

Uitspraken 2005

De volledige teksten van de uitspraken van de Raad van Tucht en het College van Beroep voor het bedrijfsleven zijn tegen kopieerkosten te bestellen bij de NIVRA-bibliotheek, fax 020-3010321, e-mail bibliotheek@nivra.nl. U kunt zich ook abonneren op de uitgave Jurisprudentie Tuchtrechtspraak door schriftelijke opgave aan de abonnementenadministratie van het NIVRA. De geanonimiseerde volledige teksten van de in 'de Accountant' gepubliceerde uitspraken worden dan, evenals de volledige teksten van de niet-gepubliceerde samenvattingen, automatisch toegezonden. Abonnementen kunnen elke maand ingaan. De abonnementsprijs bedraagt € 57 voor een periode van twaalf maanden. Niet gepubliceerde samenvattingen van de uitspraken kunt u vinden op www.nivra.nl.

47 Raad van Tucht Amsterdam en College van Beroep voor het bedrijfsleven - JT 2005-47

Deugdelijke grondslag, doelmatigheidsoordeel, forensische accountants, hoor en wederhoor, interim audit, onregelmatigheden, opdrachtbevestiging, RAC 920, sfeer van verdachtmakingen

Het bestuur van de stichting DEF heeft op 9 januari 2000 met klager, de stichting ABC, een managementovereenkomst gesloten. In deze overeenkomst werd bepaald dat twee door ABC aan te wijzen personen, te weten A en B (klagers), de directie zouden gaan voeren. Medio 2001 ontstonden bij het bestuur van DEF twijfels omtrent het functioneren van klagers A en B. Op 5 december 2001 werd XYZ Accountants benaderd door het bestuur van DEF voor een audit-opdracht. Men gaf daarbij te kennen dat men kampte met financiële problemen en onduidelijkheden, die men eerst onderzocht wenste te hebben, alvorens de audit-opdracht definitief te verstrekken. XYZ heeft DEF daarop medegedeeld dat dergelijke onderzoeken worden verricht door of in samenwerking met XYZ Forensic Services. Op 6 december 2001 hebben de betrokken registeraccountants X en Y gesproken met het bestuur van DEF. Het bestuur heeft in dit gesprek de problemen uitgelegd en toegelicht wat de aanleiding voor het onderzoek was.

Aan XYZ Forensic Services is opdracht gegeven onderzoek te verrichten naar het door de directie van DEF gevoerde financiële beheer, alsmede om de actuele financiële positie van DEF nader te beoordelen. Vervolgens heeft het bestuur buiten tegenwoordigheid van betrokkenen gesproken met klagers, waarbij klagers een door het bestuur opgestelde verklaring hebben ondertekend ten betuige van hun instemming daarmee. Voormelde verklaring (in de vorm van een brief van het bestuur aan klagers) houdt onder andere het volgende in: *Het bestuur zal een registeraccountant aanwijzen voor de controle van de jaarrekening van DEF. Deze accountant zal starten met een interim audit op de boekhouding van DEF en de bevindingen aan het bestuur rapporteren. Hiermee wordt bereikt dat bestuur en directie met een schone lei de rest van het project kan worden voortgezet. Mochten uit deze audit ernstige onregelmatigheden voortkomen, zulks ter beoordeling aan het bestuur, dan zullen alsnog vergaande maatregelen moeten worden genomen.* Op 17 december 2001 hebben interviews plaatsgevonden van XYZ met klager A en met F, die door klagers als directiemedewerker was ingeschakeld bij de uitvoering van de aan ABC gegeven opdracht. Op 24 januari 2002 heeft Y het definitieve rapport uitgebracht, waarin de reactie van klagers grotendeels was verwerkt. Bovendien was deze reactie volledig als bijlage bij het rapport gevoegd. In het definitieve rapport ontbrak de - wel in het conceptrapport vermelde - onderzoeksoopdracht. Ten opzichte van het conceptrapport is een hoofdstuk inzake de financiële positie van DEF toegevoegd.

De klacht luidt - samengevat weergegeven - als volgt.

- a. Betrokkenen hebben bewust een opdracht aanvaard die niet in overeenstemming was met die welke was vastgelegd in een gezamenlijke verklaring van het bestuur en de directie van DEF.
- b. Betrokkenen hebben daarbij het voorschrift van paragraaf 9 van de Richtlijn voor Accountantscontrole 920 veronachtzaamd.
- c. Y heeft gedurende het onderzoek mededelingen aan het bestuur gedaan over bevindingen waarvoor hij geen deugdelijke grondslag kon hebben.
- d. Y heeft de procedure van hoor en wederhoor niet toegepast met betrekking tot enkele onderwerpen waarover hij heeft gerapporteerd.
- e. Y heeft geen deugdelijke grondslag voor zijn rapport gehad.
- f. Het rapport van Y ademt de sfeer van een lijst van verdachtmakingen.

Met betrekking tot de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Raad van Tucht als volgt. De raad acht aannemelijk dat zowel klagers als betrokkenen op 6 december 2001 hebben begrepen dat de door betrokkenen uit te voeren 'interim audit' onder meer betrekking zou hebben op het financiële beheer door de directie en dat daarbij onder meer gelet zou (kunnen) worden op (eventuele) onregelmatigheden. Hoewel in de gemeenschappelijke verklaring van 6 december 2001 sprake is van een op de 'accountantscontrole' vooruitlopende 'interim audit' kan, gelet op de verwijzing naar

(de mogelijke vaststelling van) 'ernstige onregelmatigheden' bij klagers redelijkerwijs niet de indruk zijn gewekt dat de uit te voeren 'interim audit' beperkt zou blijven tot - wat zij in het klaagschrift hebben aangeduid als - een 'normale controle-opdracht'. In het midden kan hierbij blijven of betrokkenen zich op 6 december 2001 expliciet aan klagers bekend hebben gemaakt als 'forensische accountants'. Nu het onderzoek van meet af aan - mede - was gericht op de - mogelijke - constatering van onregelmatigheden, mist het onder a genoemde klachtonderdeel deugdelijke grond. Voorzover dit klachtonderdeel inhoudt dat klagers geen onderwerp hadden mogen zijn van een als 'forensisch' te karakteriseren onderzoek, faalt de klacht ook in zoverre. Voor alle partijen was duidelijk dat sprake was van een crisissituatie, waarin directie en (een deel van het) bestuur tegenover elkaar stonden. Voorts is niet gesteld of gebleken dat het bestuur niet voldoende aanleiding had voor een onderzoek waarbij mogelijke onregelmatigheden aan de orde zouden komen. De raad merkt hierbij nog op dat het 'forensische' karakter van een onderzoek niets afdoet aan de aan een onderzoek door een accountant te stellen eisen, zoals die onder meer voortvloeien uit de GBR-1994 en de eventueel toepasselijke richtlijnen. Wat klachtonderdeel b betreft, stelt de raad voorop dat betrokkenen met juistheid aanvoeren dat de onderzoeksopdracht is aan te merken als een 'opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'. Daarop is inderdaad Richtlijn 920 voor de Accountantscontrole (hierna: RAC 920) van toepassing. Paragraaf 9 van RAC 920 houdt in: *De accountant dient er zeker van te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de huishouding en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht.* Paragraaf 11 van RAC 920 houdt, voorzover hier van belang, in: *Het is zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. (...) met de opdrachtbevestiging (wordt) beoogd misverstanden over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht (...) en de wijze van rapportering voorkomen.* Vaststaat dat betrokkenen hun feitelijke onderzoekswerkzaamheden zijn aangevangen zonder vooraf te zorgen voor een éénduidige

schriftelijke vastlegging van de door hen aanvaarde opdracht. Bovendien hebben betrokkenen geen bevredigende verklaring kunnen geven voor het ontbreken van een opdrachtomschrijving in het (definitieve) rapport, waar deze in het conceptrapport wel was opgenomen. Nu evenwel - gelet op hetgeen hiervoor is overwogen - niet kan worden gezegd dat klagers in redelijkheid de inhoud van de opdracht hebben kunnen misverstaan, en de belangen van klagers ook overigens niet in het gedrang zijn gekomen door het - aanvankelijk, en in het definitieve rapport - ontbreken van een expliciete schriftelijke vastlegging van de opdracht, is te dezen geen plaats voor een ernstig verwijt. Klachtonderdeel c houdt in dat Y nog gedurende het onderzoek mededelingen heeft gedaan aan het bestuur zonder dat hij daarvoor een deugdelijke grondslag kon hebben. Deze klacht berust (uitsluitend) op de stelling dat Y nog geen (volledig) hoor en wederhoor had toegepast alvorens hij (mondeling) mededelingen deed aan het bestuur op 13, respectievelijk 20 december 2001. Vast is komen te staan dat Y op 13 december 2001 het bestuur heeft geïnformeerd over de voortgang van het onderzoek en dat hij daarbij verslag heeft gedaan van bevindingen uit het administratief onderzoek, waarbij hij stukken, waaronder kopieën uit de administratie, heeft overgelegd. Dit kan naar het oordeel van de raad niet anders worden uitgelegd dan als een tussenrapportage aan het bestuur. Nu het hierbij niet louter ging om 'kale' feiten doch - mede - om voor meer dan één uitleg vatbare handelingen van klagers, en Y ten aanzien van de desbetreffende bevindingen - nog - geen wederhoor had toegepast, miste hij voor die mededelingen deugdelijke grondslag. In zoverre heeft Y in strijd gehandeld met artikel 11 GBR. Zulks zou anders kunnen zijn indien zwaarwegende belangen meebrachten dat de mededelingen onverwijld dienden te worden gedaan, doch van zulke zwaarwegende belangen is geenszins gebleken. Nu het bestuur aan de tussenrapportage geen gevolgen heeft verbonden en Y kort nadien klagers in de gelegenheid heeft gesteld te reageren op het conceptrapport waarin dezelfde bevindingen waren opgenomen, kan evenwel niet worden gesproken van een ernstige aantasting van de belangen van klagers. Zulks heft de onzorgvuldigheid van de gedraging van Y niet op maar vermindert wel de verwijtbaarheid ervan. Klachtonderdeel d, dat inhoudt dat geen hoor en wederhoor is toegepast ten aanzien van bepaalde onderwerpen in het (definitieve) rap-

port, is terecht voorzover het daarbij gaat over het eventueel dubbel declareren van onkosten. In het totaal van de bevindingen gaat het hier overigens om een punt van ondergeschikte betekenis, zodat ook hier niet sprake is van een ernstig verwijt. Klachtonderdeel e, dat inhoudt dat Y geen deugdelijke grondslag voor zijn rapport heeft gehad, is grotendeels ongegrond. De raad is van oordeel dat het rapport in grote lijnen op evenwichtige en gefundeerde wijze conclusies aan feitelijke vaststellingen verbindt. Van belang is in dit verband dat waar nodig het voorlopige karakter van de conclusies uitdrukkelijk is vermeld. Voor de doelmatigheidsoordelen ten aanzien van de inschakeling en de (wijze van) beloning van directiemedewerker F had betrokkene Y evenwel onvoldoende feitelijke grondslag. Betrokkene Y had zich (meer) rekenschap moeten geven van de ter zake gemaakte afspraken en de daaruit voortvloeiende bevoegdheden van de directie. In zoverre is dan ook klachtonderdeel e gegrond. Ook op het punt van de haar c.q. lease van inventaris is betrokkene Y zonder voldoende feitelijke grondslag tot een doelmatigheidsoordeel gekomen. Hij had zich op dit punt verder moeten verdiepen in de afspraken die aan de keuze om de desbetreffende zaken in eigendom te verwerven, ten grondslag lagen. Ook in zoverre is klachtonderdeel e gegrond. Het rapport is op de hiervoor genoemde punten onevenwichtig. Deze onevenwichtigheden zijn evenwel volstrekt onvoldoende om tot het oordeel te komen dat, zoals klagers stellen, zij door de opdracht en het rapport onnodig in moeilijkheden zijn gebracht en dat Y klagers bewust en zonder reden verdacht heeft gemaakt. Ook overigens missen deze stellingen feitelijke grondslag. De raad vermag met name niet in te zien wat klachtwaardig is aan het gebruik van het woord 'onregelmatigheden' voor dubbele betalingen van facturen, zulks ongeacht wat de oorzaak van die dubbele betalingen is geweest en ongeacht de vraag of de directie inmiddels de onjuistheid van die dubbele betalingen had erkend. Klachtonderdeel f, inhoudende dat het rapport een 'lange lijst van verdachtmakingen is', althans dat sprake is van onnodige verdachtmakingen, mist feitelijke grondslag. Het rapport is op een enkel onderdeel na objectief van inhoud en toonzetting. Aan het woord 'onregelmatigheden' behoeft niet een zo vergaand negatieve strekking te worden toegekend als kennelijk door klagers wordt gedaan. De raad verklaart de klacht tegen X en Y gegrond in voege als hiervoor omschreven ►

maar legt geen maatregel op. De raad verklaart de klacht voor het overige gegrond.

Klager is tegen de uitspraak in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. De raad van tucht heeft klachtonderdeel e, inhoudende dat Y geen deugdelijke grondslag had voor zijn rapport, gedeeltelijk gegrond en gedeeltelijk ongegrond verklaard. Het college onderschrijft het oordeel van de raad dat de in het rapport gemaakte opmerking, inhoudende dat het onderhoud van het computernetwerk en de kantoorinventaris vrijwel geheel door één leverancier zijn verricht, in het licht van het uit het directiereglement blijkende 'meerovertellenbeleid' niet lichtvaardig of irrelevant is en verwerpt de hierop betrekking hebbende grief van ABC c.s. Vervolgens staat ter beoordeling de grief van Y, voorzover deze is gericht tegen de gedeeltelijke gegrondverklaring van klachtonderdeel e. Dit onderdeel van de grief van Y treft doel, waartoe het volgende wordt overwogen. In het rapport van 24 januari 2002 is uitdrukkelijk vermeld dat de inhuur van medewerkers in overeenstemming is met het directiereglement, waaruit blijkt dat de directie wel medewerkers mag inhuren maar niet in dienst van DEF mag nemen. Anders dan de raad in de bestreden tuchtbeslissing heeft overwogen, heeft Y zich derhalve rekenschap gegeven van de terzake gemaakte afspraken en de daaruit voortvloeiende bevoegdheden van de directie. Uit het rapport blijkt dat Y geen opmerkingen heeft gemaakt over de inhuur als zodanig, maar dat hij vraagtekens heeft geplaatst bij het feit dat de inhuur van F door DEF heeft plaatsgevonden door tussenkomst van twee vennootschappen en het daaraan verbonden kostenaspect. Niet is gebleken dat de desbetreffende bevindingen feitelijk onjuist zijn. Het door de raad gemaakte verwijt dat Y zonder voldoende feitelijke grondslag een doelmatigheidsoordeel heeft geveld over de huur dan wel lease van inventaris ontbeert feitelijke grondslag. Het rapport bevat op dit punt geen doelmatigheidsoordeel, maar een opgeworpen vraagpunt, waarnaar blijkens het rapport geen verder onderzoek is verricht. Niet is gebleken dat het opwerpen van deze vraag berust op ondeugdelijk onderzoek of dat de vraag irrelevant zou zijn.

Meer in algemene zin overweegt het college

dat geen gedragsregel zich ertegen verzet dat een accountant, indien hij daarvoor deugdelijke grondslag heeft, een oordeel geeft of een vraag opwerpt over de doelmatigheid van het door de onderzochte huishouding gevoerde

financieel beheer, mits zulks de perken van de aan hem verstrekte opdracht niet te buiten gaat. In hetgeen ABC c.s. in beroep hebben aangevoerd, ziet het college geen grond voor het oordeel dat Y zich in dit opzicht niet heeft

Annotatie bij JT 2005-47

In deze zaak is over een groot aantal aspecten geklaagd. Desondanks hebben klagers noch in eerste aanleg, noch in beroep goede punten gescoord. Er is dan ook geen maatregel opgelegd. Dit laat onverlet dat zowel de uitspraak van de Raad van Tucht als die van het College van Beroep voor het bedrijfsleven een aantal belangwekkende passages bevat; het gaat hier overigens om een forensisch onderzoek. Zo wordt door de rechtscolleges benadrukt dat de opdrachtschrijving in rapportages dient te worden opgenomen. Maar ook in gespreksverslagen van de afgenomen interviews.

Een tweede te bespreken punt ziet op de toepassing van hoor en wederhoor teneinde een deugdelijke grondslag voor mededelingen te verkrijgen, ook indien dit een *tussenrapportage* betreft. Uit bijgaande samenvatting blijkt dat het in casu in de tussenrapportage niet louter ging om 'kale feiten' - zoals de betrokken accountant had gesteld - doch mede 'om voor meer dan één uitleg vatbare handelingen van klagers, en Y (MP: de betrokken accountant) ten aanzien van de desbetreffende bevindingen - nog - geen wederhoor had toegepast'. Daardoor miste hij voor die bevindingen, aldus de raad, deugdelijke grondslag en is gehandeld in strijd met artikel 11 GBR. Van belang is dat de raad daar een (algemene) overweging aan toevoegt, namelijk dat 'zulks anders zou kunnen zijn indien zwaarwegende belangen meebrachten dat de mededelingen onverwijld dienden te worden gedaan'. Jammer is dat de raad geen voorbeelden geeft van acceptabele 'zwaarwegende belangen'. Te denken valt wellicht aan situaties waarin bewijsmateriaal kan worden weggemaakt of vernietigd dan wel gevallen waarin collusie kan optreden. Het college geeft - blijkens de volledige uitspraak - enige helderheid over de aard van de mededelingen in de tussenrapportage, namelijk door te stellen: 'van belang is slechts dat zonder gebleken noodzaak voortijdig eenzijdig negatieve mededelingen zijn gedaan die de positie van [klagers] ernstig konden schaden'. Een interessante zinsnede omdat het doen van 'voortijdig eenzijdig negatieve mededelingen' ook vraagtekens zou kunnen oproepen over gedragsregels zoals onpartijdigheid (artikel 9 GBR) en onafhankelijkheid (artikel 24 GBR). Overigens komen zowel raad als college tot het oordeel dat de *eindrappor-* tage objectief van inhoud en toonzetting is.

Onbegrijpelijk voor mij is de volgende in de samenvatting weergegeven overweging van de Raad van Tucht: 'Nu het bestuur (MP: de opdrachtgever) aan de tussenrapportage geen gevolgen heeft verbonden en Y kort nadien de klagers in de gelegenheid heeft gesteld te reageren op het conceptrapport waarin dezelfde bevindingen waren opgenomen, kan evenwel niet worden gesproken van een ernstige aantasting van de belangen van klagers. Zulks heft de onzorgvuldigheid van de gedraging van Y niet op maar vermindert wel de verwijtbaarheid ervan.' De onbegrijpelijkheid zit hem in het eerste deel van het citaat: de raad acht het bij de beoordeling van de deugdelijke grondslag ten aanzien van een mededeling kennelijk van belang of een opdrachtgever al dan niet gevolgen blijkt te verbinden aan een rapportage. Dat nu lijkt mij volstrekt onjuist en te zeer van toeval afhangen. Ik kan de overweging slechts dan begrijpen indien de accountant de opdrachtgever expliciet verzoekt (nog) geen gevolgen aan de (tussen) rapportage te verbinden. Daarnaast is het vaste jurisprudentie dat zorgvuldigheid met betrekking tot een accountantsrapportage dient te worden betracht indien deze een rol 'zou kunnen gaan spelen in een juridische procedure'. Ofwel niet het feit of de rapportage een rol *heeft gespeeld* is relevant, maar het feit dat het een rol *zou kunnen spelen*.

Marcel Pheijffer

gehouden aan de hem verstrekte opdracht. Het college verklaart het beroep gegrond en vernietigt de bestreden tuchtbeslissing, voorzover daarbij het klachtonderdeel e gegrond is verklaard.

AWB 03/629 03/643 LJN AR 4938

48 Raad van Tucht Den Haag en College van Beroep voor het bedrijfsleven - JT 2005-48

Comptabiliteitsvoorschriften, deugdelijke grondslag artikel 11, goedkeurende accountantsverklaring kasstelsel, Provinciewet, rechtmatigheid, schriftelijke berisping, treasury

Betrokkene A is als vennoot en betrokkene B als medewerker verbonden aan XYZ Accountants. Sedert 1984 heeft XYZ van de provincie Zuid-Holland opdracht gehad tot het controleren van de jaarlijkse rekening van de provincie. Betrokkenen hebben voor de jaren 1995 tot en met 1998 namens XYZ uitvoering gegeven aan de controleopdracht. Zij hebben daaromtrent telkenjare verslag uitgebracht. Betrokkenen hebben voor elk van de desbetreffende jaren een goedkeurende verklaring gegeven. In jaarlijkse managementletters aan Gedeputeerde Staten hebben betrokkenen nader bericht over de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Onderdeel van de gecontroleerde jaarrekeningen betrof de zogenaamde *treasury* van de provincie. De *treasury* heeft tweërlei functie. De eerste is de zorg voor de (dagelijkse) liquiditeitspositie van de provincie. De tweede is het opnemen en vervolgens uitzetten van gelden op de geldmarkt teneinde hierop een positieve marge te kunnen realiseren. De laatstgenoemde activiteit van de *treasury* berust op een in 1988 door Provinciale Staten genomen besluit. Op 24 oktober 1995 hebben Gedeputeerde Staten besloten dat als onderdeel van deze activiteit gebruik wordt gemaakt van risicoloze intensiveringsinstrumenten op de geldmarkt. In de uitvoering van dit beleid zijn door de provincie vanaf 1995 geldleningen verstrekt aan ondernemingen. Dit wordt wel intensieve *treasury* genoemd. In 1999 is gebleken dat aard, omvang en duur van een aantal van de door de *treasury* uitgevoerde geldmarkttransacties vielen buiten de door Gedeputeerde Staten gegeven normen en instructies.

De klacht valt in drie onderdelen uiteen:

- a. De controle van de jaarrekeningen over de jaren 1995 tot en met 1998 is fundamenteel ondeugdelijk uitgevoerd.
- b. Betrokkenen hebben hun taak ten aanzien van de rechtmatigheid van de jaarrekeningen 1995 en 1998 onvoldoende vervuld.
- c. Betrokkenen zijn, gelet op artikel 11 GBR-1994 en de richtlijnen voor de accountantscontrole, te kort geschoten in de signalering van belangrijke gebreken in de inrichting van het geldelijke beheer en de boekhouding.

Naar het oordeel van de raad hebben betrokkenen er terecht op gewezen dat de intensieve *treasury* een onderdeel vormde van de te controleren verantwoording en niet als afzonderlijke activiteit gecontroleerd is. Het desbetreffende onderdeel van de rekening is echter van materieel belang. Uit de door partijen verstrekte cijfers blijkt dat de opgenomen en uitgezette gelden omstreeks een derde deel uitmaakten van de balanswaarde volgens de rekening. De omstandigheid welke betrokkenen hebben aangevoerd, te weten dat de *treasury*-activiteit niet materieel was gelet op de in de desbetreffende jaren gerealiseerde netto-opbrengsten, die varieerden van afgerond f 1 miljoen in 1995 tot f 7,4 miljoen in 1998, treft geen doel. De door betrokkenen afgegeven verklaring heeft telkens zowel betrekking op de balans, te weten de grootte en de samenstelling van het vermogen, als op de baten en lasten. Een post die een derde van de balanswaarde vertegenwoordigt is in dit geheel dus van materieel belang. Betrokkenen hebben in hun verweer aangegeven dat het hun bekend was dat een adequate op de financiële administratie aansluitende subadministratie binnen de *treasury* niet bestond. Volgens betrokkenen kon deze niet tijdig en op een economisch verantwoorde wijze worden opgesteld. Betrokkenen hebben bevestigd dat dit betekende dat bij de deelwaarnemingen geen gegevensgerichte werkzaamheden in de subadministratie konden worden verricht, zodat hun waarneming beperkt bleef tot de desbetreffende onderdelen van de grootboekrekeningen en tot de *treasury*-dossiers. De raad is van oordeel dat dit inhoudt dat het desbetreffende onderdeel van de rekening - de *treasury* - onvoldoende is of kon worden gecontroleerd. Vaststaat immers dat betrokkenen niet in staat waren gegevensgerichte controle uit te voeren. Dit beletsel had aan de afgifte van onbeperkt goedkeurende accountantsverklaringen in de weg moeten staan.

In zoverre is klachtonderdeel a gegrond.

Vaststaat dat in de rekeningen over de jaren 1996 tot en met 1998 de *treasury* is verwerkt volgens het kasstelsel, gespecificeerd in een bijlage bij de rekening, genaamd 'directie en piof'. Betrokkenen waren blijkens hun verweer ermee bekend dat Gedeputeerde Staten er bij het opstellen van de rekeningen bewust voor hebben gekozen de baten en lasten van de intensieve *treasury* te verantwoorden volgens het kasstelsel. Betrokkenen hebben ervan afgezien om in de managementletters hierop te wijzen. In aanmerking genomen dat Provinciale Staten opdrachtgever zijn van betrokkenen is de raad van oordeel dat betrokkenen ten onrechte hebben nagelaten in hun managementletters of in afgegeven verklaringen melding te maken van het feit dat de verantwoording van de *treasury* in strijd was met de genoemde comptabiliteitsvoorschriften. Aan hun opdrachtgever hebben zij, mede hierdoor, op geen enkele wijze gerapporteerd over deze afwijking van de comptabiliteitsvoorschriften. Gelet op de opdracht van betrokkenen, die nadrukkelijk ook inhield het rapporteren aangaande de rechtmatigheid van de verantwoording, behoorde het tot de taak van betrokkenen dit te rapporteren. In zoverre is klachtonderdeel b gegrond. Betrokkenen hebben onbetwist aangevoerd dat zij vanaf 1994 met ambtenaren van klaagster hebben gesproken over de opzet van de doelmatigheidscontrole en de uitvoering daarvan door middel van specifieke doelmatigheidsvragenlijsten. Daarbij hebben betrokkenen aandacht besteed aan de administratieve organisatie van de *treasury*. Zij zijn ingegaan op de door hen gesignaleerde tekortkomingen, zoals de verouderde procedurebeschrijvingen. De raad merkt op dat het op dit punt de voorkeur had verdiend wanneer betrokkenen met meer kracht hadden gewezen op de door hen nodig geachte verbeteringen. Het opmaken van een rapport van bevindingen had naar het oordeel van de raad meer in de rede gelegen. Echter is niet gesteld of gebleken dat Gedeputeerde Staten met de wijze van rapporteren geen genoegen namen. De raad stelt voorts vast dat betrokkenen hierover niet hebben gerapporteerd aan Provinciale Staten als hun opdrachtgever. De raad acht deze tekortkoming in de signalering van deze tekortkomingen evenwel niet voldoende voor een tuchtrechtelijk verwijt, omdat de beoordeling van en de verslaglegging aangaande de doelmatigheid van administratie en beheer zowel voor Gedeputeerde Staten als voor betrokkenen een betrekkelijk nieuwe ►

materie betroffen, waarmee men in de praktijk moest leren omgaan, terwijl uit Provinciale Staten geen belangstelling is getoond voor bevindingen van betrokkenen op deze gebieden. Klachtonderdeel c is in zoverre ongegrond. In aanmerking nemende het belang dat in het maatschappelijk verkeer aan de accountantsverklaring wordt toegekend, rekent de raad het betrokkenen ernstig aan dat zij er telkenjare toe zijn overgegaan een goedkeurende verklaring af te geven, zonder dat er, op een onderdeel van de te controleren rekening, voldoende controle was uitgevoerd om de verklaring deugdelijk te onderbouwen. Betrokkenen hebben voorts onvoldoende onderkend dat zij afwijking van wettelijke comptabiliteitsregels dienden te rapporteren aan Provinciale Staten. Als toezichthoudend orgaan en eindverantwoordelijke voor de vaststelling van de jaarlijkse rekening heeft juist dit orgaan er belang bij voldoende te worden geïnformeerd over onder meer de vraag of de administratie en het beheer voldoen aan de eisen van rechtmatigheid. De raad verklaart klachtonderdeel a en klachtonderdeel b gegrond en legt ter zake aan betrokkenen als maatregel op een schriftelijke berisping.

Klager en betrokkenen zijn tegen de uitspraak in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Een van de grieven van klager betreft de beoordeling van klachtonderdeel c. Klager betoogt dat de raad haar klacht dat betrokkenen te kort zijn geschoten in hun plicht verslag te doen omtrent de gebreken die kleven aan de rechtmatigheid respectievelijk doelmatigheid van de administratie en het beheer van de provincie ten onrechte buiten beschouwing heeft gelaten respectievelijk niet gegrond heeft verklaard. Dienaangaande overweegt het college als volgt. Blijkens artikel 217, eerste en tweede lid, van de Provinciewet zijn betrokkenen gehouden bij de rekening een verslag uit te brengen, dat behalve de verklaring bij de rekening bevindingen bevat over de vraag of de administratie en het beheer voldoen aan eisen van rechtmatigheid en doelmatigheid. Hoewel naar het oordeel van het college in die voorschriften geen aanknopingspunten voor het standpunt van klager zijn te vinden dat betrokkenen zich in die verslagen een zelfstandig oordeel over de rechtmatigheid en doelmatigheid van de administratie en het beheer moeten vormen, volgt hieruit in ieder geval wel dat, indien zij concrete tekortkomingen omtrent de rechtmatigheid en doelmatigheid van de administratie en het beheer

constateren, zij in gevallen als hier aan de orde gehouden zijn hun bevindingen terzake weer te geven in de door hen uit te brengen verslagen. Uit de aan de orde zijn verslagen blijkt echter dat zij hierin telkenmale hebben volstaan met het in algemene termen weergeven van hun bevindingen omtrent de rechtmatigheid en doelmatigheid van de administratie en het beheer over de desbetreffende jaren. Naar het oordeel van het college konden zij hiermee in de gegeven omstandigheden niet volstaan, doch mocht van hen worden verwacht dat zij in die verslagen specifiek zouden ingaan op de door hen concreet geconstateerde tekortkomingen terzake van de rechtmatigheid en doelmatigheid van de administratie en het beheer. Een algemene weergave als door betrokkenen is gedaan, is hiertoe onvoldoende. Betrokkenen zijn aldus tekortgeschoten in het vermelden van de desbetreffende tekortkomingen in de door hen uitgebrachte rapportages. Dat appellanten bepaalde gebreken wel op andere wijze zouden hebben gemeld, is, gelet op het bepaalde in voormelde onderdelen van artikel 217 van de Provinciewet, ontoereikend. Ook in dit opzicht hebben betrokkenen artikel 11 GBR-1994 geschonden. Gelet op het vorenoverwogene heeft de raad ten onrechte de klacht van klager op dit onderdeel niet gegrond verklaard. Met inachtneming van de omstandigheid dat klachtonderdeel c alsnog gegrond wordt verklaard, acht het college de aan beide betrokkenen opgelegde maatregel van een schriftelijke berisping evenredig aan de ernst van de gegrond bevonden bezwaren. Het college ziet geen aanknopingspunten om betrokkenen te volgen in hun standpunt dat differentiatie naar gelang de functie van betrokkenen moet plaatsvinden. De enkele hoedanigheid van het destijds zijn van accountantmedewerker (betrokkene B) en partner (betrokkene A) is niet bepalend voor het antwoord op de vraag in welke mate betrokkenen tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld. Op grond van het vorenstaande zal het college het beroep van klager gegrond verklaren, voorzover dit is gericht tegen de ongegrondverklaring van klachtonderdeel c. De bestreden tuchtbeslissing wordt in zoverre vernietigd. Voor het overige zullen de beroepen worden verworpen. Het college zal de zaak voorzover nodig zelf afdoen en klachtonderdeel c alsnog gegrond verklaren. De door de Raad van Tucht opgelegde maatregel zal worden gehandhaafd. AWB 02/1870 AWB 02/1871 LJN AR8279

Artikel 33 en 40 WRA, deugdelijke grondslag artikel 11, eer van stand artikel 5, goedkeurende accountantsverklaring, ne bis in idem, NIVRA, treasury-activiteiten

In de onderhavige zaak is er sprake van hetzelfde feitencomplex als in uitspraak JT 2005-48, met dien verstande dat de klager het NIVRA is.

De klacht betreft de volgende verwijten.

- Betrokkenen hebben ten onrechte en in strijd met de artikelen 11, lid 1 en 13 lid 2 GBR-1994 goedkeurende accountantsverklaringen afgegeven bij de jaarrekeningen 1995 tot en met 1998 van de Provincie Zuid-Holland.
- Betrokkenen hebben in het kader van de controle van de jaarrekeningen 1995 tot en met 1998 van de Provincie in strijd met artikel 11 lid 1 GBR-1994 onvoldoende en niet tijdig gerapporteerd aan de opdrachtgever over ernstige gebreken in de administratieve organisatie en de interne controle ten aanzien van de treasury-activiteiten, alsmede over ernstige gebreken in de leningenadministratie en als uitvloeisel daarvan over ernstige gebreken in de jaarrekeningen 1995 tot en met 1998.
- Door het onvoldoende vervullen van hun controletaak hebben betrokkenen negatieve publiciteit over zichzelf afgeroepen, welke publiciteit niet alleen schadelijk is voor hen en het kantoor waaraan zij verbonden zijn, maar ook voor het aanzien van het accountantsberoep. Door reden te geven voor deze negatieve publiciteit hebben betrokkenen gehandeld in strijd met de eer van stand der registeraccountants en artikel 5 GBR-1994 overtreden.

De raad verworpt het beroep op niet-ontvankelijkheid van klager en overweegt daartoe het volgende. Het 'ne bis in idem'-beginsel, dat ook in het tuchtrecht toepasbaar is, heeft tot doel en strekking dat een dubbele berechting wordt voorkomen, indien reeds een onherroepelijke tuchtrechtelijke eindbeslissing is gegeven ten aanzien van het handelen waarover wordt geklaagd. In de onderhavige zaak klachtzaak hebben betrokkenen zich beroepen op het feit dat de provincie zelfstandig een ►

klacht ter zake van gedragingen van betrokkenen bij deze raad heeft ingediend. Die omstandigheid leidt echter niet tot het oordeel dat het 'ne bis in idem'-beginsel verhindert dat klager zich over in beginsel dezelfde gedragingen beklaagt, reeds omdat op de klacht van de provincie nog geen tuchtrechtelijke eindbeslissing is gegeven die onherroepelijk is. Ten aanzien van de beoordeling van klachtonderdeel a verwijst de raad naar zijn uitspraak van heden inzake de vermelde klacht van de provincie tegen betrokkenen. De raad verwijst naar de in die zaak gegeven beoordeling van klachtonderdeel a en beschouwt die als hier ingelast. Op dezelfde wijze als daar is overwogen, acht de raad klachtonderdeel a gegrond. Ten aanzien van de beoordeling van klachtonderdeel a verwijst de raad naar zijn uitspraak van heden inzake de vermelde klacht van de provincie tegen betrokkenen. De raad verwijst naar de in die zaak gegeven beoordeling van klachtonderdeel c en beschouwt die als hier ingelast. De raad oordeelt derhalve dat, hoewel betrokkenen niet hebben gerapporteerd aan de Provinciale Staten als hun opdrachtgever, de tekortkoming niet voldoende is voor een tuchtrechtelijke veroordeling. Blijkens de toelichting in de stukken en de nadere toelichting die door klager bij het laatste klachtonderdeel ter zitting is gegeven, heeft dit klachtonderdeel geen zelfstandige betekenis. De publiciteit is voor klager (mede) aanleiding geweest de onderhavige klacht in te dienen maar vormt geen zelfstandige betekenis verwijt. Overigens heeft klager geen feiten of omstandigheden gesteld die grond zouden kunnen geven voor het oordeel dat betrokkenen artikel 5 GBR-1994 hebben overtreden. Derhalve is dit klachtonderdeel ongegrond. De raad ziet gelet op de uitspraak inzake de klacht van de provincie geen aanleiding om in de onderhavige zaak eveneens een maatregel op te leggen.

Betrokkenen zijn tegen de uitspraak in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. De grief, inhoudende dat het NIVRA de klacht heeft ingediend in strijd met het eigen beleid, terwijl voorts door de direct belanghebbende - de provincie - reeds een klacht terzake hetzelfde feitensubstraat was ingediend, kan niet leiden tot het hiermee door betrokkenen beoogde resultaat. Blijkens artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants heeft de tuchtrechtspraak ten doel het weren en beteugelen van mislagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op

Annotatie bij JT 2005-48 en JT 2005-49

Deze klachten zien op hetzelfde feitencomplex: de zogenaamde Ceteco-affaire. Blijkens de uitspraken van de Raad van Tucht en het College van Beroep voor het bedrijfsleven in zaak JT 2005-48 hebben de betrokken accountants grove steken laten vallen. Zo grof zelfs dat het Koninklijk NIVRA reden zag om zelfstandig te klagen. Daarop ziet JT 2005-49. Kennelijk was het NIVRA van mening dat de betrokken accountants in casu door hun handelwijze de eer van stand (ex artikel 5 GBR) zo ernstig hadden geschonden dat klagen noodzakelijk was. Het NIVRA heeft daarmee een krachtig signaal afgegeven dat te waarden valt. Jammer is echter dat haar klacht op het punt van schending van de eer van de stand onvoldoende is ingekleurd waardoor dit klachtonderdeel uiteindelijk ongegrond is verklaard.

In uitspraak JT 2005-48 worden door de rechtscolleges belangrijke piketpalen geslagen als het gaat om de toepassing van het materialiteitsbegrip, het uitvoeren van gegevensgerichte controles, de afgifte van een onbeperkt goedkeurende verklaring, de voor dit laatste benodigde deugdelijke grondslag en de inhoud van de managementletter. Het gaat hier om enige essentialia van de beroepsuitoefening. Alleen om die reden valt het lezen van de gehele uitspraak iedere accountant aan te raden. Voor accountants die rechtmatigheidscontroles uitvoeren is het lezen van de uitspraak, met name die van het college, echter een *must*. Dit vanwege de volgende overweging en hetgeen het college in samenhang daarmee heeft overwogen: 'indien zij (MP: de betrokken accountants) concrete tekortkomingen omtrent de rechtmatigheid en doelmatigheid van de administratie en het beheer constateren, zij in gevallen als hier aan de orde gehouden zijn hun bevindingen terzake weer te geven in de door hen uit te brengen verslagen. Uit de aan de orde zijn ('zijnde', sic!) verslagen blijkt echter dat zij hierin telkenmale hebben volstaan met het in algemene termen weergeven van hun bevindingen omtrent de rechtmatigheid en doelmatigheid van de administratie en beheer over de desbetreffende jaren. Naar het oordeel van het college konden zij hiermee in de gegeven omstandigheden niet volstaan, doch mocht van hen worden verwacht dat zij in die verslagen specifiek zouden ingaan op de door hen concreet geconstateerde tekortkomingen terzake van de rechtmatigheid en doelmatigheid van de administratie en het beheer'. Geen *algemene* bewoordingen dus - ofwel: het nietszeggende taalgebruik dat accountants nogal eens eigen is - maar het *concreet* duiden van gebleken tekortkomingen.

Marcel Pheijffer

verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants. Dit doel van de tuchtrechtspraak dient een algemeen belang, dat niet noodzakelijkerwijs samenvalt met het belang van de indiener van een klacht. Gelet hierop is het klachtrecht niet voorbehouden aan belanghebbenden. Ingevolge artikel 40, eerste lid, van de Wet op de registeraccountants neemt de raad - onder meer - een tegen een registeraccountant gerezen bezwaar in behandeling op verzoek van het NIVRA. Uit deze wetsbepalingen, bezien in onderlinge samenhang, volgt dat de raad van tucht niet behoefde vast te stellen of het NIVRA, klager bij de raad van tucht, een belang heeft bij de indiening van de klacht en of het NIVRA door indiening van de klacht heeft gehandeld in strijd met haar eigen beleid. Wat er ook zij van zodanige strijdigheid, deze staat er niet aan in de weg dat de klacht door de raad in behandeling wordt genomen. Dat door de provincie een klacht met gelijke strekking tegen betrok-

kenen is ingediend doet hier, gelet op het voorafgaande, niet aan af. Evenmin doet hieraan af de stelling van betrokkenen, wat daar ook van zij, dat de klacht geen toegevoegde waarde heeft ten opzichte van de klacht van de provincie. Het college verwerpt het beroep. AWB 02/1872 LJN AR8285 ■