

Publiek debat?

Is een publiek debat over het handelen van Deloitte bij Ahold op dit moment aan de orde? Hans Blokdijk vindt het voorbarig en onverenigbaar met de geheimhoudingsregels. Toch maakt hij wel enkele kanttekeningen.

HANS BLOKDIJK*

In de strafzaak tegen de bestuurders van Ahold heeft het Openbaar Ministerie met het requisitoir ook in accountantskringen nogal wat stof doen opwaaien. In dat requisitoir is een heel hoofdstuk (13) gewijd aan de rol van 'de accountant', terwijl die in het proces geen verdachte was. Bij een niet-juridisch geschoolde buitenstaander wekt dit verbazing, en ook nieuwsgierigheid: het is natuurlijk denkbaar dat de Officier van Justitie in zijn betoog een beschrijving van het optreden van de accountant nodig had om het handelen en nalaten van verdachten in het juiste daglicht te stellen. Dat blijkt bij lezing van dit hoofdstuk niet het geval. De Officier spreekt daarin oordelen uit over 'de accountant' zelf. Die oordelen zijn niet gunstig; het hoofdstuk eindigt dan ook het de mededeling dat het Openbaar Ministerie thans onderzoekt of het een tuchtklacht zal indienen. Deloitte heeft vervolgens aangekondigd maatregelen jegens het Openbaar Ministerie te overwegen, dus de zaak loopt hoog op! Wellicht tijd voor een wat meer afstandelijke bespiegeling. Daarbij veronderstel ik dat de feiten de lezers in hoofdlijnen bekend zijn.

Fraude of misleiding?

Eerst een voorafgaande opmerking. In de baaiert van publiciteit rondom de affaire-Ahold valt veelvuldig de kreet: 'fraude'! Voor accountants komt dan RAC 240 in beeld. Dat kent twee soorten fraude.

De eerste is die welke van oudsher in het spraakgebruik als 'fraude' is aangeduid: het onrechtmatig onttrekken van activa aan een onderneming of andere instelling, gepaard gaande aan de bedrieglijke verhulling van die onttrekking. Later is ook het onrechtmatig doen

toevloeien aan dit begrip toegevoegd, zodat het ook belasting-, subsidie- en milieufraudes omvatte. De Verordening op de Fraudemelding heeft - naar mijn smaak terecht - uitsluitend betrekking op deze vormen van fraude. Volharding in de weigering dergelijke fraudes te redresseren leidt tot een melding aan de politie, doch niet zonder meer tot een openbare mededeling van de accountant.

Misleiding

De tweede soort fraude die in RAC 240 (versie 2002) aan de orde komt, is frauduleuze verslaggeving om gebruikers daarvan te misleiden. De consequentie is van oudsher bekend: de accountant dient de verslaggeving af te keuren, en deze afkeuring is even openbaar als het desbetreffende (financiële) verslag. Maar daarbij past geen melding aan de politie.

Deze 'misleiding' is immers een ander verschijnsel dan het onrechtmatig onttrekken of doen toevloeien van middelen aan een onderneming of andere instelling; het is geen fraude als bedoeld in de Verordening op de Fraudemelding. Nu kan wel worden betoogd dat bestuurders door 'misleiding' wellicht hogere bonussen en/of optiewinsten kunnen behalen, zodat de term 'fraude' wel degelijk van toepassing zou kunnen zijn. Maar die bonussen en opties zelf plegen rechtmatig tot stand te komen en niet verhuld te worden, zeker niet tegenover de accountant. Er is dan geen sprake van 'fraude' in de eigenlijke zin; een betere term is 'misleiding'.

Twee perioden

Terug naar de concrete aanleiding tot deze beschouwing: het requisitoir van het Openbaar

De geheimhoudingsbepalingen laten de accountant geen ruimte voor een inhoudelijke verdediging in de publiciteit.

Ministerie in de Ahold-zaak. Ten aanzien van het optreden van de accountant zijn daarin twee perioden te onderscheiden: de periode vóórdat de accountant vernam dat bepaalde documenten voor hem verborgen waren gehouden (oktober 2002), en de periode daarna, tot eind februari 2003.

Over beide perioden is het verwijt van het Openbaar Ministerie dat de accountant weinig doortastend is opgetreden.

Tot oktober 2002

In deze periode ging het om de vraag of de financiële gegevens van de joint ventures integraal mochten worden meegeconsolideerd. Dit is een verslaggevingsvraagstuk, waarbij een onjuiste oplossing leidt tot 'misleiding' van de gebruikers van de jaarrekeningen.

De door de onderneming gevolgde integrale consolidatie was slechts gerechtvaardigd als de onderneming de control over de joint ventures had. Dat bleek niet uit de overeenkomsten die aan de joint ventures ten grondslag lagen. De accountant signaleerde dit herhaaldelijk en drong daarom aan op enig schriftelijk bewijs van control, hetgeen uiteindelijk resulteerde in mondjasmaat en met tegenzin geproduceerde side letters bij de overeenkomsten, aangeduid als control letters.

De accountant heeft tot oktober 2002 geen consequenties verbonden aan het feit dat er (nog) geen schriftelijk bewijs voor control was. Indien vast komt te staan dat integrale consolidatie inderdaad niet gerechtvaardigd was, lijkt het Openbaar Ministerie wel enige feitelijke grondslag te hebben voor het verwijt van een gebrek aan doortastendheid. Maar dan moet het Openbaar Ministerie het verwijt neerleggen



Teruggeven van de opdracht zou in dit late stadium een draconische maatregel zijn geweest.

Voor een buitenstaander die meent in een rechtsstaat te leven, gaat het wellicht iets te snel.

waar het behoort: bij de tuchtrechter. Dan worden de rechtsregels toegepast die ook de belangen van de gedaagde waarborgen, waaronder de geheimhouding van het beraad met zijn raadslieden. In dit stadium is het verweer van de accountant niet bekend, zodat een buitenstaander zijn oordeel behoort op te schorten.

Vanaf oktober 2002

In oktober 2002 raakte de accountant er mee bekend dat er ten aanzien van één joint venture naast de control letter een tweede side letter bestond, waarin de mededeling in de control letter volledig ontkracht was. Deze tweede side letter was bewust voor de accountant verborgen gehouden.

Dit betekent dat Ahold zich wel degelijk bewust was van de 'misleiding' van de gebruikers van de jaarrekeningen. De onderneming pleegde dus ook een andere vorm van misleiding, en wel van de accountant! Het Openbaar Ministerie is tot de conclusie gekomen dat de accountant vóór oktober 2002 nooit wetenschap van de tweede side letter heeft gehad.

De accountant wendde zich toen tot de voorzitter van het audit committee met het advies om een onafhankelijk onderzoek te laten uitvoeren, mede naar de mogelijkheid van andere misrepresentations. Dit onderzoek is in november 2002 opgedragen aan onafhankelijke juristen, die op 13 januari 2003 hebben gerapporteerd.

De accountant kreeg echter geen exemplaar van het rapport; hij moest het doen met een mondeling gesprek met de voornaamste onderzoeker. De accountant kwam op 23 januari 2003 wel tot de conclusie dat de integrale consolidatie in de jaarrekeningen 2000 en 2001 niet gerechtvaardigd was, maar bleef meedenken over de vraag welke nadere overeenkomst getroffen moest worden om vanaf 2003 wel integraal te kunnen consolideren.

De bom barstte toen eind februari 2003 bekend werd dat er ook ten aanzien van een aantal andere joint ventures twee side letters bestonden die de desbetreffende control letters weerspraken, en die eveneens voor de accountant verborgen waren gehouden.

Hoe dóórtasten?

Ook met betrekking tot de periode vanaf oktober 2002 verwijt het Openbaar Ministerie de accountant een gebrek aan doortastendheid. Maar voor een buitenstaander die meent in een rechtsstaat te leven, gaat het wellicht iets te snel.

Ons maatschappelijk bestel kenmerkt zich door het bestaan van privaatrechtelijke ondernemingen, die in beginsel autonoom zijn binnen een wettelijk raamwerk, dat slechts behoort te bestaan uit verboden en voorwaardelijke geboden. In ons bestel wordt een onderneming niet door de overheid met onvoorwaardelijke geboden gedirigeerd. Daardoor kan en moet de leiding ook de volle verantwoordelijkheid voor de onderneming dragen. Dat betekent dat een ondernemingsleiding bij gebeurtenissen die in strijd zijn met wettelijke bepalingen, de gelegenheid moet krijgen de gevolgen van die gebeurtenissen ongedaan te maken. De samenleving heeft meer belang bij tijdig redres dan bij publicitaire schandalen.

Maar het is dan wel de taak van de accountant die 'fraude' of 'misleiding' constateert, de verantwoordelijkheid expliciet neer te leggen waar deze behoort: bij de ondernemingsleiding. Deze gezonde gedachte ligt ten grondslag aan

de bepalingen in de Verordening op de Fraudemelding, in RAC 240 (bijvoorbeeld paragraaf 62 en 65) en in het Bta (artikel 37); hij treedt daarmee slechts op enigerlei wijze naar buiten als de leiding zijn verantwoordelijkheid niet neemt.

Dit betekent dat een accountant in een dergelijke situatie wel doortastend kan optreden, maar dat dit niet rechtstreeks tot enige mededeling naar buiten leidt.

Geheimhouding

De indertijd en ook thans nog geldende geheimhoudingsbepalingen (artikel 10 GBR) lieten - en laten - de accountant geen ruimte voor enige openbaarmaking, en dus voor een inhoudelijke verdediging in de publiciteit. De Code of Ethics van de IFAC, die als basis zal dienen voor de komende Gedragsregels voor accountants, laat die ruimte evenmin. Dat geldt ook nu, na het requisitoir van het Openbaar Ministerie. Een inhoudelijke publieke reactie daarop zou naar mijn smaak bovendien ongepast zijn zolang de strafzaak niet definitief afgesloten is; immers, de accountant kan zich moeilijk verdedigen zonder daarbij de handelwijze van zijn cliënt te betrekken.

Maar dan rijst wel de vraag of het Openbaar Ministerie correct heeft gehandeld door bezwaren tegen het optreden van de accountant thans naar buiten te brengen, en wel in een document dat daar helemaal niet voor bedoeld is. Al vaker hebben accountants moeten ervaren dat de geheimhoudingsplicht hen verhindert zich te verdedigen in een publiek debat dat is gebaseerd op eenzijdige en/of onvolledige informatie. Maar dat betekent niet dat passende ►



Gezien de enorme gevolgen van de 'misleidingen' bij Ahold is een publiek debat stellig op zijn plaats, maar geen kangaroo court zoals het Openbaar Ministerie dreigt uit te lokken.

rechtsregels nu maar terzijde moeten worden geschoven.

Toch rijst de vraag of de accountant op bepaald momenten niet doortastender had moeten optreden, ook zonder dat hij dat naar buiten zou brengen. Te denken valt aan het teruggeven van de opdracht, maar dat zou in dit late stadium een draconische maatregel zijn geweest. De accountant heeft wel te kennen gegeven geen verklaringen te zullen afgeven voordat de zaak was opgelost. Dit lijkt evenwichtiger.

Toch heeft ook hier het Openbaar Ministerie stof voor kritische vragen, met name ten aanzien van het moment waarop vaststond dat eerdere jaarrekeningen opnieuw opgesteld zouden moeten worden. De geheimhoudingsbepalingen beletten dat op dit punt niet: artikel 10 lid 2 GBR staat een (in casu openbare) mededeling dat voorgaande jaarrekeningen niet blijken te deugen, niet in de weg.

Maar bij beursgenoteerde ondernemingen speelt dan een andere wettelijke bepaling een rol. De informatie was ongetwijfeld koersgevoelig, en dan is de ondernemingsleiding verantwoorde-

De GBR staan een openbare mededeling dat voorgaande jaarrekeningen niet blijken te deugen, niet in de weg.

lijk voor de bekendmaking daarvan, onder meer om te zorgen dat die informatie alle betrokken partijen gelijktijdig kan bereiken. Toch zal de vraag rijzen of ook de accountant dit laatste niet had kunnen bewerkstelligen. Maar ook hier geldt dat het verweer van de accountant niet bekend is, zodat de buitenstaander zijn oordeel behoort op te schorten.

Publiek debat?

Ik besef dat dit standpunt is beïnvloed door mijn persoonlijke weerzin tegen een publiek debat over het doen en laten van personen: het leidt al gauw tot een volksgericht, dat ik niet verenigbaar acht met een rechtsstaat. Ik ben het dan ook niet eens met Arnold Schilder, die in 'de Accountant' van juni 2005 de 'verstandige leek'

eindelijk ontwaard meent te hebben, en wel in 'de samenleving'. Schilder voegt hieraan nog toe: 'op zulke momenten': in perioden waarin massale verontwaardiging ontstaat over (al dan niet vermeende) misstappen van ondernemingen of accountants.

Maar is de samenleving altijd verstandig? In de eerste plaats is de samenleving niet homogeen: zij bestaat uit allerhande individuen en groepen met verschillende belangen, waarvan de machtigste pleegt te prevaleren. Ten tweede herinner ik mij nog levendig het collectieve onverstand bij de internet bubble: *Common wisdom is often quite common, but seldom wisdom.*

Rechter

Gezien het teleurstellende resultaat van de evaluatie van de accountantswetgeving heb ik weinig vertrouwen in de verstandigheid van 'de samenleving'. De meest concrete 'verstandige leek' acht ik: de rechter! Die wordt menigmaal gecorrigeerd door hogere rechters, hetgeen een belangrijke waarborg voor de 'verstandigheid' is. Gezien de enorme gevolgen van de 'misleidingen' bij Ahold is een publiek debat stellig op zijn plaats, zo al niet onontbeerlijk. Maar: geen kangaroo court, op basis van lynch law, zoals nu door het Openbaar Ministerie uitgelokt dreigt te worden.

Laten wij de vermoedelijk komende uitspraak van de Tuchtrecter afwachten; daarna kunnen alle betrokken partijen zich onbelemmerd uiten. Dan kunnen ook doordachte conclusies worden getrokken. Dat moment lijkt mij nog niet gekomen. ■

Noot

* Hans Blokdijk is oud-vennoot van KPMG, emeritus hoogleraar accountantscontrole aan de Vrije Universiteit en hoogleraar accountancy aan Universiteit Nyenrode.