

# Niet integer bij validatie doofpotonderzoek

Een forensisch accountant verklaart zonder specifiek onderzoek en tegen beter weten in dat de opdrachtgever de aantijgingen van aanbestedingsfraude herhaaldelijk heeft onderzocht en dat het bedrijf terecht concludeert dat de regels niet zijn overtreden.

## Accountantskamer

Zaaknummers:	20/1009 Wtra AK
Datum uitspraak:	12 februari 2021
Oordeel:	grotendeels gegrond →
Maatregel:	tijdelijke doorhaling 3 maanden
Status:	nog niet definitief
Vindplaats:	<a href="#">ECLI:NL:TACAKN:2021:16</a>

*Lex van Almelo*

## Belangrijkste feiten

Twee werknemers van een energiebedrijf, dat onderdeel is van een groep, beklagen zich medio 2013 over een directielid van een Duitse dochter van het bedrijf. Het management van de dochter laat de klacht onderzoeken en neemt maatregelen tegen de manager. Eén van de klagers is echter ontevreden over de afhandeling van de klacht en zoekt het hogerop: hij dient een klacht in bij de groep en bij de externe ombudsman van het energiebedrijf.

Daarin beklaagt hij zich er niet alleen over dat zijn eerdere klacht niet goed is afgehandeld, maar ook dat de Duitse dochter de Code of Conduct van het bedrijf niet heeft nageleefd. Door bilateraal contact te hebben met één van de bidders heeft de dochter namelijk de wet overtreden bij de aanbesteding van de bouw van een nieuwe gasturbinecentrale.

In oktober 2014 oordeelt de ombudsman dat de eerste klacht inderdaad niet naar behoren is afgehandeld en dat de klachtafhandeling onredelijk lang heeft geduurd. Hij velt geen inhoudelijk oordeel over deze klacht. Een lid van het Europese groepsmanagement van het energiebedrijf draagt het internal-auditteam van de Duitse dochter vervolgens op de tweede klacht te onderzoeken.

Eind 2014 concludeert het hoofd van de interne-auditafdeling van de Duitse dochter dat de klacht onvoldoende is onderbouwd. Een jaar later stopt het energiebedrijf het bouwproject en besluit de bestaande centrale te renoveren. Drie maanden later verklaart het bedrijf de twee klagers boventallig, maar het UWV weigert de ontslagvergunning.

Volgens de klokkenluiders moesten zij in opdracht van zijn werkgever bilaterale besprekingen voeren met één van de bidders op het project. In september 2017 geeft een jurist van het energiebedrijf een registeraccountant de opdracht een *'objective investigation'* in te stellen naar de manier waarop de tweede klacht is afgehandeld.

Volgens het – geaccordeerde – onderzoeksvorstel:

- is de indiener van de tweede klacht een *'whistle-blower'*;
- is het doel van de opdracht alle openstaande en resterende kwesties op te lossen, voor zover die er zijn;
- is de scope van de opdracht primair gericht op de gebeurtenissen rond de inkoop en aanbesteding;
- zal de accountant in fase 1 nagaan of het onderzoek door de internal auditor *'voids and flaws'* bevat;
- zal de accountant in fase 2 aanvullend onderzoek doen om de gevolgen van de eventuele *'voids and flaws'* zo mogelijk te verzachten.

In fase 1 spreekt de accountant met de klokkenluider en de jurist van de opdrachtgever. Daarna nodigt de accountant de klokkenluider uit voor een interview, maar de klokkenluider slaat die uitnodiging schriftelijk af. Als later het concept-rapport vrijwel klaar is, biedt de accountant de klokkenluider (nogmaals) de gelegenheid om mee te werken en om te reageren op het concept-rapport. Als de klokkenluider opnieuw weigert, brengt de accountant zijn *'Independent Review'* uit.

Twee jaar later dienen beide klokkenluiders een klacht tegen de accountant in bij de Accountantskamer.

## Klacht

De accountant heeft:

- a. zich niet gericht op waarheidsvinding en is gezien de teksten op de website van het accountantskantoor uitgegaan van partijdigheid, belangenbehartiging en risicobeheersing;
- b. zich niet gehouden aan de Praktijkhandreiking 1112 noch aan het onderzoeksprotocol van zijn kantoor door in de uitnodiging voor het interview niet aan te geven wat zijn opdracht was;
- c. onderzoek gedaan waarbij de uitkomst al lag besloten in de omschrijving van de opdracht;
- d. een subjectieve en onzinnige opdracht aanvaard, omdat een normatief kader ontbreekt;
- e. de misstanden zelf niet onderzocht;
- f. zijn medewerking verleend aan onjuiste publicaties over (de uitkomsten van) zijn onderzoek;
- g. in zijn rapport de feiten selectief gepresenteerd;
- h. de klokkenluider niet gehoord;
- i. onvoldoende aandacht besteed aan de toepasselijke wetgeving, ten onrechte geen externe deskundige ingeschakeld om te onderzoeken of er een vrijstelling bestond voor de openbare aanbestedingsplicht, de vraag of bij de aanbesteding sprake was van ongeoorloofde bevoordeling niet onderzocht en beantwoord en heeft zich in zijn rapport beperkt tot de Duitse wetgeving, terwijl ook andere wetgeving van toepassing is;
- j. ten onrechte geconcludeerd dat de afhandeling van de tweede klacht op bedachtzame wijze heeft plaatsgevonden, terwijl het energiebedrijf nooit heeft gereageerd op de opmerkingen die de klagers plaatsten bij het memo van de internal auditor.

## Oordeel

De klachtonderdelen b, d, f, g, h en i zijn gegrond; de rest van de klacht is ongegrond.

### *Ad a Partijdig uitgangspunt*

Het accountantskantoor biedt op zijn website ondersteuning aan bij 'contractbreuk, een conflict met een externe toezichthouder, een vermeende fraude of een andere integriteitsbreuk, zoals corruptie'. De ondersteuning richt zich volgens de webtekst op 'toedrachtsonderzoek naar het incident, het vaststellen van de relevante feiten, het beperken van schade en/of het helpen voorkomen van vergelijkbare incidenten in de toekomst'.

Volgens de Accountantskamer is dit aanbod niet in strijd met de beroepsregels.

### *Ad b Praktijkhandreiking en onderzoeksprotocol*

Het gaat hier om een persoonsgericht onderzoek volgens de Praktijkhandreiking 1112. In de ogen van de accountant was de klokkenluider weliswaar 'involved individual', maar was diens functioneren, handelen of nalaten geen voorwerp van onderzoek.

Bij de uitnodiging voor het interview heeft de accountant een onderzoeksprotocol meegezonden: 'Procedure bij interviews'. Volgens de Accountantskamer had de accountant de klokkenluider volgens het protocol moeten informeren over de verstrekte opdracht en de onderwerpen die tijdens het interview aan de orde zouden komen. Uit het protocol valt niet op te maken dat deze verplichting alleen van toepassing is op een interview met een persoon in de zin van de Praktijkhandreiking 1112. Bij één van de uitnodigingen geeft de accountant aan dat het interview zich zal richten op 'de jouw bekende gang van zaken vanaf jouw betrokkenheid bij het project'. Daarmee geeft de accountant de genodigde geen informatie over de opdracht en de gespreksonderwerpen tijdens het te houden interview.

Volgens de accountant heeft hij de klokkenluider er tijdens het eerdere gesprek over geïnformeerd. Maar beide klagers spreken dat tegen, terwijl in een brief die de uitgenodigde klokkenluider stuurde naar de bedrijfsjurist staat dat:

- het hem tijdens dat eerdere gesprek hoe langer hoe meer duidelijk werd dat "dit opnieuw een onderzoek voor de Bühne zou worden";
- het hem "hoe langer hoe minder" duidelijk werd dat dit onderzoek zich zou richten op de misstanden zelf.

De klokkenluider twijfelde dus aan de zin van het onderzoek en wist tot op zekere hoogte dat het zich niet zou richten op de misstanden die hij aan de kaak wilde stellen. Uit de brief blijkt niet dat hij wist wat de verstrekte opdracht wél was, noch wat de gespreksonderwerpen voor het interview waren.

De accountant heeft op de zitting gezegd dat hij deze brief destijds niet heeft opgevraagd en gelezen. In een e-mail aan de bedrijfsjurist wijst de accountant echter wel op de brief, om aan te geven waarom de klokkenluider de uitnodiging voor het interview heeft afgewezen. Volgens de Accountantskamer had de accountant de brief of de inhoud daarvan moeten lezen, omdat hij daardoor:

- een idee zou krijgen waarom de klokkenluider de uitnodiging afsloeg;
- had kunnen vaststellen of hij de klokkenluider alsnog (schriftelijk) moest informeren over de gespreksonderwerpen.

De accountant kon er niet van uitgaan dat de klokkenluider bij zijn weigering zou blijven. Daar komt bij dat deze *'involved individual'* een belangrijke informatiebron was.

#### *Ad c Open opdracht*

In het rapport staat *"The essence of this assignment was a review of an internal investigative process, resulting in a report that enables the Board to understand that the internal investigation has been executed thoughtfully"*. Een redelijke uitleg van dit citaat leidt niet tot de conclusie dat de opdracht moest uitwijzen dat het interne onderzoek *'thoughtfully'* was uitgevoerd, maar óf...

#### *Ad d Vaag toetsingskader*

Een vakbekwaam en zorgvuldig accountant had helder uiteen moeten zetten welk normatief kader hij hanteerde om te beoordelen of de tweede klacht naar behoren was afgehandeld, zie ook [deze uitspraak](#). De accountant is nagegaan of dit *'thoughtfully'* is gebeurd. Die term levert echter geen helder toetsingskader op, omdat ook een onvolledig en/of onzorgvuldig onderzoek best bedachtzaam kan zijn uitgevoerd. Verder blijkt niet uit het rapport welke norm is gehanteerd om vast te stellen wanneer sprake is van *'open ends and remaining issues'* en wat de accountant precies verstaat onder *'voids and flaws'*.

Deze vaagheid is des te erger nu de accountant in zijn rapport zelf schreef dat het bij gebrek aan een onderzoeks- en reviewprotocol onmogelijk was het onderzoek naar de afhandeling van de onderhavige klachten te toetsen aan een duidelijke norm. Dat was een extra reden om na te gaan welk (helder geformuleerd) toetsingskader hij zelf moest hanteren. Nu ontbreekt een helder normatief toetsingskader voor zijn opdracht.

#### *Ad e Onderzoek misstanden*

De klagers hebben niet aannemelijk gemaakt dat de accountant de misstanden zelf moest onderzoeken.

#### *Ad f Misleidende informatie*

Naar aanleiding van nieuwsberichten over de veronderstelde overtreding van de aanbestedingswetgeving heeft het energiebedrijf begin 2019 op zijn websites gepubliceerd dat:

- het bedrijf op basis van meerdere onderzoeken van onder andere de interne-auditafdeling heeft geconcludeerd dat zulke overtredingen zich niet hebben voorgedaan;
- de resultaten en kwaliteit van deze onderzoeken zijn gevalideerd door een gerenommeerd onafhankelijk accountantskantoor.

De Accountantskamer meent dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde, die van deze verklaring kennis neemt, maar die niet bekend is met de onderzoeksopdracht, op grond van de publicaties zal aannemen dat er geen sprake is geweest van strafbare feiten en dat de accountant deze conclusie heeft gevalideerd.

De vraag of de aanbestedingswetgeving al dan niet is overtreden, heeft de accountant echter niet onderzocht, omdat dit buiten de opdracht viel. Zijn validatie betrof slechts een review van de klachtafhandeling en dat is heel iets anders dan de conclusie valideren dat geen inbreuk op de aanbestedingswetgeving is gemaakt. De Accountantskamer vindt dit extra verwijtbaar omdat de accountant op de zitting heeft verklaard dat de besprekingen met de bieder over het project niet waren toegestaan. In de visie van de accountant hebben de *'violations of law'* zich dus wel degelijk voorgedaan.

Op grond integriteitsbeginsel had de accountant niet akkoord mogen gaan met de tekst van de verklaringen, omdat die de lezer op het verkeerde been zetten. Hij had zich moeten distantiëren van deze misleidende informatie. De conclusie dat een klacht behoorlijk is afgehandeld betekent nog niet dat de klacht ook inhoudelijk juist is beoordeeld. Om misverstanden te voorkomen moet een accountant dan duidelijk tot uiting brengen dat hij zich niet uitlaat over de inhoudelijke beoordeling van de klacht.

#### *Ad g en i Negatief oordeel ingeslikt*

Volgens de klokkenluiders heeft de accountant hieraan geen aandacht besteed en ook allerlei andere feiten en wetgeving genegeerd. Zo negeert hij dat in het memo van de internal auditor in Duitsland staat dat:

- het overleg met de bieder ging over hun ideeën over een nieuw ontwerp voor een kleine gasturbine als onderdeel van een strategische alliantie tussen beide bedrijven;
- de bieder gedurende de onderhandelingen als exclusieve inschrijver wil worden aangemerkt voor het project;
- het bestuur van het energiebedrijf BU Projects heeft opgedragen om aanvullende mogelijkheden te verkennen voor de kleine gasturbine.

De accountant heeft wel in zijn rapport geschreven dat een interne auditor van de Duitse dochter destijds aan het *'legal department'* van de Duitse tak van het energiebedrijf heeft gevraagd of de bilateraaltjes met de inschrijver problematisch waren. De bedrijfsjuristen menen dat die niet in strijd waren met de formele wetgeving in Duitsland. Volgens zijn rapport heeft de accountant geen verder onderzoek gedaan op dit punt, maar de conclusie van de interne auditor wel bedachtzaam genoemd.

De Accountantskamer vindt de conclusie dat de klacht over de bilateraaltjes naar behoren is afgehandeld onjuist. Alleen al omdat de accountant op de zitting zelf heeft gezegd dat de gesprekken niet waren toegestaan. Van de interne-auditafdeling kreeg hij te horen dat de gesprekken geoorloofd waren, maar hij heeft blijkbaar zelf vastgesteld dat die besprekingen niet toelaatbaar waren. Niettemin heeft hij geconcludeerd dat de klacht naar behoren was afgehandeld en dat hij geen noodzaak zag voor aanvullende onderzoekswerkzaamheden.

De accountant had echter moeten rapporteren dat:

- de interne-auditafdeling op dit onderdeel niet had kunnen concluderen dat de klachten onvoldoende zijn onderbouwd om te oordelen dat er geen bewijs was voor overtreding van de aanbestedingsregels;
- de klacht volgens hem op dit punt dus niet naar behoren was afgehandeld;
- fase 2 van zijn onderzoek dus nodig was.

In het licht van de opdracht was zijn oordeel over de overtreding van de aanbestedingswetgeving belangrijk. Hij heeft dat oordeel ten onrechte achtergehouden en niet vermeld in zijn rapport, terwijl hij eerlijk en oprecht moest optreden en dus geen relevante informatie mocht verzwijgen. De accountant heeft aldus in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit.

De accountant had de opdracht moeten weigeren. Omdat hij wist dat de besprekingen onwettig waren, was de beperking van de onderzoeksopdracht tot de afhandeling van de klacht een mogelijke bedreiging voor zijn objectiviteit. Om die bedreiging weg te nemen, had hij in elk geval moeten overleggen met de bedrijfsjurist/opdrachtgever. Hij is zich echter niet bewust geweest van deze bedreiging, laat staan dat hij een toereikende maatregel heeft getroffen. Over deze schending is echter niet geklaagd; daarom heeft die geen invloed op de hoogte van de maatregel.

#### *Ad h Hoor en wederhoor*

De accountant schrijft in de opdrachtbrief dat hij het concept-rapport eerst zal voorleggen aan de klokkenluider voordat hij de definitieve versie uitbrengt. Uiteindelijk wordt niet de accountant maar de bedrijfsjurist de klokkenluider uit om het concept te bespreken. Dat hebben de accountant en de jurist zo afgesproken, omdat de klokkenluider na het eerste gesprek in september alleen inhoudelijk had gereageerd aan de jurist en niet aan de accountant.

Deze route wijkt ten onrechte af van de opdrachtbevestiging. Dat is extra ernstig, omdat de accountant zelf heeft verklaard dat de klokkenluider een zeer belangrijke bron van informatie was en deze tot dan geen medewerking had verleend aan het onderzoek. De accountant kon niet bij voorbaat aannemen dat de klokkenluider geen kennis wilde nemen van het concept-rapport en dit niet wilde bespreken.

#### *Ad j Commentaar op memo*

Volgens de klokkenluiders heeft de accountant ten onrechte geconcludeerd dat de klachtafhandeling bedachtzaam is verlopen, terwijl het energiebedrijf nooit heeft gereageerd op hun opmerkingen bij het memo van de interne auditor.

Dit verwijt is ongegrond, omdat de onderzoeksperiode volgens de opdrachtbrief liep tot en met de datum van het memo, terwijl het commentaar veel later kwam.

## **Maatregel**

Tijdelijke doorhaling voor drie maanden.

Hoewel de accountant wist dat de besprekingen met de inschrijver tijdens de aanbestedingsprocedure niet waren toegestaan, heeft hij in zijn rapport geschreven dat de conclusie over de geoorloofdheid in orde was en er geen

aanvullend onderzoek nodig was. Daarmee heeft hij de lezer van het rapport op het verkeerde been gezet. Hij had dit kunnen en moeten voorzien.

Dit bezwaar kleeft ook aan de verklaringen die het energiebedrijf op zijn website heeft gezet en waarvan de accountant ten onrechte geen afstand heeft genomen.

De accountant heeft zijn rapport de titel 'Independent Review' meegegeven, maar heeft het onderzoek niet onafhankelijk uitgevoerd. Hij heeft laten gebeuren dat de opdrachtgever zijn rapport heeft gebruikt om te schrijven dat de wet niet was overtreden, terwijl de accountant beter wist.

Tot op zekere hoogte weegt mee dat de accountant is gewaarschuwd wegens een ander onderzoeksrapport.

## **Annotatie Lex van Almelo**

Twee werknemers van een energiebedrijf beklagen zich over het gedrag van een manager van een Duitse dochteronderneming en menen dat er tijdens de aanbesteding van de bouw van een nieuwe gasturbinecentrale ongeoorloofde contacten zijn geweest met één van de inschrijvers. De externe ombudsman van het energiebedrijf oordeelt dat laatstgenoemde aantijging onvoldoende is gesubstantieerd. Daarna doet de interne-auditafdeling van de Duitse onderneming onderzoek en concludeert dat er niets ontoelaatbaars is gebeurd. Het energiebedrijf probeert de twee klokkenluiders vervolgens als 'boventalig' te ontslaan, maar het UWV steekt daar een stokje voor.

Het energiebedrijf geeft een registeraccountant de opdracht de klachtafhandeling en de conclusie van de interne auditor te valideren: is de klacht *'thoughtfully'* (bedachtzaam) afgehandeld? De accountant meent van wel. Ook de conclusie dat de aanbestedingsregels niet zijn overtreden, vindt hij juist, zonder dat inhoudelijk te hebben onderzocht. Het energiebedrijf schrijft op de website dat uit intern onderzoek geen bewijs naar boven is gekomen voor overtredingen van de aanbestedingsregels. Het voegt eraan toe dat een onafhankelijk gerenommeerd accountantskantoor heeft verklaard dat die conclusie correct is.

De Accountantskamer knoopt de accountant vooral op aan wat hij op de zitting heeft gezegd, in aanwezigheid van zijn advocaten, namelijk dat hij wist dat gesprekken van de aanbesteder met de inschrijver ongeoorloofd waren. Die wetenschap had verschillende gevolgen moeten hebben. Om te beginnen had hij de opdracht niet moeten aanvaarden, omdat die zich beperkte tot de behandeling van de klacht en de inhoudelijk juiste beoordeling van de klacht buiten de scope liet. Deze beperking was een bedreiging voor zijn objectiviteit.

Vervolgens was het niet integer om te zeggen dat ook de conclusie van de klachtafhandeling in orde was en nader onderzoek dus niet meer nodig. Het achterhouden van zijn oordeel was hier niet eerlijk en niet oprecht. Bovendien had hij afstand moeten nemen van de webtekst waarin stond dat de conclusie van geen bewijs voor wetsovertredingen correct was.

De werkwijze van de accountant deugt op meer punten niet. Zo is het toetsingskader zo vaag dat volstrekt onduidelijk blijft waarom de accountant zich achter de klachtafhandeling schaaft. Als hij de klager uitnodigt voor een interview schrijft hij niet wat de onderzoeksopdracht inhoudt en waarover ze het zullen gaan hebben.

De accountant hoort de klokkenluider uiteindelijk niet, in weerwil van de Praktijkhandreiking persoonsgerichte onderzoeken en zijn eigen interviewprotocol. Volgens de accountant was de Praktijkhandreiking niet van toepassing, omdat het niet ging om het handelen van de klokkenluider. Hij noemde die echter wel een *'involved person'* en een zeer belangrijke bron. Om die reden had hij had zich ook moeten houden aan het toegezegde wederhoor. Dat de klokkenluider eerder niet met hem wilde meewerken, was geen reden om van die toezegging af te wijken en het wederhoor over te laten aan de jurist van de opdrachtgever.

De accountant moest volgens de opdracht het memo van de internal auditor over de klacht tegen het licht houden, maar mocht het commentaar daarop van de klokkenluiders negeren, zegt de Accountantskamer. Reden: dat commentaar kwam ruim na afloop van de onderzoeksperiode. Met zo'n redenering is de waarheidsvinding niet gediend, lijkt mij. Bij de goedkeuring van de jaarrekening moet een accountant rekening houden met belangrijke gebeurtenissen na de balansdatum. En de Accountantskamer onderstreept zelf het belang om de klokkenluider wederhoor te bieden.

De tuchtrechter schiet het werk van de forensisch accountant vrijwel volledig aan flarden en legt een zware sanctie op. Bij de gekozen maatregel is het van belang - 'zij het minder' - dat de accountant in 2017 een waarschuwing kreeg voor een onderzoeksrapport. Ik heb uit diverse hoeken vernomen dat de Accountantskamer hiermee 'recidive' bestraft. Ik vraag mij af of dat zo is. Bij de waarschuwing ging het voornamelijk om andere tekortkomingen. Als de Accountantskamer tuchtrechtelijke antecedenten meeweegt, pleegt hij zich fermier uit te drukken dan 'zij het minder' en pleegt het ook te gaan om meer dan één waarschuwing. Ik zou de accountant dan ook niet willen wegzetten als recidivist.

Misschien speelt bij mijn oordeel mee dat de accountant herhaaldelijk heeft gepubliceerd over de *best practices* voor feitenonderzoek en ik intensief betrokken was bij één van zijn publicaties. Daarom twijfel ik er niet aan dat hij weet hoe het hoort. Waarom het dan toch zo kon misgaan? Misschien omdat de banden met de opdrachtgever te nauw

waren.

Een paar uur nadat de Accountantskamer de uitspraak deed, schreef de accountant op LinkedIn dat de tuchtrechter een deel van de feiten heeft genegeerd. Wellicht komen die aan de orde in hoger beroep.

### **Deel dit artikel**

**f in**  