

# Onderzoeksrapport mag soms geheim blijven voor tuchtrechter

Een registeraccountant RE had zijn toezegging moeten nakomen om een klokkenluidster te laten reageren op de relevante bevindingen. Hij mocht het vertrouwelijke rapport wel geheim houden voor de tuchtrechter, omdat die het niet nodig had.

## College van Beroep voor het bedrijfsleven

Zaaknummers:	19/833 en 19/987	
Datum uitspraak:	16 november 2021	
Oordeel:	deels gegrond, klacht deels gegrond	→
Maatregel:	berisping	
Status:	definitief	
Vindplaats:	<a href="#">ECLI:NL:CBB:2021:1001</a>	

*Lex van Almelo*

## Belangrijkste feiten

Het hoofd Algemene Zaken (HAZ) van een ziekenhuis stuurt in maart 2014 een brief aan de bestuursvoorzitter over frauduleuze betalingen die het ziekenhuis zou hebben gedaan. Het bestuur vraagt de klokkenluidster om financiële informatie en zegt toe dat haar rechtspositie niet in gevaar zal komen. De klokkenluidster stuurt vervolgens overzichten van financiële transacties, die zijn gedaan van 2011 tot en met 2014.

De bestuursvoorzitter geeft een registeraccountant RE eind 2014 de opdracht de inkomende en uitgaande financiële stromen van de ziekenhuisstichting te onderzoeken over 2011 tot en met 2014. Het doel van het toedrachtsonderzoek is vast te stellen in hoeverre de regels inzake inkoop, voorschotverlening, declaraties en het aangaan van leningen correct zijn nageleefd en goorloofd dan wel rechtmatig is gehandeld. De onderzoeker moet nadrukkelijk ook rapporteren over de 'ongeregelde' en het toezicht door het stichtingsbestuur.

De personen die worden genoemd in het rapport zullen kennis mogen nemen van de delen van het conceptrapport die voor hen relevant zijn, met het verzoek aan te geven in hoeverre de vermelde feiten en omstandigheden juist en volledig zijn. De wederhoorprocedure en de inhoudelijke reacties zullen worden opgenomen in een bijlage. Het rapport mag zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het stichtingsbestuur niet ter beschikking worden gesteld aan derden, in welke vorm dan ook. Tenzij de wet of de rechter dat voorschrijft. Zonder voorafgaande schriftelijke toestemming mag ook niet uit het rapport worden geciteerd.

De bestuursvoorzitter vraagt de registeraccountant om aanvullend onderzoek te doen naar enkele punten. In november 2016 presenteert de onderzoeker de belangrijkste onderzoeksbevindingen aan het bestuur, het hoofd en andere medewerkers van het ziekenhuis. De bestuursvoorzitter en een waarnemend algemeen directeur geven de registeraccountant de opdracht om bestuur en directie te helpen bij het opstellen van een directiereglement. De waarnemend directeur wordt ontheven uit zijn functie en per 1 juni 2017 ontslagen.

De onderzoeker wordt per 1 december 2016 benoemd tot algemeen directeur. Hij ontvangt daarvoor een maandelijks salaris en declareert tot september 2018 ook nog elke maand 7500 euro voor consultancywerkzaamheden. Als algemeen directeur stuurt de accountant de klokkenluidster naar huis, in afwachting van een overplaatsing. De klokkenluidster klaagt er bij de Accountantskamer over dat de accountant:

- meerdere opdrachten tegelijk heeft uitgevoerd, waaronder opdrachten die hij kreeg van de algemeen directeur, die mede onderwerp was van onderzoek (klachtonderdeel 2);
- in de opdrachtbevestiging een onjuiste voorstelling van de werkelijkheid heeft gegeven over het toedrachtsonderzoek (klachtonderdeel 3);
- het concept-eindrapport van zijn toedrachtsonderzoek niet voor wederhoor heeft voorgelegd aan het hoofd Algemene Zaken, terwijl hij dat had toegezegd (klachtonderdeel 4);
- niet alle gerapporteerde onregelmatigheden bij zijn toedrachtsonderzoek heeft betrokken

(klachtonderdeel 7);

- geen waarborg heeft getroffen tegen de bedreiging voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid als gevolg van financieel eigenbelang (klachtonderdeel 10);
- tegenstrijdige verklaringen heeft afgelegd over zijn opdracht (klachtonderdeel 11).

De Accountantskamer verklaart alleen klachtonderdeel 10 gegrond en legt een berisping op. Zowel de accountant als de klokkenluidster gaat in hoger beroep.

## Hoger-beroepsgronden

### *Accountant*

De Accountantskamer heeft klachtonderdeel 10 ten onrechte gegrond verklaard, met als reden dat hij als directeur van het hospitaal zowel een maandsalaris ontving van 5 mille als 7.500 euro per maand declareerde voor consultancywerkzaamheden, die toch al bij de functie van directeur behoorden.

### *Klokkenluidster*

De Accountantskamer had de klachtonderdelen 2, 3, 4, 7 en 11 gegrond moeten verklaren.

## Oordeel

Het hoger beroep van de accountant tegen klachtonderdeel 10 is gegrond, dat alsnog ongegrond wordt verklaard. Het hoger beroep van de klokkenluidster is gegrond ten aanzien van de klachtonderdelen 2 en 4, die alsnog gegrond worden verklaard.

### *Hoger beroep accountant*

Het college is het niet met de Accountantskamer eens dat de accountant in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit. In de overeenkomst van de accountant met het ziekenhuis staat dat:

- hij als algemeen directeur gemiddeld drie dagen per week en acht werkuren per dag moet werken tegen een salaris van 5.000 euro per maand, exclusief reis-, verblijfs- en telefoonkosten;
- de inzet als directeur de bestaande afspraken over opdrachten ongemoeid laat.

De minister van Volksgezondheid heeft de accountant voorgedragen. De accountant voerde toen al enkele jaren consultancywerkzaamheden uit voor het hospitaal. De afspraken over de constructie zijn niet tot stand gekomen onder ongeoorloofde druk van de accountant, omdat die de geldende salarisvoorschriften zou willen omzeilen. Het enkele feit dat hij door combinatie mogelijk meer inkomsten heeft genoten dan gangbaar is, is onvoldoende om te zeggen dat hij in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit.

De klokkenluidster heeft niet aannemelijk heeft gemaakt dat de accountant meer kreeg dan is toegestaan op grond van salarisvoorschriften. Dat het salaris van algemeen directeur van het hospitaal is genormeerd, heeft het hoofd niet aangetoond met stukken. Ook de stelling dat de accountant door de combi in de verleiding kan komen het belang van zijn consultancy-opdrachtgevers voorrang te geven op het algemeen maatschappelijk belang is onvoldoende onderbouwd. De Accountantskamer heeft dit klachtonderdeel dan ook ten onrechte gegrond verklaard.

### *Hoger beroep klokkenluidster*

#### *Klachtonderdeel 2 Meerdere opdrachten tegelijk*

De Accountantskamer heeft dit klachtonderdeel ongegrond verklaard omdat de klokkenluidster niet aannemelijk heeft gemaakt dat de accountant zich ongepast heeft laten beïnvloeden bij het uitvoeren van meerdere opdrachten tegelijk voor meerdere opdrachtgevers. Volgens de Accountantskamer was de wekelijkse bespreking van de opdrachten met de bestuursvoorzitter voldoende om de objectiviteit te waarborgen.

Het college stelt vast dat het bestuur van het hospitaal de accountant de opdracht heeft gegeven om het toedrachtsonderzoek uit te voeren naar de inkomende en uitgaande financiële stromen van de stichting van 2011 tot en met 2014, alsmede naar de daarbij betrokken personen en partijen. Dit onderzoek was in het bijzonder gericht op de meldingen van ongeregeldheden door de klokkenluidster, waaronder financiële transacties waarbij een bepaalde opdrachtgever is betrokken. Naast deze opdracht heeft de accountant een opdracht van deze opdrachtgever aanvaard om diverse diensten aan het hospitaal te leveren.

Het college vindt dat de accountant in het uitvoeren van beide opdrachten een serieuze bedreiging had moeten zien voor zijn objectiviteit en maatregelen moest treffen om zijn objectiviteit te waarborgen, omdat het handelen van genoemde opdrachtgever onderdeel uitmaakte van het toedrachtsonderzoek. De accountant was zich niet bewust van

bovengenoemde dreiging en heeft geen afdoende maatregelen getroffen. De accountant zegt weliswaar dat hij:

- vóór het aanvaarden van beide opdrachten de risicoanalyse heeft uitgevoerd die de NBA voorschrijft;
- zowel de risicoanalyse als de uitkomsten daarvan heeft besproken met zijn compliance officer.

Hij heeft een en ander echter niet onderbouwd met bewijsstukken, ook niet voor de wekelijkse bespreking met voorzitter van het bestuur over de klussen voor de genoemde opdrachtgever. Hij heeft dus onvoldoende onderbouwd dat hij een toereikende maatregel heeft getroffen.

De Accountantskamer heeft dit klachtonderdeel dus ten onrechte ongegrond verklaard.

#### *Klachtonderdelen 3 en 11 Feitenrapport*

De klokkenluidster voert in hoger beroep aan dat de accountant:

- het onderzoeksrapport heeft opgesteld aan de hand van standaard NV COS 4400N;
- in het rapport van feiten geen conclusies mag zetten;
- om misverstanden te voorkomen duidelijk in het rapport moet aangeven dat hij geen assurance geeft;
- het trekken van conclusies overlaat aan de lezer (opdrachtgever) van het rapport;
- in het rapport echter wel conclusies trekt over de klokkenluidster;
- in het onderzoeksrapport de aard en de scope van de uitgevoerde werkzaamheden heel anders beschrijft dan die zouden moeten zijn volgens de *Terms of Reference* (TOR);
- ten onrechte alleen maar algemeenheden heeft onderzocht en niet de gemelde ongeregelheden;
- zo onzorgvuldig is geweest om bij de aanvaarding van de opdracht voor het toedrachtsonderzoek geen of onvoldoende vooronderzoek te verrichten.

Volgens het college heeft de klokkenluidster voor de klachtonderdelen 3 en 11 onvoldoende aangevoerd om de verwijten te staven. Wat betreft de gebruikte standaard heeft de accountant op de zitting afdoende duidelijk gemaakt dat in de opdrachtbevestiging geen specifieke standaard staat en dat de opdrachtbevestiging leidend is geweest bij het uitvoeren van de werkzaamheden. De accountant heeft het rapport opgesteld volgens het raamwerk van Standaard NV COS 44,00N, omdat dit gebruikt kan worden voor opdrachten van verschillende aard.

Vervolgens heeft hij in overeenstemming met de TOR onder het kopje 'De verwachte resultaten' ook conclusies getrokken. Van de aard en de scope van de werkzaamheden heeft de klokkenluidster kennelijk een ander beeld dan de accountant. Uit de stukken die de klokkenluidster heeft overgelegd kan niet worden opgemaakt dat de accountant alleen algemeenheden heeft onderzocht en de financiële onregelmatigheden heeft genegeerd. De accountant heeft een ondertekende verklaring overgelegd waarin de bestuursvoorzitter van de stichting verklaart dat het uitgebrachte rapport deugdelijk is.

In eerste instantie heeft de klokkenluidster er niet over geklaagd dat de accountant onzorgvuldig is geweest door geen of onvoldoende vooronderzoek te verrichten. Er is dan ook sprake van een nieuwe klacht die niet te herleiden is tot de oorspronkelijke klacht.

Al met al heeft de Accountantskamer de klachtonderdelen 3 en 11 dus terecht ongegrond verklaard.

#### *Klachtonderdeel 4 Geen wederhoor*

Volgens de klokkenluidster heeft de Accountantskamer dit klachtonderdeel onvoldoende diepgaand behandeld en ten onrechte ongegrond verklaard. De klokkenluidster heeft een bijzonder en direct belang bij het onderzoek, dat er niet gekomen zou zijn als zij de ongeregelheden niet had gemeld. In de opdrachtbevestiging staat dat de accountant degene op wie het onderzoek betrekking heeft de gelegenheid tot wederhoor moet bieden. Blijkens het verslag van zijn interview met haar heeft de accountant ook toegezegd het deel van het conceptrapport dat gaat over haar beweringen aan haar zal voorleggen voor een reactie. Het stichtingsbestuur heeft haar ook schriftelijk verzekerd dat zij niet hoefde te vrezen voor haar rechtspositie als zij meewerkte aan het onderzoek door de informatie over ongeregelheden over te dragen.

Vanwege deze garanties heeft de klokkenluidster volledig meegewerkt aan het onderzoek en erop vertrouwd dat de accountant en het stichtingsbestuur hun beloftes en gegeven garanties zouden nakomen. Als zij inderdaad een reactie had kunnen geven op het onderzoeksrapport, zou het een evenwichtig onderzoeksrapport zijn geweest in plaats van eenzijdig rapport waarin zij wordt bezwaard.

Volgens het college is het toepassen van wederhoor ten aanzien van bevindingen in het algemeen geen doel op zich, maar een middel een deugdelijke grondslag te verkrijgen voor de bevindingen. Los daarvan kan een accountant door

een toezegging niet na te komen in strijd handelen met de fundamentele beginselen, in het bijzonder de fundamentele beginselen van professionaliteit en zorgvuldigheid.

In de TOR staat expliciet dat de personen die worden genoemd in het rapport schriftelijk worden uitgenodigd om kennis te nemen van de delen van het conceptrapport die voor hen relevant zijn, met het verzoek commentaar te geven op de juistheid en volledigheid van de vermelde feiten en omstandigheden. In het verslag van het interview met de klokkenluidster staat dat zij de relevante delen voor een reactie krijgt voorgelegd. De accountant heeft dit niet gedaan.

In tegenstelling tot de Accountantskamer vindt het college dit wél tuchtrechtelijk relevant, namelijk als een schending van de fundamentele beginselen van professionaliteit en zorgvuldigheid. De klokkenluidster bevond zich als klokkenluidster in een kwetsbare positie en de accountant had moeten begrijpen dat zij een groot belang had bij het nakomen van de toezegging om wederhoor te bieden. De accountant heeft gelijk dat het geen persoonsgericht onderzoek naar het handelen van de klokkenluidster was, maar dat doet er niet toe.

Dat er bij wederhoor gelekt zou worden uit het rapport heeft de accountant niet onderbouwd met concrete aanwijzingen. Bovendien was het mogelijk geweest extra waarborgen te treffen om lekken te voorkomen. Door de klokkenluidster geen wederhoor te bieden heeft hij onzorgvuldig en in strijd met het fundamentele beginsel van professionaliteit gehandeld. De Accountantskamer heeft klachtonderdeel 4 dus ten onrechte ongegrond verklaard.

#### *Klachtonderdeel 7 Deel onregelmatigheden genegeerd*

Volgens de klokkenluidster heeft de accountant de bouwwerkzaamheden van de aannemer en de renovatiewerkzaamheden aan een woning niet onderzocht. Omdat zij niet beschikt over het onderzoeksrapport kan zij dit niet weten. Een e-mail, waarin de accountant schrijft verbaasd te zijn over de renovatiewerkzaamheden aan de woning, is onvoldoende om aan te tonen dat de accountant dit niet heeft onderzocht.

Op de zitting heeft de accountant toegelicht dat hij onderzoek heeft gedaan naar de stukken over de onregelmatigheden die de klokkenluidster noemde, maar dat hij de woning niet eerder had bezocht. Hij is er gaan kijken naar aanleiding van een verzoek om reparatie en was verbaasd over wat hij er aantrof. Dat betekent echter niet dat hij geen onderzoek heeft gedaan. Bovendien is het uitgebrachte rapport deugdelijk bevonden. De klokkenluidster heeft deze hogerberoepsgrond dus onvoldoende onderbouwd en de Accountantskamer heeft klachtonderdeel 7 terecht ongegrond verklaard.

#### *Rapport niet overgelegd*

De klokkenluidster vindt verder dat de Accountantskamer:

- de accountant ten onrechte niet heeft opgedragen om het onderzoeksrapport over te leggen;
- de klachtonderdelen 2, 3, 4, 7 en 11 onterecht ongegrond heeft verklaard, omdat die geen kennis heeft genomen van de inhoud van het onderzoeksrapport en ook geen kennis heeft van het onderzoeksdossier waarop het onderzoeksrapport gestoeld moet zijn.

Een accountant moet meewerken aan het onderzoek naar de gegrondheid van een klacht over hem, haar of hen en zoveel informatie verstrekken om een adequate beoordeling van het beklagde gedrag mogelijk te maken. Dit betekent niet dat de accountant zonder meer alle bescheiden moet overleggen die in verband kunnen worden gebracht met de klacht (zie [deze uitspraak](#) uit 2003).

De accountant heeft aangevoerd dat het onderzoeksrapport vertrouwelijk is en dat hij zijn geheimhoudingsplicht schendt als hij het rapport overlegt. Het college heeft hierboven alle klachtonderdelen kunnen beoordelen zonder kennis te hebben genomen van de inhoud van het – vertrouwelijke – rapport. Alleen al daarom verbindt het college er geen gevolgen aan dat de accountant het niet in het geding heeft gebracht.

## **Maatregel**

Berisping. Omdat één klachtonderdeel alsnog ongegrond wordt verklaard en twee alsnog gegrond laat het college de opgelegde maatregel in stand. Gezien de aard en ernst van de geconstateerde overtredingen vindt het college de berisping ook passend en geboden.

## **Annotatie Lex van Almelo**

Het komt niet zo heel vaak voor dat het college het niet eens is met de Accountantskamer en in deze uitspraak gebeurt dat zelfs bij drie klachtonderdelen. Alleen al daarom is de uitspraak de moeite waard.

Het hoofd Algemene Zaken van een ziekenhuis maakt melding van betalingen die niet door de beugel kunnen. Het bestuur van het hospitaal laat een registeraccountant RE de geldstromen en vermeende onregelmatigheden onderzoeken en benoemt hem tot algemeen directeur. In weerwil van de afspraken en zijn toezeggingen legt de onderzoeker de relevante delen van het conceptrapport niet voor aan de personen op wie het onderzoek betrekking heeft. Zo kan de klokkenluidster dus geen commentaar leveren op de bevindingen. De Accountantskamer vindt het

nalaten van wederhoor in dit geval tuchtrechtelijk niet relevant. Maar het college vindt het een schending van de fundamentele beginselen van professionaliteit en zorgvuldigheid als je je als accountant niet houdt aan toezeggingen.

Het leidt bij de klokkenluidster tot scheve ogen dat de accountant in dienst treedt als algemeen directeur en daarvoor een maandsalaris krijgt van 5 mille en daarnaast als consultant 7500 euro per maand mag declareren bij het ziekenhuis en andere diverse opdrachtgevers. De Accountantskamer vindt dit niet integer. Maar het college kijkt anders naar de feiten. De accountant is voorgedragen door de minister van Volksgezondheid, terwijl hij al enkele jaren consultancywerkzaamheden uitvoerde voor het ziekenhuis. De accountant heeft de afspraken over de constructie niet doorgedrukt om de geldende salarisvoorschriften te omzeilen. De klokkenluidster heeft ook niet aangetoond dat hij meer kreeg dan de salarisvoorschriften toestonden en evenmin dat hij in de verleiding kon komen het belang van zijn consultancy-opdrachtgevers voorrang te geven boven het algemeen maatschappelijk belang.

Het college keurt wel de combinatie af van toedrachtsonderzoek naar een bepaalde opdrachtgever en adviesopdrachten voor die opdrachtgever, voor wie hij diverse diensten levert aan het ziekenhuis. De accountant had hierin een serieuze bedreiging moeten zien voor zijn objectiviteit en maatregelen moeten treffen om zijn objectiviteit te waarborgen. Hij was zich echter niet bewust van de dreiging. Ook hier komt het college tot een ander oordeel dan de Accountantskamer. De accountant heeft niet concreet onderbouwd dat er bij wederhoor gelekt zou worden uit het rapport en dat hij geen extra waarborgen kon treffen om lekken te voorkomen.

De accountant zit als een kloek op het vertrouwelijke rapport, dat hij niet wil overleggen in de tuchtprocedure. Hoewel je in zo'n procedure moet meewerken door alle relevante informatie te verstrekken, vindt het college het in dit geval prima om het rapport vertrouwelijk te houden. Op basis van de andere aangereikte informatie heeft het college namelijk ook een oordeel kunnen vellen zonder dat rapport. Zegt het college zelf. Maar het college zegt ook dat de klokkenluidster iets niet kan weten en aantonen, omdat zij het rapport niet heeft. Dat komt dan toch vreemd over.

Los daarvan mag een accountant een rapport kennelijk onder de pet houden als hij die vertrouwelijkheid compenseert met een adequate toelichting. Al [in 2003 zei](#) het college dat de accountant de tuchtrechter de informatie moet verschaffen die nodig is om het gedrag te beoordelen, maar dat die gehoudenheid niet zo ver gaat dat zonder meer alle bescheiden moeten worden overgelegd die in verband kunnen worden gebracht met de klacht. Het beroepsgeheim telde zwaarder dan het belang dat de klager had om kennis te nemen van een rapport dat niet over de klager zelf ging, maar over de betrouwbaarheid een getuige in het arbeidsrechtelijk geschil van de klager en diens voormalige werkgever.

Het onderzoek in de hierboven samengevatte uitspraak gaat ook niet direct over de klaagster zelf. Het is dus begrijpelijk dat het college het beroep op het beroepsgeheim honoreert. Op die manier vindt het college een praktisch evenwicht tussen de meewerkplicht en de vertrouwelijkheid. Dat evenwicht is wel delicaat en de tuchtrechter moet goed uitleggen waarom accountants hun rapporten geheim mogen houden in de tuchtprocedure.

## Deel dit artikel

[f](#) [in](#) [🐦](#) [✉](#)