

Tuchtprocedure SOBI / Deloitte

‘Een merkwaardige uitspraak’

Ruud Pruijm

SAMENVATTING Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) tegen accountant Deloitte in de Aholdzaak bevestigde het vonnis van de Raad van Tucht dat de accountant volgens de rechter ‘ernstig tekort geschoten’ is en blijk heeft gegeven van ‘een grote mate van passiviteit’. Mag de accountant, in zijn rol als groepsaccountant, afgaan op het werk dat door een collega is verricht? Kunnen buitenlandse collega's niet zonder meer worden vertrouwd? Het CBb introduceerde het begrip ‘buitengewone omstandigheden’; zet het CBb hier een nieuwe norm neer? Biedt de nieuwe controlestandaard ISA 600 voldoende duidelijkheid?

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het vraagstuk van de ‘ongedeelde verantwoordelijkheid’ is voor accountants uitermate belangrijk. Door de gevolgde redenering van het CBb is de mogelijk onbedoelde consequentie dat de groepsaccountant voortaan bij enige twijfel zelf onderzoek moet gaan doen bij buitenlandse dochters en dat betekent praktisch gezien dat hij dan niet meer kan steunen op zijn buitenlandse collega's. De rechter vraagt daarmee veel meer van een groepsaccountant dan redelijkerwijs en volgens internationale standaarden mag worden verwacht.

1. Inleiding

Als accountant de grootste fraude ooit bij een Nederlands concern ontdekken en naderhand toch veroordeeld worden in een tuchtprocedure? Dat is het opvallende gevolg van de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) in september 2008 tegen de accountant in de Aholdzaak.

In deze zaak van hoger beroep, was accountantskantoor Deloitte tegen de uitspraak van de Raad van Tucht van 2007 in beroep gegaan over het oordeel dat de accountant, in zijn rol als groepsaccountant, tekort geschoten zou zijn bij de controle van de deelneming in US Foodservice (USF). Het CBb bevestigde het vonnis van de Raad van Tucht, volgens de rechter is de betrokken accountant, ‘ernstig

tekort geschoten’ en heeft hij blijk gegeven van ‘een grote mate van passiviteit’.

Een uitspraak waarop het beroep met spanning heeft gewacht omdat er rond deze casus tal van vragen leven. De belangrijkste is hier de verantwoordelijkheid tussen de groepsaccountant van Ahold (Deloitte Nederland) en de accountant van US Foodservice (Deloitte USA) die nadrukkelijk aan de orde kwam. Mag de groepsaccountant afgaan op het werk dat door een collega is verricht? Maar evenzeer is een belangrijke vraag of de uitspraak er nu op neer komt dat buitenlandse collega's niet zomaar kunnen worden vertrouwd? Tenslotte de vraag of het college nu een nieuwe norm neerzet door het begrip ‘buitengewone omstandigheden’ te introduceren? Het is daarbij opvallend dat het college het gebrek aan extra controle laakt, terwijl Amerikaanse rechters klachten over het controlewerk van Deloitte USA eerder hebben afgewezen.

Alles overziend is het een curieuze uitspraak die naar mijn mening bij nadere analyse niet goed onderbouwd is. De rechter vraagt meer van de groepsaccountant dan redelijkerwijs en volgens internationale standaarden mag worden verwacht. Daarnaast lijkt het oordeel in hoge mate beïnvloed door kennis achteraf en werkte de accountant volgens in de sector aanvaarde methoden. Tenslotte is de kritiek op de gevolgde controleaanpak onterecht en in strijd met eerdere uitspraken door Amerikaanse rechters. De grote vraag was of het CBb evenals de Raad van Tucht van mening was dat over het algemeen gesteld kan worden dat het voor een in een internationaal netwerk optredende groepsaccountant voldoende is om te steunen op de kwaliteitsstelsels van het netwerk, of dat er in dit specifieke geval meer had moeten gebeuren?

Volgens de rechter is het laatste het geval, maar door de gevolgde redenering, vooral het argument van de ‘buitengewone omstandigheden’, is de mogelijk onbedoelde consequentie dat de groepsaccountant voortaan bij enige twijfel zelf onderzoek moet gaan doen bij buitenlandse

dochter. In dit licht bezien is de nieuwe controlestandaard ISA 600 mogelijk een verbetering omdat daar meer expliciet wordt gemaakt wat er van de groepsaccountant wordt verwacht.

In paragraaf 2 beschrijf ik de situatie bij de Amerikaanse Ahold-dochter US Foodservice. In paragraaf 3 ga ik in op verantwoordelijkheden van de groepsaccountant. In paragraaf 4 wordt de vraag beantwoord of confirmatieprocedure wel juist is uitgevoerd. Paragraaf 5 behandelt de door het CBb veronderstelde 'passiviteit' van de accountant. In paragraaf 6 wordt ingegaan op 'Audit alert 21 inzake optreden als groepsaccountant' en de nieuwe controlestandaard hiervoor (IFAC 600).

2. De situatie bij US Foodservice

Volkomen onverwacht wordt Nederland op 23 februari 2003 geconfronteerd met een boekhoudschandaal van ongekende omvang bij Ahold. In 2003 start vervolgens een strafrechtelijk onderzoek dat uiteindelijk in 2006 uitmondt in een veroordeling van de voormalige bestuurders van Ahold. In 2005 begint de Ondernemingskamer op verzoek van de Vereniging van Effectenbezitters (VEB) een enquêteprocedure naar Ahold. Als gevolg van een schikking met Ahold heeft de VEB de jaarrekeningprocedure ingetrokken. Het (omvangrijke) onderzoeksrapport werd echter wel afgerond en is gepubliceerd en openbaar beschikbaar.

De onderzoekers van de Ondernemingskamer geven in 52 pagina's een boeiend overzicht van de aankoop van US Foodservice en de manier waarop Ahold en de accountant zijn omgegaan met de wetenschap dat de interne controlesystemen van deze onderneming niet goed werken (Ondernemingskamer (OK), 2005, pp. 100-151).

2.1 Controle van de kortingen / confirmatiebrievenprocedure

Aan de leverancierskortingen of PA's (Promotional Allowances) wordt veel aandacht besteed in het rapport. Deze kortingen kennen vele varianten: het kan gaan om vooruitbetaalde bonussen, gericht op het realiseren van bepaalde volumes gedurende een aantal jaren, of achteraf betaalde volumekortingen, seizoensgebonden programma's, of het betalen van kosten voor marketingactiviteiten. Bij US Foodservice waren er bijna 2.400 leveranciers waarbij per leverancier kortingen per product konden verschillen en waren er meer dan 850.000 artikelen. De onderzoekers concluderen dat een en ander betekent dat er een systeem zou moeten zijn dat elke transactie kan volgen om tot een juiste berekening te komen van de korting. Daarbij moet er sprake zijn van verifieerbare afspraken met leveranciers. Zoals uit de due diligence bleek, ontbraken beide elementen (OK, 2005, par. 516).

De onderzoekers constateren op basis hiervan dat Deloitte US maar beperkte mogelijkheden had om de juistheid en

volwaardigheid van de vorderingen op leveranciers vast te stellen (OK, 2005, par. 535).

De vraag kan hier gesteld worden dat als het niet mogelijk blijkt om controlemaatregelen te formuleren die leiden tot een acceptabel accountantscontrolerisico, de accountant onvoldoende basis heeft om te komen tot een goedkeurende accountantsverklaring. Als deze beperking in de controle van wezenlijk belang niet kan worden opgevangen, is een accountantsverklaring van oordeelonthouding het hoogst haalbare. Bij de controle van US Foodservice is de beperking als gevolg van een gebrekkige interne beheersing ondervangen door het uitvoeren van aanvullende gegevensgerichte controles in de vorm van een confirmatiebrievenprocedure.

Opvallend is dat vóór de overname door Ahold het accountantskantoor KPMG al een jaarlijkse confirmatiebrievenprocedure uitvoerde en dat Deloitte eveneens deze werkwijze volgde. De onderzoekers constateren daarover: 'Deze controle geschiedde, naar onderzoekers is medegedeeld, volgens de Amerikaanse regels waarbij onder meer verwezen werd naar AU section 330 "The Confirmation Process" uit de AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) Professional Standards. Voorzover onderzoekers hebben kunnen vragen voldeed het gebruikte confirmatiebrievenstelsel aan deze regels.' (OK, 2005, par. 537)

Samengevat leverde de administratie van USF een 'Earned Income Work Sheet' met daarop belangrijke informatie als volumecijfers, PA-percentages, het verschuldigde bedrag per leverancier e.d. Deze bedragen werden vervolgens op confirmatiebrieven overgenomen en aan de leveranciers gestuurd. Dit proces verliep volgens de onderzoekers als volgt (OK, 2005, par. 539):

- Deloitte selecteerde leveranciers.
- De inkoopafdeling van USF (met name Kaiser, de vice president of sales and marketing) leverde de namen aan van individuele personen waar de brieven naar toe moesten worden gestuurd. In de regel betrof dit verkoopfunctionarissen en niet functionarissen van de financiële afdelingen van deze leveranciers.
- Op briefpapier van USF en ondertekend door Kaiser werden de brieven door Deloitte verstuurd.
- Deloitte ontving van de leveranciers de gevraagde bevestigingsbrieven terug.

2.2 De ontdekking van de fraude

Uiteindelijk werden er op 10 februari 2003 bij een drietal confirmatiebrieven merkwuurde zaken geconstateerd door Deloitte die daarna met spoed werden uitgezocht.

Naderhand bleek de fraude een omvang te hebben van ongeveer 800 miljoen euro. Naast Kaiser en Lee, de leiders

van de Marketing en Inkoopafdeling, waren Michael Resnick (directeur Interne Accountantsdienst) en William Carter (de rechterhand van Kaiser bij Inkoop) van US Foodservice schuldig aan de fraude. Daarenboven zijn nog 16 personen (werkzaam bij leveranciers van US Foodservice) aangeklaagd door de SEC en veroordeeld voor hun rol in de fraude (CCH Wallstreet, 2005).

2.3 Eindoordeel Onderzoekers

Afsluitend zijn de onderzoekers van de Ondernemingskamer van mening dat: 'Een fraude als die bij USF, waaraan op grote schaal ook door externe partijen wordt meegevoerd, ook door betere controlesystemen niet voorkomen worden. Wel menen onderzoekers dat het individualiseren van de vorderingen naar leveranciers en de daarbij behorende debiteuren bewaking veel sneller aan het licht zou hebben gebracht dat de post debiteuren uit hoofde van PA's zo sterk op liep.' Volgens hen heeft een combinatie van factoren er voor gezorgd dat de fraude zo lang onontdekt is gebleven:

- Vermeende afwezigheid van schriftelijke contracten;
- De afwezigheid van een afdoende PA-tracking systeem;
- Functievermenging bij de registratie en betaling van PA's;
- Een confirmatiebrievenprocedure waarbij een (overigens toegestane keuze) is gemaakt die onderzoekers niet verstandig voorkomt;
- Het gebrek aan daadwerkelijke, inhoudelijke belangstelling van de RvB voor verbetering van de controlesystemen bij USF; en
- Het feit dat vanaf het begin duidelijk was dat USF met een grote mate van zelfstandigheid zou blijven opereren na de overname en niet binnen Ahold USA zou worden geïntegreerd. (OK, 2005, par. 703)

Tot zover de feiten, zoals deze door de onderzoekers van de Ondernemingskamer naar voren zijn gebracht.

3. Heeft de groepsaccountant goed gehandeld?

De jaarrekeningcontrole van Ahold werd uitgevoerd door Deloitte, een wereldwijd opererende accountantsorganisatie. De eindverantwoordelijke groepsaccountant voor de werkzaamheden was de partner van Deloitte Nederland, drs. L. J. van den Dries RA. De controle van US Foodservice werd uitgevoerd door het Amerikaanse kantoor van Deloitte, onder leiding van partner Kesler.

In het oordeel van de Raad van Tucht wordt verwezen naar de richtlijn voor de accountantscontrole (RAC) nummer 600 'Gebruik maken van de werkzaamheden van andere accountants'. In de uitspraak van de Raad van Tucht staat dat de groepsaccountant de werkzaamheden van de andere accountant dient te beoordelen. Terecht stelt Arnout van Kempen de vraag of de Raad van Tucht nu van mening is dat in het algemeen gesteld kan worden dat het voor een

internationaal netwerk optredende accountant onvoldoende is om te steunen op de kwaliteitsstelsels van het netwerk (Weblog Wildschut, 2007)? Een andere vraag is naar mijn oordeel even belangrijk: oordeelt de Raad dat er in dit specifieke geval sprake is van persoonlijk tekortschieten en had er meer moeten gebeuren? De Raad zegt hierover:

'De accountant had weet van de omstandigheden en kende de standaard controlemethoden van Deloitte wereldwijd. Hierom had hij niet slechts mogen afgaan op het door Deloitte USA verrichte werk. Op de zitting heeft de accountant gezegd dat hij niet specifiek naar het controledossier van Deloitte USA heeft gekeken. Het dossier werd slechts bekeken in het kader van de interne kwaliteitsreview binnen Deloitte wereldwijd. Of en hoe vaak dit is gebeurd, weet hij niet. De richtlijnen voor de accountantscontrole RAC 600 (editie 2000) schrijven voor dat de groepsaccountant de controlegrondslagen en -uitkomsten van zijn collega dient te beoordelen.' (Raad van Tucht, 2007, par. 5.14)

We mogen concluderen dat de Raad op basis van de resultaten van de onderzoekers van de Ondernemingskamer en naar aanleiding van de verklaring van Van den Dries op de zitting, van mening is dat deze accountant onvoldoende aandacht had voor de problemen bij US Foodservice.

Bij de behandeling van het hoger beroep bij het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (CBB) kiest de advocaat van Deloitte er dan ook nadrukkelijk voor om met bewijsmateriaal te komen dat aan moet tonen dat er wel degelijk door Van den Dries voldoende is gedaan. De verdediging concentreert zich daarbij vooral op de eerder genoemde RAC 600 en hoe daarmee in de praktijk is omgegaan en stelt de volgende onderwerpen aan de orde (Pleitaantekeningen 2008):

- a) De vakbekwaamheid van de andere accountant in het kader van de specifieke opdracht te beoordelen (paragraaf 7).
- b) De controlegrondslagen beoordelen (bijlage RAC 600, paragraaf 6).
- c) De controle-uitkomsten beoordelen (bijlage RAC 600 paragraaf 7).
- d) De significante controlebevindingen betrekken in het eigen oordeel (paragraaf 12).
- e) De controlegegevens vastleggen (paragraaf 14).

Vakbekwaamheid (paragraaf 7)

Op grond van paragraaf 11 hoeft er volgens de advocaat in dit geval geen aandacht aan te worden besteed omdat de vakbekwaamheid van de partners van Deloitte binnen het samenwerkingsverband is geregeld en gestandaardiseerd en omdat voor de vaktechnische aspecten het systeem in de Verenigde Staten en het Nederlandse systeem volkomen gelijkwaardig zijn.

Controlegrondslagen en -uitkomsten beoordelen (paragraaf 6 en 7)

De advocaat stelt dat het voldoende is een rapportreview uit te voeren en kennis te nemen van de rapportering van de uitkomsten van de controle van de andere accountant. Bespreking van de door de andere accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden vindt in het algemeen niet plaats. In de casus heeft betrokkene uitvoerig overleg gehad met Deloitte US over de meest wezenlijke aspecten van de controleaanpak (Pleitaantekeningen, 2008, par. 27). De controlegrondslagen zijn vastgelegd in het audit planning memorandum en met betrekking tot de leverancierskortingen in het specifieke promotional allowance planning memorandum. De controle zelf is uitgevoerd volgens de US GAAS (Generally Accepted Auditing Standards) voorschriften, die voldoen aan de Nederlandse controlerichtlijnen. De groepsaccountant heeft de controlegrondslagen vooraf beoordeeld en besproken met Deloitte US en als aanvaardbaar beoordeeld (Pleitaantekeningen, 2008, par. 33).

Kennisnemen van significante controlebevindingen (paragraaf 12)

De groepsaccountant dient hier op hoofdlijnen kennis te nemen van de bevindingen van de andere accountant. Zonodig kan hij besluiten om deze te bespreken met de andere accountant en het management. Indien daar aanleiding toe is kan dit leiden tot aanvullende werkzaamheden. Volgens de advocaat zijn de controle-uitkomsten door Deloitte US aan de groepsaccountant gerapporteerd middels het summary memorandum US Foodservice en de uitkomsten zijn besproken (Pleitaantekeningen, 2008, par. 34).

De controlegegevens vastleggen (paragraaf 14)

De verdediging stelt dat de significante bevindingen door de groepsaccountant in zijn managementletter zijn opgenomen en hij heeft de benodigde vastleggingen in zijn eigen dossier gedaan (Pleitaantekeningen 2008, par. 37).

Op basis van het aangedragen formele bewijs zou men naar mijn mening kunnen concluderen dat de groepsaccountant formeel in overeenstemming heeft gehandeld met de gedragsregels zoals in RAC 600 voorgeschreven en kan hem op deze basis geen verwijt worden gemaakt.

Buitengewone omstandigheden

Het CBb komt echter niet tot deze conclusie, maar bevestigt het oordeel van de Raad van Tucht. De tuchtrechters zeggen kort samengevat dat in buitengewone omstandigheden normale controle-instrumenten onvoldoende zekerheid kunnen bieden en dat er dan op die omstandigheden toegesneden specifieke controlemaatregelen noodzakelijk zijn (cursivering door de auteur).

Die buitengewone omstandigheden zijn volgens het CBb (CBb, 2008, par. 4.4):

- reeds vanaf de intrede van USF in de groep in 2000 is signaleerd dat de interne controle bij US Foodservice zeer zwak was;
- de omvang van leverancierskortingen bleek niet uit de administratie maar werd berekend en in de meeste gevallen bestonden geen schriftelijke overeenkomsten;
- signaleerd was dat dit systeem bijzonder fraudegevoelig was;
- dit wordt van bijzondere betekenis geacht nu de beloning van de plaatselijke bestuurders (van US Foodservice) voor een belangrijk deel van de leverancierskortingen afhankelijk was en de leverancierskortingen van substantiële betekenis waren voor zowel het resultaat van US Foodservice als de consolidatie van de jaarrekening van Ahold;
- Deloitte US had geconstateerd en gerapporteerd dat de relevante systemen voor systeemgerichte controle van de leveranciersbijdragen onvoldoende zekerheid boden;
- de betrokken Nederlandse accountant op de hoogte was van de problemen rond leverancierskortingen en deze volgens zijn eigen verklaring 'zelf een gebrekkig inzicht' had in de werking van het systeem van leverancierskortingen bij US Foodservice (alle cursivering door de auteur).

Leest men het vonnis zorgvuldig, dan valt op dat de rechtbank feitelijk het formele bewijs van Deloitte aan de kant schuift en zich schaaft achter de argumenten van de Raad van Tucht. Daarmee wordt niet echt een antwoord gegeven op de vraag of de groepsaccountant nu wel of niet voldoende heeft gedaan.

Als men de bevindingen van de onderzoekers van de Ondernemingskamer, de Raad van Tucht en die van het CBb met elkaar vergelijkt dan is het opvallend dat de inschattingen van de aangetroffen situatie bij US Foodservice door de rechters achtereenvolgens steeds zwaarder worden ingeschat en benadrukt. Dat lijkt triviaal maar is het niet, omdat de veroordeling van Deloitte nu juist berust op het feit dat er buitengewone omstandigheden waren.

Uit het verslag van de Ondernemingskamer komt een beeld naar voren van een gebrekkige interne beheersing bij US Foodservice, maar wordt de kwalificatie zeer zwak niet gegeven. Ook de signalering bijzonder fraudegevoelig is door de onderzoekers niet gedaan, evenmin als de kwalificatie bijzondere betekenis. Tenslotte zeggen de onderzoekers niet dat de betrokken accountant zelf een gebrekkig inzicht had maar wordt opgemerkt dat:

‘Ook aan onderzoekers heeft Van den Dries herhaaldelijk aangegeven geen specifieke kennis te hebben gehad van de leverancierskortingen en systemen terzake, of het zich althans niet te herinneren. Hij zegt dat alles wat daarover genotuleerd is als van hem afkomstig gebaseerd is op mededelingen van D&T US collega’s in de VS.’ (OK, 2005, par. 694)

Men dient te bedenken dat de controleproblematiek rond US Foodservice zich afspeelde in de jaren 1999 tot en met 2002. Een periode waarin het fenomeen ‘boekhoudschandalen’ nog niet bekend was en er evenmin sprake was van een verhoogde alertheid en bewustzijn bij controlerende accountants op de mogelijkheid van fraude.

In dit licht bezien was de aangetroffen situatie in die tijd bij US Foodservice er een van een verhoogd controle risico bij een materiële post in de jaarrekening en heeft de Amerikaanse accountant daarom besloten tot een gegevensgerichte aanpak conform de geldende beroepsregels. Anders geformuleerd: men heeft herkend dat er de mogelijkheid was van potentiële fraude of een materiële fout. Op basis hiervan is door de accountant het management voortdurend gewezen op zwakheden in de interne organisatie en de noodzaak tot verbetering en heeft hij zijn controleaanpak hierop afgestemd door te kiezen voor een gegevensgerichte controle.

Het kwalitatieve oordeel van zowel de Raad van Tucht als het CBb lijkt beïnvloed te zijn geweest door de kennis achteraf van de ontstane fraudes bij Ahold en de fraudezaken zoals bij Parmalat, Enron, en WorldCom. De door mij gecursiveerde gebruikte kwalificaties in de vonnissen wijzen in deze richting omdat deze allereerst niet zijn terug te vinden in de bevindingen van de Onderzoekers van de Ondernemingskamer. Ten tweede was er in de context van die tijd ook geen aanleiding om de aangetroffen situatie aan te duiden als ‘buitengewone’ omstandigheden. Er was zeker sprake van een verhoogd controle risico, maar dat werd onderkend en ondervangen door een aangepaste controleaanpak (gegevensgericht en niet systeemgericht) en het regelmatig aan de orde stellen van de slechte interne controle bij het betrokken management.

Ik ben het met Blokdijk eens dat de vraag rijst wat dan in zijn algemeenheid buitengewone omstandigheden zijn (Blokdijk, 2009)? Dat zal door jurisprudentie moeten worden bepaald maar dat vergemakkelijkt een conclusie in een concreet geval niet. Daar is deze casus een goed voorbeeld van, want er is geen algemene regel uit af te leiden. Dat betekent dat de beroepsgroep in de praktijk moet werken met de mogelijkheid dat er achteraf een nader te definiëren ‘buitengewone omstandigheid’ door de tuchtrechter kan worden geformuleerd, zonder dat vooraf

duidelijk is wat de criteria zijn. Dat zal m.i. leiden tot onzekerheid in de praktijk over de te volgen aanpak bij een controleopdracht. Een onwenselijke situatie, zeker als men bedenkt dat er later een mogelijke veroordeling kan volgen op basis van de specifieke casuïstiek achteraf.

4. De confirmatieprocedure

Volgens de Raad van Tucht en het CBb was de gevolgde verificatieprocedure voor leverancierskortingen onder genoemde buitengewone omstandigheden niet toereikend. De aangevoerde redenen zijn (CBb, 2008, par. 4.5):

1. De selectie van de geadresseerden van de verificatiebrieven geschiedde door functionarissen van USF en derhalve werd niet door de accountant besloten wie hem met het oog op zijn controledoelinden bruikbare informatie kon verschaffen.
2. Er werden geen open bevestigingsbrieven verzonden, maar werd bevestiging gevraagd van een getal dat was verkregen van de dealsheets, terwijl de informatie van de dealsheets was ontleend aan de verkoopafdelingen van de leveranciers.
3. De bevestiging werd niet gevraagd aan de financiële afdeling van de leverancier, die deze informatie met de gegevens met de eigen financiële informatie had kunnen confronteren, maar aan personen van de afdeling die US Foodservice van informatie had voorzien (gebrek aan functiescheiding).

Ad 1. De selectie van de ondernemingen aan wie bevestiging werd gevraagd geschiedde door Deloitte USA. Door het (vermeende) ontbreken van contracten was het niet mogelijk om vast te stellen aan welke verkoopfunctionarissen de brieven moesten worden gericht. Deze namen werden door US Foodservice verstrekt en dat bleken ook daadwerkelijk de functionarissen te zijn die namens leveranciers gemachtigd waren de overeenkomsten af te sluiten. Ik teken daarbij aan dat er door het wegstoppen van de contracten door de fraudeurs er geen mogelijkheid was om af te gaan op verifieerbare afspraken met leveranciers.

Ad 2. Deze constatering is niet helemaal juist. De inkopers van US Foodservice legden de condities met leveranciers wel vast in zgn. ‘dealsheets’ (OK, 2005, par. 526). Daarnaast werden er door de inkoopafdeling van US Foodservice ‘Earned Income Worksheets’ opgesteld en deze bevatten volumecijfers, kortingpercentages e.d. De volumecijfers kwamen van de leverancier, aangezien US Foodservice zelf hiervoor geen adequaat registratiesysteem kende. Op deze sheets stond ook het bedrag dat de leverancier verschuldigd was (OK, 2005, par. 538).

Ad 3. Deze bewering werd ook al door de onderzoekers van de Ondernemingskamer gedaan. Het CBb neemt deze constatering zonder meer over.

In de Richtlijn voor de Accountantscontrole 505 'Externe bevestigingen' is een aantal voorwaarden opgenomen die gelden voor het gebruik van deze bevestigingen. Bij twee van deze voorwaarden kunnen mogelijk vraagtekens geplaatst worden in de situatie van US Foodservice. In de richtlijn is opgenomen dat de accountant 'zich ervan dient te verzekeren dat het verzoek om bevestiging wordt gericht aan een daarvoor geschikte persoon'. Bij US Foodservice zijn de bevestigingen verstuurd naar de verkoopfunctionarissen van de leveranciers. Gezien de doelstelling van de accountant om een objectief beeld te krijgen had het volgens de onderzoekers: 'Meer voor de hand gelegen de brieven naar financiële mensen te sturen nu de verordeningen niet gelijk uit de administratie volgden.' (OK, 2005, par. 542)

De onderzoekers onderbouwen deze mening verder niet en dat is achteraf een te betreuren ommissie, gezien het belang van deze constatering, en de zware rol die deze later in de procedure zal spelen. Hoewel niet letterlijk genoemd in het vonnis, wordt ook door de tuchtrechters het oordeel overgenomen dat de confirmatiebrieven aan de financiële man hadden moeten worden gestuurd.

Lezen we deze constatering goed dan valt op dat de Raad van Tucht en CBb kiezen voor een controle waarbij het aangeschreven bedrijf de stand van de kortingen had moeten opgeven (dus niet US Foodservice) en dat deze stand afkomstig had moeten zijn van de financiële man en niet van de betrokken verkoper.

Kort gezegd wordt hier duidelijk een voorkeur uitgesproken voor bevestiging van de registrerende functionaris (administratie) en niet van de beschikkende functionaris (de verkoper die de transactie heeft afgesloten). Het lijkt mij dat deze opvatting in hoge mate is beïnvloed door het feit dat het nu juist de verkoopfunctionarissen van de leveranciers waren die achteraf gezien aan de fraude meewerkten.

De richtlijn zegt dat de bevestiging afkomstig moet zijn van een functionaris die geacht wordt zodanig competent, objectief en bekend met de materie te zijn dat zijn bevestiging de verlangde waarde heeft voor de accountant (RAC 505, par. 28-29). Noch in de Nederlandse noch in de internationale regelgeving is nadere invulling gegeven aan wie die functionaris zou moeten zijn.

De verkoopfunctionaris van de leverancier beantwoordt naar mijn mening aan deze criteria. Hij is degene die het contract sluit en gedetailleerd op de hoogte is van de verdere afwikkeling ervan o.b.v. de verkoopadministratie. Hij kan ook geacht worden objectief te zijn omdat er voor hem geen wezenlijk belang is de waarheid niet weer te

geven. Dat achteraf blijkt dat zij gecorrumpeerd waren door medewerkers van US Foodservice doet hieraan niets af. Ook de stelling dat de aan te schrijven functionarissen door Deloitte zelf niet door managers van US Foodservice uitgezocht hadden moeten worden berust, denk ik, niet op een goede interpretatie van de controlevoorschriften. Uit het Onderzoeksrapport blijkt dat de accountant wel de leveranciers selecteerde en de bevestigingsbrieven terug ontving. US Foodservice gaf weliswaar de namen en adressen van personen aan wie de brieven verstuurd hadden moeten worden, maar dat neemt niet weg dat dit inderdaad de functionarissen waren die van de zijde van de leverancier de leveringsovereenkomsten hadden afgesloten en dat zij competent, objectief en bekend met de materie geacht mogen worden.

Voor wat betreft de uit te voeren werkzaamheden geeft de richtlijn de uitleg dat het de bedoeling is om te voorkomen c.q. de kans te verkleinen dat de resultaten van de confirmatie onderschept en gewijzigd zouden worden (RAC 505 par. 30-35). Uit het onderzoeksrapport van de Ondernemingskamer blijkt dat het proces van externe bevestiging volgens de regels is uitgevoerd. Wel was er sprake van 'corrupte en actieve tussenkomst door leden van de purchasing department in het confirmatiebrieven-onderzoek van D&T USA naar PA debiteuren' (OK, 2005, par. 684). Die tussenkomst was de feitelijke reden dat een correct uitgevoerd confirmatieproces nooit tot betrouwbare resultaten heeft geleid. Dat de fraude uiteindelijk werd ontdekt door de hiervoor beschreven controleprocedure is evenzeer een feit dat in deze discussie niet mag ontbreken.

De stelling dat het proces van adresseren en versturen bij US Foodservice voor een belangrijk deel, dan wel geheel, beheerst werd door personen die belang hadden bij de uitkomst is dan ook in strijd met de feitelijke gang van zaken. Samenvattend valt niet goed in te zien waar de Nederlandse accountant nu gefaald zou hebben bij de controle op US Foodservice. De keuze van de Raad van Tucht en CBb voor een controle waarbij het aangeschreven bedrijf de stand van de kortingen had moeten opgeven (dus niet US Foodservice) en dat deze stand afkomstig had moeten zijn van de financiële man en niet van de betrokken verkoper ligt in deze casus niet voor de hand en is ook niet dwingend voorgeschreven.

Voor dit argument is steun te vinden in de Amerikaanse opvattingen in deze bij twee eerdere geruchtmakende rechtszaken.

De class-action tegen Ahold en Deloitte waarin ook de rol van Deloitte USA aan de orde kwam. Rechter Blake zegt over het optreden van Deloitte het volgende:

‘The key fact unaltered by Lead Plaintiffs’ new allegations remains that Deloitte, despite having been repeatedly lied to by senior USF officers and employees, eventually discovered the fraudulent scheme, in which numerous independent brokers and third-party employees also were complicit, as a result of issuing a substantial number of “confirms” testing management’s representations about the promotional allowances at USF.’ (United States District Court, 2007)

Hier zien we een eerste signaal dat in deze claimprocedure geen reden werd gevonden om te twijfelen aan de juistheid van de uitgevoerde controle van US Foodservice door Deloitte USA.

Een tweede signaal is de zaak van de SEC tegen twee accountants van KPMG inzake de controle van US Foodservice. Deze zaak is interessant omdat er veel gelijkenissen zijn met de Nederlandse tuchtzaak. Dit vooral omdat KPMG de controle deed bij US Foodservice voordat Deloitte deze overnam en Deloitte precies dezelfde controleaanpak volgde. Opvallend is allereerst dat de SEC in de aanklacht van mening is dat de confirmaties gestuurd hadden moeten worden naar de medewerkers van de financiële administratie en niet naar de verkoopfunctionarissen. Dat sluit aan bij datgene dat de onderzoekers van de Ondernemingskamer en de leden van de Raad van Tucht oordeelden. Ten tweede valt op dat ook hier de discussie speelt dat de confirmaties gestuurd hadden moeten worden naar personen die van de materie op de hoogte waren (knowledgeable). De uitspraak op 15 januari 2008 resulteert in vrijspraak (SEC Administrative Proceeding File 2008). Interessant is wat de rechter vindt van de werkwijze dat medewerkers van US Foodservice de namen en adressen verstrekten van de respondenten:

‘Meyer (de betrokken accountant) did not compare the addresses on the confirmations with addresses on invoices because GAAS requires that the confirmation request be sent to a party that the auditor believes is knowledgeable of the information for which confirmation is solicited, not that it be sent to the person to whom invoices are sent.’ (SEC Administrative Proceeding File, 2008, p. 13)

Ook in Amerika oordeelt men dus dat de manier waarop de adressen werden geselecteerd acceptabel was volgens de Amerikaanse controlevoorschriften. Over de uitgevoerde controlewerkzaamheden zegt de geraadpleegde gerechtelijke deskundige J. D. Bryan, CPA het volgende:

‘Noting that GAAS states that even a properly planned and executed audit may fail to detect fraud, especially

collusive fraud, O’Byrne opined that the auditors planned and performed the 1999 audit and the second quarter review in accordance with GAAS.’

Over de gevolgde confirmatieprocedure heeft de rechter als volgt geoordeeld:

‘AU § 330.26 requires the auditor to “direct the confirmation request to a third party who the auditor believes is knowledgeable about the information to be confirmed”. It is clear that Respondents believed that the recipients of the confirmations, which included high officials of vendors and brokers, were knowledgeable. In fact, these individuals were knowledgeable; they knew that they were confirming false values in collusion with Kaiser and other USF insiders.’ (SEC Administrative Proceeding File 2008, p. 21)

Voor de zaak tegen Deloitte is het opvallend dat de Amerikaanse rechter hier tot het oordeel komt dat het wel degelijk juist was dat de confirmatiebrieven naar de verkoopfunctionarissen werden gestuurd en daarmee de aanklacht van de SEC afwijst dat deze nu juist naar de financiële functionarissen hadden moeten worden gestuurd.

Het moge duidelijk zijn dat de door Deloitte USA gevolgde werkwijze twee keer de volledige goedkeuring krijgt van de daartoe bevoegde Amerikaanse autoriteiten. Het betreft dan zowel de toetsing of deze volgens de Amerikaanse voorschriften goed is uitgevoerd en de feitelijke uitvoering van de controle. Op grond van deze analyse is mijn oordeel over de uitspraak van het CBb dat deze ongegrond is voor wat betreft de vraag of de controle juist is uitgevoerd. Zowel in de Nederlandse als de Amerikaanse beroepsvoorschriften is geen aanleiding te vinden om tot een andere mening te komen.

5. Passiviteit

Interessant in de uitspraak is mede de stelling dat de Nederlandse accountant de controle, uitgevoerd door Deloitte US, nauwlettender had moeten volgen dan onder normale omstandigheden het geval zou zijn geweest. Volgens het CBb had hij er zich van moeten vergewissen dat deze controleactiviteiten, gelet op de omstandigheden adequaat zijn. ‘Dat betekent niet dat de accountant in zijn algemeenheid niet mag afgaan op door Deloitte US verricht werk, maar dat in de onderhavige buitengewone omstandigheden die meebrengen dat specifieke controleopdrachten noodzakelijk zijn, niet zonder meer, zonder specifiek naar het controledossier van Deloitte US te kijken, het door Deloitte US verrichte werk als een toereikende grondslag mag worden aanvaard.’ (CBb, 2008, p. 9)

Hier vraagt het CBb een wel bijzonder vergaande en gedetailleerde bemoeienis van de groepsaccountant en wel de beoordeling van het controledossier. De verplichting van het CBb om het complete controledossier te beoordelen gaat m.i. veel te ver en miskent de praktijk in internationaal opererende accountantsfirma's. Door de gevolgde redenering is de mogelijk onbedoelde consequentie dat de groepsaccountant voortaan bij enige twijfel zelf onderzoek moet gaan doen bij buitenlandse dochters en dat betekent praktisch gezien dat hij dan niet meer kan steunen op zijn buitenlandse collega's.

Daarbij komt dat het CBb nog veel verder gaat door te stellen de aansprakelijkheid van de groepsaccountant louter en alleen wordt afgeleid uit de gehanteerde controlemethoden (CBb, 2008, p. 10):

‘Zoals hiervoor overwogen is het College met de raad van tucht van oordeel dat de gehanteerde controlemethode onder de aan de orde zijnde buitengewone omstandigheden niet toereikend was. Dat dit het geval is kan zowel worden veroorzaakt door een gebrek in de instructies van de accountant als door een gebrek aan toezicht op de uitvoering van deze instructies. Welke oorzaak precies kan worden aangewezen is voor de tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid van de accountant als de accountant die de goedkeurende verklaring heeft verstrekt niet relevant.’

Deze argumentatie leidt op zijn minst tot enige verbazing. Enerzijds betoogt het CBb dat de groepsaccountant wel degelijk mag afgaan op het werk dat wordt uitgevoerd door een buitenlandse collega (behalve bij buitengewone omstandigheden). Anderzijds wordt betoogd dat als die controle onvoldoende is naar het oordeel van de rechters, het feitelijk niet uitmaakt of dit komt door gebrek aan instructies of door gebrek aan toezicht van de groepsaccountant. Het ontbreekt hier aan logica, want dat betekent dat de groepsaccountant altijd tuchtrechtelijk schuldig is, wat hij ook heeft gedaan. Doorredenerend betekent dit als uiterste consequentie dat de groepsaccountant maar beter al het controlewerk zelf kan gaan uitvoeren, want de tuchtrechter houdt hem altijd verantwoordelijk (wat hij ook doet of nalaat) en niet zijn buitenlandse collega. De rechter vraagt daarmee veel meer van een groepsaccountant dan redelijkerwijs en volgens internationale standaarden mag worden verwacht.

6. Nieuwe beroepsregels

Naar aanleiding van deze uitspraak heeft het NIVRA besloten de beroepsregels betreffende de groepsaccountant niet aan te passen. Wel heeft de beroepsorganisatie een praktische handleiding voor accountants uitgebracht, in

de vorm van een zgn. Audit Alert. Hierin benadrukt zij de eindverantwoordelijkheid van de groepsaccountant bij de controle van de jaarrekening en worden in ‘Audit alert 21 inzake optreden als groepsaccountant’ nadere aanwijzingen gegeven. Bestudering van dit stuk leert dat de beroepsorganisatie meer nadruk legt op ‘de ongedeelde eindverantwoordelijkheid’ van de groepsaccountant en op een aantal handelingen die hij moet verrichten om van ‘een significante betrokkenheid’ bij de controle van de andere accountant te kunnen spreken. Hij overweegt hierbij:

- het materiële belang van het gedeelte van het financiële overzicht dat hij controleert;
- zijn kennis omtrent de bedrijfsactiviteiten van de (groeps)onderdelen;
- het risico van onjuistheden van materieel belang in de financiële overzichten van de door de andere accountant gecontroleerde (groeps)onderdelen;
- de uitvoering van aanvullende werkzaamheden, met betrekking tot de door de andere accountant gecontroleerde (groeps)onderdelen.
- Voorts zal de groepsaccountant in beginsel met de andere accountant de uitgevoerde controlewerkzaamheden bespreken, een schriftelijke samenvatting van de werkzaamheden van de andere accountant beoordelen of de controledocumentatie van de andere accountant beoordelen (Koninklijk NIVRA, Audit Alert 21, 2009).

De vraag of een groepsaccountant door het volgen van deze aanbevolen handelingen gevrijwaard kan blijven van een veroordeling door de tuchtrechter moet echter ontkennend beantwoord worden. Wie de handelingen van de groepsaccountant bij Ahold analyseert, kan immers tot geen andere conclusie komen dan dat deze gevolgd zijn en dat voldaan is aan de beroepsregels. Er blijft daardoor een discrepantie ontstaan tussen de beroepsregels en het oordeel van de tuchtrechters. Ook de in de Audit Alert gegeven aanwijzing dat de accountant dient te beoordelen of ‘zijn eigen betrokkenheid voldoende is om te kunnen optreden als groepsaccountant’ is uiterst vaag. Immers, gezien de uitspraak van het CBb is die betrokkenheid in bijzondere omstandigheden nooit voldoende als hij zelf geen aanvullende controlemaatregelen heeft genomen.

Het is eveneens de vraag of de nieuwe controlestandaarden van het IFAC aan deze situatie een einde maken. Het NIVRA verwacht dat de nieuwe aangepaste standaard ISA 600 van 2007 (treedt in werking per 1 januari 2010) op een aantal onderwerpen meer expliciet en dwingend geformuleerde standpunten bevat dan de huidige Standaard 600. Bestudering hiervan leert inderdaad dat dit het geval is. In artikel 31 en 32 wordt bijvoorbeeld aangegeven wat de

groepsaccountant concreet moet doen bij de controle van een werkmaatschappij door een andere (collega)accountant. Met name artikel 31 vraagt een grotere betrokkenheid van de groepsaccountant en zijn team bij de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden (IFAC 600, art. 31). In artikel 44 en 45 wordt ingegaan op de werkzaamheden die de groepsaccountant moet uitvoeren om vast te stellen of de controle van de andere accountant voldoende grondslag oplevert. Deze omvatten meer dan in de casus van Ahold werd uitgevoerd en zullen ongetwijfeld gevolgen hebben voor de werkwijze van internationaal opererende accountantsfirma's.

Naar mijn verwachting zal deze nieuwe regelgeving voor de groepsaccountant meer duidelijkheid verschaffen over wat er van een groepsaccountant mag worden verwacht. Dat dit ten koste gaat van veel meer en ingewikkelde regels zullen we daarbij voor lief moeten nemen. Feit is wel dat op basis van deze nieuwe controlevoorschriften een zo'n merkwaardig oordeel van de tuchtrechter, zoals in de zaak Ahold is uitgesproken, nog steeds mogelijk is.

7. Conclusie

Op basis van het aangedragen bewijs kan naar mijn mening geconcludeerd worden dat de groepsaccountant in deze zaak in overeenstemming heeft gehandeld met de gedragsregels zoals in RAC 600 voorgeschreven en kan hem op deze basis geen verwijt worden gemaakt. De tuchtrechters zeggen echter dat in buitengewone omstandigheden normale controle-instrumenten onvoldoende zekerheid kunnen bieden en dat er dan op die omstandigheden toegesneden specifieke controlemaatregelen noodzakelijk zijn.

De vraag rijst wat dan in zijn algemeenheid buitengewone omstandigheden zijn? Dat zal door jurisprudentie moeten worden bepaald maar dat vergemakkelijkt een conclusie in een concreet geval niet. Daar is deze casus een goed voorbeeld van, want er is geen algemene regel uit af te leiden. Dat betekent dat de beroepsgroep in de praktijk moet werken met de mogelijkheid dat er achteraf een nader te definiëren 'buitengewone omstandigheid' door de tuchtrechter kan worden geformuleerd, zonder dat vooraf duidelijk is wat de criteria zijn. Een onwenselijke situatie, zeker als men bedenkt dat er later een mogelijke veroordeling kan volgen op basis van de specifieke casuïstiek achteraf.

Volgens de Raad van Tucht en het CBb was de gevolgde verificatieprocedure voor leverancierskortingen onder genoemde buitengewone omstandigheden niet toereikend. Zowel in de Nederlandse als de Amerikaanse beroepsvoorschriften is geen aanleiding te vinden om tot deze mening te komen.

Interessant in de uitspraak is mede de stelling dat de Nederlandse accountant de controle, uitgevoerd door Deloitte US nauwlettender had moeten volgen dan onder normale omstandigheden het geval zou zijn geweest. Door de gevolgde redenering is de mogelijk onbedoelde consequentie dat de groepsaccountant voortaan bij enige twijfel zelf onderzoek moet gaan doen bij buitenlandse dochters en dat betekent praktisch gezien dat hij dan niet meer kan steunen op zijn buitenlandse collega's. De rechter vraagt daarmee veel meer van een groepsaccountant dan redelijkerwijs en volgens internationale standaarden mag worden verwacht.

Naar mijn verwachting zal nieuwe regelgeving mogelijk meer duidelijkheid verschaffen over wat er van een groepsaccountant mag worden verwacht. Dat dit ten koste gaat van veel meer en ingewikkelde regels zullen we daarbij voor lief moeten nemen. Feit is wel dat op basis van deze nieuwe controlevoorschriften een zo'n merkwaardig oordeel van de tuchtrechter zoals in de zaak Ahold is uitgesproken nog steeds mogelijk is.

De controle van US Foodservice is naar mijn mening vaktechnisch volkomen adequaat uitgevoerd en van passiviteit bij de groepsaccountant is aantoonbaar geen sprake. Het is jammer dat er in deze zaak geen hoger beroep mogelijk is en dat we het met deze curieuze uitspraak zullen moeten doen.¹ ■

Prof. Dr. R.A.M. Pruijm RA is emeritus hoogleraar Administratieve Techniek aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, zelfstandig adviseur, interim-manager en commissaris van ondernemingen. Hij heeft zich gespecialiseerd in Corporate Governance. Sinds 2008 is hij deeltijdlector Corporate Governance aan de Fontys Hogeschool Financieel Management te Eindhoven.

Literatuur

- Blokdijk, H. (2009), Annotatie bij JT 2008-53, *De Accountant*, januari 2009, pp. 68-69.
- CCH Wallstreet, 8 november 2005, SEC Nabs Seven More in U.S. Foodservice Fraud Case, <http://www1.cchwallstreet.com/ws-portal/content/news/container.jsp?fn=11-08-05>.
- College van Beroep voor het bedrijfsleven (2008), Uitspraak in de zaak van hoger beroep tegen een beslissing van de raad van tucht, LJN BF0385, 11 september 2008.
- Het Financieel Dagblad (2007), Stoppen als Ahold je eisen inwilligt?, 20 maart 2007.
- International Federation of Accountants (2007), International Auditing and Assurance Standards Board, Proposed ISA 600 (Revised), *The Audit of Group Financial Statements*, www.ifac.org. Nederlandse vertaling beschikbaar bij het Nivra als INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 600.
- Koninklijk NIVRA (2008), Audit Alert nr. 21: 'Optreden als groepsaccountant'; zie: http://www.nivra.nl/Sites/Files/0000024343_Audit_Alert_21.pdf.
- Ondernemingskamer (2005), Verslag van Bevindingen naar aanleiding van het onderzoek naar het beleid en de gang van zaken van de naamloze vennootschap Koninklijke Ahold N.V., Kenmerk 153/04 OK, 6 januari 2005; zie: <http://blogs.fd.nl/ahold/files/enqueteverslag.pdf>.
- Pleitaantekeningen 18 maart 2008 CBB Van den Dries/Sobi.
- Raad van Tucht voor Registeraccountants en Accountantsadministratieconsulenten te 's-Gravenhage (2007), Uitspraak inzake de klacht van Sobi tegen L. J. van den Dries RA, 12 maart 2007.
- RAC 600. Te vinden in 'Richtlijnen voor de Accountantscontrole', Editie 2000, Nederlands Instituut voor Registeraccountants.
- Securities and Exchange Commission (2006), Administrative Proceeding File No. 3-12208, February 16, 2006, par. 77 en 78, page 12-13.
- Securities and Exchange Commission (2008), Initial Decision Release no. 341, Administrative Proceeding File no. 3-12208, Carol Fox Foelak, Administrative Law Judge. Initial Decision, January 15, 2008. Zie: <http://www.sec.gov/litigation/aljdec/2008/id341cff.pdf>.
- United States District Court for the district of Maryland, June 18, 2007. ROYAL AHOLD N.V. SECURITIES & ERISA LITIGATION Memorandum. Civil no. 1:03-MD-1539.
- Weblog Wildschut-Arnout van Kempen. 'Steunen op andere accountants.' Link: <http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs/Wildschut/Steunen+op+andere+accountants>.

Noot

- i** Een uitgebreid essay over deze zaak is te verkrijgen bij de auteur: r.pruijm@fontys.nl.

Hierna volgt een drietal reacties van vakgenoten op dit artikel.

Geen merkwaardige uitspraak!

Marcel Pheijffer

Inleidend

Collega Ruud Pruijm heeft zich al eerder laten horen als het gaat om de rol van de accountant in de kwestie Ahold. Gelijk hij doet in deze uitgave van het MAB, schreef hij op 12 september 2008 – daags na de uitspraak van het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (CBB) – een opiniestuk¹. Hij noemt in zijn bijdragen de rechterlijke uitspraak in het kader van het tuchtrecht een 'merkwaardige uitspraak'. Op het eerste stuk van Pruijm heb ik reeds gereageerd in een bijdrage waarin tot uitdrukking komt dat ik de

uitspraak 'niet merkwaardig' acht². Het is jammer dat Pruijm deze bijdrage en de daarin vervatte argumenten niet bespreekt in zijn MAB-bijdrage. Hij had dan immers weerwoord kunnen leveren op de aangedragen argumentatie en doet zichzelf dan ook tekort. Temeer daar zijn MAB-bijdrage vooral een nadere uitwerking is van zijn primaire stellingname. Die is thans weliswaar breder, maar naar mijn mening niet beter gemotiveerd. Ik zal dat adstrueren aan de hand van de volgende onderwerpen:

1. de (kwaliteits)procedures binnen een kantorenorganisatie versus de individuele verantwoordelijkheid van de controlerend accountant in persoon;
2. de aanwezigheid van 'buitengewone omstandigheden';
3. de impact van de uitspraak.

Tot slot haal ik nog een ander – niet door Pruijm besproken – punt uit de CBb-uitspraak aan. Dat gaat over het verstrekken van een accountantsverklaring voordat alle relevante stukken zijn ontvangen.

(Kwaliteits)procedures versus individuele verantwoordelijkheid

In een tuchtprocedure staat een individu terecht en niet de accountantsorganisatie waarvoor hij werkzaam is. In de kwestie Ahold betrof dat een collega van Deloitte en dus niet dat accountantskantoor. Dat is van wezenlijk belang, juist in de onderhavige tuchtprocedure. Collega Pruijm heeft dat in zijn bijdrage niet consequent genoeg onderkend. Vide bijvoorbeeld de volgende passages: 'Het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (CBb) tegen accountant Deloitte in de Aholdzaak (...)’ en 'In deze zaak van hoger beroep, was accountantskantoor Deloitte tegen de uitspraak van de Raad van Tucht van 2007 in beroep gegaan (...)’.

Ik begrijp dat dit soort fouten kunnen ontstaan bij de lezing van de CBb-uitspraak. In casu gaat het er namelijk onder meer om of een accountant van Deloitte Nederland kan vertrouwen op de werkzaamheden van door een collega van Deloitte USA uitgevoerde werkzaamheden. Indien binnen een accountantsorganisatie wereldwijd eenduidige (kwaliteits)procedures en protocollen worden gehanteerd, kan de gedachte opkomen dat een vaktechnische fout bij naleving daarvan eerder een fout van de accountantsorganisatie is dan van de individuele accountant.

Die gedachte is echter onjuist omdat we van een professioneel beroep spreken. Een beroep waarin het 'professional judgment' centraal staat. Een beroep waarin – tegenwoordig gelukkig weer – een individuele accountant zijn handtekening onder de verklaring bij de jaarrekening zet en dus niet het kantoor waarbij hij³ werkzaam is. Een beroep ook waarin het individu voor zijn handelen tuchtrechtelijk ter verantwoording kan worden geroepen. Zoals in casu ook geschiedde.

Overigens zit er iets schizofreens in dit soort zaken: indien het goed uitkomt – zoals in casu – gaan accountants(kantoren) prat op de borging van kwaliteit binnen het gehele netwerk. Indien het goed uitkomt wordt in de marketing en bij de acquisitie van klanten op de trom geroffeld over de samenhang van het gehele netwerk. Indien het gaat om de (internationale) belangenbehartig-

ing worden de krachten binnen het netwerk gebundeld om samen sterk te staan. Maar indien het gaat om aansprakelijkstelling voor fouten van collega's elders in dat netwerk en er claims dreigen, zegt het netwerk opeens: 'Global? Moi?'

Buitengewone omstandigheden

Crux van de uitspraak is dat het CBb in casu 'buitengewone omstandigheden' aanwezig acht en die bovendien nader invult:

- zeer zwakke interne controle, in het bijzonder op het belangrijke punt van de leverancierskortingen;
- percentage voor bepaling debiteurencijfer dat zonder onderbouwing werd verhoogd;
- beloning van plaatselijke bestuurders hing af van de post leverancierskortingen;
- dat riep om veel aandacht en een intensieve gerichte controle, hetgeen de accountant wist;
- problemen werden herbevestigd door Deloitte Nederland;
- leverancierskortingen die niet werden onderbouwd of geanalyseerd noch gedocumenteerd met administratiesystemen.

Het is niet onbegrijpelijk dat het CBb deze omstandigheden – zie woordkeuze als: zeer zwak, zonder onderbouwing, veel aandacht, problemen, geen onderbouwing – duidt als buitengewoon en daarmee als verhoogde risico's. Juist bij dergelijke risico's dient het benodigde *professional judgment* naar voren te komen. Juist bij dergelijke risico's dient de accountant zich af te vragen of standaardprocedures afdoende zijn. Juist bij dergelijke risico's komt het er op aan die instructies aan collega's te geven die afdoende zijn om deze te mitigeren.

Kortom: in geval van de genoemde omstandigheden dient er sprake te zijn van 'verhoogde dijkbewaking'. Nu in de uitspraak valt te lezen dat de accountant op zitting heeft gezegd dat hij niet specifiek naar het controledossier van Deloitte USA heeft gekeken, is van verhoogde dijkbewaking niets gebleken. Integendeel. Het is dan ook niet onbegrijpelijk dat het – gegeven de door het CBb genoemde omstandigheden – in casu is gekomen tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel wegens professioneel falen.

Prujm heeft de door het CBb gehanteerde weging van de omstandigheden in mijn ogen niet adequaat weerlegd. Sterker: zijn argumentatie is op onderdelen uiterst zwak. Wat te denken van de passage:

'Men dient te bedenken dat de controleproblematiek rond US Foodservice zich afspeelde in de jaren 1999 tot en met 2002. Een periode waarin het fenomeen "boekhoudschandalen" nog niet bekend was en er evenmin sprake was van een verhoogde alertheid en bewustzijn bij controlerende accountants op de mogelijkheid van fraude.'

Met name het laatste deel van deze passage snijdt geen hout. Zie bijvoorbeeld RAC 240, paragraaf 7 inzake de risicoanalyse (editie 2000):

‘Bij de planning van de controle dient de accountant het risico in te schatten dat fraude en onjuistheden leiden tot een jaarrekening die afwijkingen van materieel belang bevat.’

Dat de boekhoudschandalen mede zijn ontstaan door accountants die dat niet goed deden en ‘met de ogen dicht controleerden’, mag nu toch geen rechtvaardiging zijn voor hernieuwd falen?

Impact uitspraak

Voor de toekomst is het van belang de vraag te stellen wat nu de impact van de uitspraak is. Deze lijkt ondergetekende mee te vallen. Het CBb overweegt in navolging van de Raad van Tucht dat het geenszins heeft geoordeeld ‘dat de accountant in zijn algemeenheid niet mag afgaan op door Deloitte US verricht werk’. Kortom: in normale omstandigheden, zonder verhoogde risico’s (of: buitengewone omstandigheden) kan heel goed worden vertrouwd op het werk van collega’s elders binnen het netwerk. De regels en procedures die gelden kunnen worden gevonden in – de inmiddels aangescherpte – ISA 600.

Het moge duidelijk zijn dat ik dan ook niet de belangrijkste conclusie van Pruijm deel. Hij stelt:

‘Door de gevolgde redenering van het CBb is de mogelijk onbedoelde consequentie dat de groepsaccountant voortaan bij enige twijfel zelf onderzoek moet gaan doen bij buitenlandse dochters en dat betekent praktisch gezien dat hij dan niet meer kan steunen op zijn buitenlandse collega’s. De rechter vraagt daarmee veel meer van een groepsaccountant dan redelijkerwijs en volgens internationale standaarden mag worden verwacht.’

Maar iets dergelijks heeft het CBb noch gesteld, noch bedoeld. Wat dan wel? Dat: (1) in buitengewone omstandigheden, (2) die meebrengen dat specifieke controleopdrachten noodzakelijk zijn, (3) niet zonder meer, zonder specifiek naar het controledossier van de collega’s in het netwerk te kijken, (4) het werk van die collega’s als een toereikende grondslag mag worden aanvaard. Het CBb geeft hier een aantal drempels aan – ook in het vierde punt door het gebruik van het woord ‘toereikend’ – die veel verder gaan dan de drempel ‘bij enige twijfel’ die Pruijm hanteert. In zijn belangrijkste conclusie heeft Pruijm de uitspraak van het CBb en de impact daarvan dan ook te veel gedramatiseerd. Overigens staat hij daarin niet alleen. Hoogleraar Martin Hoogendoorn, tevens partner bij Ernst & Young, stelt⁴: ‘Het is zorgelijk dat normen achteraf strenger worden geïnterpreteerd dan redelijkerwijs mag worden verwacht. Het effect is dat de groepsaccountant bij enige twijfel zelf onderzoek doet bij buitenlandse dochters.’ Hoogleraar Jan van de Poel stelt cynisch: ‘De enigen die profiteren zijn de luchtvaartmaatschappijen.’

Eerst de stukken van overtuiging, dan pas de accountantsverklaring

Enfin, genoeg nu over het USF-deel in de CBB-uitspraak. Er speelde namelijk nog iets anders: consolidatie en ‘control letters’. Ik kan mij niet voorstellen dat het volgende aspect in de CBB-uitspraak ruimte laat voor een andere constatering dan dat de opmerking van de rechters van het CBb aangaande de passiviteit van de Nederlandse accountant juist is. De basisregel dat een accountant zijn cliënt niet op zijn of haar blauwe ogen mag geloven, zeker niet indien deze een persoonlijk belang heeft bij zijn mededeling, is nog eens door het CBb bevestigd.

Ik ben het dan ook geheel niet eens met eerdergenoemde Jan van de Poel, getuige-deskundige in de strafzaak tegen de Ahold-top⁵. Hij vindt het ‘flauw’ dat de accountant van de rechter de consolidatie pas mag goedkeuren als het schriftelijke bewijs in handen is, en niet als het bestuur dat heeft toegezegd. ‘We zijn geen notarissen. Hou het werkbaar.’

De feiten volgens het CBb:

- de accountant verstrekt in **maart 2000** een goedkeurende verklaring bij zoF-formulieren;
- in deze formulieren speelde het consolidatievraagstuk een rol;
- ten behoeve van die consolidatie was volgens Amerikaanse regels een schriftelijk stuk vereist;
- dat stuk is tijdens Ahold pas op **14 april 2000** door CFO Meurs ondertekend;
- en pas tussen **14 en 19 april 2000** door de counterpart van Ahold;
- en pas daarna, maar uiterlijk **26 april 2000** door de accountant, althans Deloitte Nederland, ontvangen.

Ofwel: de accountant heeft een verklaring verstrekt voordat de daartoe benodigde stukken in zijn bezit waren. De tijdens de zitting bij het CBb door de accountant gedane mededeling dat bij het niet ontvangen van het stuk in het uiterste geval een restatement zou plaatsvinden, zal hem weinig hebben geholpen. Evenmin als het feit dat tijdens de raad van bestuur van cliënt was toegezegd dat de brief op korte termijn kon worden verwacht. Immers – aldus het CBb – aan een dergelijke toezegging mag niet teveel gewicht worden gehecht omdat: (1) de toezegging afkomstig was van de huishouding die consolidatie voorstond en niet van de te consolideren huishouding; (2) de accountant in eerdere jaren een en andermaal om ‘control letters’ had verzocht zonder deze te verkrijgen.

Tot slot

Het moge duidelijk zijn dat ik tot een andere waardering dan collega Pruijm kom bij de beoordeling van de CBB-uitspraak. Die is wat mij betreft geenszins ‘merkwaardig’. Ook is het geen ‘curieuze uitspraak’ die ‘niet goed

onderbouwd is'. Zeker indien deze in zijn geheel wordt bezien – dus niet alleen het eerst besproken deel over wat Pruijm duidt als 'de ongedeelde verantwoordelijkheid' – is het begrijpelijk dat het CBb kwalificaties hanteert zoals 'ernstig tekortgeschoten' en 'een te grote mate van passiviteit'.

De gevolgen van de uitspraak dienen – gegeven de door het CBb benoemde drempels – niet te worden overdreven. Pruijm heeft die gevolgen mijns inziens te zeer gedramatiseerd. Vide mede zijn stelling:

'Dat betekent dat de beroepsgroep in de praktijk moet werken met de mogelijkheid dat er achteraf een nader te definiëren 'buitengewone omstandigheid' door de tuchtrechter kan worden geformu-

leerd, zonder dat vooraf duidelijk is wat de criteria zijn.' Hij noemt dat een 'onwenselijke situatie'. Nee hoor: het is een situatie die past bij professional judgment, toe te passen in een omgeving met principle-based regelgeving. En is een dergelijke omgeving niet het Nederlandse ideaaltype? ■

Prof. dr. mr. M. (Marcel) Pheijffer RA is hoogleraar Accountancy, Nyenrode Business Universiteit en hoogleraar Forensische Accountancy, Universiteit Leiden.

Noten

¹ Pruijm, R., Deloitte en Ahold: een merkwaardige uitspraak van het CBb, www.accountant.nl, 12 september 2008.

² Pheijffer, M., Uitspraak CBb over Deloitte-Ahold niet merkwaardig, www.accountant.nl, 15 september 2008.

³ Of 'zij', uiteraard.

⁴ Navolgende citaten afkomstig uit: Het Financieel Dagblad, Berisping Deloitte-accountant leidt tot gemengde reacties hoogleraren, 13 september 2008.

⁵ Idem.

De betrokkenheid van de groepsaccountant onder schot

Barbara Majoor en Philip Wallage

Collega Ruud Pruijm analyseert de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven van SOBI tegen de accountant van Ahold NV (groepsaccountant). Zijn analyse van de casus is grondig en geeft over een aantal thema's interessante inzichten. Op het thema 'rol van de groepsaccountant' reageren wij kort.

Prujm gaat uitgebreid in op de vraag of de groepsaccountant goed heeft gehandeld. Deze vraag plaatst hij in de context van de onderliggende vraag in welke mate een accountant die werkzaam is bij een internationale audit firm mag steunen op het werk van zijn collega's die dezelfde interne kwaliteitsvoorschriften toepassen (netwerkaccountant). Deze vraag is vooral relevant in relatie

tot het begrip 'ongedeelde verantwoordelijkheid' van de groepsaccountant. Ongedeelde verantwoordelijkheid is een uitgangspunt dat in het Nederlandse accountantsberoep sinds jaar en dag wordt gehanteerd en na de geruchtmakende zaken als Parmalat ook internationaal is geïntroduceerd. Het zal dan ook niet verbazen dat ongedeelde verantwoordelijkheid centraal staat in de nieuwe ISA 600 die van toepassing is op boekjaren die aanvangen op of na 15 december 2009.

Wij zijn het eens met collega Pruijm dat de uitspraak van het CBb onder verwijzing naar 'buitengewone omstandigheden' geen eenduidig antwoord geeft op de vraag hoever

de bemoeienis van de groepsaccountant met de controle van een dochter, uitgevoerd door een netwerkaccountant, diende te gaan onder de destijds vigerende regels.

Beoordeling van uitgevoerde controlewerkzaamheden

Ten tijde dat de feiten van de casus speelden was de Richtlijn voor accountantscontrole 600 (RAC 2002) 'Gebruik maken van de werkzaamheden van andere accountants' van toepassing. Deze richtlijn bevatte enkele hoofdnormen. De eerste die wij behandelen luidt:

'De groepsaccountant dient de werkzaamheden uit te voeren die nodig zijn om toereikende controle-informatie te verkrijgen waaruit blijkt dat de door de andere accountant uitgevoerde werkzaamheden in het kader van de specifieke opdracht toereikend zijn voor de doelstellingen van de groepsaccountant.' (par. 8, RAC 600, 2002)

In de toelichting op deze norm is in par. 10 van de RAC (2002) verwoord dat de groepsaccountant in beginsel met de andere accountant ook de uitgevoerde controlewerkzaamheden bespreekt, een schriftelijke samenvatting van de werkzaamheden van de andere accountant (bijvoorbeeld in de vorm van een vragenlijst of checklist) beoordeelt of het dossier van de andere accountant beoordeelt.

RAC 600 (2002) bevat dus geen verplichting voor de groepsaccountant om het dossier van een collega van hetzelfde netwerk te beoordelen. Dit volgt uit de toelichting in par. 11, waar wordt uiteengezet dat indien de andere accountant behoort tot hetzelfde (internationale) samenwerkingsverband en indien binnen dit verband regels bestaan voor een goede kwaliteitsbeheersing en toezicht op de naleving, het niet nodig is om de uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen. Deze toelichting impliceert dat de beoordeling van de werkzaamheden beperkt kan blijven tot de gehanteerde controlegrondslagen en de controleuitkomsten. In het minimumprogramma dat als bijlage van de RAC 600 (2002) is opgenomen is dit letterlijk zo opgenomen en daarmee algemeen aanvaard uitgangspunt.

Het is jammer dat de tuchtrechter de vraag of de dossierreview in onderhavige casus toereikend is respectievelijk zou zijn geweest, niet nader uitwerkt.

De nieuwe ISA 600 revised die met ingang van boekjaren die aanvangen na of op 15 december 2009 moet worden toegepast bevat evenmin een bepaling waarin een dossierreview verplicht wordt gesteld. Onmiskenbaar geeft de nieuwe ISA 600R meer gewicht en een zwaardere invulling aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de groepsaccountant en de werkzaamheden van de groepsaccountant, waarbij met name de rol van de groepsaccountant in het planningsproces en risicoanalyse is verzwakt. Echter er mag nog steeds worden gesteund op de werkzaamheden

van een collega-accountant van hetzelfde samenwerkingsverband en er wordt rekening gehouden met het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat van toepassing is binnen samenwerkingsverbanden.

Bovendien wordt door het inslaan van een zijpad door introductie van het begrip 'buitengewone omstandigheden', ook een andere hoofdnorm van de regelgeving in een bijzonder perspectief geplaatst.

Buitengewone omstandigheden

RAC 600, par. 12 (2002) luidt als volgt:

'De groepsaccountant dient de significante controlebevindingen van de andere accountant in zijn beoordeling te betrekken.'

Hierbij kan hij besluiten dat aanvullende werkzaamheden op de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel nodig zijn. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze door de groepsaccountant of de andere accountant worden uitgevoerd. Deze hoofdnorm geeft aan dat indien er sprake is van significante controlebevindingen een afweging moet worden gemaakt of en welke aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn.

Uit de behandeling van de casus door diverse instanties zoals door Pruijm beschreven blijkt dat de groepsaccountant een aantal noodzakelijke werkzaamheden heeft gedaan gegeven de significante controlerisico's. Zo heeft de groepsaccountant de accountant van de tot het netwerk behorende accountant verzocht de controle van leverancierskortingen te beschouwen als specifiek aandachtspunt en de geplande werkzaamheden met deze collega's besproken. Ook heeft de groepsaccountant van zijn netwerkcollega's een schriftelijke rapportage ontvangen met een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden, uitkomsten en conclusies. Tevens lijkt specifiek aandacht te zijn besteed aan de controle van de leveranciersbijdragen.

De vraag of de werkzaamheden van de groepsaccountant in onderhavige casus toereikend zijn geweest, is door het CBB ontkennend beantwoord. Hierbij is zoals gezegd door het CBB het begrip 'buitengewone omstandigheden' geïntroduceerd. In de casus blijkt sprake te zijn van fraude (in de vorm van samenspanning). Deze fraude is door de netwerkaccountant niet (tijdig) onderkend. Wel zijn significante risico's onderkend en zijn er specifieke werkzaamheden verricht. Het is de vraag wanneer dergelijke significante risico's als 'buitengewone omstandigheden' moeten worden aangemerkt. Het is ook onduidelijk tot welke aanvullende werkzaamheden dit moet leiden indien de accountants van mening zijn voldoende te hebben gedaan om de significante risico's te mitigeren.

Afsluitend zijn wij het met collega Pruijm eens dat de eis dat in buitengewone omstandigheden een dossier-review had moeten plaatsvinden niet eenduidig kan worden afgeleid uit de toenmalige regelgeving. Het begrip 'buitengewone omstandigheden' is niet nader uitgewerkt ten behoeve van praktijkbeoefenaren. Ook in het huidige stelsel van (internationale) controlestandaarden is de term onbekend en dit kan tot verwarring leiden. Daar komt bij dat de term 'buitengewone omstandigheden' impliceert dat deze omstandigheden slechts ex post kunnen worden vastgesteld.

Het is daarom verstandig om in plaats van 'buitengewone omstandigheden' de internationaal aanvaarde termen significante risico's (ex ante) en significante bevindingen (ex post) te hanteren.

Ten slotte verwachten wij dat de eerdergenoemde ISA 600R voldoende aanwijzingen bevat voor de groepsaccountant om toereikend betrokken te zijn ingeval van significante risico's en bevindingen. ■

Prof. dr. G.C.M. (Barbara) Majoor RA is hoogleraar aan Nyenrode Business Universiteit en partner bij Deloitte Accountants B.V.

Prof. dr. Ph. (Philip) Wallage RA is hoogleraar Accountantscontrole aan de Universiteit van Amsterdam en partner bij KPMG.

Noot

T Van Dale, Groot Woordenboek der Nederlandse Taal, 1. wat van het gewone, van de regel afwijkt ... , boven het gewone gemiddelde uitstekend, ongemeen, niet-alledaags.

Hoe gedeeld is ongedeelde verantwoordelijkheid?

Peter Eimers

Inleiding

In zijn grondige analyse over de Tuchtprocedure SOBI/Deloitte (Prujm, 2010) is Pruijm van mening dat de rechter veel meer vraagt van de groepsaccountant dan redelijkerwijs en volgens internationale standaarden mag worden verwacht om zijn ongedeelde verantwoordelijkheid te kunnen dragen en dat de nieuwe controlestandaard hiervoor onvoldoende duidelijkheid geeft. Naar mijn mening geeft de nieuwe Standaard 600 juist de duidelijkheid die in de onderhavige rechtszaak van toepassing zijnde RAC 600 (editie 2000) bleef zweven: het maakt de ongedeelde verantwoordelijkheid van de groepsaccountant duidelijk voor de handtekening die hij zet bij de geconsolideerde jaarrekening. Ik ga in deze reactie in op beide elementen: ongedeelde verantwoordelijkheid en de nieuwe Standaard 600. Ik abstraher hier van de details van de onderhavige tucht-

procedure en focus mij op de vanaf boekjaar 2010 van toepassing zijnde regelgeving.

Ongedeelde verantwoordelijkheid

In de historie van het accountantsberoep in Nederland is het gemeengoed dat de accountant zijn verantwoordelijkheid neemt voor zijn uitingen. Hij moet een deugdelijke grondslag hebben voor de handtekening die hij zet. Deze ongedeelde verantwoordelijkheid was zo, is zo en blijft zo ongeacht of hij optreedt als groepsaccountant. Onder alle omstandigheden dient de accountant vast te stellen of hij op basis van de werkzaamheden die voor hem zijn uitgevoerd die deugdelijke grondslag heeft. Hoe hij dat doet, is afhankelijk van de situatie en vergt professionele oordeelsvorming. Ook in de nieuwe controlestandaarden die vanaf boekjaren 2010 van kracht zijn.

Deze ongedeelde verantwoordelijkheid is in de wereld niet vanzelfsprekend. In Frankrijk bijvoorbeeld bestaat de verplichting tot een joint audit en in Italië is het mogelijk dat in de accountantsverklaring expliciet wordt verwezen naar het feit dat een deel van de groep wordt gecontroleerd door een andere accountant. Zo bevatte de goedkeurende accountantsverklaring over 2002 van Parmalat (dus voor bekendmaking van de verslaggevingsfraude rond het banksaldo op de Kaaimaneilanden) in de opinieparagraaf een verwijzing dat 49 procent van de groepsomzet werd gecontroleerd door een andere accountant.

Dat de accountant niet alle werkzaamheden zelf kan uitvoeren, wordt hem niet kwalijk genomen. Sterker nog, de accountant werkt veelvuldig samen met andere professionals, zoals actuarissen, fiscalisten, waarderingsdeskundigen en iets dichter bij huis werkt hij samen met accountants die groepsonderdelen controleren en binnen zijn eigen controleteam. In al die gevallen blijft er één basisprincipe overeind staan: de (groeps)accountant is ongedeeld verantwoordelijk voor zijn oordeel. Om deze verantwoordelijkheid te kunnen nemen voor de werkzaamheden voor andere professionals, bestaan in de controlestandaarden basisprincipes voor de tekenend accountant, die voorkomen in Standaard 220 (kwaliteitsbeheersing), 600 (groepsverhoudingen), 610 (samenwerking interne accountants) en 620 (samenwerking overige specialisten):

- 1) Je moet weten wat voor vlees je in de kuip hebt: met wie heb je te maken, op basis waarvan vind je dat je op hem kunt steunen.
- 2) Je moet in de *driver seat* zitten: om uiteindelijk de eindverantwoordelijkheid te kunnen nemen, moet je de regie houden over wat de professional uitvoert.
- 3) Je moet begrijpen wat de uitkomsten van de werkzaamheden van deze professional betekenen voor jouw eigen oordeel over de (geconsolideerde) jaarrekening.

Een accountant die deze basisbegrippen aanhoudt en dit conform de vereisten documenteert, heeft een solide basis om te concluderen dat hij een deugdelijke grondslag had voor het zetten van zijn handtekening. Maar ook al voldoet de accountant aan deze basisbegrippen dan nog blijft de mogelijkheid bestaan dat een derde, meest andere accountants dan wel een rechter, vindt dat meer werkzaamheden en een grotere betrokkenheid noodzakelijk geweest waren. Dit blijkt ook uit de analyse welke gedaan is door Pruijm wanneer hij stelt dat een discrepantie blijft bestaan tussen de beroepsregels en het oordeel van de tuchtrechters in de Ahold-casus. De enige manier waarop de accountant zich kan verdedigen is een goede documentatie van zijn afwegingsproces ten tijde van de uitvoering van de audit. Alleen op deze wijze kan voorkomen worden

dat achteraf op een andere wijze gekeken wordt naar de uitvoering van zijn audit. Toch is het geen garantie dat de accountant niet kan worden aangesproken: auditen is een zaak van professionele oordeelsvorming waarbij ondanks alle zorgvuldigheid een getrokken conclusie achteraf fout kan zijn of waarbij een rechter tot een afwijkend oordeel kan komen.

Nieuwe controlestandaarden

Eind 2009 zijn in de hele wereld nieuwe controlestandaarden geïntroduceerd (Pfeijffer, 2009) die een reflectie zijn van de complexer geworden samenleving, zoals meer duidelijkheid over de verantwoordelijkheid van de groepsaccountant (ISA 600) en meer controlewerkzaamheden rond gelieerde ondernemingen (ISA 550). Deze controlestandaarden zijn duidelijker gestructureerd en geformuleerd dan de 'oude' standaarden. Zo zijn de overall doelstellingen voor elke standaard geformuleerd en zijn de verplichte elementen voor toepassing van de standaard ook aangegeven. Het toepassingsmateriaal per standaard helpt de accountant om invulling te geven aan deze verplichtingen. De standaarden zijn overigens nog steeds *principle-based*, maar wel met inachtneming van minimumvereisten die moeten zorgdragen voor een duidelijker verwachtingspatroon voor accountants en toezichthouders.

Standaard 600 is een van de standaarden die naast verduidelijking ook is aangescherpt als reflectie van een complexer geworden samenleving. Het basisprincipe is overigens ongewijzigd: de groepsaccountant is ongedeeld eindverantwoordelijk voor de handtekening die hij zet onder zijn accountantsverklaring. Duidelijker is geformuleerd dat de accountant in de *driver seat* moet zitten en controle moet houden over aansturing van de accountants van de groepsonderdelen ('component auditor') en de evaluatie van hun bevindingen. Het principe van verhoogde dijkbewaking bij grote issues, de significante risico's volgens Standaard 315, is transparant doorgetrokken naar groepsaudits: de groepsaccountant informeert de component auditors over de door hem onderkende significante risico's en de verwachte te ondernemen acties door de component auditor. Daarnaast moet deze laatste door hem onderkende significante risico's op component niveau ook doorgeven aan de groepsaccountant, omdat dit gevolgen kan hebben voor de hele groep. De verhoogde dijkbewaking door onderkenning van significante risico's leidt tot meer of zwaardere controlewerkzaamheden en meer aandacht en betrokkenheid door senior teamleden waaronder de partner. Dat is ook van toepassing bij controles van groepsjaarrekeningen: het in ontvangst nemen van de bevindingen van de componentaccountant is niet voldoende, de groepsac-

countant moet wegen of het significante risico voldoende is afgedekt. Daarbij past doorvragen, kennisnemen van achtergrondstukken, eventueel review van specifieke dossierstukken etc., afhankelijk van de specifieke situatie en met een diepgang op basis waarvan de groepsaccountant zijn ongedeelde eindverantwoordelijkheid kan waarmaken. Het kan daarbij helpen dat de component auditor onderdeel uitmaakt van dezelfde audit firm, omdat beide accountants dan te maken hebben met dezelfde controlemethodologie en interne communicatie snel(er) kan verlopen.

Ten slotte

Leidt deze nieuwe standaard tot extra inspanningen van de groepsaccountant? Pruijm is van mening dat de nieuwe controlestandaard voldoende duidelijkheid geeft, maar dat het maar de vraag is of toepassing van de nieuwe standaard voor een rechter ook toereikend is. Ik ben van mening dat de nieuwe controlestandaard 600 voldoende duidelijkheid geeft van wat er van een groepsaccountant wordt verwacht. Wordt met adequate toepassing van de nieuwe standaard voorkomen dat een rechter tot een ander oordeel kan komen? Die garantie kan niemand geven, maar dat is niet erg. Het alternatief van het huidige uitgangspunt van professionele oordeelsvorming is namelijk een rules-based benadering. Dat alternatief is voor mij zeker geen garantie voor een quality audit en

staat haaks op de uitgangspunten van de internationale controlestandaarden.

De nieuwe standaard geeft aan dat een groepsaccountant signalen oppakt van mogelijk grote issues en actief betrokken is bij de afwikkeling van deze issues en het adequaat documenteren van zijn afwegingen in het besluitvormingsproces. Dit is de basis voor tot het afgeven van een verklaring en dient tevens om de ongedeelde verantwoordelijkheid waar te maken. Een groepsaccountant is oprecht geïnteresseerd in het issue en de afwikkeling ervan, mede omdat hij bij de hoofddirectie en Audit Commissie/Raad van Commissarissen een volwaardig gesprekspartner wil zijn voor controlegerelateerde zaken binnen de groep. Moet de groepsaccountant in de toekomst meer inspanningen leveren dan in het verleden? Dat hangt sterk af van de omstandigheden. In ieder geval zal deze accountant expliciet moeten documenteren hoe hij aan alle in Standaard 600 genoemde verplichtingen heeft voldaan om zijn verantwoordelijkheid te kunnen nemen als groepsaccountant. ■

Prof. dr. Peter W.A. Eimers RA is hoogleraar Auditing aan de Vrije Universiteit te Amsterdam, partner bij PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. en voorzitter van de Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen van het Koninklijk NIVRA.

Literatuur

■ Pheijffer, M. (2009), IAASB: gewijzigde controlestandaarden en strategie 2009-2011, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 83, nr. 5 (mei), pp. 152-157

■ Pruijm, R. (2010), Tuchtprocedure SOBI/Deloitte – Een merkwaardige uitspraak, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 84, nr. 3 (maart); dit nummer.

Naschrift Ruud Pruijm

Ik stel het op prijs dat de redactie mij de gelegenheid biedt om in een naschrift in te gaan op de reacties van vier vakgenoten op mijn analyse van de tuchtzaak betreffende de accountantscontrole van US Foodservice. Allereerst mijn dank voor de uitgebreide en diepzinnige reacties, die echter wel nogal uiteenlopen voor wat betreft de behandelde elementen van de uitspraak en de daaraan verbonden conclusies. Ik zal mijn reactie dan ook niet per auteur maar per onderwerp groeperen.

Ongedeelde verantwoordelijkheid

Collega Pheijffer en ik hebben al eerder de degens gekruist over dit onderwerp en ook nu doet hij dit op zijn geheel eigen eloquente wijze. Ik deel zijn mening dat in een tuchtprocedure een individu terecht staat en niet de accountantsorganisatie waarvoor hij werkzaam is. Ik beweer in mijn bijdrage ook niets anders, maar het blijft een feit dat ook de naam en reputatie van het kantoor zelf in deze zaak in het geding is. Collega van den Dries was nu

eenmaal een registeraccountant die als partner van Deloitte Nederland werkzaam was en in zijn functie als groepsaccountant van Ahold gebruikt maakte van de controlebevindingen van zijn Amerikaanse collega's. Daardoor staat de vraag centraal of een accountant die werkzaam is bij een internationale accountantsmaatschap mag steunen op het werk van zijn collega's die dezelfde interne kwaliteitsvoorschriften hanteren zoals ook Majoor en Wallage betogen. Dat hij daarbij zijn professionele oordeel dient te hanteren bij de beoordeling of de uitgevoerde werkzaamheden door de andere accountant in het kader van de specifieke opdracht toereikend zijn ligt vast in de van toepassing zijnde Richtlijn voor de accountantscontrole 600 (RAC 2002). De kardinale vraag is hoever de bemoeienis van de groepsaccountant diende te gaan, met name in dit concrete geval.

Volgens het oordeel van de Raad van Tucht en van het CBb heeft de accountant niet in overeenstemming gehandeld met de gedragsregels zoals in RAC 600 voorgeschreven. De tuchtrechters zeggen kort samengevat dat in buitengewone omstandigheden normale controle-instrumenten onvoldoende zekerheid kunnen bieden en dat er dan op die omstandigheden toegesneden specifieke controlemaatregelen noodzakelijk zijn (cursivering door de auteur). Collega Pheijffer neemt deze redenering over en stelt dat er bij dergelijke risico's sprake dient te zijn van 'verhoogde dijkbewaking'. Hiervan was volgens hem geen sprake omdat de accountant heeft gefaald omdat hij op de zitting heeft gezegd dat hij niet specifiek naar het controledossier van Deloitte USA heeft gekeken.

Toereikende werkzaamheden

Pheijffer vergeet bij dat laatste punt denk ik ten onrechte te vermelden dat deze uitspraak is gedaan tijdens de zitting voor de Raad van Tucht en dat er in de zitting bij het CBb door de verdediging naar voren is gebracht dat er wel degelijk sprake is geweest van een aantal noodzakelijke werkzaamheden gegeven de significante controlerisico's conform RAC 600, par. 12. In mijn artikel behandel ik deze werkzaamheden uitgebreid en stel vervolgens vast dat de groepsaccountant geheel in overeenstemming met deze beroepsvoorschriften heeft gehandeld. Dat is ook het antwoord op de reactie van collega Pheijffer dat ik niet op zijn argumenten zou ingaan. Mijn betoog komt er op neer dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk niets te verwijten valt. Deze conclusie wordt ook door Majoor en Wallage onderschreven.

Buitengewone omstandigheden

Resteert het argument van de buitengewone omstandigheden die volgens Pheijffer de crux van de uitspraak vormen en die volgens hem een voldoende rechtvaardiging bieden voor de uitspraak van het CBb. Zoals ik uit mijn

analyse van de feiten concludeer, is het opvallend dat de inschattingen van de aangetroffen situatie bij US Foodservice achteraf door de Raad van Tucht en het CBb achtereenvolgens steeds zwaarder worden ingeschat en benadrukt. Naar mijn mening was er echter in de context van die tijd geen aanleiding om de aangetroffen situatie aan te duiden als 'buitengewone omstandigheden'. Er was zeker sprake van een verhoogd controlerisico, maar dat werd onderkend en ondervangen door een aangepaste controleaanpak (gegevensgericht en niet systeemgericht) en het regelmatig aan de orde stellen van de slechte interne controle bij het betrokken management. Majoor en Wallage ondersteunen deze analyse en stellen met mij de vraag wanneer dergelijke significante risico's als 'buitengewone omstandigheden' moeten worden aangemerkt en tot welke aanvullende werkzaamheden dit moet leiden. Met mij zijn ook zij van mening dat een dossier-review onder de toenmalige regelgeving zeker niet wordt verlangd.

De vraag blijft wat in zijn algemeenheid buitengewone omstandigheden zijn. Deze casus geeft hiervoor naar mijn mening onvoldoende gronden en uitwerking, zoals ook Majoor en Wallage onderschrijven. Evenzo geldt dat voor mijn conclusie dat de term impliceert dat deze slechts ex-post kunnen worden vastgesteld. Daarbij stelt Eimers terecht dat mijn analyse aantoont dat er een discrepantie blijft bestaan tussen de beroepsregels en het oordeel van de tuchtrechters in de Ahold-casus.

Pheijffer meent dat juist het bij dergelijke buitengewone risico's het er op aan komt die instructies aan collega's te geven die afdoende zijn om deze te mitigeren. Welke maatregelen dat zijn wordt door hem en het CBb echter niet beantwoord. Collega Pheijffer suggereert een beetje dat wat in Amerika niet ontdekt had kunnen worden door een Nederlandse review wel boven water zou zijn gekomen. Dat lijkt mij een discutabele gedachte.

Confirmatieprocedure

Wanneer een Nederlandse accountant dossieronderzoek zou hebben gedaan, zou hij waarschijnlijk tevreden zijn geweest, omdat de Amerikaanse accountant zijn werk goed had gedaan. Het is jammer dat de collega's niet ingaan op de gevolgde controleprocedure bij US Foodservice. In mijn analyse geef ik aan dat deze procedure geheel conform de beroepsregels is uitgevoerd. Dat is door verschillende Amerikaanse rechtbanken onderzocht en allen komen zij tot de conclusie dat de door de accountant gevolgde werkwijze de volledige goedkeuring heeft. Recent nog in een vonnis in het beroep van de SEC tegen de uitspraak over het optreden van KPMG (Rel. No. 3080 / December 14, 2009). Het betreft dan zowel de toetsing of deze volgens de Amerikaanse voorschriften goed is uitgevoerd en de feitelijke uitvoering van de controle.

Mijn oordeel over de uitspraak van het CBb is dat deze ongegrond is voor wat betreft de vraag of de controle juist is uitgevoerd. Zowel in de Nederlandse als de Amerikaanse beroepsvoorschriften is geen aanleiding te vinden om tot een andere mening te komen. Bij de bespreking van de controleaanpak ben ik in mijn bijdrage overigens wel degelijk op de argumenten van collega Pheijffer ingegaan door zeer gedetailleerd alle kritiek hierop van de rechters te bespreken zoals ook door hem in hoofdlijnen aangehaald. Afsluitend durf ik nog steeds de stelling aan dat de controleprocedure goed is aangepakt en uitgevoerd en dat de accountant zijn werk wel degelijk goed heeft gedaan.

Nieuwe controlestandaarden

Rest de vraag of de nieuwe controlestandaarden ISA 600 revised meer duidelijkheid geven op de werkzaamheden van de groepsaccountant. In mijn artikel kom ik tot een positief oordeel en dat wordt door Eimers, Majoor en Wallage onderschreven. De verhoogde dijkbewaking door onderkenning van significante risico's leidt tot meer of zwaardere controlewerkzaamheden en meer aandacht en betrokkenheid door hogere teamleden waaronder de partner die specifiek moet afwegen of het significante risico voldoende is afgedekt.

De vraag of een groepsaccountant door het volgen van deze nieuwe controlevoorschriften gevrijwaard kan blijven van een veroordeling door de tuchtrechter moet naar mijn mening echter nog steeds ontkennend beantwoord worden. Wie de handelingen van de groepsaccountant bij Ahold analyseert, kan immers tot geen andere conclusie komen dan dat de controlevoorschriften gevolgd zijn en dat voldaan is aan de beroepsregels. Collega Eimers stelt terecht dat het volgen van de beroepsregels geen garantie is dat de accountant niet kan worden aangesproken. Auditen is een zaak van professionele oordeelsvorming waarbij ondanks alle zorgvuldigheid een getrokken conclusie achteraf fout kan zijn. Ik onderschrijf deze constatering, maar deze geldt naar mijn mening evenzeer voor het oordeel van de rechters als voor de betrokken accountant. De uitspraak van tuchtrechter leidt tot onduidelijkheid

omdat er achteraf (ex-post) een nieuw en tevens vaag begrip als 'buitengewone omstandigheden' wordt geïntroduceerd. Anders geformuleerd: het heeft er alle schijn van dat de rechters met de kennis van nu oordelen over wat er toen had moeten gebeuren.

Is dan de oplossing voor dit dilemma, de door Majoor en Wallage aangedragen suggestie om in plaats van 'buitengewone omstandigheden' de internationaal aanvaarde termen significante risico's (ex ante) en significante bevindingen (ex post) te hanteren? In lijn ook met Eimers deel ik de redenering dat ISA 600 voldoende aanwijzingen bevat voor de groepsaccountant om toereikend betrokken te zijn in geval van significante risico's en bevindingen.

Enigszins sceptisch merk ik daarbij wel op dat ook een accountant die geheel conform deze (nieuwe) beroepsregels handelt nog steeds te maken kan krijgen met een afwijkend oordeel van de rechter. Het begrip 'buitengewone omstandigheden' kan in een of andere gedaante nog steeds de kop opsteken en dat is en blijft verwarrend en onnodig.

Afsluitend

Laten we in deze discussie tot slot niet vergeten dat de kern van deze zaak draaide om de stelling van de heer Lakeman van Sobi dat als de accountant zijn werk goed had gedaan de fraude eerder zou zijn ontdekt. Door de uitspraak van de tuchtrechter is helaas ten onrechte bij het publiek de indruk gewekt dat de accountant heeft gefaald. Dat is voor de betrokken accountant, het accountantskantoor en ook het accountantsberoep geen goede zaak.

De controle van US Foodservice is echter naar mijn mening vaktechnisch volkomen adequaat uitgevoerd. De Nederlandse accountant mocht vanuit de toenmalige situatie op basis van zijn professional judgment redelijkerwijs vertrouwen op de uitkomst van de controle van zijn Amerikaanse collega, die bovendien deze controle vaktechnisch gezien goed heeft uitgevoerd. De gewaardeerde commentaren van de vakgenoten geven mij daarin in overgrote mate gelijk. Het is en blijft een curieuze uitspraak die zeker geen navolging verdient.