

Deloitte, laat je vakinhoudelijk horen!

Kort geleden pleitte Deloitte- en Ahold-accountant Roger Dassen in het vaktijdschrift MAB ('Het einde van de geheimhoudingsplicht?') voor meer openheid door accountants. Dit vanwege het 'maatschappelijke belang'. Een pleidooi dat ik onderschrijf en dat voor mij de directe aanleiding was tot het schrijven van deze bijdrage.

MARCEL PHEIJFFER*

Bij het vervullen van een voor het maatschappelijk verkeer relevante functie weet je de spotlights op je gericht. Het openbaar bestuur en politici weten daar alles van. De actualiteit van de rechtszaak tegen de voormalig bestuurders van Koninklijke Ahold brengt accountant Deloitte in de spotlights. De meeste accountants en accountantskantoren zijn zeer terughoudend in het doen van mededelingen als het gaat om zaken waar het hun cliënten betreft. De geheimhoudingsplicht zou openheid in de weg staan. Hoe anders treedt Deloitte op als het gaat om de kwestie Ahold. Er verschijnen persberichten. Soms worden interviews afgegeven. Persberichten die de visie van critici weerspreken, met name wanneer er sprake zou zijn van feitelijke onjuistheden in hun berichtgeving. Interviews waarin de toon wordt gezet dat Deloitte niets te verwijten valt.

Calamiteiten

Deloitte- en Ahold-accountant Dassen valt in positieve zin op als het gaat om het propageren van openheid. In 2001 schreef hij in een column in het MAB, een wetenschappelijk blad voor accountants, het volgende: 'Door het belang van de perceptie van de buitenwereld lange tijd niet te onderkennen, en uitsluitend oog te hebben voor het netjes regelen van de zaken in eigen kring, heeft het beroep grote risico's gelopen.' Hij noemt de 'hotline tussen het maatschappelijk verkeer en het accountantsberoep' van 'eminent belang'.

In hetzelfde MAB stelt hij in 2002: 'Helaas heb ik maar weinig accountants langs die lijn de Enron-kwestie horen becommentariëren: "Als het werkelijk zo is dat accountants daar grove fouten hebben gemaakt, en zelfs wederrechtelijk bewijsmateriaal zouden hebben vernietigd, als het alle-

Discussies binnen de beroepsgroep zijn leerzaam en noodzakelijk. Ook als het gaat om de kwestie Ahold.

maal echt zo is, waarde journalist, dan is dat een grofschandaal." Is een dergelijke uitspraak anti-collegiaal? Natuurlijk niet.'

In zijn artikel pleit Dassen verder voor een transparantere houding bij calamiteiten. Daarnaast is hij er voorstander van om in geval van calamiteiten een onderzoek door de beroepsorganisatie uit te laten voeren. Hij sluit zijn betoog in 2002 af met de woorden: 'Accountant, laat van je horen!'

Gesloten

Prima statements van Dassen. Ik ben het tot nog toe helemaal met hem eens: meer openheid, juist bij calamiteiten, moet. De vaak te grote afstand van accountants tot het maatschappelijk verkeer zou ik ook graag verkleinen. Discussies binnen de beroepsgroep in geval van kwesties als Enron zijn leerzaam en noodzakelijk. Ook als het gaat om de kwestie Ahold. We zijn er in Nederland echter (nog) niet aan gewend om in dit soort concrete kwesties als accountants en hooglaren in discussie te gaan en te oordelen; ook niet indien, zoals bij Ahold, veel informatie openbaar is. Het accountantsberoep is nogal gesloten. Ik zou in concrete zaken, bij calamiteiten bijvoorbeeld, vaker kritische beschouwingen van accountants of hoogle-



FOTO: ANP

raren binnen dit vakgebied willen horen. Soms zijn er geluiden binnen het beroep waarbij wordt gepleit voor een 'meer open en actieve houding'. Maar zodra het concreet wordt verstemmen de stemmen vaak. Een persbericht of interview waarin staat dat de uitkomsten van juridische procedures met vertrouwen tegemoet worden gezien volstaat hedentendage niet. Of in de woorden van hoogleraar accountantscontrole Blokdijk: 'Alleen advertorials over de eigen kwaliteiten zullen de scepsis, die het vertrouwen heeft vervangen, niet wegnemen.'

Klare wijn

Terug naar Dassen. De aangehaalde pleidooien voor openheid dateren van voor het openbaar worden van de Ahold-kwestie. Hoe denkt hij in 2006 over openheid? In een kort geleden verschenen column in het MAB schreef hij het volgende: 'Een (...) vraagstuk rondom geheimhouding speelt wanneer het functioneren van een accountant in een bepaalde casus publiekelijk ter discussie komt te staan. Onder verwijzing naar de geheimhoudingsplicht moeten de accountant of diens woordvoerder in de pers vaak volstaan met 'geen commentaar', zoals

Hopelijk gaat Deloitte zich mengen in de publieke discussie en geeft het aan waarom de kritiek vanuit haar optiek juist is.

bekend niet bepaald het meest krachtige statement om in de publieke opinie het vertrouwen te wekken dat de betreffende accountant adequaat heeft gehandeld. En waar wij uit onderzoek weten, dat de accountant in de pers eigenlijk in hoofdzaak aan bod komt als 'action hero' dan wel als 'verdachte' in een publiek schandaal, klemt het, ook voor de reputatie van het gehele beroep (hetgeen wederom een element van maatschappelijk belang inhoudt), wanneer geen klare wijn kan worden geschonken over de daadwerkelijke rol van de betreffende accountant in een bepaalde casus.'

Dassen plaatst dit citaat in de context van de huidige regelgeving, constateert dat de huidige geheimhoudingsbepalingen openheid in de weg staan en dat 'het vraagstuk van de geheimhoudingsplicht aan een evaluatie toe is'. Ik kom dadelijk nog op de geheimhoudingsplicht terug.

Ahold-zaak en Deloitte

Wat mij betreft mag Dassen klare wijn schenken als het gaat om de rol van Deloitte in de Ahold-zaak. Voor velen binnen het accountantsberoep is hij inderdaad de action hero. Hij heeft eind oktober 2002 krachtig opgetreden toen bleek dat zijn cliënt - met name Ahold-cfo Michiel Meurs - hem niet volledig had geïnformeerd. Hij bewerkstel- ►

Je kunt niet volstaan met het via persberichten en interviews uitspreken van vertrouwen in de uitkomsten van juridische procedures.

ligde dat er nader onderzoek door derden werd ingesteld en Deloitte schortte haar werkzaamheden op tot het moment dat de uitkomsten bekend waren. Tot zover - we spreken dan over eind oktober 2002 - een action hero, op dat moment ook voor mij. Eindelijk een accountant die optreedt. Door de rechtszaak tegen de oud-bestuurders van Ahold komen er echter steeds meer - ook negatieve - gegevens ten aanzien van het handelen van Deloitte boven water. Deskundige Jan van der Poel kwalificeert het handelen van Deloitte onder meer als 'niet professioneel'. De onderzoekers die werkten in opdracht van de Ondernemingskamer noemden Deloitte 'wellicht meegaand'. De kwalificaties die het Openbaar Ministerie heeft gebruikt waren evenmin mals. Zo zou Deloitte te zeer met de cliënt hebben 'meegeveerd'. Het Openbaar Ministerie heeft bekend gemaakt dat het overweegt een tuchtklacht tegen Deloitte in te dienen. Tot ongenoegen van Deloitte dat blijkens een persbericht nu voornemens is 'juridische stappen' tegen Justitie te zetten. Ik ben benieuwd welke. Nu er door de openbare behandeling van de Ahold-zaak en de media-aandacht daarvoor veel gegevens openbaar zijn geworden over het handelen van Deloitte, zijn er vele vaktechnisch interessante vragen opgekomen. Er zijn smetten gekomen op het blazoen van Deloitte. Terecht of niet. Hopelijk gaat Deloitte zich mengen in de publieke discussie en geeft het kantoor aan waarom de kritiek vanuit haar optiek onjuist en onterecht is. Niet in algemene termen - zoals 'wij hebben de richtlijnen nageleefd' - maar op concrete punten. Er is nu immers sprake van een calamiteit en dan dient er, zoals betoogd, openheid te zijn.

Geen verschoningsplicht

Voordat ik overstap naar de vaktechnische issues eerst nog drie opmerkingen: over het verschoningsrecht, de geheimhoudingsplicht en de board room dynamics.



In de rechtszaal zingt rond - en het blijkt ook uit de pleitnota's van de advocaten - dat Deloitte een intern onderzoek heeft laten instellen naar het eigen optreden. Door juristen. Gevolg daarvan is dat de rapportage die is gemaakt zou kunnen vallen onder het verschoningsrecht van die juristen, hetgeen waarop Deloitte zich lijkt te beroepen. De cliënt - in casu Deloitte - kan haar opdrachtnemer ertoe bewegen geen gebruik te maken van het verschoningsrecht (let op: er is geen verschoningsplicht). Het ligt vooral in Deloitte's macht openheid te geven. Of dat ook daadwer-

kelijk zal gebeuren wordt door de verdediging van de voormalig Ahold-bestuurders betwijfeld (bron: weblog het Financieel Dagblad, dinsdag 11 april 2006): 'Helaas blijkt het rapport niet beschikbaar voor de rechtbank. Deloitte heeft het niet willen afgeven. Het beroept zich op zijn verschoningsrecht. (...) En het rapport? Dat ligt volgens (advocaat) Verbruggen "veilig opgeborgen in een kluis aan gene zijde van de oceaan"'. Het zou Deloitte sieren indien het intern rapport ter beschikking wordt gesteld aan de waarheidsvinding, want daarbij gaat het immers toch primair om het 'maatschappelijk belang'?

Moet een accountant die ermee wordt geconfronteerd dat een cliënt essentiële informatie heeft achtergehouden, die cliënt niet direct de wacht aanzeggen?

Geheimhoudingsplicht

Ten tweede: de geheimhoudingsplicht. In het kader van de Ahold-kwestie verschil ik vermoedelijk met Dassen van mening over de uitleg van de geheimhoudingsplicht. De behandeling van de rechtszaak tegen de voormalig bestuurders van Ahold en de media-aandacht daarvoor hebben ertoe geleid dat Deloitte ook in een 'verdachtenbankje' terecht is gekomen. Vanuit die positie bezien kun je niet volstaan met het via persberichten en interviews uitspreken van vertrouwen in de uitkomsten van juridische procedures. 'Waar rook is, zal vuur zijn' zullen velen denken. Het past in Deloitte's en Dassens pleidooi van openheid en vertrouwen om juist dan 'klare wijn' te schenken. Met name als het gaat om het bespreken van vaktechnische issues die (1) in een publiek debat worden betrokken; (2) qua stukken al een grote mate van openbaarheid kennen; en (3) die niet gaan over het handelen van een cliënt waarbij vertrouwelijke informatie een rol speelt, maar die gaan over het (vaktechnisch) handelen van de accountant. Dat laatste is meer dan een subtiel onder-

Geraadpleegde bronnen

Hans Blokdijk, *Toekomst beschouwd*, 'de Accountant', april 2006; artikelen van Roger Dassen in MAB, januari/februari 2001, april 2002, april 2005, april 2006; interviews met Dassen in De Telegraaf van 11 februari en 19 februari 2006; persberichten Deloitte 8 maart en 5 april 2006; het Financieel Dagblad, *De nieuwe assertiviteit van accountants*, 7 april 2006; column Gert Smit ('kattengejank') in 'de Accountant', april 2006. Pleitaantekeningen van de raadsleden van Meurs en Van der Hoeven (beide 10 en 11 april 2006); Requisitoir Openbaar Ministerie, 4 april 2006 (met name hoofdstuk 13); SOBI, tuchtklacht tegen Deloitte en brief van 9 april 2006; Verslag van bevindingen, Ondernemingskamer van het Gerechtshof Amsterdam, 28 maart 2006.

scheid. Sterker, het doet de vraag opkomen of dan een beroep op de geheimhoudingsplicht dan nog wel gerechtvaardigd is. Bovendien, indien er door misinformatie onjuiste beelden ontstaan, dan is dat schadelijker dan het geven van een nadere inhoudelijke toelichting. Met het geven van dat laatste is juist het door Dassen genoemde 'maatschappelijk belang' gediend. Zie in dit verband ook de recente column van Gert Smit, directeur van het Koninklijk NIVRA, die eindigt met: 'Als accountants dienen we respect af te dwingen en dat gebeurt niet door ons gedeisd te houden bij kritiek of tegenwind.' Dit onderschrijf ik van harte, vandaar deze bijdrage waarin ik oproep tot openheid ten aanzien van concrete vaktechnische vraagpunten.

Boardroom dynamics

Mijn derde opmerking ziet op de dynamiek van de boardroom. Uiteraard besef ik dat de gehele Ahold-casus en het optreden van de accountant in deze, bezien dient te worden tegen het licht van wat wel wordt genoemd de boardroom dynamics. De dynamiek ziet op het rollenspel tussen bestuurders, commissarissen, juristen, accountants en soms ook bankiers. In die dynamiek is het niet alleen de accountant die beslist. Hij dient echter te handelen vanuit een belangenafweging, waarbij het belang van zijn opdrachtgever - voor de goede orde: dat is het 'maatschappelijk verkeer' en niet degene die de accountantsnota dient te betalen - zwaar mee moet wegen. Daarnaast heeft hij te handelen conform zijn eigen vaktechnische verantwoordelijkheid. In dat verband is bijvoorbeeld de volgende bepaling uit de frauderichtlijn van belang: 'De accountant kan geconfronteerd worden met uitzonderlijke omstandigheden die de vraag oproepen of hij in staat is verder te gaan met de uitvoering van de controle, bijvoorbeeld omstandigheden waarbij: (...) de accountant ernstige zorg heeft over de bekwaamheid of integriteit van de leiding of de organen belast met governance' (RAC 240, punt 70.c, versie 2002). Ik ga hierna onder meer in op het integriteitsaspect; voor mij is dat - meer dan het consolidatievraagstuk in technische zin - de kern van de Ahold-zaak.

Vaktechnische issues

Wat zijn nu belangrijke vaktechnische issues? Ik noem er een aantal en ben daarbij niet limitatief. Zo beperk ik mij nadrukkelijk tot de consolidatieproblematiek en het daarmee samenhangende integriteitsissue en ga ik niet

Welke type informatie had er uit nader onderzoek naar boven moeten komen om nog wel met Meurs en (later) Van der Hoeven verder te kunnen?

in op de fraude bij US Foodservice in de Verenigde Staten. Voor aandachtspunten ten aanzien van die fraude verwijs ik naar de namens SOBI door Lakeman ingediende tuchtklacht tegen Deloitte-accountants. Ook laat ik de kritiek op Deloitte inzake het voldoen aan documentatieverplichtingen buiten beschouwing.

Opdracht direct teruggeven

De kwestie rond de side letters draait vanuit de accountancy bezien zoals gezegd niet alleen om de consolidatievraag, het gaat om veel meer dan boekhouden alleen. Minstens zo belangrijk is de vraag of een accountant die ermee wordt geconfronteerd dat een cliënt essentiële informatie heeft achtergehouden, die cliënt niet direct de wacht aan moet zeggen? Had Deloitte over het consolidatievraagstuk immers niet al minstens 23-maal (bron: requisitoir Openbaar Ministerie) in management letters schriftelijke opmerkingen gemaakt? En had zij al niet meer malen over misstatements gesproken? Kortom: wat is er mis aan het betoog dat de opdracht direct teruggegeven had kunnen of moeten worden tenzij in ieder geval Meurs en (in een later stadium) Van der Hoeven direct zouden opstappen?

Dit laatste temeer daar Deloitte in reactie op het requisitoir van het Openbaar Ministerie zelf het volgende aangeeft: 'Het stond voor Deloitte vast dat deze kwestie voor Ahold nimmer zonder gepaste interne en externe gevolgen zou kunnen blijven, los van de uitkomst van enige verslaggevingstechnische evaluatie.' Ofwel: welk type informatie had er uit nader onderzoek naar boven moeten komen om nog wel met Meurs en (later) Van der Hoeven verder te kunnen? Het was Meurs die na het uitkomen van de side letter-affaire 'duizendmaal excuses' had aangeboden omdat de accountant door hem 'misleid' was. Welke gevolgen moet een accountant aan met name de laatste opmerking verbinden? ►

Kunnen misstatements in de omvang waar het bij de Portugese joint venture om ging wel immaterieel zijn?

Nader onderzoek

Is het terecht dat Deloitte het nader onderzoek door derden liet verrichten?

In welke mate heeft Deloitte integraal kennis kunnen nemen van het onderzoeksrapport en dossiers van degenen (juristen) die nader onderzoek hebben ingesteld? Was dat al het basismateriaal of alleen de resultaten van het onderzoek? En als het alleen het laatste is: hoe kun je als accountant dan de juistheid en volledigheid van dat onderzoek beoordelen?

Materialiteitsbegrip

Het Openbaar Ministerie - maar blijkens het requisitoir kennelijk ook de collega's van Deloitte Amerika - heeft (hebben) kritiek op de wijze waarop Deloitte met het materialiteitsbegrip is omgesprongen. Bij de berekening van de misstatement in het kader van de door Ahold geconsolideerde Portugese joint venture zou een onjuiste berekeningswijze zijn gehanteerd. Voorts is het de vraag welke overwegingen en dossieraantekeningen er zijn ten aanzien van het zogeheten 'kwalitatieve materialiteitsbegrip'. Kortom welke vaktechnische maatstaven zijn er ter zake materialiteit aangelegd?

Kunnen misstatements in de omvang waar het bij de Portugese joint venture om ging sowieso wel immaterieel zijn? Kun je dergelijke misstatements wel jarenlang ongecorrigeerd laten?

Ingrijpen en overleggen

Waarom heeft Deloitte geaccepteerd dat het vier maanden heeft geduurd totdat de voormalig bestuurders van Ahold definitief - kennelijk vanuit een samenspel van vooral raad van commissarissen, juristen en bankiers - de wacht werd aangezegd? Wat is de ratio van het met de cliënt in die periode in discussie gaan over het opstellen van een derde side letter, nota bene één die in de visie van de cliënt terugwerkende kracht zou kunnen hebben?

En in aanvulling op het vorige punt: hoe kan het zijn dat de accountant - blijkens het requisitoir van het Openbaar Ministerie - op

23 januari 2003 in gesprek met zijn cliënt gaat om tot een restatement van de jaarrekeningen te komen en dit voornemen tijdens het gesprek verlaat en verder discussieert? Waarom duurt het dan nog een maand totdat binnen Ahold wordt besloten om toch tot een restatement te komen? In de intensieve en lange overlegperiode voor 23 januari 2003 zijn de bestuurders van Ahold immers niet in staat gebleken in de richting van de accountant aan te tonen dat zij voldoende control over de joint ventures hadden. Een kernvraag is: welk type informatie had er op of na 23 januari 2003 nog kunnen en/of moeten opkomen om de accountant wel te overtuigen?

In dit verband is met name paragraaf 13.5 van het requisitoir van belang, waarnaar ik kortheidshalve verwijst. Uit die paragraaf blijkt dat Deloitte stelt dat een eventuele nieuwe side letter slechts voor de toekomst werking kan hebben. En dus niet voor de vastgestelde jaarrekeningen uit bijvoorbeeld 2000 en 2001? En is het gevolg dan niet dat deze ingetrokken moesten worden?

En als er inderdaad restatements hadden moeten plaatsvinden op 23 januari 2003, of zelfs nog eerder, zou de accountant dan medeplichtig kunnen zijn aan het openbaar maken van een onware jaarrekening zoals is bedoeld in artikel 336 Strafrecht?

Resumé

Het eerstgenoemde vaktechnische onderwerp weegt het zwaarst. Er was immers sprake van een - in mijn ogen - reeds op 25 oktober 2002 onherstelbare vertrouwensbreuk tussen in ieder geval Meurs (en in ieder geval later ook Van der Hoeven) aan de ene en de accountant aan de andere kant. Waarom dan niet afgedwongen dat in ieder geval eerstgenoemde direct zou opstappen? Ligt in het volgende citaat soms het antwoord besloten? Deloitte-bestuurder Jan Dalhuisen stelde in november 2003 het volgende: 'Voordat je je werkzaamheden opschort, moet je wel een ernstige verdenking hebben. De belangen zijn namelijk erg groot. Het concern heeft wel een notering op Wall Street.' Wat zou de accountant aan extra informatie (verdenking) nodig hebben gehad om in casu verder te gaan dan het opschorten van de opdracht, ergo: wanneer zou men deze hebben

Zodra het concreet wordt verstommen de stemmen vaak.

teruggegeven? En is het argument van de beursnotering wel zo sterk? Na het openbaar worden van de hele affaire - inclusief de problemen bij US Foodservice - kelderde de beurskoers zo'n 65 procent. Ware het niet beter geweest af te dwingen de problemen eerder in openbaarheid te (laten) brengen? Treffend is in dit verband het volgende citaat uit het rapport van de onderzoekers van de Ondernemingskamer: 'Het bestaan van niet-bekend gemaakte side letters maakte dat Ahold al met 1-0 achter stond toen er echte problemen naar boven kwamen in het laatste kwartaal 2002/eerste kwartaal 2003. Ook in die zin was de consolidatieproblematiek een onnodig dossier.'

Oproep aan Deloitte

Ik hoop nu maar dat Deloitte de kwestie Ahold als een calamiteit duidt en dat zij de mogelijkheid zal aangrijpen bij te dragen aan de maatschappelijke discussie door openheid te geven. Niet door de geheimhoudingsplicht te schenden en klantinformatie openbaar te maken, maar door in te gaan op vaktechnische kwesties inzake het omgaan met serieuze integriteitsschendingen en het teruggeven van een opdracht, het doen van nader onderzoek, de toepassing van het (kwantitatieve en kwalitatieve) materialiteitsbegrip, de overwegingen ten aanzien van het moment van teruggeven van een opdracht alsmede de toepassing van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht. Dit zijn immers de onderwerpen die de afgelopen maanden tijdens de door het Koninklijk NIVRA verplicht gestelde fraudecursus en in de colleges met accountancy-studenten veelvuldig aan de orde zijn gesteld. Van de Ahold-casus moeten wij leren. Kortom: Deloitte, laat je vakinhoudelijk horen! ■

Noot

* Marcel Pheijffer is hoogleraar forensische accountancy, Universiteit Nyenrode en Universiteit Leiden. Tevens directievoorzitter van de Stichting NIVRA-Nyenrode.

Uitspraak Ahold-zaak

Zie Nieuws voor de recente uitspraak in de rechtzaak tegen de Ahold-bestuurders.