**De onafhankelijkheid van**

**de accountant.**

Student: Roushella L.A. Maria

Studentnummer: 332727

Inleverdatum: 15 juli 2013

Universiteit: Erasmus Universiteit Rotterdam

Faculteit: Erasmus School of Economics

Begeleider: R. van der Wal

Inhoudsopgave

[Samenvatting 4](#_Toc361666136)

[1. Inleiding 5](#_Toc361666137)

[1.1 Inleidende tekst 5](#_Toc361666138)

[1.2 Probleemstelling scriptie 6](#_Toc361666139)

[1.3 Relevantie van het onderwerp 7](#_Toc361666140)

[1.4 Structuur van de scriptie 8](#_Toc361666141)

[2. De accountant in theorie 9](#_Toc361666142)

[2.1 Inleiding 9](#_Toc361666143)

[2.2 De agency theorie 9](#_Toc361666144)

[2.3 Verwachtingskloof en de theorie van Limperg 10](#_Toc361666145)

[2.4 Conclusie 11](#_Toc361666146)

[3. De accountant volgens de wet- en regelgeving 12](#_Toc361666147)

[3.1 Inleiding 12](#_Toc361666148)

[3.2 Toezicht op de accountant 12](#_Toc361666149)

[3.3 RJ-richtlijnen en de accountant 13](#_Toc361666150)

[3.4 IFRS en de accountant 14](#_Toc361666151)

[3.5 Analisten en de raad van commissarissen 14](#_Toc361666152)

[3.6 Sarbanes-Oxley Act en de code Tabaksblat 15](#_Toc361666153)

[3.7 Conclusie 16](#_Toc361666154)

[4. De accountant in praktijk: de kritiek 18](#_Toc361666155)

[4.1 Inleiding 18](#_Toc361666156)

[4.2 Green Paper van Michel Barnier en de accountant 18](#_Toc361666157)

[4.3 Initiatiefnota van Plasterk 20](#_Toc361666158)

[4.4 Wet op het accountantsberoep en de verplichte accountantsroulatie 23](#_Toc361666159)

[4.5 NV COS 600: werkzaamheden als groepsaccountant 24](#_Toc361666160)

[4.6 De Verordening Gedragscode 24](#_Toc361666161)

[4.7 Conclusie 25](#_Toc361666162)

[5. Case Study: D.E. Master Blenders 1753 26](#_Toc361666163)

[5.1 Inleiding 26](#_Toc361666164)

[5.2 Beursgang D.E. Master Blenders 26](#_Toc361666165)

[5.3 Ontdekken van de fraude 26](#_Toc361666166)

[5.4 Het gevolg van de fraude 27](#_Toc361666167)

[5.5 Wat ging er mis 28](#_Toc361666168)

[5.6 Conclusie 31](#_Toc361666169)

[Conclusie 32](#_Toc361666170)

[Vervolgonderzoek 35](#_Toc361666171)

[Literatuurlijst 36](#_Toc361666172)

# Samenvatting

Na de recente boekhoudschandalen wordt er steeds meer gekeken hoe de accountant zich onafhankelijker kan gedragen, zodat de gebruikers van de jaarrekening een getrouw beeld van de financiële situatie van de onderneming krijgen. De financiële verslaggeving van een onderneming is een belangrijke bron van informatie voor beleggers om een oordeel te kunnen vormen over de waardering en toekomstverwachting van de onderneming. Het is daarom van groot belang dat beleggers kunnen vertrouwen dat de financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft van de financiële situatie van een onderneming. De accountant heeft een wettelijke taak om te controleren of de jaarrekening voldoet aan de volgens de wet gestelde voorschriften (de Jager, 2011).

In deze scriptie is uiteengezet wat de rol van de accountant precies inhoudt en waardoor de onafhankelijkheid van de accountant kan worden gewaarborgd. Om dit te onderzoeken is in beginsel van belang wat de theorie en wet- en regelgeving schrijft over de rol van de accountant. De agency theorie is een belangrijke theorie om de rol van de accountant als monitor tussen de agent en de principaal uit te leggen. De rol van de accountant is onder meer druk komen te staan door de invoering van de IFRS waardoor er sterkere eisen aan de jaarrekening werden gesteld. Ook de Sarbanes-Oxley Act en de code Tabaksblat hebben ervoor gezorgd dat de focus op de accountant is vergroot. Deze wetten zijn allebei een reactie op boekhoudschandalen uit het verleden.

De meest bekende kritiek op het functioneren van de accountant is geleverd door Michel Barnier in zijn Green Paper. Als reactie op deze Green Paper heeft minister Plasterk een initiatiefnota geschreven waarin hij verbeterpunten in de wet- en regelgeving gaf voor de onafhankelijkheid van de accountant. Hieruit zijn een aantal amendementen aangenomen, onder andere over de verplichte accountantsroulatie en de scheiding tegen controle en andere werkzaamheden die hebben gezorgd voor wetswijzigingen. Deze punten worden later in de scriptie ook besproken naar aanleiding van de fraudezaak bij de Braziliaanse dochter van D.E. Master Blenders 1753.

# 1. Inleiding

## 1.1 Inleidende tekst

Recente boekhoudschandalen hebben geleid tot de vraag of de onafhankelijkheid van de accountant wel gewaarborgd is, zodat er geen belangenverstrengelingen kunnen ontstaan. In tegenstelling tot veel andere beroepen vervullen accountants een wettelijke rol; een controle van financiële overzichten wordt door de wet vereist. De controle is bedoeld als een wettelijke veiligheidsmaatregel voor beleggers, kredietverstrekkers en tegenpartijen die een belang hebben in vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (Barnier, 2010). De gebruikers van de jaarrekening moeten er op kunnen vertrouwen dat de accountant objectief en kritisch is geweest voldoende werk heeft verricht en zijn werkzaamheden en oordeel niet heeft laten beïnvloeden door andere dan vaktechnische overwegingen (AFM, 2012)

Toch is er veel kritiek ontstaan over de uitvoering van de taak van de accountant. Dit is te zien in de Green Paper van Michel Barnier en de initiatiefnota c.q. amendementen Plasterk. Enkele beslispunten uit de initiatiefnota van Plasterk zijn inmiddels al zijn opgenomen in de wet.

Aan de ene kant zijnde accountant en zijn accountantsverklaring onmisbaar bij veel ondernemingen. Beursgenoteerde vennootschappen zijn namelijk verplicht hun verslagen te laten controleren door een accountant. Bovendien is een accountantsverklaring vaak voor beleggers de enige manier om te bepalen of een financieel verslag betrouwbaar is. Vanuit de agency theorie kan het belang van een onafhankelijke accountant worden verklaard. In deze theorie wordt er uitgegaan van een situatie waarin een principaal een overeenkomst sluit met een agent. In het contract geeft de principaal de agent opdracht iets voor hem te doen. De agent is echter beter in staat het doel van de principaal te bereiken dan de principaal zelf, omdat hij bijvoorbeeld beschikt over een deskundigheid of tijd die de principaal niet heeft (van der Poel & Schilder, 1991). De principaal en agent hebben een belangentegenstelling en schakelen daarom een monitor in om de kwaliteit van de informatie te waarborgen en hiermee kan de principaal de agent verantwoording laten afleggen. In het geval van een onderneming is de monitor de accountant. Zonder tussenkomst van een onafhankelijke accountant zouden de agency-kosten hoger uitvallen, aangezien de principaal het dan zelf moet doen met minder deskundigheid en efficiency (van der Poel & Schilder, 1991). Agency-kosten kunnen gedefinieerd worden als de som van kosten voor toezicht op de agent door de principaal, ‘bonding’ kosten door de agent en het resterende verlies (Jensen and Meckling, 1976).

Aan de andere kant wordt de mening van de accountant niet gewaardeerd en genegeerd door de commissaris van een organisatie. Zo blijkt uit onderzoek gedaan door Nyenrode Business Universiteit in 2012. In dat onderzoek komt naar voren dat commissarissen van grote Nederlandse bedrijven regelmatig jaarverslagen goedkeuren die volgens hun eigen accountant niet helemaal correct zijn. Op 20 april 2012. opende Het Financieele Dagblad met de kop: ‘Commissaris negeert fouten, door de accountant geconstateerde gebreken komen gewoon in de jaarrekening terecht’. In het artikel wordt geconstateerd dat commissarissen van grote Nederlandse bedrijven regelmatig jaarverslagen goedkeuren die volgens hun eigen accountant belangrijke fouten bevatten. Uit het onderzoek van Nyenrode blijkt dat als een accountant belangrijke fouten constateert, die in 30% van de gevallen niet worden gecorrigeerd. Het argument dat toezichthouders en accountants gebruiken, voor het goedkeuren van jaarrekeningen die fouten bevatten, is dat de jaarrekening meerdere posten bevatten die tegen elkaar kunnen worden weggestreept. Echter, het salderen is volgens de wet alleen toegestaan als het gaat om fouten van verwaarloosbare betekenis. Uit vervolgonderzoek blijkt dat bij het salderen vaak nog kleine verschillen overblijven, maar de accountant vindt dit vaak geen materieel verschil. De belangrijkste reden dat een bedrijf de fouten niet wil corrigeren is dat correctie in een laat stadium van de controle veel extra werk oplevert. Verder wordt er opgemerkt dat de helft van de niet gecorrigeerde fouten aan de commissaris is voorgelegd, maar dat de commissaris deze fouten laat passeren.[[1]](#footnote-1)

Volgens Deegan & Underman (2011) worden accountants dikwijls niet gezien als machtige individuen, ze worden eerder gezien als saai, fantasieloos en systematische personen. Het werk van accountants wordt vaak ook geassocieerd met objectiviteit, precisie, conservatisme en onschuldigheid (Deegan & Underman, 2011). Hierdoor wordt de accountant gezien als betrouwbaar en krijgt het beroep meer geloofwaardigheid bij het publiek (Bougen, Dimnik & Felton, 2006). Door dit beeld van accountants en boekhouders wordt de macht van accountants onderschat. Van zulke betrouwbare en geloofwaardige personen wordt niet verwacht dat ze fraude in een bedrijf negeren. Het vertrouwen in de accountant is door deze schandalen geschaad en als reactie hierop zijn de regels aangescherpt, voorbeelden ervan zijn de Sarbanes Oxley Act en de code Tabaksblat.

## 1.2 Probleemstelling scriptie

De rol van de accountant bij de afgifte van een verklaring over de jaarrekening is heel duidelijk; hij moet getuigen in een verklaring waarin hij aangeeft dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de gang van zaken. Om tot een goed oordeel te komen in de verklaring moet de accountant onafhankelijk zijn werk kunnen uitvoeren. Deze verklaring is van groot belang voor verschillende belanghebbenden en het is daarom ook erg belangrijk dat de onafhankelijkheid van de accountant gegarandeerd is.

De probleemstelling hierbij luidt: ”*Op welke manier kan de onafhankelijkheid van de accountant worden gewaarborgd?”*

Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zijn deelvragen opgesteld. De deelvragen zullen een leidraad vormen door de scriptie; elke deelvraag wordt beantwoord in een apart hoofdstuk. De deelvragen luiden als volgt:

1. Welke achterliggende informatie is relevant over de rol van de accountant?
2. Wat zegt de wet- en regelgeving over de rol van de accountant?
3. Welke kritiek is er op de onafhankelijkheid van de accountant?
4. Wat wordt uit de praktijk geleerd over de rol van de accountant, kijkend naar de Braziliaanse dochter van Douwe Egberts?

## 1.3 Relevantie van het onderwerp

De onafhankelijkheid van de accountant is een relevant onderwerp sinds de recente boekhoudschandalen. Bij het Enron schandaal in 2001 wist Enron door het gebruik van boekhoudkundige mazen in de wet, special purpose entitities en door slechte financiële verslaggeving, miljoenen aan schulden te verbergen die waren ontstaan door mislukte deals en projecten. Bij dit schandaal kwam ook de positie van de accountant van de onderneming in het geding, omdat deze een goedkeurende verklaring voor de jaarrekening van Enron had afgegeven terwijl naderhand openbaar is gemaakt dat het accountantsbureau al vier maanden van te voren op de hoogte was van de financiële problemen van het bedrijf.[[2]](#footnote-2)

Enron was een van de hoofdoorzaken van het ontstaan van de Sarbanes-Oxley Act in 2002. Maar ondanks deze wet, die misleidende boekhouding en wangedrag van het management moet voorkomen, werd er in 2008 toch weer fraude bij het Amerikaanse Lehman Brothers gepleegd. Bij dit boekhoudschandaal waren de accountants op de hoogte van de fraude maar hebben dit niet naar buiten gebracht en zijn daarom aangeklaagd wegens hun rol in de fraude bij bedrijf.[[3]](#footnote-3)

Desondanks de wetswijzigingen en andere maatregelen in ons eigen land, zoals de Code Tabaksblat, is er ook bij Nederlandse ondernemingen, zoals Kwit-Fit en D.E. Master Blenders 1753, fraude ontdekt. Bij Kwit-fit werd er in 2009 ontdekt dat de resultaten van de onderneming kunstmatig omhoog waren gekrikt om zo hogere bonussen te generen.[[4]](#footnote-4) Een meer recent voorbeeld is de ontdekte fraude bij de Braziliaanse dochter van de Nederlandse onderneming D.E. Master Blenders in 2012. Bij de dochter van D.E. Master Blenders stonden er oninbare vorderingen in de boeken en werden ook verkopen op een onjuiste manier verantwoord.

## 1.4 Structuur van de scriptie

# 2. De accountant in theorie

## 2.1 Inleiding

Als gevolg van de financiële crisis en een groot aantal geruchtmakende accountingschandalen staat het accountantsberoep onder vuur. Er is veel discussie over de reikwijdte van de accountantscontrole en de rapportage door de accountant in de controleverklaring. Ook de begrippen verwachtingskloof en vertrouwenskloof komen vaak naar voren in deze discussie. Het vertrouwen van het publiek in de accountant is hierdoor sterk verminderd. Het gevolg hiervan is de wereldwijde versterking van het toezicht op het accountantsberoep; in Amerika is hiertoe de Public Company Accounting Oversight Board opgericht, terwijl in Europa toezicht werd ingevoerd in lijn met het concept van de herziende Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (Vergoossen & Wallage , 2004).

In dit hoofdstuk wordt de eerste deelvraag beantwoord door te onderzoeken welke achterliggende informatie relevant is voor de rol van de accountant. Ten eerste wordt de agency theorie uiteengezet en wordt uitgelegd waarom deze theorie relevant is voor de rol van de accountant. Daarna wordt de verwachtingskloof samen met de theorie van Limperg en de Green Paper van Barnier besproken.

## 2.2 De agency theorie

De agency theorie is van groot belang als we het hebben over de rol van de accountant. Deze theorie onderzoekt het gebruik van financiële prikkels om werknemers te motiveren. (Besanko, Dranova, Shanley & Schaeer, 2010). De agency theorie is gebaseerd op een relatie tussen een principaal die een contract aanbiedt en een agent die het contract aanvaardt namens de principaal. Agency problemen kunnen alleen ontstaan als het doel van de principaal en de agent van elkaar verschillen en als de acties van de agent moeilijk te observeren zijn. Het doel van de principaal en de agent verschillen van elkaar omdat ze beiden hun nut willen maximaliseren. Als er geen mechanisme is die beide belangen afstemt, dan handelt de agent zeer waarschijnlijk niet in het beste belang van de principaal (Hilton, Maher & Selto,2008). De principaal kan de afwijkingen van de agent beperken door te zorgen voor passende stimulansen voor de agent en kosten te maken voor toezicht op de agent, zodat hij zich gedraagt naar de wensen van de principaal. (Jensen and Meckling, 1976).

De totale agency-kosten kunnen gedefinieerd worden als een som van:

* Kosten van toezicht
* Binding kosten
* Residueel verlies

De rol van de accountant is vanuit deze theorie gemakkelijk uit te leggen. De principaal (de investeerder) en de agent (het management) hebben een belangentegenstelling en moeten daarom een monitor (een accountant) inschakelen om de kwaliteit van de informatie te waarborgen. Zonder tussenkomst van een onafhankelijke accountant zouden de bovengenoemde agency-kosten hoger uitvallen(van der Poel & Schilder, 1991).

## 2.3 Verwachtingskloof en de theorie van Limperg

Vaak blijkt er een kloof te bestaan tussen wat een accountant daadwerkelijk doet en wat ondernemers en gebruikers van de jaarrekening van de accountant verwachten. De verwachtingskloof kan worden gedefinieerd als het verschil tussen de verwachtingen die het maatschappelijk verkeer heeft van externe accountants en de percepties die het maatschappelijk verkeer heeft van het daadwerkelijk optreden van accountants (Hassink, 2002)

De verwachtingskloof kent zijn oorsprong in de bekende Leer van het Gewekte Vertrouwen van Limperg (Limperg, 1932). Limperg schreef in 1926 een artikel waarin hij een onjuiste interpretatie van het woord ‘vertrouwen’ uiteenzet. In het dagelijks leven wordt het woord vaak als een ethisch begrip gebruikt; als men van iemand zegt dat hij te vertrouwen is, dan schrijft men hem een goede karaktereigenschap toe. Een andere betekenis waarin het woord wordt gebruikt is als men ‘vertrouwt’ dat iemand op tijd zal komen of dat alles zich ten goede zal keren, dan spreekt men een verwachting uit. Het woord vertrouwen drukt hier een stellige en min of meer gegronde verwachting uit.

De Leer van het Gewekte Vertrouwen benadrukt dat de accountant zijn inspanningen op een zodanig niveau moet brengen, dat het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in een rationele specifieke situatie niet wordt beschaamd (Eimers, 2008). Limperg vond dat de aanwezigheid van vertrouwen een bestaansgrond voor de accountantsfunctie is. In het maatschappelijk verkeer is behoefte aan deskundige en onafhankelijke controle en een daarop gebaseerd oordeel. Om die functie optimaal te kunnen vervullen is het van belang dat er geen overdreven verwachtingen worden gewerkt en dat er geen tekortkomingen in het vervullen van de functie plaatsvinden waardoor het vertrouwen kan worden beschaamd (van Onzenoort, 2009).

Michel Barnier schreef in 2010 in zijn Green Paper ook over de verwachtingskloof. Hij geeft aan dat bepaalde belanghebbenden hun bezorgdheid hebben geuit met betrekking tot de relevantie van controles van financiële overzichten in de zakenwereld van vandaag. Voor andere belanghebbenden kan het moeilijk te begrijpen zijn dat de financiële overzichten van een instelling ‘redelijkheid’ en ‘materiële soliditeit’ kunnen suggereren terwijl die instelling in werkelijkheid in financiële moeilijkheden verkeert. Doordat deze belanghebbenden misschien niet op de hoogte zijn van de beperkingen van een controle van financiële overzichten, leidt dit tot een verwachtingskloof (Barnier, 2010).

## 2.4 Conclusie

De rol van de accountant is in beginsel goed uit te leggen door middel van de agency theorie. In deze theorie hebben wordt de accountant gezien als de persoon die de belangentegenstelling van de principaal en de agent te verminderen.

Het woord ‘vertrouwen’ is een belangrijk begrip als we kijken naar de accountantsfunctie. Limperg heeft als grondlegger van het accountantsberoep veel te zeggen over dit begrip, vooral te zien in zijn Leer van het Gewekte Vertrouwen. Hierin gaf Limperg aan dat de accountant zijn werkzaamheden zo dient te verrichten dat de verwachtingen niet worden beschaamd. Ook in de Green Paper van Barnier werd de verwachtingskloof genoemd. Barnier heeft het in de Paper over de verwachtingskloof die ontstaat doordat de belanghebbenden van de financiële overzichten niet op de hoogte zijn van de beperkingen van een controle van financiële overzichten.

# 3. De accountant volgens de wet- en regelgeving

## 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt uiteengezet wat de wet- en regelgeving voorschrijft over hoe de accountant zijn taak moet uitvoeren. Hiermee wordt ook gelijk de tweede deelvraag beantwoord. Ten eerste wordt uitgelegd op welke manier de wet voorschrijft toezicht te houden op de accountant. Daarna wordt uiteengezet hoe de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (hierna: RJ) en de International Financial Reporting Standards (hierna: IFRS) voorschrijven hoe de accountant tijdens de jaarrekeningcontrole zich moet gedragen. Ook de analisten en de raad van commissarissen spelen een belangrijke rol in hoe de accountant zijn taak zo onafhankelijk kan uitvoeren.

Als reactie op de boekhoudschandalen van de laatste decennia zijn de regels waar de accountant zich aan moet houden aangescherpt. De Sarbanes-Oxley Act is een goed voorbeeld van hoe de wetten in Amerika zijn aangescherpt en de code Tabaksblat een voorbeeld voor de aanscherping in Nederland.

## 3.2 Toezicht op de accountant

Beursgenoteerde ondernemingen zijn verplicht om hun jaarrekening door een accountant te laten controleren (artikel 2:393 lid 1 BW). De accountant geeft daarna een verklaring af: een goedkeurende verklaring, een verklaring met beperking, een verklaring van oordeelonthouding of een afkeurende verklaring. Voor gebruikers van de jaarrekening is de verklaring vaak de enige manier om te bepalen of een financieel verslag betrouwbaar is (rijksoverheid.nl). Bovendien is de accountantsverklaring van steeds groter belang geworden, door de toegenomen kapitaalmarkten. Beleggers moeten kunnen vertrouwen op het door de onderneming gepresenteerd financieel beeld en het oordeel hierover van de accountant. Om deze reden worden accountants die een verklaring afgeven gecontroleerd. In Nederland moet de accountant zich sinds 2005 houden aan de Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta), deze wet wordt in hoofdstuk 4 verder besproken. De aanleidingen van deze wet zijn de recente boekhoudschandalen en het gedaalde vertrouwen in accountants. Deze wet moet bijdragen aan een gerechtvaardigd vertrouwen in het openbaar accountantsberoep. De Autoriteit Financiële Markten (hierna: AFM) is aangewezen als toezichthouder van de Wta. Door toezicht te houden wil de AFM ervoor zorgen dat accountants hun neutrale positie verstevigen waardoor het publieke belang wordt gediend (afm.nl). Het toezicht van de AFM richt zich op een ieder die een wettelijke controle verricht met het doel een accountantsverklaring af te geven. Accountantsorganisaties dienen bij de AFM een vergunning aan te vragen. Indien ze de wettelijke controles verrichten zonder de vereiste vergunning, is dit een overtreding van de Wta dat zich kwalificeert als een strafbaar feit (Dinant & Maijoor, 2005). Het toezicht van de AFM is gericht op zowel accountantsorganisaties die organisaties van openbaar belang controleren als op accountantsorganisaties die geen organisaties van openbaar belang controleren.

## 3.3 RJ-richtlijnen en de accountant

Volgens de RJ-richtlijnen verleent de rechtspersoon opdracht tot onderzoek van de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening aan een registeraccountant of aan een accountant administratieconsultant, ten aanzien van wie de inschrijving in het in artikel 36 lid 1 van de Wet op de accountants-administratie consulenten bedoelde register een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 3 lid 3 (Bohmer, Hoogendoorn & Kruit, 2011).

In artikel 3:393 lid 2 BW staat geschreven dat tot het verlenen van de controleopdracht de algemene vergadering van leden of aandeelhouders bevoegd is. Als deze hierover niet gaan, dan is de raad van commissarissen of het bestuur bevoegd. Er is een duidelijke voorkeur van de wetgever voor wie bevoegd is om de accountant toe te wijzen. Dit komt door de wens de positie van de accountant zo onafhankelijk mogelijk te maken van het bestuur (Klaassen & Zevenboom, 1997).

De werkzaamheden van de accountant hebben volgens artikel 2: 393 lid 3 BW betrekking op de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens. De accountant brengt over zijn onderzoek verslag uit aan de raad van commissarissen en aan het bestuur. Hij maakt daarbij ten minste melding van zijn bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking (artikel 2:393 lid 4 BW). De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring over de getrouwheid van de jaarrekening.

Volgens artikel 2:393 lid 5 BW moet een accountantsverklaring ten minste bevatten:

* Een vermelding op welke jaarrekening van toepassing het onderzoek betrekking heeft en welke wettelijke voorschriften op de jaarrekening van toepassing zijn.
* Een beschrijving van de reikwijdte van het onderzoek, waarin ten minste wordt vermeld welke richtlijnen voor de accountantscontrole in acht zijn genomen.
* Een oordeel of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft en aan de bij of krachtens de wet gestelde regels voldoet.
* Een verwijzing naar bepaalde zaken waarop de accountant in het bijzonder de aandacht vestigt.

Als de jaarrekening niet kan worden vastgesteld door het ontbreken van de accountantsverklaring brengt dit gevolgen met zich mee; er kan dan geen winst worden uitgekeerd en geen eigen aandelen worden ingekocht (Bohmer, Hoogendoorn & Krens, 2009).

## 3.4 IFRS en de accountant

De invoering van de verplichte toepassing van de IFRS op de geconsolideerde jaarrekeningen van alle beursgenoteerde ondernemingen in Europa is in 2005 ingegaan. Als gevolg hiervan moesten ongeveer 7000 beursgenoteerde ondernemingen in Europa de nieuwe eisen van de IFRS gaan toepassen. De overgang van RJ-richtlijnen naar de IFRS regelgeving kan gezien worden als een technische overschakeling op andere grondslagen. Echter, de Nederlandse regelgeving werd vaak als aanbeveling gezien terwijl bij de IFRS veel nauwkeurigere en gedetailleerde regels gevolgd dienen te worden. Bovendien leidt de uitgebreidere mate van toelichting, wat ook verplicht is onder de IFRS, tot meer openheid, ook richting concurrenten (bdo.nl). De RJ-richtlijnen hebben geen status in de wet, dit betekent dat afwijkingen hierop zijn toegestaan indien daarvoor goede redenen bestaan. In tegenstelling met de RJ-richtlijnen mag van de IFRS-regels vrijwel nooit worden afgeweken. Bij de overgang naar de IRFS is voor de Nederlandse ondernemingen sprake van een overgang van ‘principle-based accounting’ naar ‘rules-based accounting’ (Hoogendoorn, 2003).

De gevolgen van de invoering van de IFRS-regels voor het accountantsberoep zijn fors. Door de introductie van de IFRS zijn ook gevolgen voor het accountantsberoep. Indien op een enkel onderdeel niet is voldaan aan IFRS, kan geen onvoorwaardelijke goedkeurende verklaring worden gegeven. Zelfs indien de onderneming en de accountant vinden dat volledig is voldaan aan het inzichtvereiste of het getrouwe beeld, mag er geen onvoorwaardelijke goedkeurende verklaring worden afgegeven. Ook indien het niet navolgen van de regels geen opzet is van de onderneming, maar een gevolg is van een gebrek aan beschikbare informatie wordt er geen goedkeurende verklaring gegeven. Een niet-goedkeurende verklaring kan verschillende consequenties met zich meebrengen, een beursgenoteerde onderneming is namelijk verplicht op de IFRS toe te passen. Een niet-goedkeurende verklaring kan leiden tot een vermindering van het vertrouwen, daling van de beurskoers en mogelijke schorsing van de beursnotering. Door deze gevolgen is de druk op de accountant om een jaarrekening goed te keuren erg hoog, vooral als het gaat om zeer geringe gebreken in de jaarrekening (Hoogendoorn, 2003).

## 3.5 Analisten en de raad van commissarissen

Door de invoering van de IFRS in 2005 krijgen analisten aan steeds belangrijkere rol. Analisten kunnen nu beter dan voorheen grip krijgen op de verslaggeving van Europese beursfondsen, omdat de IFRS bij hen bekend is en de onderlinge vergelijkbaarheid tussen bedrijven sterk wordt verbeterd. Door de internationale maatstaven kunnen de analisten gebreken in de verslaggeving echter aan het licht brengen waardoor de accountant zich op een kwetsbare positie bevindt (Hoogendoorn, 2003).

De raad van commissarissen is een belangrijk orgaan in een vennootschap. Niet alleen omdat ze bij een bestuur vennootschap de accountant benoemt, maar ook door de recente ontwikkelingen waar ze een steeds belangrijkere rol krijgt (artikel 2:393 lid 1 BW).

Na de recente beursschandalen en de introductie van nieuwe corporate governance codes hebben commissarissen en toezichthouders een steeds belangrijkere rol gekregen in de ‘ checks and balances’ van organisaties (Luckerath-Rovers, Quadackers & de Bos, 2008).

De door het bestuur verleende controleopdracht kan door de raad van commissarissen worden ingetrokken (Bohmer, Hoogendoorn & Krens, 2011). De aanwijzing van een accountant wordt op deze wijze beperkt, ook omdat de controleopdracht te allen tijde kan worden ingetrokken door de algemene vergadering en door degene die haar heeft verleend.

## 3.6 Sarbanes-Oxley Act en de code Tabaksblat

De Sarbanes-Oxley Act en de code Tabaksblat zijn allebei een reactie op een groot aantal boekhoudschandalen die zich in het verleden hebben voorgedaan. Belangrijk is dat de Sarbanes-Oxley Act een Amerikaanse wet is en de code Tabaksblat alleen betrekking heeft op Nederlandse ondernemingen. De Sarbanes-Oxley Act legt in vergelijking met de code Tabaksblat een sterke focus op risicobeheersing, waarbij de code Tabaksblat meer nadruk legt op regels voor een goed bestuur. Het begrip ‘corporate governance’ speelt bij allebei een grote rol. Door de boekhoudschandalen werd de vraag naar het verbeteren van de ‘corporate governance’ steeds groter. ‘Corporate governance’ is het systeem van bestuur en toezicht. Een goed ondernemingsbestuur kan vanuit dit begrip worden omschreven als een integer bestuur dat op een transparante manier verantwoording aflegt aan aandeelhouders en andere belanghebbende over strategie, resultaat en risicobeheersing (Cools, 2005).

De Sarbanes-Oxley Act is in 2002 ontworpen om het vertrouwen in de kapitaalmarkten te herstellen. Deze wet heeft in Amerika belangrijke veranderingen teweeggebracht op het gebied van het externe toezicht op het accountantsberoep. De wet is een gevolg op schandalen zoals Enron en Worldcom, waarbij de jaarrekeningen van deze bedrijven een te gunstig beeld van de werkelijkheid weergaven. De wet moest garanderen dat er zich geen nieuwe schandalen meer voordoen (Van Leeuwen, 2005). De centrale rol in het toezicht op het accountantsberoep in Amerika is weggelegd voor de Public Company Accounting Oversight Board wat een privaatrechtelijke, niet op winst gerichte organisatie is (Vergoossen & Wallage, 2004).

Een belangrijk deel uit de Sarbanes-Oxley Act is Sectie 404, hierin wordt een rapportage van het management over de beoordeling en het ontwerp van de effectiviteit van hun ‘ internal control over Financial reporting’ vereist (Vergoossen &Wallage, 2004). Ook wordt een verklaring van de externe accountant vereist. Het doel van sectie 404 is het voorkomen dat er materiële fouten in de financiële rapportages voorkomen.

Als reactie op de Nederlandse schandalen bij onder andere Ahold en Shell en als reactie op de Sarbanes-Oxley Act werd in 2003 in Nederland door de commissie Tabaksblat de code Tabaksblat opgesteld met de ‘de best practice bepalingen’. Dit is de Nederlandse ‘corporate governance’ code. Het is een gedragscode voor beursgenoteerde bedrijven met als doel verbeterde transparantie in de jaarrekening, betere verantwoording van de raad van commissarissen en een versterking van de zeggenschap en bescherming van aandeelhouders. Deze code is van toepassing op alle vennootschappen met statutaire zetel in Nederland en waarvan de aandelen of de certificaten van aandelen zijn toegelaten tot de officiële notering van een van overheidswege erkende effectenbeurs (Commissie Corporate Governance, 2003). De code bevat aanbevelingen die de bij een vennootschap betrokken partijen, zoals bestuurders, commissarissen, aandeelhouders en accountants zouden moeten volgen (van Schaik, 2004). Het doel van de commissie Tabaksblat was een goed systeem van ‘corporate governance’ bij de Nederlandse organisaties te bewerkstelligen.

Het verschil tussen de code Tabaksblat en de Sarbanes-Oxley Act ligt in het feit dat de Nederlandse code ook een uitspraak vraagt van het management over de totale interne risicobeheersings- en controlesysteem van de organisatie. Een accountantsverklaring bij de Nederlandse ‘ internal-control’- verklaring is echter niet vereist (van Leeuwen, 2005, p. 324). Bovendien bevat de code Tabaksblat in tegenstelling tot de Sarbanes-Oxley wet het principe van ‘pas toe of leg uit’. Hiermee wordt bedoelt dat er de mogelijkheid bestaat om van de code af te wijken, mits de afwijkingen worden uitgelegd. Indien dergelijke afwijkingen worden goedgekeurd door de algemene vergadering, wordt de vennootschap verondersteld de code volledig na te leven (ing.nl). In dit verband is de rol van de accountant erg belangrijk, hij moet namelijk kunnen beoordelen of het gebruik van de gedragscode terecht is.

## 3.7 Conclusie

De accountantsverklaring is de enige manier waarop de gebruikers van de jaarrekening kunnen bepalen of het financieel verslag betrouwbaar is. Om deze reden is het belangrijk dat de accountant zijn rol, het controleren van de financiële verslagen, zo onafhankelijk mogelijk kan uitvoeren. Om de onafhankelijkheid van de accountant te kunnen waarborgen is in Nederland de Wta met de AFM als toezichthouder ingeschakeld. Als een accountantsorganisatie zich niet houdt aan de eisen die de AFM stelt, wordt dit gezien als een strafbaar feit. Opgemerkt is dat de introductie van het toezicht door de AFM, zowel op financiële verslaggeving als op accountants, tot meer druk voor accountants heeft geleid.

Volgens het Burgerlijk Wetboek is de algemene vergadering van de leden of aandeelhouders bevoegd tot het verlenen van de controleopdracht. Ook staat hierin genoteerd wat de accountant ten minste in de verklaring over de getrouwheid van de jaarrekening moet vernoemen.

De overgang van ‘principle-based’ naar ‘rules-based ‘accounting ervoor heeft gezorgd dat er meer druk op de accountant komt om een jaarrekening goed te keuren. Voordat de IFRS toegepast moest worden, was het makkelijker voor de accountant om een jaarrekening goed te keuren zolang het maar een getrouw beeld en genoeg inzicht geeft. Na de invoering van de IFRS ging dit niet zo gemakkelijk meer en werden meer eisen gesteld om een jaarrekening goed te keuren. Bovendien heeft het steeds belangrijker worden van analisten de druk op accountants verhoogd. Door de invoering van de IFRS is er meer onderlinge vergelijkbaarheid ontstaan en kunnen fouten van de accountant eerder aan het licht komen.

Na verschillende boekhoudschandalen en het daardoor gedaalde vertrouwen in accountant zijn landen meer en beter gaan nadenken over de rol van de accountant. Om het vertrouwen in de accountants weer op peil te krijgen zijn de regels aangescherpt en is de controle op hun werk verhoogd.

Ook analisten en commissarissen krijgen een steeds belangrijkere rol in het controleren van accountant omdat de internationale standaarden beter te begrijpen zijn.

De Sarbanes-Oxley Act en de code Tabaksblat zijn allebei reacties op de boekhoudschandalen die voor veel commotie hebben gezorgd. Beiden zijn het gedragscodes voor beursgenoteerde bedrijven om de ‘corporate governance’ te vergroten. Het belangrijkste verschil tussen de Sarbanes-Oxley wet en de code Tabaksblat is dat de code Tabaksblat het ‘pas toe of let uit’ principe kent en dat de Sarbanes-Oxley Act dit niet heeft.

# 4. De accountant in praktijk: de kritiek

## 4.1 Inleiding

In de nasleep van de financiële crisis en na een paar recente boekhoudschandalen er is veel kritiek gekomen op de rol van de accountant. In dit hoofdstuk wordt de derde deelvraag beantwoord door te onderzoeken welke kritiek er is op de onafhankelijkheid van de accountant. De Green Paper ‘Audit policy: Lessons from the crisis’ van Michel Barnier is hier een goed voorbeeld van. Deze Green Paper is mede tot stand gekomen naar aanleiding van de financiële crisis uit 2008 en de rol die accountants daarbij hebben gespeeld (de Jager, 2011). Barnier vroeg zich hierin af of de auditfunctie kan worden verbeterd zodat in de toekomst nieuwe financiële risico's kunnen worden beperkt.

Minister Plasterk ging verder op de Green Paper van Barnier door een initiatiefnota te schrijven over de accountancy na de crisis. Hierin schrijft hij hoe de regering het accountantsberoep kan verbeteren, onder andere door middel van de verbetering van het toezicht door de AFM en verplichte roulatie.

Verder wordt in dit hoofdstuk nog een aantal andere wet- en regelgeving besproken die van belang zijn voor de onafhankelijkheid van de accountant, zoals de Verordening Gedragscode en de Wet op het accountantsberoep.

## 4.2 Green Paper van Michel Barnier en de accountant

Eurocommissaris van Interne markt en diensten Michel Barnier heeft in 2010 een Green Paper gepubliceerd waarin hij de hervorming van de accountantsmarkt presenteert. Barnier richtte zich in de Green Paper op de externe accountant en beschreef zijn observaties met betrekking tot de verslaggeving door ondernemingen en de rol van de accountant hierin. Ook deed hĳ suggesties om die rol te verbeteren (Veerman, 2012). Volgens Barnier is het voor vertrouwen in de markt van groot belang dat financiële overzichten waarheidsgetrouw zijn. Alle financiële actoren moeten kunnen vertrouwen op informatie die de echte financiële gezondheid van ondernemingen weergeeft. Accountants spelen een belangrijke rol en daarom moeten controles van financiële overzichten degelijk en volledig onafhankelijk zijn.[[5]](#footnote-5) De taak van een accountant houdt in dat ze een maatschappelijke rol vervullen door hun mening te geven over de getrouwheid van de financiële overzichten van gecontroleerde entiteiten. De Europese Commissie vindt dat het tijd wordt om te onderzoeken in hoeverre deze maatschappelijke opdracht wordt vervuld (Barnier, 2010).

In de Green Paper beschrijft Barnier zijn observaties aan de hand van zeven thema’s. Het eerste thema gaat over de rol van de accountant tijdens de financiële crisis en over wat deze had kunnen zijn. Barnier signaleert dat de controle zich in de loop van de tĳd heeft ontwikkeld van een gegevensgerichte aanpak naar een aanpak op basis van risicoanalyse en interne controle en vindt dat we terug moeten gaan naar de gegevensgerichte controle. Het begrip ‘form over substance’ is hierbij erg belangrijk. Barnier vraagt zich in het eerste thema af of andere vormen van rapportering door de accountant, waarin meer informatie aan de gebruikers wordt verschaft, mogelĳk zĳn. Bovendien vindt hij goede communicatie tussen de externe accountant, de interne accountant en het auditcomité erg belangrijk en geeft aan dat dit beter kan (Veerman, 2010).

Het tweede thema gaat over ‘governance’ en onafhankelĳkheid van accountantsorganisaties. De accountant worden aangesteld en betaald door de onderneming die moet worden gecontroleerd wat er gebeurd door middel van een commerciële aanbestedingsprocedure. Dit kan een verstoring binnen het systeem en een belangenverstrengeling opleveren omdat de accountant een verantwoordelijkheid heeft tegenover de aandeelhouders van de gecontroleerde onderneming en andere belanghebbenden, terwijl de accountant wordt betaald door de gecontroleerde onderneming. De Europese Commissie onderzoekt in het Green Paper de haalbaarheid van een scenario waarin de auditor een wettelijke inspectierol krijgt en de aanstelling, de beloning en de duur van de werkzaamheden de verantwoordelijkheid zijn van een derde partij, mogelijk een regelgever, in plaats van die van de onderneming zelf (Barnier, 2010). In het tweede thema wordt er ook gesproken over het belang van de verplichte kantoorroulatie en of accountants ongebonden en kritisch te werk gaan als zij de financiële overzichten van een onderneming onderzoeken en dezelfde onderneming ook een cliënt is voor niet-auditdiensten.[[6]](#footnote-6)

Het derde thema gaat over het toezicht op accountantskantoren en de vraag of nationaal toezicht volledig effectief is.[[7]](#footnote-7)

In het vierde thema gaat het voornamelijk over het potentiële systeemrisico vanwege de sterke concentratie in de auditsector. Barnier stelt dat de markt voor accountantscontrole grotendeels beheerst wordt door de Big 4; Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young en KPMG. Wanneer één van de Big 4 kantoren omvalt, kan de goede werking van de kapitaalmarkten ernstig verstoord worden. Een van de maatregelen die Barnier noemt in de Greenpaper zijn joint audits, waar een grote en een kleiner kantoren samen de accountantscontrole doen bij één onderneming. Andere maatregelen zijn verplichting tot kantoor roulatie en het opstellen van contingentieplannen (Veerman, 2010).

Het vijfde thema gaat in op de specifieke behoefte van kleine ondernemingen en Barnier stelt hier voor dat gezorgd moet worden voor evenredige toepassing van regels op mkb-ondernemingen.[[8]](#footnote-8)

In het zesde thema wordt gesproken over de creatie van een Europese auditmarkt. Hier gaat het voornamelijk om het creëren van een echte interne auditmarkt en het opheffen van belemmeringen die de auditmarkt momenteel overwegend nationaal maken.[[9]](#footnote-9)

Het zevende en laatste thema gaat over de internationale samenwerking. Het is van belang om de inspanning op internationaal niveau te coördineren omdat er een wereldmarkt voor auditdiensten is waarin auditkantoren als mondiale netwerken opereren.[[10]](#footnote-10)

## 4.3 Initiatiefnota van Plasterk

Op 15 februari 2011 schreef de huidige minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en toenmalige Tweede Kamerlid, Ronald Plasterk, een initiatiefnota genaamd ‘De accountancy na de crisis’. In zijn initiatiefnota doet Plasterk een aantal voorstellen die deels aansluiten bij lopende initiatieven, waaronder het Plan van Aanpak van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (hierna: NBA) en de Green Paper van eurocommissaris Michel Barnier. Het Plan van Aanpak genaamd ‘ Lessen uit de Kredietcrisis’ is uitgebracht in 2010 door de NBA en vormt een reactie op de toenmalige recente kritiek op het accountantsberoep. Een aantal voorstellen genoemd in het Plan van Aanpak van de NBA zijn:

* Publieke rapportage per kantoor door de AFM over haar bevindingen.
* Verbod op commerciële prikkels bij de beoordeling van controlerend accountants.
* Verplichte permanente educatie, met name op het gebied van professioneel-kritische oordeelsvorming.
* De raad van commissarissen, dan wel de Audit Commissie wordt de opdrachtgever, ook voor eventuele adviesdiensten.
* Invoering van een Code Accountantsorganisaties waarbij onder meer onafhankelijke toezichthouders en meer transparantie worden geregeld.
* Een verplichte toelichtende paragraaf in de controleverklaring.
* Uitbreiding van het wettelijk mandaat waardoor de signalerende functie van accountant beter kan worden ingevuld.[[11]](#footnote-11)

In de initiatiefnota geeft Plasterk aan dat de hele keten van financiële transacties na het uitbreken van de financiële crisis stap voor stap duurzamer gemaakt dient te worden, om de kans op herhaling te verkleinen. De accountancy is hier ook van belang, deze sector ziet namelijk toe op correcte informatie over de werkelijke stand van zaken in de onderneming (Plasterk, 2011).

Minister Plasterk heeft in zijn nota een drietal beslispunten voorgelegd bij de Tweede Kamer. Deze punten zorgen ervoor dat de accountant de juiste positie krijgt ten opzichte van het te controleren bedrijf en ten opzichte van de externe belanghebbenden (de Jager, 2011).

Het eerste beslispunt houdt in dat de door de beroepsgroep van accountants voorgestelde verbeteringen van de accountancy worden ondersteund. Hiermee doelt Plasterk voornamelijk op het eerder genoemde plan van aanpak van de NBA. Plasterk is het niet eens met het voorstel om de raad van commissarissen in plaats van de CEO de opdrachtgever te maken. Volgens Plasterk lost dit namelijk niets op, aangezien de CEO en de raad van commissarissen een gelijk belang hebben bij het niet al te expliciet kenbaar maken van twijfels die de accountant heeft. Derden zoals klanten of overheden hebben echter juist géén belang bij enig verhullen van deze informatie (Plasterk, 2011).

Het tweede beslispunt houdt in dat de regering moet worden verzocht op korte termijn een plan van actie te overleggen, met daarin waar nodig de plannen zodat aan de AFM de gewenste extra instrumenten voor een meer passende toezicht worden verschaft.

In het derde beslispunt wordt de regering verzocht de Wet financieel toezicht (hierna: Wft) en de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) op de volgende vlakken te wijzigen:

* Verplicht roulatie: Accountantskantoren mogen voortaan niet langer dan zes jaar een bedrijf controleren, en dan minimaal zes jaar niet.
* Scheiding van ‘audit’ en ‘non-audit’: Het wordt niet langer toegestaan dat een accountantskantoor de boeken controleert van een bedrijf waar men ook andere werkzaamheden verricht.
* Accountant goedkeuren door AFM: Voor de grote financiële instellingen wordt de accountant keuze elk jaar pas omgezet in een definitieve opdracht nadat die keuze door de AFM is geaccordeerd (Plasterk, 2011).

In de initiatiefnota noemt Plasterk ook de wensen van de AFM voor meer bevoegdheden. Uit een rapportage van de AFM blijkt dat de ze vindt dat de externe accountants een onvoldoende professioneel-kritische instelling hebben bij het verkrijgen en kwalificeren van controle-informatie (AFM, 2010). De AFM vraag daarom de wetgever voor een uitbreiding van de bevoegdheden om haar werk goed te kunnen doen. Dit betekent onder andere dat de het opheffen van de ‘Chinese Walls’ tussen het toezicht op financiële verslaggeving en op accountantsorganisaties.

Het bleef echter niet bij voorstellen, de beslispunten van Plasterk, want op 6 februari 2012 werden drie amendementen over de accountancy ingediend bij de Tweede Kamer. Een over de scheiding van controle en advies, een over kantoorroulatie en de derde over de Chinese Walls bij de AFM.

Het amendement over de scheiding van controle en advies werd ingediend door Ronald Plasterk, Ewout Irrgang en Bruno Braakhuis. In het amendement stond dat het toegevoegd moest worden aan de Wet accountantsberoep: Een accountantsorganisatie die verantwoordelijk is voor de wettelijke controle of de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een organisatie van openbaar belang voert naast die controles geen andere werkzaamheden uit voor die organisatie (Plasterk, Irrgang, Braakhuis, 2011-2012). Het gaat hier om controlediensten gericht op het verstrekken van zekerheid over de door de gecontroleerde cliënt verstrekte informatie ten behoeve van de externe gebruikers van deze informatie en de raad van commissarissen. Om te toetsen of een controledienst wel of niet is toegestaan moet er voldaan zijn aan de drie kernelementen: verstrekken van zekerheid, door de gecontroleerde cliënt verstrekte informatie en ten behoeve van externe gebruikers of de raad van commissarissen. Alle werkzaamheden uitgevoerd door een accountantsorganisatie die de wettelĳke controle verricht bĳ een OOB die niet voldoen aan deze kernelementen, zĳn niet meer toegestaan. (Veerman & van der Weijden,2013).

Het tweede amendement, betreft de verplichte kantoorroulatie, werd ingediend door Roland van Vliet van de PVV. In het amendement is ook een toevoeging op een bestaand artikel en stelt dat: De OOB’s (genoemd in artikel 23) worden verplicht iedere 6 jaar te rouleren van accountant (niet een andere accountant bij hetzelfde kantoor, maar echt een ander kantoor). Daarna moet er een afkoelingsperiode van 2 jaar zijn, voordat hetzelfde kantoor weer de wettelijke jaarrekeningcontrole mag doen. (van Vliet, 2011-2012). Dit amendement gaat in met ingang van 1 januari 2016 en wordt verplicht gesteld in Nederland. Roulatie is ook verplicht bĳ een onderneming die slechts een deel van de achtjaarperiode als OOB kwalificeert. Bij de verplichte kantoorroulatie bestaat er nog een afkoelingsperiode van 2 jaar, dit houdt in dat de accountantsorganisatie in de twee boekjaren volgend op de periode van acht aaneengesloten jaren geen wettelĳke controles verrichten bĳ de OOB. Verder bestaat er ook nog een overgangstermijn van 3 jaar, dit is van toepassing voor boekjaren die op of na 1 januari 2016 eindigen. Accountantsorganisaties en ondernemingen kunnen dan de roulatie gefaseerd invoeren (Veerman & van der Weijden,2013).

Het derde amendement is ingediend door Roland van Vliet, Ewout Irrgang, Ronald Plasterk en Bruno Braakhuis en gaat over het verwijderen van de zogenoemde ‘Chinese Walls’ binnen de AFM tussen het toezicht op accountantsorganisaties en het toezicht op de financiële verslaggeving van Onzenoort).[[12]](#footnote-12) Ook dit punt is al eerder genoemd in de initiatiefnota van Plasterk.

## 4.4 [Wet op het accountantsberoep](http://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/33025_wet_op_het_accountantsberoep) en de verplichte accountantsroulatie

Op 11 december 2012 is de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) vastgesteld en vervangt daarbij de Wet op Registeraccountants (WRA) en de Wet op de Accountants administratieconsulenten (WAA). De Wab is ingegaan op 1 januari 2013 en regelt de formele oprichting van de NBA, die een fusie tussen het Koninklĳk Nederlands Instituut van

Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) inhoudt (Veerman & van der Weijden,2013).

Samen met de beroepsorganisaties worden ook de afzonderlijke registers voor Registeraccountants (RA's) en Accountants-Administratieconsulenten (AA's) samengevoegd tot één accountantsregister. Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat het gaat om één beroepsgroep. Het wetsvoorstel probeert te bereiken dat het in de praktijk ervaren onderscheid tussen AA’s en RA’s beter te markeren wordt. Voorgesteld wordt dat uitsluitend RA’s in de toekomst de complexe controles bij organisaties van openbaar belang (OOB’s) mogen uitvoeren en de AA’s blijven bevoegd tot het uitvoeren van overige wettelijke controles (www.[eerstekamer.nl](http://www.eerstekamer.nl)).

Met de vaststelling van de Wab zĳn ook vier amendementen aangenomen:

* verplichte kantoorroulatie
* scheiding controlediensten en andere werkzaamheden
* uitbreiding uitwisseling toezichtinformatie binnen de AFM.
* melding voorgenomen accountantsbenoeming door de opdrachtgever

De eerste drie amendementen worden ook genoemd in de initiatiefnota van Plasterk en zijn in de voorgaande paragraaf al besproken. Het laatste amendement, melding voorgenomen accountantsbenoeming door de opdrachtgever, wordt niet als zodanig genoemd door Plasterk in zijn nota.

Dit amendement houdt in dat de OOB’s de voorgenomen benoeming van een accountantsorganisatie voortaan melden bĳ de AFM, tegelĳkertĳd met het melden van de voorgenomen benoeming aan de algemene vergadering van aandeelhouders (Veerman & van der Weijden,2013).

In de Green Paper van de Europese Commissie werd het belang van de verplichte roulatie van auditkantoren al aangegeven. Een situaties waarin een onderneming tientallen jaren gebruikmaakt van hetzelfde auditkantoor is niet in lijn met de normen van onafhankelijkheid. De Commissie erkent de argumenten met betrekking tot kennisverlies als gevolg van de roulatie. Toch vind de Commissie het belangrijk om de voor-en nadelen van een dergelijk roulatiesysteem onderzoeken, in het bijzonder om objectiviteit en dynamiek op de auditmarkt te introduceren en te handhaven (Barnier, 2010).

## 4.5 NV COS 600: werkzaamheden als groepsaccountant

Niet alleen de wetgever, maar ook de NBA stelt gedrags- en beroepsregels vast voor alle accountants die staat ingeschreven in het accountantsregister. Deze regelgeving is opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy (hierna: HRA), delen 1 en 1A (De Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden, hierna: NV COS) Regeling voor de accountant (nba.nl). Met de NV COS wil de NBA bereiken dat accountants de nieuwe regels op uniforme wijze interpreteren en op deze manier een bijdrage leveren aan de goede beroepsuitoefening door accountants (NBA, 2012).

De Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden 600 (hierna: NV COS 600) gaat in op het gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants. Ofwel: het optreden als groepsaccountant. De groepsaccountant kan gedefinieerd worden als ‘de accountant die verantwoordelijk is voor het afgeven van de accountantsverklaring bij een financieel overzicht van een entiteit waarin financiële gegevens van een of meer (groeps)onderdelen zijn verwerkt die door een andere accountant zijn gecontroleerd (Onzenoort, 2008).

## 4.6 De Verordening Gedragscode

In het begin van 2007 is de Verordening Gedragscode (hierna: VGC) in de plaats gekomen van de Gedrags- en Beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten (GBAA). Deze gedragscode kan gezien worden als een aanvulling op de NV COS aangezien erin niets wordt genoemd over de feitelijke uitoefening van het beroep, verklaringen, hoe de AA-accountant zijn praktijk moet inrichten, enzovoort. Deze zaken worden allemaal geregeld in de NV COS (Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, 2007).

De VGC is een code waarin het gedrag van de AA-accountant wordt besproken. In deze code zijn vijf fundamentele beginselen over het gedrag van de accountant opgenomen: integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Aan deze beginselen moet de AA-accountant altijd voldoen, ongeacht of hij op dat moment zijn beroep uitoefent. Als een handeling de beginselen bedreigen, moet de bedreiging worden weg gehaald of tot het minimum worden gereduceerd. Indien dit niet lukt, dient de AA-accountant af te zien van de handeling (NOvAA, 2007).

## 4.7 Conclusie

In dit hoofdstuk hebben we verschillende kritieken op de rol van de accountant en wijzigingen in de wet- en regelgeving uiteengezet. Dit hoofdstuk begon met de veel besproken Green Paper gepubliceerd in 2010. Hierin richt Barnier zich op de externe accountant en heeft zijn observaties met betrekking tot verslaggeving door ondernemingen beschreven. Deze Green Paper bestaat uit zeven thema’s waarin Barnier zijn observaties beschrijft.

Als vervolg op van het Plan van Aanpak van de NBA en de Green Paper van Barnier kwam toenmalige Tweede Kamerlid Ronald Plasterk met zijn initiatiefnota genaamd ‘De accountancy na de crisis’. In de nota geeft Plasterk aan dat de hele keten van financiële transacties na het uitbreken van de financiële crisis stap voor stap duurzamer gemaakt dient te worden, om de kans op herhaling te verkleinen en legde hij een drietal beslispunten voor bij de Tweede Kamer waarvan een aantal inmiddels zijn uitgevoerd door middel van wetswijzigingen.

Verder is in dit hoofdstuk ook nog de NV COS, de VGC en de Wab besproken. De NV COS moet ervoor zorgen dat accountants de nieuwe regels op uniforme wijze interpreteren en een bijdrage leveren aan de goede beroepsuitoefening door accountants. De VGC is een gedragscode waarin het gedrag van de AA-accountant wordt besproken, dit moet worden bereikt door de vijf fundamentele beginselen voer het gedrag van de accountant te voldoen. De Wab regelt de formele oprichting van de NBA. Samen met de Wab zijn er ook een viertal amendementen aangenomen: verplichte kantoorroulatie, scheiding controlediensten en anderen werkzaamheden, melding voorgenomen accountantsbenoeming door de opdrachtgever en de uitbereiding uitwisseling toezichtinformatie binnen de AFM.

# 5. Case Study: D.E. Master Blenders 1753

## 5.1 Inleiding

Op 9 juli 2012 maakte D.E. Master Blenders 1753 (hierna: D.E. Master Blenders) zijn officiële entree tot de Nederlandse beurs. Voorafgaand aan de beursgang is de onderneming grondig onderzocht door accountants en banken die de beursgang begeleiden. Toch werd een maand na de beursgang fraude ontdekt bij de Braziliaanse dochtermaatschappij van D.E. Master Blenders, terwijl er met een vergrootglas naar het bedrijf gekeken werd. Er werd ontdekt dat de dochtermaatschappij, Cafés do Brasil, onder andere verkopen op een onjuiste manier verantwoord heeft en oninbare vorderingen in de boeken heeft laten staan. Als gevolg van deze boekhoudfraude valt de winst veel lager uit dan verwacht.[[13]](#footnote-13) Hierdoor hebben aandeelhouders op basis van verkeerde informatie aandelen gekocht en hebben dus te veel betaald voor de aandelen van D.E. Master Blenders.

In dit hoofdstuk gaan we door middel van de besproken theorie in het voorafgaande hoofdstukken onderzoeken wat de rol van de accountant geweest kan zijn in dit recente boekhoudschandaal.

## 5.2 Beursgang D.E. Master Blenders

Op 12 juni 2012 maakte Douwe Egberts onder de naam D.E. Master Blenders 1753 zijn debuut op de beurs. D.E. Master Blenders wordt met de beursgang afgesplitst van het Amerikaanse voedingsconcern Sara Lee en keert hierdoor na 30 jaar weer terug op Nederlandse bodem.[[14]](#footnote-14) De openingskoers van het nieuwe aandeel D.E. Master Blenders is 12 juni 2012 gezet op €8. Op 12 juni begon de grijze handel en steeg de koers van € 8 naar € 9,80. De officiële beursgang was op 9 juli 2012.[[15]](#footnote-15)

## 5.3 Ontdekken van de fraude

Op 2 augustus 2012, ongeveer een maand na de officiële beursgang van D.E. Master Blenders, werd bekend gemaakt dat er onregelmatigheden zijn gevonden bij de Braziliaanse dochtermaatschappij Cafés do Brasil. Het merk Pilão, dat geproduceerd wordt door Cafés do Brasil, is het grootste merk van de Braziliaanse dochter van D.E. Master Blenders. Dit merk heeft een kwart van de markt in handen in Brazilië.[[16]](#footnote-16)

Het D.E.-topmanagement had op 2 augustus vastgesteld dat de Braziliaanse dochtermaatschappij oninbare vorderingen in de boeken had staan en bovendien werden ook verkopen bij de dochter op een onjuiste manier verantwoord.[[17]](#footnote-17) Jarenlang heeft het bedrijf de omzet rooskleuriger laten voordoen door orders te verzinnen en door kortingen die het zijn klanten gaf niet van de omzet af te trekken. Daarnaast heeft de Braziliaanse dochter ook voorzieningen getroffen op voorraden en belastingen.[[18]](#footnote-18)

De vaststelling van de onregelmatigheden is een gevolg van de meer gefocuste aandacht binnen het bedrijf. Vroeger was de onderneming als onderdeel van Sara Lee verder weggestopt. Maar voorafgaand aan de beursgang heeft D.E. het bedrijf volledig moeten laten ontleden in het begeleidende prospectus. Toch is de Braziliaanse fraude daarbij niet ontdekt, ook niet door de accountant. [[19]](#footnote-19) De Volkskrant meldt op 6 augustus 2012 dat D.E. Master Blenders voor de beursgang in juli al heeft ingegrepen bij de Cafés do Brasil, door de financiële man van het bedrijf te vervangen.[[20]](#footnote-20)

## 5.4 Het gevolg van de fraude

Door het ontdekken van de fraude zijn er elementen die zullen leiden tot aanpassingen van de aanstaande resultaten voor het gehele fiscale jaar 2012. De aanpassingen hebben betrekking op de Braziliaanse activiteiten van de onderneming en zijn volgens de onderneming deels ontstaan door boekhoudkundige onregelmatigheden die verband houden met oninbare vorderingen en onjuiste verantwoording van verkopen.  Op 2 augustus 2012 werd bekend dat door de aanpassingen het eigen vermogen waarschijnlijk wordt afgewaardeerd tot een kwart van de boekwaarde. Ook zijn de verwachtingen dat het netto resultaat in het fiscale jaar 2012 met 45 tot 55 miljoen euro lager zal uitvallen.[[21]](#footnote-21)

Na de bekendmaking van de fraude bij D.E. Master Blenders meldde de Vereniging van Effectenbezitters (hierna: VEB), die gedupeerde beleggers vertegenwoordigt, dat ze zo snel mogelijk in gesprek wilde met het bedrijf over compensatie voor beleggers. Volgende de VEB is niet alleen de onderneming verantwoordelijk bij onregelmatigheden in de boeken van bedrijven. De uitspraak van de Hoge Raad in de zaak World Online betekende ook aanscherping van de zorgplicht die de begeleidende banken tegenover het beleggend publiek in acht hebben te nemen (veb.net).

Op 2 augustus 2012 heeft de Vereniging van Effectenbezitters (hierna VEB) een brief geschreven namens de beleggers van D.E. Master Blenders waarin de VEB aangeeft dat op het moment van de beursgang bij het management, raad van commissarissen, de accountant (PricewaterhouseCoopers, hierna: PwC) en de betrokken bank (ABN AMBRO) geen indicatie voor onderhevig problematiek bestond. VEB geeft hier aan dat de bovengenoemde partijen zich niet hebben gehouden aan de vereiste zorgplicht van belegger. Omdat de fraude in Brazilië is ontstaan toen D.E. Master Blenders nog onderdeel was van Sara Lee (nu Hillshire Brands Company), valt dit voormalige moedervennootschap ook het een en ander te verwijten. Achteraf moet worden gesteld dat het prospectus een onjuist beeld geeft D.E. Master Blenders, dit omdat het een te rooskleurig beeld gaf van de financiële toestand van de onderneming. De beleggers die hun aandelen hebben gekocht in de periode van 12 juni tot en met 1 augustus hebben dus op basis van verkeerde informatie (het prospectus) hun aandelen gekocht en hebben hierdoor schade geleden. De VEB geeft in de brief aan dat als D.E. Master Blenders, voormalig Sara Lee, PwC en ABN AMBRO hun zorgplicht goed hadden vervuld, de aandeelhouders geen schade van deze omvang hadden geleden. De aandelen waren dan verkocht tegen een lagere prijs omdat de marktpartijen de lagere waarden van D.E. Master Blenders in de koers zouden verdisconteren. (Vereniging VEB NCVB, 2012)

## 5.5 Wat ging er mis

Wat er precies gebeurt is, kan nog niet met duidelijkheid gezegd worden omdat het onderzoek naar de fraude in Brazilië nog loopt. Wel wordt er geschreven dat de accountant en banken ook een dergelijke zorgplicht dragen in deze situatie. Banken en accountants hebben na te gaan dat hetgeen de onderneming stelt ook feitelijk juist is. In het geval van D.E. Master Blenders gaat het om PwC, de accountant van D.E. Master Blenders en de ABN AMBRO, de begeleidende bank. Zij hebben mogelijk steken laten vallen volgens de VEB. Maar ook voormalig moederbedrijf Sara Lee, nu bekend onder de naam Hillshire Brands, valt volgens de VEB mogelijk een en ander te verwijten. De fraude is immers ontstaan toen D.E. zich nog onder de vleugels van Sara Lee bevond.[[22]](#footnote-22)

In deze paragraaf geef ik mijn bevindingen over de rol van de accountant in deze case. In deze fraude case heeft de accountant de verklaring niet terug getrokken, daaruit kan geconcludeerd worden dat hij niet zozeer van mening was dat hij iets fout heeft gedaan. Om te onderzoeken hoe de fraude eventueel voorkomen had kunnen worden, kijk ik naar een paar punten, genoemd in de voorgaande hoofdstukken. Het gaat hier om de maatregelen die ervoor konden zorgen dat de accountant onafhankelijker zijn rol kan vervullen.

In hoofdstuk 4 zijn er een aantal beslispunten uit de initiatiefnota van Plasterk genoemd, waarvan er een aantal inmiddels al door zijn gevoerd. Kijkend naar deze case, gebruik ik de accountantsroulatie en die over de scheiding van controlediensten en andere werkzaamheden, genoemd in de nota van Plasterk, om het een en ander te onderzoeken.

Om te onderzoeken of de accountantsroulatie een van de geschikte oplossingen zou kunnen zijn, moet er gekeken worden naar de accountant die de jaarrekeningen heeft gecontroleerd. Als eenzelfde accountant of accountantsorganisatie meerdere jaren achter elkaar een onderneming controleert, kan dit de onafhankelijkheid van de accountant beïnvloeden.

Het Braziliaanse bedrijf Cafés do Brasil werd in 1998 toegevoegd aan het concern Sara Lee, waar D.E. Master Blenders tot juni 2012 ook mee verbonden was.[[23]](#footnote-23) Volgens de brief aan D.E. Master Blenders van de VEB is de fraude ontstaan toen D.E. Master Blenders en dus ook Cafés do Brasil nog een onderdeel waren was Sara Lee. De accountant.nl schrijft dat na de bekendmaking van de fraude de financiële resultaten over de jaren 2009 tot en met 2011 moeten worden bijgesteld.[[24]](#footnote-24) Hieruit kan worden geconcludeerd dat de fraude in deze jaren is gepleegd en daarom ga ik kijken naar de jaarrekeningen van die jaren om te onderzoeken welke accountantskantoor de accountantsverklaring heeft ondertekend.

In de jaarrekeningen van 2009, 2010 en 2011 is te lezen dat PricewaterhouseCoopers LLP alle drie de jaren de accountantsverklaring bij Sara Lee heeft getekend. Als er iets verder wordt gekeken, bijvoorbeeld naar de jaarverslagen van 2008, heeft PwC het concern gecontroleerd (Sara Lee, 2008-2011). Ook in 2012, na de afsplitsing van D.E. Master Blenders van het moederconcern Sara Lee, bleef PwC de accountant bij D.E. Master Blenders (D.E. Master Blenders 1753 N.V., 2012).

Het concern Sara Lee werd al jaren door dezelfde accountant gecontroleerd. Wie de Braziliaanse dochter, Cafés do Brasil, heeft gecontroleerd is niet helemaal duidelijk. Echter, wanneer er een geconsolideerde jaarrekening wordt opgemaakt moet de accountant van de moeder altijd kijken of de gegevens van het hele concern kloppen.

Het accountantskantoor PwC is al een lange tijd actief als accountant bij Sara Lee en ook bij D.E. Master Blenders. Als een accountantskantoor voor een langere tijd dezelfde onderneming controleert, kan er een vertrouwensband tussen de onderneming en accountant ontstaan waardoor zijn oordeel minder objectief wordt. Als er bij Sara Lee om de paar jaar gewisseld zou zijn geweest van accountant, was kon deze fraude mogelijk vermeden worden. De accountant had dan de mogelijkheid om met een frisse blik naar de boeken te kijken, en had eerder aangemerkt dat de oninbare vorderingen en de kortingen onjuist in de boeken waren opgenomen.

Het volgende punt waar naar gekeken wordt gaat over de scheiding van controlediensten en andere werkzaamheden. Dit was een amendement en is inmiddels toegevoegd aan de Wta artikel 24b. Het artikel luidt: ‘De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang, verricht naast controlediensten geen andere werkzaamheden voor die organisatie’ (AFM, 2012). Een accountant moet niet alleen daadwerkelijk onafhankelijk zijn, maar ook de schijn vermijden dat hij niet onafhankelijk zou zijn. De AFM meldde in hun rapport geschreven in maart 2012, kan het verlenen van niet-controlediensten leiden tot een verhoogde spanningsveld waarin de accountant moet werken. Enerzijds moet de externe accountant zich objectief en kritisch opstellen tegenover zijn controlecliënt om zijn maatschappelijke rol te kunnen vervullen voor de gebruikers van de jaarrekening van die cliënt. Anderzijds wil de accountant diezelfde cliënt zo goed mogelijk bedienen en tevreden stellen om de controleopdracht te verkrijgen of te behouden (AFM, 2012).

In deze case zou het betekenen dat PwC, de accountantsorganisatie die Sara Lee controleerde, geen andere werkzaamheden voor Sara Lee mogen verrichten. Maar of PwC daadwerkelijk andere werkzaamheden bij Sara Lee heeft verricht, kan ik niet met duidelijkheid zeggen. Maar over het algemeen verricht een accountantsorganisatie die de controle doet ook andere werkzaamheden bij de onderneming. Als PwC bijvoorbeeld ook een advies gevende rol vervuld heeft in de periode 2009 tot 2011 bij Sara Lee, dan kan de accountant een dubbele pet in de onderneming op hebben gehad wat tot vermindering van zijn onafhankelijkheid heeft geleid. De accountant van PwC moet zich aan de ene kant objectief en kritisch opstellen tegenover de aandeelhouders van Sara Lee, maar aan de andere kant wil de accountant van PwC Sara Lee tevreden stellen om de controleopdracht te behouden.

## 5.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is de fraude case van de Braziliaanse dochter van D.E. Master Blenders 1753 behandeld. Een maand na de beursgang op de Nederlandse markt werd er fraude ontdekt bij Cafés do Brasil; oninbare vorderingen waren te lang in de boeken blijven staan en verkopen bij deze dochter zijn verkeerd verantwoord. Als gevolg van de ontdekking van de fraude is de winst veel lager uitgevallen dan verwacht en hebben aandeelhouders op basis van verkeerde informatie aandelen van D.E. Master Blenders gekocht.

In deze case is de accountantsroulatie en de scheiding van controlediensten en andere werkzaamheden besproken. Geconcludeerd kan worden PwC bij Sara Lee, het moederconcern waar D.E. Master Blender mee verbonden was op het moment van de fraude, al jaren lang achter elkaar het concern controleerde en nog steeds D.E. Master Blenders controleert. Hierdoor kan de onafhankelijkheid van de accountant in het geding zijn gekomen, doordat er een band is gevormd tussen PwC en het Sara Lee. Verder kan er weinig gezegd worden over de scheiding van controlediensten en andere werkzaamheden. Als PwC daadwerkelijk ook nog andere werkzaamheden heeft verricht voor Sara Lee, dan zou de PwC in een belangenverstrengeling kunnen hebben gezeten. Aan de ene kant wil PwC zou objectief en kritisch mogelijk de jaarrekening beoordelen tegenover de beleggers, maar aan de andere kant wilt PwC de controle opdracht van Sara Lee en D.E. Master Blenders behouden en hun te vriend houden.

# Conclusie

De probleemstelling die centraal staat in deze scriptie luidt: “Op welke manier kan de onafhankelijkheid van de accountant worden gewaarborgd?” Onafhankelijkheid van de accountant is erg belangrijk omdat de accountant de wettelijke taak heeft de financiële gegevens van een onderneming te controleren. De financiële verslaggeving zijn vaak de enige manier waarop de belegger een oordeel kan vormen over de financiële situatie van een onderneming. De accountant verklaard in de accountantsverklaring dat de financiële gegevens een getrouw beeld geeft van de financiële situatie en prestaties van een onderneming.

Met behulp van de deelvragen kan antwoord gegeven worden op de probleemstelling van deze scriptie. De eerste deelvraag van deze scriptie is: welke achterliggende informatie is relevant over de rol van de accountant? De rol van de accountant kan goed worden uitgelegd door midden van de agency theorie. In deze theorie is er een principaal en een agent, die een belangentegenstelling hebben. De accountant kan worden gezien als een bemiddelaar die de belangentegenstelling verminderd. Een ander belangrijk begrip is de verwachtingskloof. De verwachtingskloof kent zijn oorsprong in de Leer van het Gewekte Vertrouwen van Limperg. In deze leer gaf Limperg aan dat de accountant zijn werkzaamheden zo dient te verrichten dat de verwachtingen niet worden beschaamd.

De volgende deelvraag van deze scriptie luidt: wat zegt de wet- en regelgeving over de rol van de accountant? Om de onafhankelijkheid van de accountant te kunnen waarborgen is in Nederland de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) met de Autoriteit Financiële Markten (AFM) als toezichthouder ingeschakeld. Volgens het Burgerlijke Wetboek is de algemene vergadering van de leden of aandeelhouders bevoegd tot het verlenen van de controleopdracht. Volgens artikel 2: 393 lid 3 tot en met 5 beschrijven een paar belangrijke werkzaamheden van de accountant en wat de accountantsverklaring ten minste moet bevatten. Verder zijn de gevolgen van de invoering van de IFRS besproken. Voordat de IFRS toegepast moest worden, was het makkelijker voor de accountant om een jaarrekening goed te keuren zolang het maar een getrouw beeld gaf en genoeg inzicht gaf. Door de verplichte invoering van de IFRS op de geconsolideerde jaarrekening bij alle beursgenoteerde ondernemingen in Europa, werden er steeds meer eisen gesteld om de jaarrekening goed te keuren. Ook kregen analisten en commissarissen een steeds belangrijkere rol, omdat de onderlinge vergelijkbaarheid verbeterd is en de internationale standaarden daardoor beter te begrijpen zijn. De Sarbanes-Oxley Act en de code Tabaksblat zijn allebei reacties op boekhoudschandalen en zijn van belang voor de rol van de accountant. Beiden zijn gedragscodes voor beursgenoteerde bedrijven om de ‘corporate governance’ te vergroten.

De derde deelvraag is: welke kritiek is er op de onafhankelijkheid van de accountant? In dit hoofdstuk is het kritiek op de onafhankelijkheid en de verbeterpunten uiteengezet. Het belangrijkste en de grootste kritiek die geleverd is over de onafhankelijkheid van de accountant is geleverd door Eurocommissaris Michel Barnier in zijn Green Paper. Hierin richt hij zich op de externe accountant en beschreef hij zijn observaties met betrekking tot de verslaggeving door ondernemingen. In 2011 heeft huidige minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Ronald Plasterk, als gevolg van het Plan van Aanpak van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) heeft een initiatiefnota geschreven. Hierin heeft Plasterk een drietal beslispunten die ervoor zorgen dat de accountant de juiste positie krijgt ten opzichte van het te controleren bedrijf en ten opzichte van de externe belanghebbenden. In het derde beslispunt noemt Plasterk een aantal vlakken waarop de wet gewijzigd kan worden; verplichte roulatie, scheiding van controlediensten en andere werkzaamheden en accountant goedkeuren door de AFM. Een aantal punten genoemd in de initiatiefnota, zoals scheiding van controle en advies en verplichte kantoorroulatie zijn inmiddels doorgevoerd in de wet. De regelgeving van de NBA staan opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountacy en de NV COS. De NV COS moet ervoor zorgen dat accountants de nieuwe regels op uniforme wijze interpreteren en een bijdrage leveren aan de goede beroepsuitoefening door accountants. De VGC is een gedragscode waarin het gedrag van de AA-accountant wordt besproken, dit moet worden bereikt door de vijf fundamentele beginselen voer het gedrag van de accountant te voldoen.

De laatste deelvraag van deze scriptie luidt: wat wordt uit de praktijk geleerd over de rol van de accountant, kijkend naar de Braziliaanse dochter van Douwe Egberts? In dit hoofdstuk was de fraude case van de Braziliaanse dochter van D.E. Master Blenders 1753 behandeld. Een maand na de beursgang op de Nederlandse markt werd er fraude ontdekt bij Cafés do Brasil; oninbare vorderingen waren te lang in de boeken blijven staan en verkopen bij deze dochter zijn verkeerd verantwoord. Als gevolg van de ontdekking van de fraude is de winst veel lager uitgevallen dan verwacht en hebben aandeelhouders op basis van verkeerde informatie aandelen van D.E. Master Blenders gekocht. Na de bekendmaking van de fraude schreef de Vereniging van Effectenbezitters waarin aangeven werd dat niet alleen D.E. Master Blenders verantwoordelijk is maar ook PricewaterhouseCoopers en de ABN AMBRO. In deze case is de accountantsroulatie en de scheiding van controlediensten en andere werkzaamheden besproken. Geconcludeerd kan worden dat PwC bij Sara Lee, het moederconcern waar D.E. Master Blender mee verbonden was op het moment van de fraude, al jaren lang achter elkaar het concern controleerde en nog steeds D.E. Master Blenders controleert waardoor de onafhankelijkheid van de accountant mogelijk in het geding is gekomen. Als PwC daadwerkelijk ook nog andere werkzaamheden heeft verricht voor Sara Lee, dan zou de PwC in een belangenverstrengeling kunnen hebben gezeten.

Uit deze scriptie kan er geconcludeerd worden dat het erg belangrijk is dat de onafhankelijkheid van de accountant wordt gewaarborgd. Er zijn wereldwijd, maar ook in Nederland maatregelen genomen de onafhankelijkheid op peil te houden. In Nederland heeft minister Plasterk een belangrijke rol gespeeld in de veranderingen. De accountantsroulatie en de scheiding van controle en andere werkzaamheden zijn daarvan het beste voorbeeld. Deze maatregelen zijn voornamelijk bedoeld om ervoor te zorgen dat de oordeel van accountant objectief blijft. Ook in de fraude case van de Braziliaanse dochter van D.E. Master Blenders, is te zien dat maatregelen die ervoor zorgen dat de accountant onafhankelijk blijft, de fraude eventueel hadden kunnen voorkomen.

# Vervolgonderzoek

In deze scriptie heb ik onderzoek gedaan naar de onafhankelijkheid van de accountant. Om de theorie en wet- en regelgeving in de praktijk toe te passen heb ik de fraudecase van D.E. Master Blenders 1753 gebruikt. In plaats van Enron of een ander boekhoudsschandaal te onderzoeken die al tal van keren zijn onderzocht, heb ik ervoor gekozen om juist een recent schandaal te gebruiken. Omdat deze case erg recent is, heb ik alleen een beperkt aantal bronnen kunnen gebruiken, waardoor ik gelimiteerd was.

Bovendien is er over de onderneming Cafés do Brasil op het internet nog weinig te vinden. Bij het onderzoeken van deze case heb ik ervoor gekozen om de accountantsroulatie en de scheiding van controle en andere werkzaamheden te bekijken bij de Braziliaanse dochter van D.E. Master Blenders. Bij het onderzoeken hebben een paar aannames gemaakt namelijk, waardoor ik tot een conclusie ben gekomen over deze fraude case. De eerste aanname die ik heb gebruikt is dat de accountant die de dochter controleert, over het algemeen ook het moederconcern controleert. Hiermee bedoel ik dat PwC, die Sara Lee in de jaren waar de fraude is gepleegd het hele concern heeft gecontroleerd, ook de accountantsorganisatie was die Café do Brasil controleerde. De andere aanname die ik heb gebruikt is dat de accountantsorganisatie die de onderneming controleert, ook vaak andere werkzaamheden bij de organisatie verricht. In de case betekent het dat PwC naast de controle van de jaarrekening ook nog andere werkzaamheden, zoals advies geven, verricht bij de Sara Lee.

Voor vervolg onderzoek beveel ik aan om van deze aannames feiten te maken, door Café do Brasil en D.E. Master Blenders beter te onderzoeken. Met de tijd komt er meer informatie beschikbaar over deze ondernemingen waardoor goed onderzocht kan worden of de accountant in Brazilië daadwerkelijk ook PwC was en of het accountantskantoor ook andere werkzaamheden behalve de controle heeft verricht.

# Literatuurlijst

Accountancynieuws Redactie. (2012). Verkregen op 10 januari 2013, van

<http://www.accountancynieuws.nl/actueel/vaktechniek/analyse-de-amendementen-bij-de-wet-op> het.118068.lynkx?PostedField%5Bkeyword%5D=plasterk+roulatie&PostedField%5BstartDate%5D=&PostedField%5BendDate%5D=&PostedField%5Bsource%5D=www&Confirmed=Zoeken&formId=268&refererId=.

accountant.nl. (2010, oktober 13). Verkregen op 5 juli 2012, van

<http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Europese+Commissie+publiceert+green+paper+over+v.aspx>.

accountant.nl. (2010, november 22). Verkregen op 5 juli 2012, van <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/NIVRA+en+NOvAA+presenteren+Plan+van+Aanpak.aspx>.

[acountant.nl](http://www.acountant.nl). (2010, 20 december). Verkregen op 5 juni 2012, van <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/EY+aangeklaagd+wegens+rol+fraude+Lehman.aspx>.

accountant.nl. (2012, februari 2012). Verkregen op 8 juli 2013, via <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Drie+amendementen+ingediend+over+accountantswetgev.aspx>.

AFM. (2012). Afm.nl. Verkregen op 29 mei 2012, van

<http://www.afm.nl/nl/professionals/afm-voor/accountants/tz-accountantorg.aspx>.

Autoriteit Financiële Markten. (2010).  *Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking.* Verkregen op 1 april 2012, van <http://www.afm.nl/~/media/files/rapport/2010/kwaliteit-accountantscontrole-kwaliteitsbewaking.ashx>.

Autoriteit Financiële Markten. (2012). *Naleving overgangsregeling scheiding controle en advise* Verkregen op 7 juli 2013 van <http://www.afm.nl/~/media/Files/rapport/2013/overgangsregeling-controle-advies.ashx>.

Barnier, M. (2010). *GROENBOEK: Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis.* Brussel: Europese Commissie.

BDO. (2012). Verkregen op 12 november 2012, van <http://www.bdo.nl/nl/diensten/accountancy/ifrs/paginas/default.aspx>.

Besanko, D., Dranove, D., Shanley, M., & Schaefer, S. (2004). *Economics of Strategy*, Hoboken: Wiley, pp. 73-76.

Böhmer, S., Hoogendoorn, M. & Kruit, R. (2011). *Handboek Jaarrekening 2011*. Deventer: Kluwer.

Commissie Corporate Governance. (2003). De Nederlandse corporate governance code 2003, verkregen op 17 december 2012, via <https://docs.google.com/viewer?url=http://www.mccg.nl/download/?id%3D1049>.

D.E. Master Blenders 1753 NV.(2012).*Review 2012*, Verkregen op 10 juli 2013 van

<http://www.demasterblenders1753.com/nl/investors/jaarverslagen_resultaten/>.

Deegan, C., & Unerman, C. (2011). *Financial Accounting theory*, Berkshire: McGraw-Hill Education, pp. 47-49.

Dinant, J.,& Maijoor, S. (2005). Extern onafhankelijk toezicht op de kwaliteit van de accountantscontrole. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, p 540.

Eerste Kamer der Staten-Generaal. (2013). Verkregen op 29 mei 2013, van

http://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/33025\_wet\_op\_het\_accountantsberoep.

Eimers, P. (2008). De Betekenis van de Accountant in een Dynamische Wereld. Verkregen op 5 juni 2012, via Vrij Universiteit Amsterdam: <http://dare.ubvu.vu.nl/bitstream/handle/1871/13103/Oratie%20Peter%20Eimers.pdf?sequence=1>

Fd.nl.(2012,11 juni). Verkregen op 30 juni 2013, van <http://fd.nl/Print/krant/Rubriek/Korte_berichten/680320-1206/rutte-lanceert-aandeel-van-douwe-egberts_bron_fd_krant>.

Fd.nl. (2012,7 juli). Verkregen op 30 juni 2013, van

<http://fd.nl/beleggen/884105-1207/na-eurotop-en-ecb-tijd-voor-douwe-egberts>.

Fd.nl. (2012,1 augustus). Verkregen op 30 juni 2013, van

<http://fd.nl/ondernemen/126257-1208/boekhoudfraude-bij-d.e-master-blenders>.

Hassink, H. (2002) Accountants en verwachtingskloof. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, p. 316.

Hilton, R., Maher, M. & Selto, F. (2008). *Cost Management: Strategies for Business Decisions.* New York: McGraw-Hill, New York,, p. 862.

Hoogendoorn, M. (2003). IFRS als krachtproef voor het accountantsberoep. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie.* pp. 480-481.

ING.(2012). Verkregen op 12 november 2012, van

<http://www.ing.com/Ons-Bedrijf/Over-ons/Corporate-Governance/Corporate-governance-en-de-beursvoorschriften-van-de-NYSE.htm>.

Jager, J. (2011). Kamerbrief reactie op evaluatieonderzoek Wet toezicht Financiële verslaggeving. Verkregen op 4 juli 2013 van [http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en publicaties/kamerstukken/2011/09/13/kamerbrief-reactie-op-evaluatieonderzoek-wet-toezicht-financiele-verslaggeving/kamerbrief-reactie-op-evaluatieonderzoek-wet-toezicht-financiele-verslaggeving.pdf](http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en%20publicaties/kamerstukken/2011/09/13/kamerbrief-reactie-op-evaluatieonderzoek-wet-toezicht-financiele-verslaggeving/kamerbrief-reactie-op-evaluatieonderzoek-wet-toezicht-financiele-verslaggeving.pdf).

Jensen, C., & Meckling W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics,* October, V. 3 (4), pp. 305-360.

Klaassen, J. & Zevenboom, G. (1997). *De nieuwe jaarverslaggeving.* Deventer: Kluwer.

Leeuwen, O. van. (2005) Sarbanes Oxley en Tabaksblat: dat valt tegen! *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, p. 324.

Limperg, J. (1932), De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde,* pp. 137-169.

Lückerath-Rovers, M., Quadackers, L., A. Bos, A. de. (2008). De rol van de commissaris: verschillen tussen de profit en non-profit sector. *Maandblad voor Accountancy en bedrijfseconomie*, p.235.

Nederlandse Beroeporganisatie van Accountants. (2010). *Lessen uit de kredietcrisis: plan van aanpak*. Amsterdam.

Nederlandse Beroeporganisatie van Accountants. (2012). Verkregen op 5 juli 2012, van NBA: http://www.nba.nl/Wet-en-regelgeving/Beroepsregels/HRA/.

Nederlandse Beroeporganisatie van Accountants. (2012). NBA Alert. Verkregen op 6 juli 2012, van Accountancynieuws: <http://www.accountancynieuws.nl/Uploads/Files/NBA-Alert-27-dec12.pdf>.

Nederlandse Beroeporganisatie van Accountants. (2012). NBA Alert 27. Verkregen op 6 juli 2012, van <http://www.nba.nl/Documents/Tools%20Vaktechniek/nba-alerts/NBA%20Alert%2027%20jan13.pdf>.

Nederlandse orde van accountants-administratieconsulenten. (2007). *De Verordening Gedragscode (VGC) in het kort voor de AA-Accountant*.

Onzenoort, D. (2008). NV COS 600: werkzaamheden als groepsaccountant. *Accountant Adviseur,* p. 45-48.

Onzenoort, D. van. (2009). Vertrouwen is goed, maar wat is beter? *Accountancy nieuws*, p. 22.

Piersma, J. (2012, april 20). [*Commissaris negeert fouten*. Het Financieele Dagblad,](http://fd.nl/Print/krant/Pagina/Voorpagina/601429-1204/commissaris-negeert-fouten_bron_fd_krant) 20 april 2012, p. 1.

Plasterk, R. (2011). *De accountancy na de crisis*. Bussum.

Plasterk, R., Irrang & Braakhuis. (2011-2012). *Amendement van het lid Plasterk C.S.* Verkregen op 10 juli 2013, via <http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=71835&ObjectID=995676&Type=1&File=0000037893_Amendement_33025_PvdA-03.pdf>.

Poel, van de, J., Schilder, A.(1991). *Normen voor accountants*. Amsterdam: Kluwer, p 45.

Rijksoverheid. (2012). *Rijksoverheid.nl.* Verkregen op 16 mei 2012, van <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/corporate-governance/toezicht-op-accountants>.

Sara Lee Corp. (2008). Verkregen op 10 juli 2013, van <http://www.saralee.com/InvestorRelations/FinancialSECInformation/~/media/SaraLeeCorp/Corporate/Files/PDF/InvestorRelations/2008_AR.ashx>.

Sara Lee Corp. (2009). Verkregen op 10 juli 2013, van <http://www.saralee.com/InvestorRelations/FinancialSECInformation/~/media/SaraLeeCorp/Corporate/Files/PDF/InvestorRelations/2009_AR.ashx>.

Sara Lee Corp. (2010). Verkregen op 10 juli 2013, van <http://www.saralee.com/InvestorRelations/FinancialSECInformation/~/media/SaraLeeCorp/Corporate/Files/PDF/InvestorRelations/2010_AR.ashx>.

Sara Lee Corp. (2011). Verkregen op 10 juli 2013, van <http://www.saralee.com/ourcompany/sl11ar/pdf/2011SL_FullAR.pdf>.

Schaik, F. van. (2004). De accountant in de aandeelhoudersvergadering. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* p. 320.

Van Vliet. (2011-2012). *Amendement van het lid van Vliet*, Verkregen op 10 juli 2013, via

http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=71835&ObjectID=995676&Type=1&File=0000037894\_Amendement\_33025\_Pvv-01.pdf.

Veerman, P. (2010). De rol van de accountant na de financiële crisis. *Spotlight*, 4, pp. 26-30.

Veerman, P. (2012). Hervorming van de markt voor auditdiensten. *Spotlight*, 1, pp. 12-19.

Veerman, P. & Weijden, L. van der.(2013). Wet op het accountantsberoep: beperking andere dan controlediensten en verplichte kantoorroulatie. Spotlight, 1, pp. 6-9.

Vereniging van Effectenbezitters.(2012). Verkregen op 19 juni 2013, van

<http://www.accountancynieuws.nl/Uploads/Files/BriefaanDEMasterBlenders.pdf>.

Vereniging van Effectenbezitters. (2012,2 augustus). Verkregen op 19 juni 2013. Van <http://www.veb.net/content/HoofdMenu/Home/Nieuwsoverzicht/artikelen2012/onregelmatighedenDE.aspx>.

Vergoossen, R., & Wallage , P. (2004). [Toezicht op het accountantsberoep](http://publications.maastrichtuniversity.nl/en/page/body/record?identifier=metisprod%3Aoai%3Ametis.ru.nl%3A113750). *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, p. 542.

[volkkrant.nl](http://www.volkkrant.nl). (2012, 1 augustus ). Verkregen op 19 juni 2013, van http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2680/Economie/article/detail/3295058/2012/08/01/DE-Master-Blenders-meldt-fraude-in-Brazilie.dhtml.

[volkkrant.nl](http://www.volkkrant.nl). (2002, 10 augustus). Verkregen op 11 november 2012, van <http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2680/Economie/article/detail/614423/2002/09/10/Accountant-wist-van-gesjoemel-bij-Enron.dhtml>.

1. <http://fd.nl/Print/krant/Pagina/Voorpagina/601429-1204/commissaris-negeert-fouten_bron_fd_krant> [↑](#footnote-ref-1)
2. <http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2680/Economie/article/detail/614423/2002/09/10/Accountant-wist-van-gesjoemel-bij-Enron.dhtml> [↑](#footnote-ref-2)
3. <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/EY+aangeklaagd+wegens+rol+fraude+Lehman.aspx> [↑](#footnote-ref-3)
4. <http://www.accountancynieuws.nl/actueel/branche/directeur-kwik-fit-op-non-actief-na-boekhoudfraude.85074.lynkx> [↑](#footnote-ref-4)
5. http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Europese+Commissie+publiceert+green+paper+over+v.aspx [↑](#footnote-ref-5)
6. <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Europese+Commissie+publiceert+green+paper+over+v.aspx> [↑](#footnote-ref-6)
7. Zie voetnoot 4 [↑](#footnote-ref-7)
8. <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Europese+Commissie+publiceert+green+paper+over+v.aspx> [↑](#footnote-ref-8)
9. Zie voetnoot 6 [↑](#footnote-ref-9)
10. Zie voetnoot 6 [↑](#footnote-ref-10)
11. <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/NIVRA+en+NOvAA+presenteren+Plan+van+Aanpak.aspx> [↑](#footnote-ref-11)
12. http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Drie+amendementen+ingediend+over+accountantswetgev.aspx [↑](#footnote-ref-12)
13. <http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2844/Archief/archief/article/detail/3295779/2012/08/03/Braziliaanse-topman-DE-geloosd.dhtml> [↑](#footnote-ref-13)
14. <http://fd.nl/Print/krant/Rubriek/Korte_berichten/680320-1206/rutte-lanceert-aandeel-van-douwe-egberts_bron_fd_krant?visited=true> [↑](#footnote-ref-14)
15. <http://fd.nl/beleggen/884105-1207/na-eurotop-en-ecb-tijd-voor-douwe-egberts> [↑](#footnote-ref-15)
16. <http://fd.nl/Print/krant/Pagina/Voorpagina/676328-1208/de-opgeschrikt-door-fraude_bron_fd_krant> [↑](#footnote-ref-16)
17. [Zie](http://fd.nl/Print/krant/Pagina/Voorpagina/676328-1208/de-opgeschrikt-door-fraude_bron_fd_krant) voetnoot 16 [↑](#footnote-ref-17)
18. <http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2844/Archief/archief/article/detail/3295779/2012/08/03/Braziliaanse-topman-DE-geloosd.dhtml> [↑](#footnote-ref-18)
19. Zie voetnoot 16 [↑](#footnote-ref-19)
20. Zie voetnoot 18 [↑](#footnote-ref-20)
21. <http://www.veb.net/content/HoofdMenu/Home/Nieuwsoverzicht/artikelen2012/onregelmatighedenDE.aspx> [↑](#footnote-ref-21)
22. http://www.accountancynieuws.nl/actueel/branche/boekhoudfraude-bij-braziliaanse-activiteiten-de.113772.lynkx [↑](#footnote-ref-22)
23. <http://fd.nl/Print/krant/Pagina/Ondernemen/725712-1210/veb-eist-meer-openheid-de_bron_fd_krant> [↑](#footnote-ref-23)
24. <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/VEB+Mogelijke+nalatigheid+PwC+en+ABN+AMRO+bij+fr.aspx> [↑](#footnote-ref-24)