresleden Wyden, Dingel e.a. de aandacht. Dit wetsontwerp (the financial fraud detection and disclosure act) heeft met name betrekking op de ter beurze genoteerde fondsen.

In het wetsontwerp wordt de verantwoordelijkheid van het bestuur van de onderneming vastgesteld ten aanzien van eventuele wetsovertredingen en ten aanzien van het in het stelsel van interne controle vervatte systeem van detectie van wetsovertredingen, inclusief rapportage van het bestuur daartoe.

De accountant dient conform dit wetsontwerp zijn onderzoek mede te richten op de evaluatie van dit detectiesysteem en op voorkomende onrechtmatigheden. Gesignaleerde overtredingen moeten worden gemeld aan het management (op een hoger niveau dan het niveau waarop de overtreding is gepleegd).

Voor wat betreft materiële onrechtmatigheden heeft de accountant (conform dit wetsvoorstel) de plicht melding te maken aan de autoriteiten als hem na een periode van maximaal 90 dagen niet is gebleken dat het bestuur geëigende maatregelen heeft genomen. Tegen dit voorstel is zowel door de SEC als door de AICPA verzet aangetekend. Verwacht mag worden dat de maatschappelijke discussie in Amerika over de verantwoordelijkheid van de accountant zowel voor het opsporen als omtrent het melden van onrechtmatigheden in de komende jaren nog zal voortduren.

De Auditing Statement Board (ASB) van het Amerikaanse instituut heeft op 14 februari 1987 een aantal ontwerprichtlijnen aan de leden van het Amerikaanse instituut ter commentaar voorgelegd. De voorstellen betreffen

onder meer misleiding, fraude en andere wetsovertredingen. In de voorstellen die deze onderwerpen betreffen wordt onder meer aangegeven dat de accountant bij een vermoeden van wetsovertredingen nader onderzoek moet uitvoeren om zekerheid te verkrijgen omtrent de vraag of inderdaad sprake is van een wetsovertreding. Ingegaan wordt op de beperkte juridische deskundigheid van de accountant, de vaak beperkte relatie tussen onrechtmatigheden en de te controleren jaarrekeningen en op de noodzaak het audit committee in te lichten. Benadrukt wordt dat wetsovertredingen bewust buiten het gezichtsveld van de accountant kunnen worden gehouden.

Ook in het Verenigd Koninkrijk is een openbare discussie over fraude gaande. In dit verband zij verwezen naar 'The Financial Services Bill' en een studie onder leiding van Lord Benson.

In Frankrijk hebben accountants, die optreden als wettelijke controleurs van de jaarrekening een meldingsplicht aan de 'Procureur de la République' waar het 'faits délictueux' betreft. Deze verplichting bestond reeds in 1966, toen in het kader van belangrijke wijzigingen in het Franse vennootschapsrecht de taken van de als wettelijke controleur werkzame accountants nader werden geregeld en deze verplichting nogmaals werd bevestigd. Volgens Den Os wordt aan deze wettelijke bepaling door de Franse accountants niet strikt de hand gehouden.

Bij een onderzoek in Nederland in opdracht van het Limperg Instituut over 'Opvattingen over accountants' is onder meer ingegaan op een gewenste meldingsplicht aan betrokken autoriteiten.

Daarbij werd ingegaan op de meldingsplicht bij:

- ontduiking sociale verzekeringen/belastingen,
- omkoping,
- het nalaten van milieu-investeringen.

In het kader van het onderzoek zijn directeuren, commissarissen, ondernemingsraadsleden, aandeelhouders en bankiers ondervraagd.

Het bleek dat de meningen van de ondervraagden over meldingsplicht sterk uiteenlopen. Leden van ondernemingsraden bleken gemiddeld 'vrij positief' te staan ten opzichte van meldingsplicht. Directeuren van non-profit organisaties staan in het algemeen 'enigszins positief' tegenover meldingsplicht betreffende belastingontduiking en omkoping. De ondervraagde commissarissen en directeuren van grote ondernemingen zijn het met de gesuggereerde meldingsplicht nog het meest oneens. Overigens is gebleken dat ook binnen de onderscheiden groepen de meningen zeer uiteenlopen. In iedere groep geldt dat ca. 10% minder voorstanders te vinden zijn voor een meldingsplicht inzake het nalaten van milieu-investeringen dan voor meldingsplicht inzake ontduiking van sociale verzekeringen/belastingen of omkoping.

3 Controle

Voor het verdere betoog acht ik het zinvol aan te geven wat ik onder controle

versta en welk onderscheid binnen het begrip controle kan worden gemaakt. Controle veronderstelt de aanwezigheid van normen en het streven om het naleven van deze normen af te dwingen. Bij controle kennen wij de controleur en het gecontroleerde. De controleur heeft een juridisch vastgelegde relatie met iemand die verantwoordelijkheid draagt voor het gecontroleerde. Het gecontroleerde kan zijn een produkt, één of meer handelingen, gevoerd beleid, resp. verschaft informatie omtrent het produkt, een of meer handelingen of het gevoerde beleid. De doelstelling van de controle wordt ontleend aan een wet of een contract. Dit betekent dat de controleur over middelen beschikt waarmee hij kan trachten af te dwingen dat vaststaande of door hem gestelde normen worden nageleefd. Het subject in deze is de controleur. Het object is het gecontroleerde. Belangrijk bij deze begripsbepaling is dat niet gesproken wordt over een persoon als gecontroleerde. Wel is sprake van een persoon die verantwoordelijk is voor het gecontroleerde. Onder controle versta ik het onderzoeken van handelingen, zaken of informatie in een juridisch vastgelegde relatie met een voor deze controleobjecten verantwoordelijke persoon of orgaan.

Een commissaris controleert handelingen, een kwaliteitscontroleur in een fabriek controleert handelingen en/of zaken en een accountant controleert informatie. In het kader van een accountantscontrole worden wel handelingen en zaken onderzocht, maar dat is met het doel te komen tot een oordeel over de door middel van de jaarrekening verschaft informatie. Er bestaat een relatie met de directie die is gebaseerd op de opdracht van de accountant.

De controle op het handelen van de leiding van een huishouding vindt plaats door het toezichthoudend orgaan (de raad van commissarissen). Voor deze controle zal de raad van commissarissen voornamelijk gebruik maken van informatie over het handelen die haar door of namens de leiding verschaft wordt. Daarnaast vindt door (semi)overheidsinstanties, zoals de milieupolitie, de reclame-code-commissie, de Nederlandsche Bank enz. controle plaats op het handelen van de leiding. Deze instanties moeten zich voor hun controle veelal mede baseren op informatie die is ontvangen van de leiding van de organisatie. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat controle van het handelen veelal gericht zal zijn op meer dan de rechtmatigheid daarvan. Voor dit betoog kan een verdere ontrafeling van deze controlefunctie achterwege blijven.

De controle van de informatie (de verantwoording) over het handelen van de leiding kan door de controlerende instanties worden gedelegeerd aan professionele informatiecontroleurs: accountants. Met name de raad van commissarissen heeft hieraan behoefte. Dit omdat controle van de informatie tijdrovend is en om een bijzondere deskundigheid vraagt. Voor de overheid ligt dit anders. Ten behoeve van de controle op het naleven van wetten en voorschriften kan de overheid controlediensten onder leiding van deskundigen instellen. Tevens maakt de overheid voor haar controlerende taken gebruik van de diensten van de bij de betreffende organisatie fungerende accountants. Dit in de eerste plaats door kennis te nemen van de jaarrekening van de huishouding en de daarbij behorende accountantsver-

klaring, maar ook door accountantscontrole voor te schrijven ten aanzien van specifieke verantwoordingen. Als voorbeelden hiervoor gelden accountantscontroles die uitmonden in een verklaring bij WIR-aanvragen, subsidieaanvragen, voorraadopgaven (in tijden van verplichte voorraadvorming). Ook de Nederlandsche Bank, bedrijfsverenigingen, werkgeversorganisaties en vele andere instellingen maken op deze wijze gebruik van de diensten van de bij de betreffende huishoudingen functionerende accountants. Het belangrijkste motief voor de diverse instanties om accountants in te schakelen is dat het controlewerk ten behoeve van deze bijzondere verantwoordingen overlappings heeft met het controlewerk ten behoeve van de jaarrekening.

Waarom nu zoveel aandacht voor het onderscheid tussen de controle van informatie en die van handelen? Dit is omdat de accountant zich dient te beperken tot controle van informatie.

Voor controle van informatie zijn duidelijke voorschriften opgenomen in het jaarrekeningenrecht, rapporteringsvoorschriften, formulieren en toelichtingen daarop enz. In de opleiding van de accountant wordt in ruime mate aandacht besteed aan de interpretatie van deze normen. Het toetsen aan normen inzake handelingen vraagt om een andere deskundigheid dan die van de accountant. Met name waar het betreft de rechtmatigheid van het handelen is een geheel andere deskundigheid vereist.

Uitbreiding van de deskundigheid van de accountant in deze zin is gezien de reeds bestaande deskundigheidseisen een onmogelijkheid.

Bovendien zouden de taken en bevoegdheden die samenhangen met een controle van het handelen strijdig kunnen zijn met zijn functie als informatiecontroleur.

4 Meldingsplicht

In het onderstaande wordt ingegaan op voor- en nadelen van meldingsplicht voor accountants belast met de controle van de jaarrekening aan commissarissen, externe instanties, algemene vergadering van aandeelhouders en ondernemingsraad. Deze houden zich alle bezig met controle van handelingen van de leiding van de huishouding. In het voorgaande is aangegeven dat controle van handelingen, in tegenstelling tot controle van informatie, niet tot de deskundigheid van de accountant gerekend moet worden, en dat accountantscontrole niet is gericht op het opsporen van onrechtmatig handelen.

4.1 Ten opzichte van commissarissen

Zoals in het voorgaande is weergegeven mondt een accountantscontrole van de jaarrekening uit in een verklaring. Dat is in ieder geval wat de buitenwacht er van ziet. In de meeste gevallen leidt de accountantscontrole, behalve tot een verklaring, tot een aantal signaleringen die, hoewel nevenprodukt, voor de directie en commissarissen van de huishouding van grote waarde zijn. Deze signaleringen kunnen o.m. onrechtmatig handelen betreffen, hetzij door de directie, hetzij door ondergeschikten.

Accountants achten zich verplicht door hen ontdekt onrechtmatig handelen

van ondergeschikten te melden aan de directie. Voor zover de directie naar het oordeel van de accountant niet adequaat reageert, geldt een meldingsplicht naar de raad van commissarissen. Dit laatste geldt ook ingeval van onrechtmatig handelen door de directie. Over deze meldingsplicht bestaan naar mijn weten geen misverstanden. Deze meldingsplicht betekent niet dat alle onrechtmatigheden worden ontdekt, maar wel dat de in het kader van de opdrachtvervulling ontdekte onrechtmatigheden worden gerapporteerd.

In bepaalde gevallen kunnen tussen commissarissen en accountants afspraken worden gemaakt over bijzondere aspecten waar de accountant zich op kan richten, zoals bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen aan ambtenaren. Belangrijk is dan wel dat overeenstemming bestaat over datgene waar de accountant zich extra op richt en over de zekerheid die dergelijke onderzoeken kunnen verschaffen. Het is noodzakelijk dat dergelijke onderzoeken naar bijzondere aspecten uitmonden in een verslag daarover aan de commissarissen.

Het zal duidelijk zijn dat waar de meldingsplicht van de accountants aan commissarissen actueel wordt voor alle partijen een pijnlijke situatie kan ontstaan. Het gaat dan vaak over handelingen die de verhouding tussen directie en commissarissen resp. directie en accountant ernstig kunnen verstoren. Omdat de accountant zich meestal niet primair richt op bepaalde onrechtmatigheden blijft er een element van toeval in dit soort signaleringen. Omdat een volledige signalering van onrechtmatigheden niet gerealiseerd kan worden en omdat de accountant niet bij uitstek deskundig is op het gebied van normen van het handelen kan worden gesteld dat sprake is van een zekere variatie in de kans op signalering. Belangrijk hierbij is dat voor de commissarissen het belang van de onderneming op de eerste plaats komt. De accountant mag daarom aannemen dat hij de belangen van de onderneming niet schaadt als hij voldoet aan zijn meldingsplicht aan commissarissen. Hetzelfde geldt als hij voldoet aan zijn meldingsplicht aan de directie. Daar waar de accountant twijfels heeft over het wel of niet rechtmatig zijn van handelingen hoeft hij niet vast te stellen of iets door de beugel kan. Die taak ligt bij de raad van commissarissen resp. de directie. Belangrijk is wel dat de accountant regelmatig contact heeft met directie en commissarissen en over (eventueel vermeende) onrechtmatigheden naast andere onderwerpen van gedachten kan wisselen.

4.2 Ten opzichte van overheidsinstanties

De hiervoor besproken variatie in de kans op signalering door de accountant en de beperkte deskundigheid van de accountant ten aanzien van de normen voor (onrechtmatig) handelen kunnen in de relatie met overheidsinstanties onoverkomelijke problemen geven. Bij de controle van de jaarrekening richt de accountant zich niet primair op onrechtmatigheden. Wel zal hij zijn controle zo inrichten dat onrechtmatigheden die sporen in de administratie nalaten en het beeld van de jaarrekening kunnen verstoren door hem worden ontdekt. Dat betekent echter niet dat hij alle gepleegde onrechtmatigheden zal vinden. Er zijn onrechtmatigheden die geen sporen nalaten en er zijn ernstige onrechtmatigheden denkbaar die niet leiden tot een

mogelijke verstoring van het beeld van de jaarrekening. Voor de controle van de jaarrekening kan de accountant kiezen uit meerdere controlemiddelen. Deze keuze wordt bepaald door de omstandigheden bij de betreffende huishouding zoals type onderneming, wijze van administreren en structuur van de interne controle. Dit betekent dat met name onrechtmatigheden die geen betekenis hebben voor het beeld van de jaarrekening bij de ene huishouding een aanmerkelijk grotere kans op ontdekking hebben dan bij de andere. Daarbij komt dat de mate van deskundigheid ten aanzien van onrechtmatigheden per accountant kan variëren. De deskundigheid van de accountant ligt op de eerste plaats op het terrein van de informatieverstrekking. Daarnaast is wel een bepaalde deskundigheid ten aanzien van (mogelijk onrechtmatig) handelen aanwezig maar zijn kennis van normen dienaangaande gaat in het algemeen niet zover als zijn kennis ten aanzien van normen voor informatieverschaffing. De keuze inzake melden ligt bij een meldingsplicht ten opzichte van externe instanties veel gevoeliger dan bij die ten opzichte van commissarissen.

Signalering heeft bijna altijd schade ten gevolge voor de betreffende huishouding, al is het alleen maar vanwege de hierdoor ontstane proceskosten e.d.

De kans op signalering is afhankelijk van de mate waarin de accountant bepaalde controlemiddelen toepast en van de mate van deskundigheid van de betreffende accountant. De mate waarin de accountant bepaalde controlemiddelen toepast kan per onderneming verschillen onder meer afhankelijk van de administratieve organisatie van die ondernemingen. De kennis waar het normen voor handelen betreft kan per persoon variëren. Een meldingsplicht aan overheidsinstanties leidt om bovengenoemde redenen tot een onwerkbaar situatie zowel voor de betreffende accountants als voor de directies van de betreffende ondernemingen. Daarom moet een dergelijke meldingsplicht worden afgewezen.

4.3 Ten opzichte van de algemene vergadering van aandeelhouders

Het is goed denkbaar dat aandeelhouders geïnformeerd willen worden over onrechtmatigheden verricht door of onder verantwoordelijkheid van de directie en commissarissen van een onderneming. Daarom zou een meldingsplicht voor accountants ten opzichte van de algemene vergadering van aandeelhouders wenselijk kunnen worden geacht. Naar mijn oordeel dient echter een dergelijke meldingsplicht te worden afgewezen, om dezelfde reden als bij een meldingsplicht aan externe instanties. Aandeelhouders hebben in tegenstelling tot commissarissen en de leden van de ondernemingsraad geen geheimhoudingsplicht. Melding aan aandeelhouders kan daarmee onbedoeld het karakter krijgen van melding aan overheidsinstanties.

4.4 Ten opzichte van de ondernemingsraad

Met name door het Tweede Kamerlid H. Kombrink (oud-staatssecretaris van Financiën) is een rol voor de ondernemingsraad in deze gesuggereerd. De positie van de ondernemingsraad in deze is een geheel andere dan die van de algemene vergadering van aandeelhouders, met name omdat aan de

leden van deze raad een geheimhoudingsplicht kan worden opgelegd. De wens van sommige OR-leden om ten behoeve van hun taakvervulling geïnfomeerd te worden door de accountant over eventuele onrechtmatigheden is gerechtvaardigd (evenals vergelijkbare wensen van aandeelhouders). Dit is zeker het geval als de raad van commissarissen tekort schiet bij het nemen van gepaste maatregelen naar aanleiding van deze onrechtmatigheden. Toch dienen wij ons af te vragen wat de zin kan zijn van een meldingsplicht aan de OR. De OR-leden kunnen nl. in tegenstelling tot commissarissen geen passende maatregelen nemen.

Zij beschikken niet over bevoegdheden zoals ontslag resp. schorsing van directieleden. Zij worden bij een melding door de accountant opgezadeld met informatie waar zij vrijwel niets mee kunnen. Zij zijn in feite net zo machteloos als de accountant.

Overigens is het goed denkbaar en in bijzondere gevallen zelfs te rechtvaardigen dat zij na zorgvuldige afweging van alle belangen zullen kiezen voor schending van hun geheimhoudingsplicht. Schade van de belangen van de onderneming kan dan wel het gevolg zijn. Overigens is de mogelijkheid van doorbreking van de geheimhoudingsplicht bij commissarissen ook altijd aanwezig. Bij commissarissen zal echter gezien hun grotere bevoegdheden inzake ontslag en schorsing de behoefte aan doorbreking van de geheimhoudingsplicht minder zijn. Naar mijn oordeel draagt een meldingsplicht aan de OR niet bij in de oplossing van de geschetste problematiek. Gezien de complicaties die een dergelijke meldingsplicht zowel voor de OR-leden als voor de accountant kan geven moet deze dan ook worden afgewezen. Het gevaar bestaat dat een accountant bij het voldoen aan een meldingsplicht aan de OR de belangen van de vennootschap indirect zal schaden. Daarmee is het element van willekeur dat aan de meldingsplicht eigen is onaanvaardbaar geworden.

5 Alternatief

Betekent het afwijzen van meldingsplicht nu dat accountants geen enkele rol kunnen spelen in de voorkoming van onrechtmatig handelen door ondernemers? Naar mijn oordeel is dat niet het geval.

Bij de uitvoering van wetten maakt de overheid in ruime mate gebruik van informatie die door ondernemers moet worden verschaft: belastingaangiften, subsidieaanvragen enz. Deze informatie kan worden gecontroleerd. Voor zover deze informatie valt binnen het deskundigheidsgebied van accountants kan controle van deze informatie door accountants worden voorgeschreven. Ten behoeve van de duidelijkheid voor alle betrokkenen en ter voorkoming van willekeur moet deze informatiecontrole dan wel leiden tot certificering van informatie bevattende documenten. Het certificaat (de verklaring) bij deze documenten wordt dan een hoofdprodukt. Voor zover uit deze documenten blijkt dat bepaalde regels zijn overtreden kan de betreffende overheidsinstantie desgewenst corrigerend optreden.

Voor de goede orde zij opgemerkt dat ik niet pleit voor het certificeren van belastingaangiften zoals dat nu in gebruik is.

Een belastingaangifte is de resultante van de registratie en verwerking van

gegevens door de belastingplichtige en van zijn interpretatie van de belastingwetgeving. De accountant beschikt over de deskundigheid die nodig is om zich een oordeel te vormen omtrent de juistheid en volledigheid van de registratie en verwerking van de gegevens. Voor een oordeel omtrent de toepassing van fiscale wetten ontbreekt hem echter de deskundigheid. Wel zou kunnen worden gedacht aan het certificeren van bepaalde door de belastingplichtige te verschaffen informatie omtrent bijvoorbeeld omzet, verrichte investeringen, uitbetaald loon, aangehouden voorraden en dergelijke.

De overheid en accountants hebben met dergelijke informatiecontrole ervaring opgedaan. In het kader van de WIR en in het kader van andere stimulerende maatregelen wordt gebruik gemaakt van accountantsverklaringen. Over deze verklaringen heeft vooraf overleg met accountants plaatsgevonden. Een dergelijk overleg met accountants (middels het NIVRA) is noodzakelijk. In dit overleg kan worden onderzocht in hoeverre de accountant voldoende deskundigheid heeft voor betreffende controlewerkzaamheden, wat de kosten zijn van dergelijke controles en of zij kunnen leiden tot een goedkeurende verklaring bij deze documenten, d.w.z. of werkelijk sprake is van controleerbaarheid. Een intensieve gedachtenwisseling tussen wetgevende instanties en accountants over de inhoud en de controleerbaarheid van informatie die in het kader van wetgeving noodzakelijk is, lijkt mij wenselijk. Een grotere aandacht van de wetgever voor de vraag in hoeverre maatregelen door effectieve controle afdwingbaar zijn is daarbij nodig. Ook moet aandacht worden gegeven aan gevolgen voor de accountantskosten voor de betreffende huishoudingen.

Literatuur

- Bins-Hoefnagels, Drs. I. M. J., Dr. G. C. Molenkamp, Prof. Drs. K. P. G. Wilschut: de milieu-auditor en de accountant, *De Accountant*, juni 1986.
- Diephuis, Prof. G.: Rede: 8 februari 1974, *Openbare accountant en overheid*, Rijksuniversiteit Groningen.
- Frielink, Prof. Dr. A. B.: *De GBR verklaard*, tweede, herziene druk, Stenfert Kroese, 1984.
- Krom, Drs. J. P. J.: Internationale aandacht voor fraude - over John Dingel en Lord Benson, *De Accountant*, oktober 1986.
- Os, Drs. M. den: *Buitenlandse beroepsopvattingen*, Limperg Instituut, Amsterdam, 1985.
- Wal, Prof. Drs. J. D. van der: Rede: 2 december 1975, *De draagwijdte van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening*, Rijksuniversiteit Groningen.
- Wilschut, Prof. Drs. K. P. G.: Accountantscontrole geen auditing?, *De Accountant*, mei 1986.
- Regelingen betreffende het accountantsberoep, III-1.3 *Wettelijke en overige bepalingen voor de verslaggeving en de controle in Frankrijk*, Kluwer.
- Opvattingen over accountants*, Limperg Instituut, Amsterdam, 1987.
- Neutraal maar niet passief*, discussierapport van de Werkgroep Dynamische Functieanalyse, NIVRA, 1980.
- AICPA, Auditing Standards Board, Exposure Draft, proposed statement on auditing standards, *Illegal acts by clients*, 14 februari 1987.
- Louis Engelman, FIOD: professionals in list en bedrog, *Haarlems Dagblad*, 15 december 1984.