

# De (beperkte) rol van de controleerend accountant bij het voorkomen en ontdekken van fraude

*Noot bij uitspraak Accountantskamer  
d.d. 13 mei 2013 (Wtra 12/643 en 12/644)*

*mr. A.C. van Campen\**

## 1. Inleiding

Met het aanhouden van de economische crisis lijkt ook het risico op fraude door personeelsleden van de onderneming toe te nemen. Hoewel de verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van fraude primair bij de ondernemingsleiding ligt, heeft de controleerend accountant hierin ook een rol. Het naar behoren verrichten van de controlewerkzaamheden zal de gepleegde fraude niet altijd aan het licht brengen, maar de kans daarop wel vergroten. Wanneer blijkt dat de accountant zijn kerntaak heeft verzuimd, kan hij een forse maatregel verwachten. Dit volgt uit de uitspraak van de Accountantskamer d.d. 13 mei 2013 (Wtra 12/643 en 12/644).

## 2. Uitspraak Accountantskamer d.d. 13 mei 2013

Deze zaak betreft een Duits familiebedrijf dat verschillende ondernemingen exploiteert op het gebied van im- en export van groente en fruit. Een van dochtervennootschappen van het Duitse concern is een Nederlandse vennootschap. De betrokken accountants waren vanaf 2006 door deze Nederlandse vennootschap verzocht om de controle van de jaarrekening voor consolidatiedoeleinden te verzorgen. De groepsaccountant was een Duits accountantskantoor. Over de boekjaren 2006 en 2007 werden door de betrokken accountants goedkeurende verklaringen afgegeven, terwijl over de boekjaren 2008 tot en met 2010 verklaringen van oordeelonthouding werden afgegeven. De reden voor deze oordeelonthoudingen was erin gelegen dat de volledigheid van de verantwoorde omzet en de daarmee samenhangende posten niet kon worden vastgesteld. De oorzaak hiervan was gelegen in onvoldoende functiescheiding tussen de inkoop- en de verkoopfuncties om op de interne organisatie te kunnen steunen. Over de boekjaren 2008 tot en met 2010 hadden de betrokken accountants tevens de opdracht tot controle van de eigen jaarrekening van de Nederlandse vennootschap. Deze werkzaamheden zijn evenwel nooit afgerond en hebben niet geleid tot het afgeven van verklaringen.

In augustus 2011 heeft een van de statutair bestuurders van de Nederlandse vennootschap bekend aan één van zijn medebestuurders dat hij vanaf 2006 fictieve omzet had gegenereerd via de post 'uitstaande debiteuren'. Door de Duitse groepsaccountant is vervolgens onderzoek gedaan naar deze fraude. In december 2011 volgde het onderzoeksrapport waarin deze Duitse accountant concludeerde dat bij de Nederlandse vennootschap over de boekjaren 2006 tot en met 2011 ruim € 2,4 miljoen aan verliezen is veruld door het boeken van niet werkelijk behaalde omzetten.

De Nederlandse vennootschap heeft vervolgens op 30 maart 2012 een klaagschrift tegen de twee betrokken accountants ingediend bij de Accountantskamer te Zwolle. Deze klacht valt uiteen in drie klachtonderdelen, die – kort gezegd – neerkomen op het volgende:

- a. de betrokken accountants zouden in strijd gehandeld hebben met de integriteitsvereisten zoals uiteengezet in art. A-100.4 sub a jo A-110.2 van de Verordening Gedragscode (VGC), onder meer doordat de betrokken accountants aanvullend substantief onderzoek hebben nagelaten. Bovendien zouden oordeelonthoudingen misleidend zijn doordat deze impliciet de juistheid van de verantwoorde omzetten zouden bevestigen;
- b. de betrokken accountants zouden in strijd gehandeld hebben met de vereisten van deskundigheid en zorgvuldigheid, zoals uiteengezet in art. A-100.4 sub c jo A-130.4 van de VGC, doordat zij ten onrechte goedkeurende verklaringen hebben verstrekt over 2006 en 2007 en ook nadien niet het vereiste onderzoek hebben verricht;
- c. de betrokken accountants zouden niet professioneel gehandeld hebben na ontdekking van de fraude, een en ander zoals uiteengezet in art. A-100.4 sub e jo A-150 VGC, doordat zij zich defensief en niet coöperatief zouden hebben opgesteld.

\* Mr. A.C. van Campen is advocaat bij Van Iersel Luchtman N.V.

De Accountantskamer overweegt in de uitspraak van 13 mei 2013 dat de betrokken accountants bij de controle van de jaarrekeningen aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden hadden moeten (laten) verrichten. Deze werkzaamheden hadden zich moeten richten op het verkrijgen van voldoende controle-informatie over het daadwerkelijk bestaan van de vorderingen uit handelsdebiteuren die in de balans waren opgenomen, bijvoorbeeld in de vorm van saldobevestigingen afkomstig van (een steekproef uit de) handelsdebiteuren. De door de betrokken accountants wel verrichte werkzaamheden ten aanzien van de post debiteuren gaven namelijk maar een zeer beperkte zekerheid over het bestaan van deze vorderingen. Voor het verrichten van deze aanvullende controlemaatregelen hoefde niet een specifieke aanleiding te bestaan in de vorm van een omstandigheid die op fraude kon duiden, aldus de Accountantskamer. De verplichting waar het hier om gaat vloeit namelijk voort uit de eis dat een opdracht tot controle van een jaarrekening (voor consolidatiedoeleinden) met voldoende diepgang moet worden uitgevoerd.

Daarbij verwijst de Accountantskamer naar het bepaalde in art. A-130.4 van de VGC. Tevens wordt paragraaf 15 van de NV COS 200 aangehaald. In dat kader overweegt de Accountantskamer dat gelet op de vereiste professioneel-kritische instelling waarmee een accountant een controle dient te plannen en uit te voeren, er in casu van de betrokken accountants verlangd kon worden dat zij meer controle-informatie over het bestaan van de vorderingen uit handelsdebiteuren vergaarden dan zij zelf hebben gedaan. De Accountantskamer acht daarbij ook relevant dat de noodzaak hiertoe des te groter was, gezien de zwakke interne controle en de daaraan inherente risico's.

Er is evenwel geen aanleiding om aan te nemen dat de betrokken accountants niet integer te werk zijn gegaan louter vanwege het feit dat zij zich beperkt hebben tot de door hen uitgevoerde werkzaamheden. Klachtonderdeel a) slaagt daarom niet. Wel wordt klachtonderdeel b) gegrond verklaard, voor zover geklaagd wordt over het verrichten van onvoldoende controlewerkzaamheden en het niet in acht nemen van het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid. Klachtonderdeel c) wordt ten slotte als onvoldoende toegelicht ongegrond verklaard.

De betrokken accountants krijgen als maatregel respectievelijk een tijdelijke doorhaling van de inschrijving opgelegd en een berisping. De Accountantskamer acht deze maatregelen gepast nu het gaat om het niet naar behoren verrichten van de kerntaak van de accountant en om een zeer wezenlijke post in de jaarrekening. Het verschil in maatregel wordt verklaard doordat een van de accountants gedurende lange tijd bij de controles betrokken is geweest en daarnaast de eindverantwoordelijkheid droeg.

### 3. De positie van de controlerend accountant bij het ontdekken en voorkomen van fraude

De positie van de controlerend accountant bij het voorkomen en ontdekken van fraude is een lastige. Het enkele feit dat achteraf is gebleken dat bij de onderneming is gefraudeerd betekent (nog) niet dat de controlerend accountant de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels heeft geschonden. Wel heeft de controlerend accountant duidelijk verantwoordelijkheden ter zake het onderkennen van fraude risico's. Het constateren van fraude risico's kan aanlei-

ding zijn tot het verrichten van aanvullende werkzaamheden. Reeds vanaf 1994 geldt dat bij geconstateerde fraude de controlerend accountant gehouden is tot het doen van melding bij de autoriteiten. Dit was vastgelegd in de Verordening op de fraudemelding. Deze verordening is evenwel eind 2006 ingetrokken met de inwerkingtreding van de Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta).

Sinds de inwerkingtreding van de Wta zijn de bepalingen met betrekking tot de handelwijze van de accountant bij het constateren van mogelijke fraude opgenomen in de Wta en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta).<sup>1</sup> Zo bevat art. 26 lid 2 Wta een meldingsplicht indien de accountant tijdens zijn controlewerkzaamheden stuit op een redelijk vermoeden van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording.

Daarnaast geldt voor wettelijke controleopdrachten tevens de Controlestandaard 240 ('De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten'). Deze regelgeving is afgeleid van de internationale richtlijn 'International Standards on Auditing' (ISA). Als gevolg van de grote boekhoudschandalen van enkele jaren terug zijn deze regels de afgelopen tijd aangescherpt. Op basis van deze regelgeving is de controlerend accountant gehouden tot het verrichten van aanvullende werkzaamheden bij de constatering van een verhoogd risico op fraude. Daarbij gaat het om bijv. het controleren van de handmatig ingevoerde journaalposten en het verifiëren van schattingen die door het management zijn gemaakt.

Ondanks al deze regelgeving bestaat als gevolg van de inherente beperkingen van een controle een zeker risico dat niet alle afwijkingen van materieel belang worden ontdekt, zelfs niet in gevallen waarin de controle adequaat opgezet en uitgevoerd is conform de toepasselijke regelgeving.<sup>2</sup>

### 4. Commentaar

In de kwestie die aan de orde was in de uitspraak van 13 mei 2013 oordeelde de Accountantskamer dat de betrokken accountants onvoldoende werkzaamheden hebben verricht. Wat opvalt in de motivering is dat de Accountantskamer haar oordeel niet koppelt aan een specifiek (verhoogd) frauderisico, maar aan de meer algemene eis dat een opdracht tot de controle van een jaarrekening (voor consolidatiedoeleinden) met voldoende diepgang moet worden uitgevoerd. Als dat was gebeurd, kan niet zonder meer worden aangenomen dat de fraude aan het licht was gekomen, maar de kans daarop was volgens de Accountantskamer wel groter geweest.

Daarnaast vormt het feit dat de Nederlandse vennootschap onderdeel is van een (geconsolideerd) concern een bijzonderheid. De Duitse groepsmaatschappijen worden immers gecontroleerd door een Duitse accountant die vanzelfsprekend niet aan de Wta gebonden is. Dit neemt evenwel niet de verplichting weg van betrokken accountants om voldoende aandacht te besteden aan frauderisico's, fraude signalen

1. Zie Anton Dieleman, 'Wta in de praktijk III', *Accountant Adviseur*, 2007, p. 54 e.v. ([http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=65704&ObjectID=781092&Type=1&File=0000032827\\_Wta\\_in\\_de\\_praktijk\\_3.pdf](http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=65704&ObjectID=781092&Type=1&File=0000032827_Wta_in_de_praktijk_3.pdf)).
2. Zie o.m. 'De rol van controlerend accountants bij het ontdekken van fraude', Philip Wallage, *MAB*, januari / februari 2003, p. 15 e.v.

en zich ervan zeker te stellen dat zij beschikken over voldoende controle-informatie.

De uitspraak van 13 mei 2013 van de Accountantskamer staat niet op zich, maar past in een reeks van uitspraken waarin de rol van de controlerend accountant bij het ontdekken, voorkomen en beperken van fraude(risico's) aan de orde is. Ook in andere recente uitspraken heeft de Accountantskamer in gevallen van geconstateerde fraude controlerende accountants op de vingers getikt.<sup>3</sup> Daarbij werd door de Accountantskamer in voorkomende gevallen ook expliciet verwezen naar NV COS 240 en de verplichting tot het verrichten van (aanvullende) controlewerkzaamheden gericht op zekere frauderisicofactoren. Ook het College van Beroep voor het bedrijfsleven is kritisch op het achterwege laten van aanvullende controlemaatregelen bij fraude.<sup>4</sup>

Doorgaans zal de tuchtrechtelijke procedure tegen de accountant in dit soort gevallen het voorportaal zijn van een civiele procedure waarin getracht wordt de geleden schade te verhalen. Hoewel diverse malen is uitgemaakt dat uitspraken van de tuchtrechter niet bindend zijn voor de civiele rechter<sup>5</sup>, zal een gegrond bevonden tuchtklacht wel een rol kunnen spelen in een schadevordering wegens wanprestatie.

## 5. Slotsom

Op de controlerend accountant rust de verplichting om alert te zijn op de mogelijkheid van fraude bij het opstellen van financiële overzichten. Hoewel op de onderneming zelf primair de taak rust tot het voorkomen en herstellen van fraude, mag van de accountant verwacht worden dat hij de risico's op fraude in kaart brengt. Bij een vermoeden van fraude is de accountant gehouden tot het verrichten van aanvullende werkzaamheden. Echter ook buiten deze omstandigheden dient de accountant zijn controlewerkzaamheden met de nodige diepgang uit te voeren. De Accountantskamer bevestigt daarbij in casu dat de noodzaak tot het verrichten van aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden groot was vanwege de zwakke interne controle. Wanneer de accountant dat nalaat, zal hij rekening moeten houden met een forse sanctie door de Accountantskamer, zelfs wanneer niet met zekerheid vaststaat dat de fraude ontdekt zou zijn bij een wèl zorgvuldige controle. Met nog enkele (grote) fraudedossiers onder de hamer van de tuchtrechter is het laatste woord over dit onderwerp zeker nog niet gezegd.

3. Zie o.m. Accountantskamer 26 april 2010, Wtra 09/2155 (YH0080). Accountantskamer 7 september 2012, Wtra AK 11/1572 en 11/1574 (YH 0309), als ook Accountantskamer 24 juni 2013, Wtra AK 11/2166, 11/2167 en 11/21168. Bij het schrijven van deze noot is rekening gehouden met de jurisprudentie tot 1 juli 2013.
4. Zie College van Beroep voor het bedrijfsleven 19 januari 2013, AWB 10/549.
5. HR 15 november 1996 (Paardekooper & Hoffman / Leutscher), HR 12 juli 2002, *NJ* 2003/151 alsmede 13 oktober 2006, *JOR* 2007/296 (Vie d'Or).