

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 22/2138 Wtra AK

UITSPRAAK van 25 september 2023 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op ontvangen klacht met nummer 22/2138 Wtra AK van

DRS. X RA

wonende te [plaats1]

K L A G E R

t e g e n

Y R E

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

B E T R O K K E N E

advocaten: mr. M.L. Batting en mr. A.H.T. van Gijssel

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 5 juni 2023. Klager is verschenen, bijgestaan door zijn collega drs. [A]. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door zijn advocaten.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Betrokkene is algemeen directeur van de Auditdienst Rijk (ADR). De ADR heeft de opdracht gekregen om 25 dossierreviews uit te voeren op de kwaliteit van door accountants uitgevoerde werkzaamheden bij NOW-aanvragen in de eerste en tweede aanvraagperiode. In dit verband heeft de ADR op 26 april 2022 een rapport van feitelijke bevindingen uitgebracht. Klager vindt dat het rapport niet voldoet aan Standaard 4400N en verwijt betrokkene dat hij bewust het rapport niet heeft ingetrokken. Daarnaast roept het rapport wat betreft de onderbouwing van minimaal één ontoereikend oordeel over een getoetst dossier twijfels op, wat volgens klager niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen. Betrokkene zou een onjuiste belangenafweging hebben gemaakt en de toegang tot het tuchtrecht hebben belemmerd doordat hij de naam van de accountant die het rapport heeft ondertekend niet aan klager heeft willen noemen.

De beslissing van de Accountantskamer

2.2. De klacht is gedeeltelijk gegrond met oplegging van de maatregel van waarschuwing. De Accountantskamer is van oordeel dat het rapport niet voldoet aan Standaard 4400N. Omdat betrokkene slechts op afstand betrokken is geweest bij de opdracht, is hij daarvoor niet tuchtrechtelijk verantwoordelijk. Ook kan hem niet worden verweten dat hij het rapport niet heeft ingetrokken, omdat hij zich in redelijkheid heeft kunnen baseren op gegeven interne adviezen. Het eerste klachtonderdeel is daarom ongegrond. Ook het tweede klachtonderdeel is ongegrond, omdat betrokkene niet de opsteller van het rapport is en ook niet betrokken was bij de

review van het desbetreffende dossier. Bovendien heeft klager op de zitting erkend dat uit het NOW-dossier niet blijkt dat aan de gestelde vereisten die bij de review zijn getoetst is voldaan. Het derde klachtonderdeel is wel gegrond. Doordat betrokkene pas in zijn verweerschrift de naam van de accountant die het rapport heeft opgesteld heeft genoemd, heeft hij de toegang tot het tuchtrecht belemmerd.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds 1995 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij staat ingeschreven in de ledengroep overheidsaccountant/intern accountant.

3.2. Betrokkene is algemeen directeur bij de Auditdienst Rijk (hierna: ADR). Hij is binnen de ADR ook de kwaliteitsbepaler in de zin van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS).

3.3. Als onderdeel van de controle en het toezicht op de uitvoering van de NOW-regeling heeft de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid een reviewbeleid op accountantscontroles bij de NOW-regeling opgezet. In dat kader heeft de Directeur-Generaal Sociale Zekerheid en Integratie (DG SZI) de ADR opdracht gegeven om 25 dossierreviews uit te voeren op de kwaliteit van door accountants uitgevoerde werkzaamheden bij NOW-aanvragen in de eerste en tweede aanvraagperiode. De ADR heeft deze opdracht op 15 juli 2021 bevestigd. In de opdrachtbevestiging staat het volgende:

“(…) 1.2 Context

(…) Middels dossierreview zullen wij onderzoeken of het juiste accountantsproduct is gehanteerd en of er een deugdelijke grondslag is voor de afgegeven accountantsverklaring. De basis voor de deugdelijke grondslag ligt in de correcte toepassing van de specifieke NOW-standaarden en de van toepassing zijnde accountantsprotocollen. (…)

8.1.1 Werkzaamheden en afbakening

(…)Het referentiekader bestaat uit:

- *de betreffende versies van de NOW-regeling;*
- *de betreffende versies van de accountantsprotocollen (bijlage bij de regeling);*
- *controlestandaard 3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regeling - Assurance en*
- *controlestandaard 4415N Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant.*

(…)

2.2 Doelstelling en overeengekomen specifieke werkzaamheden

Het doel van de reviews is om inzicht te krijgen of de betrokken accountants hun werkzaamheden toereikend hebben uitgevoerd en SZW daarover terug koppeling te geven via een rapport van feitelijke bevindingen. (…)

2.3 Object van onderzoek, afbakening en definities

Object van onderzoek zijn de door de accountants afgegeven accountantsverklaringen bij de verantwoordingsdocumenten. De reviews richten zich op het dossier van de externe accountant dat ten grondslag ligt aan de door de accountant afgegeven verklaring. De review omvat het beoordelen van de grondslagen, de opzet en de uitvoering van de verrichte controlewerkzaamheden en de rapportage daarover, maar omvatten niet een review van alle door de accountant uitgevoerde werkzaamheden.

(…)

De reviewverslagen zijn bouwstenen voor het feitelijke rapport van bevindingen.

2.4 Rapportage

Het rapport van feitelijke bevindingen geeft een samenvattend beeld van de uitgevoerde reviews. Met deze opdracht wordt geen zekerheid verschaft, (…).

(...)

In het rapport zal worden opgenomen:

In een bijlage zullen wij geanonimiseerd de bevindingen en verbeterpunten per dossier opnemen. (...)

3.4. De ADR heeft op 26 april 2022 een “*Rapport van feitelijke bevindingen – Review accountantswerkzaamheden NOW 1- en NOW 2-regeling*” uitgebracht aan het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (hierna: het rapport). In dit rapport staat onder andere:

*“(...) **Samenvatting***

(...) In dit rapport doen wij verslag van de feitelijke bevindingen op basis van de aan ons verstrekte opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden; wij doen geen uitspraak over wat deze bevindingen betekenen voor de toezichtrol van SZW. Evenmin doen wij een uitspraak over het totaal van de kwaliteit en juistheid van de door SZW ontvangen accountantsproducten en de rechtmatigheid van de verstrekte NOW-subsidies.

Onze reviews zijn verdeeld over de kwadranten I, II, III en IV en aanvragen op grond van artikel 6a en 7. Wij hebben 25 reviews uitgevoerd waarvan 17 hebben geleid tot een toereikend oordeel en 8 tot een ontoereikend oordeel. Een recapitulatie van de uitkomsten per kwadrant is hieronder opgenomen. (...)

Bij een toereikend oordeel hebben wij vastgesteld dat de accountant een deugdelijke grondslag heeft voor het afgegeven accountantsproduct. Een ontoereikend oordeel houdt in dat (de vastleggingen van) de accountantswerkzaamheden in onvoldoende mate voldoen aan de gestelde eisen in de NOW-regeling, het accountantsprotocol en de in de regeling vermelde standaarden van NBA. Wij kunnen daardoor niet vaststellen of voldoende werkzaamheden door de accountant zijn verricht dan wel de juiste conclusies zijn getrokken. Dat wil dan niet zeggen dat de aanvraag tot vaststelling onjuist is. De door de organisaties ingediende aanvraag tot vaststelling zelf is geen object van ons onderzoek. (...)

3.5. De in het rapport genoemde reviews zijn verricht door de ADR in samenwerking met de accountantsdienst van het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV).

3.6. Klager is als accountant werkzaam bij een advies- en serviceorganisatie voor accountantsorganisaties en ondersteunt het accountantskantoor dat verantwoordelijk is voor één van de gereviewde dossiers (dossier I-1). Dit dossier heeft het oordeel “ontoereikend” gekregen.

3.7. Het rapport is door SZW op [datum1] openbaar gemaakt op de website van de Rijksoverheid. De openbaarmaking van de persoonsgegevens, waaronder de naam van de ondertekenend accountant, is op grond van de Wet open overheid (Woo) achterwege gelaten.

3.8. Klager heeft naar aanleiding van dit rapport vragen gesteld aan de ADR. Ook heeft hij gevraagd om de naam van de accountant die het rapport heeft ondertekend. Klager heeft zijn betrokkenheid bij dossier I-1 daarbij niet bekend gemaakt.

3.9. Betrokkene heeft op 8 september 2022 aan klager laten weten dat de ADR niet kan ingaan op aanvullende individuele vragen over de onderzoeksaanpak en wijze van rapporteren en over de interpretatie van de standaarden. Ook heeft hij aangegeven dat persoonsgegevens van de accountant die het rapport heeft opgesteld op grond van de Woo niet worden openbaar gemaakt.

3.10. Klager heeft betrokkene op 21 september 2022 verzocht om het rapport in te trekken. Betrokkene heeft op 4 oktober 2022 aan klager bericht daarvoor geen aanleiding te zien.

3.11. Klager heeft op 5 oktober 2022 nogmaals aan betrokkene gevraagd om hem de naam en contactgegevens te sturen van de accountant die het rapport heeft opgesteld. Klager heeft het volgende geschreven:

“(...) wilt u mij de naam en contactgegevens (email adres) geven van de accountant die als eindverantwoordelijk accountant het betreffende rapport heeft ondertekend? Ik zal hem/haar vragen het rapport in te trekken. Mocht hij/zij daartoe niet bereid zijn, dan overweeg ik tegen de betrokken accountant een klacht in te dienen bij de accountantskamer, omdat ik van mening ben dat het betreffende rapport in strijd is met de wet- en regelgeving (in casu niet voldoet aan Standaard 4400N). (...) Ik zal de gevraagde informatie niet voor andere doeleinden gebruiken dan deze casus.(...)”

3.12. Op 19 oktober 2022 heeft betrokkene aan klager laten weten dat hij op grond van de Woo de naam van de betrokken accountant niet kan verstrekken. Betrokkene heeft in zijn verweerschrift de naam van deze accountant kenbaar gemaakt.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

4.2. Klager verwijt betrokkene, samengevat, het volgende:

a. betrokkene heeft het rapport bewust niet ingetrokken, terwijl het niet voldoet aan Standaard 4400N;

b. de onderbouwing van minimaal één van de opgenomen oordelen “ontoereikend” in het rapport roept twijfels op wat niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen;

c. betrokkene heeft een onjuiste belangenafweging gemaakt, waarin het belang van een eigen medewerker zwaarder is gewogen dan het algemeen belang van het tuchtrecht voor accountants, waarmee effectief het tuchtrecht wordt belemmerd.

4.3. Betrokkene heeft de klacht betwist.

5. De beoordeling

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS). In dit geval is Standaard 4400N van toepassing.

Klachtonderdeel a: betrokkene heeft het rapport niet ingetrokken

5.2. Klager heeft ten aanzien van dit klachtonderdeel – samengevat – naar voren gebracht dat betrokkene het rapport had moeten intrekken, omdat het niet voldoet aan Standaard 4400N. Volgens klager blijkt uit de opdrachtbevestiging dat het onderzoek van de ADR is gericht op het geven van een oordeel over door accountants uitgevoerde werkzaamheden. Het onderzoek heeft een sterk toetsend karakter, wat past bij een assurance-opdracht en niet hoort bij een rapport van feitelijke bevindingen. Daarbij heeft klager gewezen op het gehanteerde referentiekader en de in het rapport opgenomen toereikende of ontoereikende oordelen. Volgens klager zijn deze oordelen geen waarnemingen of constatering en blijft er weinig van het rapport over als deze zouden worden weggelaten. Daarnaast heeft klager aangevoerd dat een rapport van feitelijke bevindingen een gedetailleerde beschrijving van de overeengekomen specifieke werkzaamheden moet bevatten. De gedetailleerde beschrijving ontbreekt volgens klager in het rapport. Omdat betrokkene ondanks dat hij op de hoogte is van deze tekortkomingen het rapport niet heeft willen intrekken, heeft hij naar stelling van klager gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen.

5.3. Betrokkene heeft – samengevat – aangevoerd dat er geen reden bestaat om het rapport in te trekken, omdat het volgens hem in overeenstemming met Standaard 4400N is opgesteld. De toepassing van deze standaard op het ADR-rapport is

gegeven de context waarbinnen het tot stand is gekomen, juist geweest. Tijdens de coronacrisis is miljarden aan steun verleend aan het bedrijfsleven op basis van de subsidieregeling NOW. Om misbruik en oneigenlijk gebruik van deze steun tegen te gaan is onder meer geregeld dat een accountantsverklaring is vereist bij een aanvraag van € 125.000 of meer. De minister heeft in dit verband een accountantsprotocol opgesteld waarin werkzaamheden zijn beschreven die de accountant moet verrichten voor het afgeven van een dergelijke accountantsverklaring. Om een indruk te krijgen van de toepassing van dit accountantsprotocol heeft de minister een reviewbeleid op accountantscontroles vastgesteld. Via een vraaggestuurd onderzoek, bestemd voor SZW en UWV, is voorzien in de informatiebehoefte van de minister waarop de werkzaamheden specifiek zijn afgestemd. Er wordt in het rapport geen oordeel gegeven over het totaal van het onderzoeksobject en er wordt geen zekerheid gegeven. De uitkomst van het rapport is bestemd voor een besloten kring van gebruikers, namelijk de beleidsdirectie Werknemersregelingen van het ministerie van SZW en de Accountantsdienst van het UWV. De ADR hanteert conform de NVKS een kwaliteitsbeleid en hanteert een kwaliteitsstelsel. Binnen dit kwaliteitsstelsel is de bestendige gedragslijn ontwikkeld om dit soort onderzoek te verrichten met toepassing van Standaard 4400N. Verder heeft betrokkene gewezen op de voorbeelden die in Standaard 4400N.A5 en 4400N.A6 worden gegeven van een rapport van feitelijke bevindingen. Naar stelling van betrokkene zijn deze voorbeelden vergelijkbaar met de door de ADR uitgevoerde werkzaamheden. Er was dan ook geen reden om het rapport in te trekken.

5.4. De Accountantskamer overweegt dat het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, zoals bedoeld in Standaard 4400N, is het geven van specifieke informatie aan een beoogde gebruiker met enige kennis over het onderhavige object [1]. De accountant en de beoogde gebruiker maken daarvoor afspraken over de uit te voeren werkzaamheden[2]. De accountant voert in het kader van deze opdracht werkzaamheden uit die ook voorkomen bij het uitvoeren van assurance-opdrachten. Het is echter de verantwoordelijkheid van de beoogde gebruikers om te bepalen of deze werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel waarvoor zij het rapport willen gebruiken. Dit is een duidelijk verschil met assurance-opdrachten waarbij het doel van de opdracht is het geven van een oordeel of conclusie over het getrouwe beeld van informatie of de naleving van voorgeschreven vereisten en waarbij de accountant zelfstandig bepaalt welke werkzaamheden hij zal verrichten en of die werkzaamheden toereikend zijn voor zijn oordeel.[3]

5.5. Bij een rapport dat is opgesteld volgens Standaard 4400N rapporteert de accountant vervolgens de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden die specifiek zijn overeengekomen met de gebruiker. Het is aan de gebruiker om een eigen afweging te maken over de betekenis daarvan[4]. De beoogde gebruiker is dus zelf verantwoordelijk voor de conclusie die hij aan de informatie wil verbinden. Om de gebruiker in staat te stellen een goede afweging te maken moet de accountant de specifiek overeengekomen werkzaamheden en feitelijke bevindingen gedetailleerd beschrijven[5].

Een feitelijke bevinding is als volgt gedefinieerd: “De uitkomsten die volgen uit de werkzaamheden en die de accountant kan onderbouwen met de verkregen informatie. Dit zijn waarnemingen, constatering of een recapitulatie daarvan die op enig moment objectief zijn vast te stellen”[6]. De bevindingen kunnen objectief worden geverifieerd; verschillende accountants die dezelfde werkzaamheden verrichten worden geacht tot gelijkwaardige resultaten te komen[7]. De accountant doet in zijn

rapport geen uitspraak over het totale object[8] waarop zijn werkzaamheden betrekking hebben; de accountant trekt dus geen overall-conclusie. Wel kan door de accountant op onderdelen een conclusie worden getrokken, maar de accountant moet daarbij terminologie vermijden die de indruk wekt dat een assurance-opdracht is uitgevoerd[9].

5.6. De Accountantskamer is van oordeel dat het rapport niet kan worden beschouwd als een rapport van feitelijke bevindingen, zoals bedoeld in Standaard 4400N. Hiervoor is van belang dat uit de opdrachtbevestiging duidelijk naar voren komt dat de opdrachtgever een onderzoek naar de kwaliteit van de accountantsverklaringen in de gereviewde NOW-dossiers voor ogen had. In de opdrachtbevestiging staat immers vermeld dat het doel van de reviews is om inzicht te krijgen of de betrokken accountants hun werkzaamheden toereikend hebben uitgevoerd en SZW daarover terugkoppeling te geven. Onderzocht moest worden of het juiste accountantsproduct is gehanteerd en of er een deugdelijke grondslag is voor de afgegeven accountantsverklaring. Naar het oordeel van de Accountantskamer past een onderzoek waarbij een oordeel moet worden gegeven over de kwaliteit van accountantsproducten niet bij een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Daar komt nog bij dat in de opdrachtbevestiging met betrekking tot de uit te voeren inhoudelijke werkzaamheden alleen een aantal processtappen is beschreven en is vermeld dat er een werkprogramma zou worden opgesteld voor de uitvoering van de reviews. Hieruit blijkt niet dat de overeengekomen werkzaamheden in voldoende mate zijn afgestemd met de opdrachtgever, wat wel is vereist in Standaard 4400N. Gezien de informatiebehoefte van de opdrachtgever, de doelstelling van de opdracht en de beperkte afspraken over de uit te voeren werkzaamheden, had bij de formulering van de opdracht al moeten worden opgemerkt dat in dit geval een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden niet geschikt zou zijn.

5.7. Ook is het rapport niet in overeenstemming met Standaard 4400N opgesteld. Hiervoor is in de eerste plaats van belang dat het object in zijn totaliteit de 25 gereviewde dossiers omvat en niet bestaat uit *alle* afgegeven accountantsverklaringen in NOW-dossiers, zoals door betrokkene is betoogd. Hierbij wordt verwezen naar de doelstelling en het object van het onderzoek die in de opdrachtbevestiging in de paragrafen 2.2 en 2.3 zijn omschreven. Vermeld staat immers dat het onderzoek is bedoeld om inzicht te krijgen of de *betrokken* accountants hun werkzaamheden toereikend hebben uitgevoerd. Omdat in het rapport ten aanzien van alle 25 gereviewde dossiers een “toereikend oordeel” of “ontoereikend oordeel” is gegeven, is daarmee een oordeel gegeven over het object in zijn totaliteit en is geen sprake van conclusies op onderdelen.

Het rapport bevat daarnaast onvoldoende feitelijke bevindingen, waardoor de gebruiker niet in staat is gesteld om een eigen afweging te maken over de betekenis van de uitkomsten, wat juist wel de bedoeling is bij een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden. Met betrekking tot de dossiers die het oordeel “toereikend” hebben gekregen, zijn namelijk in het geheel geen feitelijke bevindingen opgenomen. Ten aanzien van de dossiers die als “ontoereikend” zijn beoordeeld is slechts een aantal deelconclusies in een tabel weergegeven met daarbij een korte toelichting.

Verder is in aanmerking genomen dat in het rapport de term “oordeel” zeer vaak wordt gebruikt, naar stelling van klager 57 keer. De term “oordeel” is gerelateerd aan het geven van assurance en is daarom minder passend om te gebruiken in een rapport van feitelijke bevindingen. Hoewel het gebruik van deze term niet strikt verboden is,

moet de accountant wel alert zijn op de uitstraling die daarmee wordt gegeven en terughoudend zijn met het gebruik daarvan. Doordat in het rapport de term “oordeel” zo vaak is gebruikt, is daarmee ten onrechte een bepaalde mate van zekerheid gesuggereerd.

5.8. Betrokkene heeft in zijn verweer gewezen op de in Standaard 4400N gegeven voorbeelden met betrekking tot inkoopkosten of onkostendeclaraties, maar die kunnen niet tot een ander oordeel leiden, omdat deze voorbeelden niet vergelijkbaar zijn met onderhavig onderzoek. Het gaat in deze voorbeelden immers om één geïsoleerd object van onderzoek, terwijl het onderhavige onderzoek betrekking heeft op controledossiers, wat een samenstel is van vastleggingen, oordelen en documenten.

5.9. Hoewel uit het voorgaande volgt dat het rapport geen rapport van feitelijke bevindingen is als bedoeld in Standaard 4400N, kan betrokkene niet tuchtrechtelijk verantwoordelijk worden gehouden voor de tekortkomingen. In het tuchtrecht moet het namelijk gaan om persoonlijke verwijtbaarheid. Daarvan is in dit geval geen sprake, omdat betrokkene alleen als algemeen directeur en/of kwaliteitsbepaler van de ADR op afstand betrokken is geweest bij de opdracht. Betrokkene heeft in dit verband op de zitting verklaard dat hij niet betrokken is geweest bij het aangaan van de opdracht en dat hij, zoals gebruikelijk bij belangrijke rapporten, het rapport heeft gelezen voordat het werd uitgebracht. Gezien deze beperkte betrokkenheid kan niet worden aangenomen dat betrokkene tuchtrechtelijk mede-verantwoordelijkheid draagt voor de opdracht en de uitvoering daarvan.

5.10. Vervolgens ligt de vraag voor of betrokkene een ander tuchtrechtelijk verwijt kan worden gemaakt, namelijk dat hij in verband met de tekortkomingen van het rapport geen maatregel als bedoeld in artikel 9 VGBA heeft getroffen. In dit verband wordt overwogen dat betrokkene naar aanleiding van de melding van klager de ondertekenend accountant, de afdeling Vaktechniek en de compliance officer van de ADR heeft geraadpleegd. Zij hebben aan betrokkene laten weten dat het rapport conform Standaard 4400N is uitgebracht en dat zij geen aanleiding zien om het rapport in te trekken, zoals klager had verzocht. Omdat betrokkene slechts op afstand betrokken is geweest bij de opdracht, heeft hij zich naar het oordeel van de Accountantskamer kunnen baseren op dit interne advies en heeft hij in redelijkheid kunnen besluiten dat het niet nodig was om het rapport in te trekken. Daarom is het, ondanks de hiervoor geconstateerde tekortkomingen van het rapport, niet tuchtrechtelijk verwijtbaar dat betrokkene naar aanleiding van de melding van klager geen maatregel als bedoeld in artikel 9 heeft getroffen. Door intern advies in te winnen en dit advies in zijn overwegingen te betrekken, heeft betrokkene op dat moment voldoende zorgvuldig gehandeld.

5.11. Uit het voorgaande volgt dat het klachtonderdeel ongegrond is.

Klachtonderdeel b: de onderbouwing van minimaal één van de opgenomen oordelen “ontoereikend”roept twijfels op

5.12. Klager heeft ten aanzien van dit klachtonderdeel aangevoerd dat dossier I-1 het oordeel “ontoereikend” heeft gekregen, omdat volgens de reviewers het risico van de afgrenzing van de referentieomzet ontoereikend was afgedekt in verband met de post onderhanden projecten. Dit oordeel roept vragen op bij klager, omdat onder andere is verwezen naar de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ), terwijl die geen onderdeel zijn van het in het rapport opgenomen referentiekader. Ook gaat het volgens klager om een toetsing op naleving van Standaard 4410, wat ook geen onderdeel is van het referentiekader. Verder vraagt klager zich af of de reviewers, gelet op de organisaties waar zij werken (ADR en UWV) wel voldoende kennis,

ervaring en relevante training hebben gehad ten aanzien van de RJ en Standaard 4410.

5.13. Betrokkene heeft bestreden dat is getoetst aan de RJ of Standaard 4410. Volgens hem hebben de reviewers aan de hand van het betreffende NOW-dossier niet kunnen vaststellen dat de accountant de werkzaamheden heeft verricht die op grond van het accountantsprotocol zijn vereist ten aanzien van de afgrenzing van de omzet.

5.14. Dit klachtonderdeel is ongegrond. Zoals hiervoor al is overwogen, moet het in het tuchtrecht gaan om persoonlijke verwijtbaarheid. Omdat betrokkene niet de opsteller is van het rapport en ook niet betrokken is geweest bij de toetsing van dossier I-1, strandt dit klachtonderdeel reeds daarom.

Los daarvan heeft klager op de zitting erkend dat uit het desbetreffende NOW-dossier inderdaad niet blijkt dat de accountant de werkzaamheden heeft verricht die in het accountantsprotocol zijn voorgeschreven met betrekking tot het risico van de afgrenzing van de referentieomzet. Dat uit het samensteldossier van de desbetreffende NOW-ontvanger ook zou blijken dat de omzet 2019 correct was verantwoord, zoals door klager is betoogd, maakt dat niet anders. De ADR had immers alleen de opdracht om te onderzoeken of in de desbetreffende NOW-dossiers het accountantsprotocol op de juiste manier is toegepast. Het samensteldossier is geen onderdeel van het NOW-dossier en is dus terecht niet in het onderzoek betrokken.

Klachtonderdeel c: het belemmeren van tuchtrecht

5.15. Klager heeft ten aanzien van dit klachtonderdeel aangevoerd dat betrokkene de toegang tot de tuchtrechter heeft belemmerd doordat hij heeft geweigerd de naam van de ondertekenend accountant te noemen. Volgens klager heeft betrokkene een verkeerde belangenafweging gemaakt en had hij het algemeen belang van het tuchtrecht zwaarder moeten laten wegen dan het individuele belang van zijn medewerker.

5.16. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat vanuit het oogpunt van goed werkgeverschap de namen van ambtenaren in beginsel niet worden verstrekt, gelet op de eerbiediging van hun persoonlijke levenssfeer. Betrokkene is van mening dat hij een zorgvuldige afweging heeft gemaakt, waarbij hij juridisch advies heeft ingewonnen bij de directie Juridische Zaken van het ministerie van Financiën. In de afweging heeft hij onder andere meegenomen dat hij net zo goed als de ondertekende accountant in staat was om de vragen van klager te beantwoorden. Daarbij heeft hij op de zitting uitgelegd dat hij de uitlatingen van klager in de media als tendentius heeft ervaren en dat hij niet wist dat klager betrokken was bij één van de dossiers. Nadat klager onderhavige tuchtklacht had ingediend, werd het betrokkene duidelijk dat klager zijn voornemen om een tuchtklacht in te dienen niet heeft gebruikt als voorwendsel om de ondertekenend accountant persoonlijk te kunnen benaderen. Dit heeft geleid tot een andere afweging en heeft betrokkene doen besluiten de naam van de ondertekenend accountant alsnog bekend te maken.

5.17. De Accountantskamer overweegt dat het de bedoeling van de wetgever is geweest om laagdrempelig tuchtrecht voor accountants in te stellen. Iedereen kan een klacht indienen bij de Accountantskamer over inbreuken op de wettelijke bepalingen voor accountants en de ambtsethiek. De tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in het algemeen belang, zodat een persoonlijk belang van een klager niet is vereist. Dit tuchtrecht is onder meer bedoeld om de kwaliteit van de uitoefening van het accountantsberoep op niveau te houden. Een accountant mag daarom in het belang

van een goede uitoefening van het accountantsberoep de toegang tot de tuchtrechter niet belemmeren.

5.18. De rapporten van de ADR worden geanonimiseerd op de website van de rijksoverheid gepubliceerd. De naam van de ondertekenend accountant wordt daarbij ook weggelaten. Om de toegang tot de tuchtrechter niet te belemmeren moet naar het oordeel van de Accountantskamer de naam van de ondertekenend accountant alsnog worden verstrekt als daarom wordt gevraagd in verband met het indienen van een tuchtklacht. Anders is het immers voor een eventuele klager onmogelijk om een tuchtklacht in te dienen tegen de desbetreffende accountant(s). Omdat klager in zijn e-mail van 5 oktober 2022 duidelijk te kennen heeft gegeven dat hij de naam van de accountant wilde weten in verband met zijn voornemen om mogelijk een tuchtklacht in te dienen, had betrokkene deze naam op dat moment aan klager bekend moeten maken. Doordat betrokkene dat heeft geweigerd, heeft hij de toegang tot de tuchtrechter belemmerd. De door betrokkene aangevoerde omstandigheden leiden niet tot een ander oordeel. Ook van een overheidsaccountant wordt verlangd dat hij verantwoording aflegt voor zijn handelen en daarbij mogen geen drempels worden opgeworpen die de toegang tot de tuchtrechter belemmeren. Dat betrokkene na indiening van de tuchtklacht tegen hem de naam van de ondertekenend accountant in zijn verweerschrift alsnog heeft genoemd, maakt het vorenstaande niet anders. Dit neemt immers niet weg dat betrokkene aanvankelijk heeft geweigerd deze naam te noemen, waardoor klager genoodzaakt was om een klacht tegen betrokkene in te dienen, in plaats van tegen de ondertekenend accountant. Omdat betrokkene de toegang tot de tuchtrechter heeft belemmerd, heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van professionaliteit. Het klachtonderdeel is daarom gegrond.

5.19. De klacht zal wat betreft het klachtonderdeel c gegrond worden verklaard. De klachtonderdelen a en b zullen ongegrond worden verklaard.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van waarschuwing is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van professionaliteit. Ook is meegewogen dat betrokkene de intentie had om zorgvuldig te handelen en dat hij in dat verband overleg heeft gevoerd met de directie Juridische Zaken van het ministerie van Financiën.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- waarschuwing;

Aldus beslist door mr. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. E.A. Messer en mr. P.C. Römer (rechterlijke leden) en drs. E.R. van der Wösten RA en A.M. Janssen AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 25 september 2023.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.

[1] Standaard 4400N.A4

[2] Standaard 4400N.3

[3] Standaard 4400N.4

[4] Standaard 4400N.A5

[5] Standaard 4400N.A21

[6] Standaard 4400N.13

[7] In die zin: International Standard on Related Services (ISRS) 4400.A12 (herzien) en de daarop gebaseerde nieuwe Standaard 4400.A12 die vanaf 1 januari 2024 van kracht wordt.

[8] Een onderzoek bijvoorbeeld naar een aantal onkostendeclaraties mag niet leiden tot een conclusie over het totaal van alle onkostendeclaraties.

[9] Standaard 4400N.5, volgens Standaard 4400N.A22 zijn de volgende termen in een rapport van feitelijke bevindingen minder passend: 'zekerheid', 'assurance', 'controle', 'beoordeling', 'oordeel', 'conclusie', 'getrouw beeld'. Deze begrippen zijn gerelateerd zijn aan het geven van assurance onder de standaarden van de NV COS.