

Hoog tijd voor helder kader forensisch accountant bij integriteitsonderzoek

Noot bij uitspraak College van Beroep voor het bedrijfsleven d.d. 18 december 2014 (AWB 12/604 en AWB 12/653)

mr. A.C. van Campen en mr. A.H.P. van Hulten¹

1. Inleiding

In de tuchtspraak is tot op heden nog niet één heldere lijn te ontwaren als het gaat om forensische onderzoeken en de tuchtrechtelijke bepalingen waaraan een forensisch accountant daarbij gebonden is. Medio 2013 liet de voorzitter van de Accountantskamer² zich hierover desgevraagd al ontvallen dat het tijd wordt voor 'hard and fast rules' voor forensisch accountants. De huidige Praktijkhandreiking voor persoonsgericht onderzoek³, doorgaans van toepassing op forensische onderzoeken, zou 'te wollig' zijn.⁴

Op 18 december 2014 heeft het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: College) getracht handen en voeten te geven aan de op forensisch accountants toepasselijke regels als geformuleerd in de Praktijkhandreiking.⁵ Deze uitspraak heeft veel stof doen opwaaien. Niet in de laatste plaats omdat de betrokken accountant in relatief korte tijd meerdere klachten tegen zich ingediend had zien worden, maar vooral ook vanwege de invulling die het College heeft gegeven aan de toepasselijke normering bij een integriteitsonderzoek door een forensisch accountant.

2. Uitspraak College van Beroep voor het bedrijfsleven d.d. 18 december 2014

Feiten

De zaak speelt tegen de achtergrond van een registeraccountant die als accountant in business c.q. forensisch accountant onderzoek verricht voor het Bureau Integriteit Nederlandse Gemeenten (BING). In opdracht van de gemeenteraad van Schiedam heeft de betrokken accountant een (forensisch) integriteitsonderzoek verricht. Een van de onderwerpen van het onderzoek was het professioneel handelen van de burgemeester (klaagster). De betrokken accountant heeft in dat kader ook de burgemeester op 3 mei 2011 en 16 juni 2011 gehoord en van beide interviews concept-verslagen gemaakt.

De burgemeester heeft schriftelijk te kennen gegeven niet akkoord te gaan met de verslaglegging van beide interviews. Zij is door de betrokken accountant gewezen op de mogelijkheid ontbrekende zaken toe te voegen en te wijzen op eventuele onjuistheden en de feitelijke bevindingen.

Op 24 augustus 2011 heeft vervolgens een kort geding plaatsgevonden tussen de burgemeester en de gemeente Schiedam. De burgemeester heeft daarbij tevergeefs een vordering ingesteld tot het verkrijgen van inzage in het volledige concept onderzoeksrapport, waarbij zij ten doel had een redelijke(r) termijn te krijgen om op het rapport te reageren en eventuele feitelijke onjuistheden recht te zetten.

Op de vooravond van de mondelinge behandeling van het kort geding heeft de betrokken accountant desgevraagd ten overstaan van een journalist verklaard dat de burgemeester al zeker 90% van het rapport had gelezen en zij alleen nog niet de conclusies had ontvangen, maar wel de bevindingen en dat door de betrokken accountant uitgebreid met de burgemeester was gesproken.

1. Mr. A.C. (Arnoud) van Campen en mr. A.H.P. (Arno) van Hulten zijn beiden advocaat bij Van Iersel Luchtman N.V. Eerstgenoemde is tevens vaste medewerker van dit tijdschrift.
2. Mr. M.B. Werkhoven is sinds mei 2009 voorzitter van de Accountantskamer te Zwolle.
3. Praktijkhandreiking 1112, persoonsgerichte onderzoeken, van 6 oktober 2010.
4. <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Tuchtrechter+wil+hard+and+fast+rules.aspx>.
5. College van Beroep voor het bedrijfsleven 18 december 2014 (AWB 12/604 en AWB 12/653).

Op de dag waarop het kort geding plaats vond is door de betrokken accountant het definitieve rapport uitgebracht aan de gemeenteraad. De burgemeester ontving daags daarna een exemplaar. Een groot deel van de bevindingen in het rapport betrof kritiek op het handelen van de burgemeester. Dit is voor de burgemeester aanleiding geweest een tuchtklacht in te dienen bij de Accountantskamer omtrent het handelen van de betrokken accountant.⁶

Tuchtklacht

Op 5 september 2011 heeft de burgemeester een klagschrift ingediend bij de Accountantskamer te Zwolle, waarin zij haar beklag doet over de handelwijze van de betrokken accountant. De verwijten aan het adres van de betrokken accountant zijn gestoeld op de toen geldende versie van de Verordening Gedragscode (VGC). Wij permitteren ons de verwijten beknopt te omschrijven en in te delen in de te onderscheiden geschonden beginselen:

Schending beginsel integriteit:

- a. De betrokken accountant zou voorafgaand aan het kort geding informatie hebben gelekt aan de pers, hetgeen een onafhankelijk, integer accountant / onderzoeker niet behoort te doen;
- b. Door het beweerdelijk bewust verstrekken van onware informatie aan de pers, heeft de betrokken accountant de juridische positie van de burgemeester in het kort geding nadelig beïnvloed en een verkeerde / negatieve publieke opinie bewerkstelligd.

Schending beginsel zorgvuldigheid:

- c. De betrokken accountant heeft de grondbeginselen van zowel hoor als wederhoor volgens de burgemeester op onzorgvuldige wijze toegepast.

Schending beginsel objectiviteit:

- d. De betrokken accountant zou ondeugdelijke onderzoeksmethoden hebben gebruikt en een gebrek aan objectiviteit hebben betracht door zich onder meer schuldig te maken aan de volgende handelingen:
 - het zonder toestemming gebruik maken van de computer van de burgemeester;
 - een onduidelijke selectie van te horen personen te maken;
 - te werken met een suggestieve vraagstelling.
- e. In het onderzoeksrapport zou de betrokken accountant in strijd met de waarheid verantwoording afgelegd hebben over het gebruik van de gespreksverslagen met de burgemeester;
- f. Ten onrechte zou de betrokken accountant zelf conclusies hebben getrokken en suggesties hebben gewekt, die aan het politieke oordeel van de gemeenteraad overgelaten hadden moeten worden.

- g. Voorts zou de betrokken accountant de burgemeester ten onrechte hebben verweten dat zij heeft gehandeld in strijd met de kernbegrippen 'dienstbaarheid' en 'onafhankelijkheid';
- h. De betrokken accountant had de verspreidingskring van het rapport moeten beperken, maar heeft dit volgens de burgemeester nagelaten met als gevolg dat het rapport breed is verspreid;
- i. Door toedoen van de betrokken accountant lijdt de burgemeester aan 'karaktermoord'.

Uitspraak Accountantskamer d.d. 14 mei 2012⁷

Bij uitspraak van 14 mei 2012 heeft de Accountantskamer de klacht tegen de betrokken accountant in al haar onderdelen ongegrond verklaard. De Accountantskamer kwam aan een inhoudelijke beoordeling van de klacht toe, omdat zij oordeelde dat de betrokken accountant als registeraccountant is onderworpen aan het tuchtrecht, ongeacht het feit dat hij in casu optrad als onderzoeker c.q. forensisch accountant.

Integriteit

Hoewel vast kwam te staan dat de uitspraak van de betrokken accountant, dat de burgemeester al 90% van het rapport had gelezen, minstens onnauwkeurig was, is eveneens gebleken dat de burgemeester wel degelijk van circa 81% van de inhoud van het uitgebrachte rapport kennis had genomen. Bovendien heeft de betrokken accountant geen mededelingen gedaan over de inhoud van het rapport én heeft de betrokken accountant met diens uitspraken in de media het beeld willen corrigeren dat de burgemeester had geschapen. Zij had namelijk in de dagen voorafgaand aan het kort geding herhaaldelijk in de media geïnsideerd dat zij de bevindingen van het rapport niet kende.

Een en ander kwalificeert niet als lekken noch is gebleken dat de uitspraken van de betrokken accountant de uitkomst van het kort geding in negatieve zin hebben beïnvloed. De Accountantskamer heeft derhalve geen aanleiding gezien om te oordelen dat de uitspraken van de betrokken accountant strijdig zouden zijn met enige voor hem geldende rechts- of beroepsregel.

Zorgvuldigheid

De Accountantskamer stelt vast dat sprake is geweest van een door de betrokken accountant verricht persoonsgericht onderzoek. Hierbij kan het horen van een persoon volgens de Accountantskamer – in overeenstemming met de Praktijkhandreiking – achterwege blijven ingeval het rapport ook op andere wijze een deugdelijke grondslag kan verkrijgen. Verder is wederhoor een middel om een deugdelijke grondslag voor een rapport te verkrijgen, maar ontbreekt niet per definitie een deugdelijke grondslag als geen hoor en wederhoor is toegepast.

6. Er is ook een klacht tegen de kantoordirecteur ingediend, maar dat deel blijft in deze noot buiten beschouwing.

7. Accountantskamer 14 mei 2012, zaaknummer 11/1867 Wtra (YH 0262).

Uit de nadere concretisering van verwijten blijkt dat de burgemeester op de hoogte is gebracht van een concept opdrachtbevestiging aan de betrokken accountant, die (onweersproken) niet afwijkt van de definitieve opdrachtbevestiging. De Burgemeester heeft ook niet betwist dat zij middels een expliciete opsomming van de onderwerpen van onderzoek op de hoogte is gebracht. Daar komt nog bij dat in het concept rapport door de betrokken accountant onweersproken uitdrukkelijk melding is gemaakt van de reacties van de burgemeester. Gelet op het voorgaande concludeert de Accountantskamer dat de burgemeester niet kan volhouden dat zij onvoldoende weet had van de aard en de reikwijdte van het onderzoek en dat zij onvoldoende is gehoord. Er is onvoldoende aannemelijk gemaakt dat de betrokken accountant tekort is geschoten in de van hem verlangde zorgvuldigheid.

Objectiviteit

De burgemeester verwijt de betrokken accountant het gebruik maken van haar computer, nadat zij had geweigerd haar computer ter beschikking te stellen. Met de betrokken accountant is de Accountantskamer van oordeel dat niet kan worden gezegd dat hij geen gebruik had mogen maken van de gegevens die zijn aangetroffen op de computer van de burgemeester. De betrokken accountant heeft alvorens zich toegang tot de computer te verschaffen juridisch advies ingewonnen waaruit is gebleken dat de gemeenteraad zonder toestemming van de burgemeester de computer ter beschikking kon stellen.

Wat de selectie van te horen personen betreft, geldt volgens de burgemeester dat niet duidelijk gemaakt is door de betrokken accountant waarom slechts 21 personen van de 41 aangedragen personen zijn gehoord. De betrokken accountant heeft gemotiveerd dat een selectie is gemaakt van diegenen die belastende en ontlastende informatie konden verschaffen ten aanzien van de specifieke onderzoeksobjecten. Het aanvankelijk nodig geachte derde gesprek met de burgemeester bleek niet nodig. De Accountantskamer is hierin meegegaan en heeft de verwijten van de burgemeester als onvoldoende aannemelijk gepasseerd.

Van vooringenomenheid van de betrokken accountant was volgens de Accountantskamer niet gebleken en de burgemeester had niet aannemelijk kunnen maken dat sprake was van een onvoldoende of onvolledig onderzoek. Datzelfde gold voor de stellingen van de burgemeester dat op willekeurige wijze uitspraken werden gebruikt en dat de betrokken accountant onvoldoende onafhankelijk zou zijn door een in zijn voorwaarden opgenomen kostenbepaling.

Aangezien de Accountantskamer al oordeelde dat de wijze waarop de betrokken accountant hoor en wederhoor heeft toegepast, de toets der kritiek kon doorstaan, gold volgens de Accountantskamer ook dat de betrokken accountant voldoende duidelijk had gemaakt dat de burgemeester de gelegenheid had gehad om kenbaar te maken dat de verslagen geen juiste weergave vormden van het verloop van

de gesprekken. De Accountantskamer gaat voorbij aan het feit dat in het rapport ten onrechte is vermeld dat de burgemeester niet had gereageerd op de verslagen van de twee interviews.

Tot slot heeft de Accountantskamer geoordeeld dat er geen rechts- of beroepsregel viel aan te wijzen die meebracht dat de betrokken accountant met de gemeenteraad afspraken had moeten maken over de kring van verspreiding, waardoor ook deze klacht is gepasseerd.

Aldus waren alle klachten volgens de Accountantskamer ongegrond.

*Hoger Beroep*⁸

De burgemeester heeft de vijf navolgende afzonderlijk te bespreken grieven aangevoerd tegen de uitspraak van de Accountantskamer.

Grief 1

De betrokken accountant heeft vóór de afronding van het onderzoek en vóór het uitbrengen van het rapport publiekelijk informatie verspreid, hetgeen klachtwaardig is. De Accountantskamer zou dit hebben miskend.

Oordeel College

De burgemeester heeft niet bestreden dat zij zelf vóór de afronding van het onderzoek en vóór het uitbrengen van het rapport uitlatingen heeft gedaan in de media. Het College meent daarom – net als de Accountantskamer – dat de betrokken accountant in beginsel de mogelijkheid had om op de uitlatingen van de burgemeester te reageren. Er is te dien aanzien geen sprake van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen (klachtonderdelen a en b).

Grief 2

De betrokken accountant zou de burgemeester onvolledig en niet tijdig hebben geïnformeerd over de inhoud van de onderzoeksopdracht. De betrokken accountant zou ook geen mogelijkheid tot wederhoor hebben geboden over het onderdeel van het rapport dat (onbetwist) niet ter kennis van de burgemeester was gesteld. De Accountantskamer zou derhalve ten onrechte hebben geoordeeld dat de betrokken accountant op juiste wijze hoor en wederhoor heeft toegepast.

Oordeel College

Het College overweegt net als de Accountantskamer dat sprake was van een persoonsgericht onderzoek in de zin van de Praktijkhandleiding persoonsgerichte onderzoeken.⁹ Uitgangspunt is dat de persoon die onderwerp is van een per-

8. De betrokken accountant heeft ook hoger beroep ingesteld. Dit beroep speelt een ondergeschikte rol in de uitspraak en zal in deze noot buiten beschouwing worden gelaten.
9. Praktijkhandleiding 1112, persoonsgerichte onderzoeken, van 6 oktober 2010.

soonsgericht onderzoek wordt geïnformeerd over het betreffende onderzoek. Ook het bieden van gelegenheid om middels hoor en wederhoor een bijdrage aan het onderzoek te leveren wordt voorgeschreven.

In haar beoordeling geeft het College aan dat de betrokken accountant de burgemeester weliswaar op de hoogte heeft gebracht van een conceptversie van de opdracht, maar er is niet schriftelijk geïnformeerd over de definitieve onderzoeksopdracht. In het geding komt vast te staan dat de burgemeester pas bij het tweede interview op de hoogte is gebracht van een uitbreiding van de onderzoeksopdracht.

De burgemeester is volgens het College door de betrokken accountant niet tijdig en niet schriftelijk geïnformeerd over het onderzoek en de inhoud daarvan. Er zijn geen omstandigheden aangenomen die zich daartegen zouden verzetten.

Het College gaat ook in op de ontbrekende pagina's van het rapport en stelt vast dat hierin zowel bevindingen worden weergegeven als conclusies worden getrokken door de betrokken accountant, die zien op het handelen van de burgemeester. Niet is gebleken dat al deze bevindingen en conclusies al bij de burgemeester bekend waren. De betrokken accountant had wederhoor moeten toepassen en heeft dit ten onrechte nagelaten.

Het College komt tot de conclusie dat de betrokken accountant in strijd met het fundamenteel beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid heeft gehandeld. De tweede grief, die in feite ziet op het hiervoor genoemde klachtonderdeel c, slaagt aldus. Het College voegt wel een nuance toe. Met de Accountantskamer is zij van oordeel dat er geen algemene regel bestaat op grond waarvan de betrokken accountant de groep van verspreidingsgerechtigden beperkt had moeten blijven (hiervoor besproken klachtonderdeel h).

Grief 3

De burgemeester meent ook dat de betrokken accountant wel degelijk disproportioneel onderzoekswerk heeft verricht door inzage te verkrijgen in haar computer. Hij zou ten onrechte hebben verzuimd de proportionaliteit van het onderzoek (lees: het vrijgeven van de computerbestanden) toe te lichten, terwijl wel de bezwaren van de burgemeester tegen het vrijgeven zijn opgenomen in het rapport. De selectie van gehoorde personen en de wijze van het stellen van suggestieve vragen zou tevens klachtwaardig zijn (oorspronkelijk klachtonderdeel d).

Oordeel College

Het achterwege laten van een toelichting als bedoeld door de burgemeester, leidt niet per definitie tot een tuchtrechtelijk verwijt. Uit het rapport blijkt bovendien dat met alle personen die zich hebben gemeld contact is geweest. Selectie geschiedde aan de hand van de vraag of relevante informatie kon worden verschaft

door de persoon in kwestie. De door de betrokken accountant toegepaste handelwijze is verdedigbaar. En tot slot oordeelt het College dat vraagstellingen door de betrokken accountant soms ingegeven waren door aanwezige vermoedens, maar dat van vooringenomenheid niet is gebleken. Het College verklaart de klachten ten aanzien van de derde grief daarom ongegrond.

Grief 4

In haar vierde grief voert de burgemeester aan dat de betrokken accountant wel degelijk verwijtbaar heeft gehandeld ten aanzien van een onjuiste weergave van gespreksverslagen en de reactie van de burgemeester hierop. Er is immers vastgesteld door de Accountantskamer dat de betrokken accountant de reacties van de burgemeester niet juist heeft verwerkt.

Oordeel College

Het College deelt de visie van de burgemeester. In het rapport staat ten onrechte vermeld dat zij niet heeft gereageerd op de interviewverslagen, terwijl dat wel het geval was. De burgemeester heeft expliciet haar beklag gedaan over de onderzoeksaanpak én zij heeft tegen de vraagstelling en de inhoud van de verslagen geprotesteerd. De Accountantskamer is hier aan voorbij gegaan. Het oorspronkelijke klachtonderdeel e wordt derhalve alsnog gegrond verklaard.

Grief 5

Tot slot voert de burgemeester een grief aan tegen het oordeel van de Accountantskamer dat de conclusies van de betrokken accountant worden gedragen door de feiten (oorspronkelijk klachtonderdeel f).

Oordeel College

De betrokken accountant had de opdracht een feitenonderzoek te verrichten en de gemeenteraad te adviseren door de feiten te beoordelen tegen de achtergrond van het geldende toetsingskader. De betrokken accountant diende dus ook een beoordeling van de onderzochte feiten te geven.

Met de burgemeester is het College het eens dat de conclusies van de betrokken accountant niet worden gedragen door de feiten. De betrokken accountant heeft te ongenueanceerde conclusies getrokken en relevante zaken zijn ten onrechte weggelaten. Ook deze grief slaagt aldus.

Anders dan de Accountantskamer acht het College vanwege het slagen van drie van de vijf grieven voldoende grond aanwezig om – onder vernietiging van de uitspraak van de Accountantskamer – de betrokken accountant alsnog de maatregel van berisping op te leggen.

3. Commentaar

Toepasselijkheid Praktijkhandreiking

Vast is komen te staan dat de betrokken accountant in het rapport dat hij heeft afgegeven bevindingen heeft geformuleerd en conclusies heeft getrokken naar aanleiding van een integriteitsonderzoek waarbij de burgemeester in ieder geval 'person of interest' was. Het is duidelijk dat mede daardoor sprake is van een persoonsgericht onderzoek (naar de integriteit van de burgemeester). Het spreekt dan ook voor zich dat de Praktijkhandreiking op het onderzoek van toepassing is. De inleiding van de Praktijkhandreiking haalt immers aan dat van iedere accountant, mag worden verwacht dat de Praktijkhandreiking wordt geraadpleegd.

Toepasselijke NV COS

Interessant aan het oordeel van het College is onder meer dat louter wordt ingegaan op de toepasselijke VGC en de voornoemde Praktijkhandreiking. De Accountantskamer noch het College gaan in op de eventueel toepasselijke NV COS, terwijl de laatste jaren nu juist in de accountancy onduidelijkheid bestaat over het al dan niet toepasselijk (laten) zijn van specifieke NV COS en dit een uitgelezen mogelijkheid was om hier nader op in te gaan¹⁰. De regelgeving over bijvoorbeeld de toepasselijkheid van NV COS 3000 of NV COS 4400 is nog niet duidelijk en zou door middel van rechtspraak verder uitgekristalliseerd kunnen worden om de nog bestaande twijfel onder accountants weg te nemen.

NV COS 3000 ziet op '*assurance opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*'. NV COS 4400 ziet op '*opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*'.

De NV COS 3000 zou van toepassing kunnen zijn op de opdracht tot het verrichten van een integriteitsonderzoek. Betoogd zou namelijk kunnen worden dat het rapport diende ter ondersteuning van een standpuntinname van de opdrachtgever. Op basis van het rapport is geoordeeld over de integriteit van onder meer de burgemeester, die (mede) naar aanleiding hiervan het veld heeft moeten ruimen. De Accountantskamer opteert tot heden resoluut voor toepasselijkheid van NV COS 3000 in vergelijkbare gevallen, maar duidelijke regelgeving is als gezegd wenselijk voor accountants. Wij menen dat het College hier een kans heeft gemist om in haar functie als rechterlijk orgaan de regelgeving nader in te kleuren.

Al eerder oordeelde de Accountantskamer dat in een dergelijk geval in het maatschappelijk verkeer gezag wordt verleend aan de rapportages van een betrokken accountant¹¹. Ook nu de betrokken

accountant als accountant het belang van een opdrachtgever (de gemeenteraad) diende, had hij zich ervan moeten vergewissen dat zijn rapportage de objectieve waarheidsvinding van een rechter niet belemmert. Het lag per slot van rekening in de lijn der verwachting dat het rapport in civiele procedures gebruikt zou worden. De accountant dient immers steeds (ook) het algemene belang te dienen (vergelijk art. A-100.1 VGC). Van belemmering is volgens uitspraken van de Accountantskamer¹² sprake indien de inhoud van een rapportage bijvoorbeeld niet volledig is, niet op deugdelijk onderzoek is gebaseerd of ten onrechte geen voorbehouden of beperkingen bevat.¹³

Vanwege de conclusies die de betrokken accountant in het rapport kennelijk heeft opgenomen kan een aspect van assurance niet worden ontzegd. Op basis van paragraaf 7 van het Stramien voor assurance-opdrachten geldt dat sprake is van assurance wanneer conclusies worden geformuleerd die zijn bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, te versterken. Het rapport is door de betrokken accountant op verzoek van de gemeenteraad (verantwoordelijke partij) voor de gemeente Schiedam (beoogd gebruikers) opgesteld. Het rapport kwalificeert aldus vermoedelijk als een assurance-opdracht.

Het integriteitsonderzoek betrof geen controle opdracht en er was geen sprake van beoordeling van financiële informatie. Het College had dus als gezegd mogelijk aansluiting kunnen zoeken bij NV COS 3000. Die aansluiting zou ook leiden tot een discussie over de al dan niet aanwezigheid van een deugdelijke grondslag¹⁴, als bedoeld in paragraaf 45 van NV COS 3000 in combinatie met het fundamentele beginsel van zorgvuldigheid en deskundigheid (art. A-100.4 sub c VGC). Doordat het College niet op de toepasselijke NS COS is ingegaan ontbreekt deze discussie in de uitspraak van het College, terwijl het de vijfde grief behoorlijk had kunnen uitdiepen. Het is te hopen dat het College – dan wel de wetgever – zeer spoedig opheldering verschaft over het onderscheid in door accountants uit te voeren forensische opdrachten en de daarop toepasselijke regelgeving.

Als door het College ingegaan zou zijn op het aspect van assurance, had ook – in aansluiting op de Praktijkhandreiking – een oordeel geveld kunnen worden over de samenloop van assurance met een persoonsgericht onderzoek, als bedoeld in paragraaf 3.2 van de Praktijkhandreiking. Daarmee zou voor

10. Zie hierover ook: De Hek, 'Een beperkte mate van zekerheid, Over de betekenis van accountantsrapporten in de civiele procedure', *TCR* 2013, nr. 4, p. 109 – 116.
11. Zie o.m. Accountantskamer 14 juni 2010 (09/1816 Wtra AK), 17 januari 2011 (10/1377 Wtra AK), 5 september

2011 (11/351 Wtra AK) en 12 januari 2013 (12/870 Wtra AK).
12. Accountantskamer 11 november 2013 (13/1008 Wtra AK), r.o. 4.8.3.
13. Zie hierover ook: De Hek, 'Een beperkte mate van zekerheid, Over de betekenis van accountantsrapporten in de civiele procedure', *TCR* 2013, nr. 4, p. 109 – 116.
14. Zie o.m. Accountantskamer 25 februari 2011 (10/463 Wtra AK), 3 augustus 2012 (11/903 Wtra AK) en 19 maart 2013 (12/915 Wtra AK).

forensisch accountants duidelijker worden wanneer hun werkzaamheden kwalificeren als de uitvoering van een assurance-opdracht en wanneer niet. Daaraan bestaat in de praktijk nogal behoefte. Hoor en wederhoor

Opmerkelijk is ook dat in de Praktijkhandreiking niet wordt gesproken van de noodzaak een persoon op wie het onderzoek zich richt voorafgaand te informeren. Paragraaf 5.1. van de Praktijkhandreiking noemt enkel de verplichting tot informeren, maar gaat niet in op het moment waarop informatie verstrekt dient te worden. Bovendien benoemt paragraaf 5.1. van de Praktijkhandreiking expliciet dat het vrijwel altijd (lees: niet altijd) in het belang is van de kwaliteit van het onderzoek als de persoon van onderzoek gelegenheid krijgt in de vorm van hoor en wederhoor een bijdrage te leveren aan het onderzoek.

De Accountantskamer oordeelde in eerste aanleg dat de concept onderzoeksopdracht en de definitieve onderzoeksopdracht gelijk zijn. Vast staat dat de burgemeester op de hoogte is gebracht van de conceptversie. Ook staat vast dat de burgemeester bij het tweede interview is geïnformeerd over de uitbreiding van de onderzoeksopdracht. Hiermee heeft de betrokken accountant de burgemeester dus in feite volledig geïnformeerd. Het College acht een tuchtrechtelijk verwijt aanwezig vanwege het moment van informeren en het feit dat niet schriftelijk is geïnformeerd. Beide vereisten vloeien in zoverre niet voort uit de Praktijkhandreiking, terwijl hier wel bij is aangesloten. De Praktijkhandreiking benoemt enkel het tijdig informeren om het resultaat van het interview te optimaliseren, maar van een verplichting is geen sprake.

Verder heeft de Accountantskamer geheel overeenkomstig het bepaalde in de Praktijkhandreiking geoordeeld dat hoor en wederhoor in het belang van het onderzoek kan zijn, maar niet verplicht is als ook op andere wijze een deugdelijke grondslag kan worden verkregen. In de Praktijkhandreiking wordt hiervoor aangesloten bij het bepaalde in art. A-130 van de VGC, waarin geen verplichting tot hoor en wederhoor is opgenomen. De burgemeester heeft 81% van het totale concept rapport ontvangen en gelegenheid gehad om hierop (in kort tijdbestek) te reageren. Zij heeft ook gebruik gemaakt van de mogelijkheid om te reageren op de gespreksverslagen die aan de beide interviews met haar ten grondslag lagen. De betrokken accountant heeft melding gemaakt van de reacties van de burgemeester. Mogelijk is hierdoor wel degelijk hoor en wederhoor toegepast. Voor zover hoor en wederhoor (te) beperkt is toegepast, hoeft dit niet per definitie te leiden tot een tuchtrechtelijk verwijt. In zoverre lijkt het College te makkelijk de overwegingen van de Accountantskamer te pareren.

4. Slotsom

Zolang geen 'hard and fast rules' worden geformuleerd voor de forensisch accountant, is het aan de tuchtrechter om middels jurisprudentie voor-

schriften uit te leggen. Helaas is er nog geen duidelijke uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven over de toepasselijkheid van de verschillende regels op verschillende door accountants uit te voeren opdrachten (met name de NV COS 3000 en de NV COS 4400). De enige (nieuwe, of beter gezegd toegelichte) regel die het College heeft geformuleerd is dat een accountant ook bij een integriteitsonderzoek de onderzochte persoon dient te informeren over het onderzoek en dat daarnaast – anders dan de Praktijkhandreiking voorschrijft – eigenlijk altijd sprake dient te zijn van hoor en wederhoor. Eerlijk gezegd is dit een beetje een schot voor open doel.