

Publieke verantwoording afhandeling dossier Examenfraude door de NBA

Inleiding

Vanaf de eerste meldingen over gevallen van het mogelijk ongeoorloofd delen van vragen en antwoorden van toetsen die door accountants moeten worden afgelegd – examenfraude – heeft de NBA dit ten scherpste veroordeeld. Examenfraude is in strijd met alles waar het beroep voor staat en waar accountants voor horen te staan. Ook heeft de NBA in een vroeg stadium aangegeven dat in haar visie de individuele gevallen van ernstige examenfraude in de vorm van een klacht moeten worden voorgelegd aan de tuchtrechter. De NBA heeft daarin haar verantwoordelijkheid willen nemen en daarom stappen gezet om de dossiers te verkrijgen die de onderbouwing moeten vormen van dergelijke tuchtklachten om zo als klager over vermeende examenfraude te kunnen optreden. De NBA heeft echter moeten constateren dat het instrumentarium dat haar ter beschikking staat, onder deze omstandigheden niet toereikend is om die dossiers daadwerkelijk te verkrijgen. Nu daarmee voor de NBA de weg is afgesloten die moet bewerkstelligen dat via het tuchtrecht publieke verantwoording wordt afgelegd over examenfraude, voelt de NBA zich geroepen om zelf over de afhandeling van dit dossier op een andere manier verantwoording af te leggen. Dit document dient daarvoor.

Het bestaat uit vier onderdelen:

1. Overzicht van de door het NBA-bestuur genomen acties naar aanleiding van de eerste meldingen van examenfraude tot op heden
2. Verwachtingen van de NBA van de accountantsorganisaties met een oob-vergunning (oob-organisaties) over de afronding van het dossier examenfraude door middel van een publieke verantwoording
3. Overige relevante aspecten voortvloeiend uit de afronding van het proces van onderzoek en sanctionering bij de oob-organisaties en andere accountantsorganisaties
4. Lessons learned voor de NBA, met name voor de permanente educatie, de bevoegdheden van de NBA en de overige relevante programma's van de NBA

In het verdere betoog van deze publieke verantwoording zal soms worden verwezen naar de voor accountants geldende beroepseed. Daarom geeft de NBA hieronder de tekst van die beroepseed weer:

"Ik ben mij ervan bewust dat ik als accountant dien te handelen in het algemeen belang. Ik oefen mijn beroep uit met een professioneel-kritische instelling. In de uitoefening van mijn beroep als accountant laat ik mij leiden door fundamentele beginselen van integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid. Ik houd

mij aan de wetten en regelgeving die op mijn beroep van toepassing zijn. Mijn professionaliteit brengt met zich mee dat ik geen handelingen verricht waarvan ik weet of behoor te weten dat die het accountantsberoep in diskrediet kunnen brengen.”

1. Overzicht van de door het NBA-bestuur genomen acties (tot op heden) naar aanleiding van de eerste meldingen van examenfraude

Vanaf de eerste signalen van examenfraude begin 2023 heeft de NBA de volgende stappen ondernomen:

- Begin 2023 werden de eerste signalen van omvangrijke examenfraude publiek bekend en werd de voorzitter van de NBA daarover ook door KPMG geïnformeerd.
- Kort daarna werd de NBA geïnformeerd dat PCAOB en AFM alle zes oob-organisaties hadden gevraagd zelf onderzoek te doen.
- In overleg met de oob-organisaties faciliteerde de NBA een overleg met alle zes organisaties (onder toezicht van juristen om te waarborgen dat geen mededingingsregels zouden worden geschonden). Bij deze overleggen waren ook aanwezig een vertegenwoordiger van het platform van reguliere vergunninghouders en van de SRA.
- Uit dat overleg werd een ‘matrix’ samengesteld van de verschillende vormen van examenfraude die in de onderzoeken werden aangetroffen (om te waarborgen dat we met betrekking tot ‘examenfraude’ dezelfde taal spreken). Deze matrix is aan alle oob-organisaties en de door de NBA aangeschreven reguliere vergunninghouders verstrekt.
- Vrij snel werd duidelijk dat de onderzoeken waarschijnlijk uit (ten minste) drie fasen zouden bestaan: (1) het ophalen van vermoedens van examenfraude; (2) hoor en wederhoor en; (3) sancties.
- Op verzoek van de oob-organisaties stelde de NBA (met inachtneming van de relevante beperkingen uit hoofde van de AVG) informatie beschikbaar over de verplichte kennistoets die de oob-organisaties in hun onderzoek nodig hadden.
- Zowel in het overleg met de oob-organisaties als publiek, maakte de NBA bekend dat in de fase van sanctionering ook (de noodzaak van) tuchtrechtelijke opvolging aan de orde moet zijn (d.w.z. onderdeel van de door hen gehanteerde sanctiematrix).

Doel van het tuchtrecht

Het tuchtrecht beoogt - in het algemeen belang - de groepsnorm te bevorderen en te bewaken. Tuchtrecht is erop gericht het vertrouwen dat in het maatschappelijk verkeer in het optreden van de beroepsgroep wordt gesteld, te versterken en te borgen. Met een eventuele tuchtrechtelijke maatregel wordt de geschonden norm niet gewraakt. In het tuchtrecht wordt de norm juist in het belang van de beroepsgroep nog eens herhaald. De tuchtrechter legt bij de gegrondverklaring van een klacht een maatregel op die passend is in relatie tot de geschonden norm en de ernst van de schending. Van de maatregel gaat ook een maatschappelijk signaal uit. Tegen die achtergrond vindt de NBA het in het belang van de eer van de stand van accountants noodzakelijk dat ernstige gevallen van examenfraude aan de tuchtrechter worden voorgelegd.

- Mede op grond van uitvoerige gesprekken met de oob-organisaties gaf de NBA aan dat niet iedere vorm van examenfraude tot tuchtrechtelijke opvolging hoeft te leiden (“geen heksenjacht”), maar dat dit wel zou moeten gelden voor (toen nog nader te bepalen) ernstige gevallen.
- Toen de meeste oob-organisaties in fase 2 (hoor en wederhoor) van hun onderzoek waren, heeft de NBA aangegeven wanneer sprake is van (tuchtrechtelijk op te volgen) ernstige gevallen.
- Onder ernstige gevallen wordt door de NBA verstaan: partners en externe accountants die zelf examenfraude hebben gepleegd met de verplichte kennistoets 2022 (waarin een expliciete zelfverklaring is opgenomen dat men de toets alleen maakt) en daarbij anderen hebben betrokken.
- In de gesprekken met de zes oob-organisaties was ondertussen gebleken dat geen van de organisaties tuchtrechtelijke opvolging had opgenomen in de sanctiematrix.
- Evenmin waren zij bereid de daarvoor noodzakelijke gegevens aan de NBA te verstrekken, mede omdat zij daarbij naar eigen zeggen door privacy-regelgeving en arbeidsrechtelijke bepalingen belemmerd worden.
- De zes oob-organisaties verzochten de NBA aan te geven op welke gronden de NBA meende aanspraak te kunnen maken op de ‘namen en dossiers’ van deze ‘ernstige gevallen’.
- In reactie daarop heeft de NBA aangegeven dat zij de bevoegdheid heeft tot het instellen van een incidentonderzoek (en dat zij dat ook van plan was te doen in geval van onvoldoende medewerking van de oob-organisaties).
- Daaropvolgend ontving de NBA van de oob-organisaties een onderbouwde opinie waarmee werd gesteld dat het instrument ‘incidentenonderzoek’ niet van

toepassing is op onderzoek naar een accountantsorganisatie, maar alleen op/naar individuen.

- De NBA heeft daarop extern advies gevraagd om te bezien wat de reikwijdte is van het instrument ‘incidentonderzoek’, waaruit bleek dat het incidentenonderzoek zich primair richt op ‘individuen’ en dat het middel een onvoldoende basis biedt om het overleggen van dossiers door accountantsorganisaties te verlangen.

Incidentenonderzoek

In de regelgeving van de NBA is het middel van een incidentenonderzoek geregeld (Verordeningen op de kwaliteitsbeoordelingen). Een incidentenonderzoek is een onderzoek naar vermeende tekortkomingen in de beroepsuitoefening van een individuele accountant. Een accountant is verplicht om mee te werken aan een incidentenonderzoek.

Een nadere beschouwing heeft geleerd dat het middel van een incidentenonderzoek niet een voldoende juridische basis biedt om van een individuele accountant tot wie het incidentenonderzoek zich niet richt, te verlangen dat deze informatie verstrekt over andere accountants.

- Het NBA-bestuur heeft de mogelijkheid overwogen om aan accountants een oproep te doen om zichzelf te melden maar deze mogelijkheid als niet-realistisch terzijde gelegd.
- Wel heeft de NBA met de AFM gesproken over de mogelijkheid om gezamenlijk de stap tot het indienen van een tuchtklacht te vervolgen of namen en dossiers via de AFM te verkrijgen. De AFM neemt daarin een afwijzend standpunt in en heeft de motivering daarvoor gedeeld met de NBA. De NBA heeft begrip voor de opstelling die de AFM inneemt gelet op haar positie.
- De NBA heeft onderzocht of het mogelijk is het incidentonderzoek te richten op de ‘leidinggevende accountants’ (heads of audit, assurance leaders) in de oob-organisaties. In dat geval zou het echter geen tuchtrechtelijke opvolging zijn voor examenfraude, maar voor een weigering om mee te werken aan een incidentenonderzoek naar examenfraude begaan door anderen binnen de organisatie.
- Het NBA-bestuur heeft zich uitvoerig afgevraagd of deze stap ‘proportioneel’ is, daadwerkelijk bijdraagt aan het doel van het tuchtrecht (bevestiging van de norm en publieke verantwoording), waarbij ermee rekening is gehouden dat deze personen juist zijn aangewezen om de problemen achteraf en voor de toekomst (mede) op te lossen.

- Daarbij is tevens in ogenschouw genomen dat een eventuele onherroepelijke tuchtrechtelijke maatregel wellicht meer dan een jaar op zich zal laten wachten en ook dan nog niet leidt tot het verkrijgen van de ‘namen en dossiers’ van de ernstige gevallen van examenfraude. De NBA zag er daarom vanaf om deze weg te bewandelen.
- Op grond van bovenstaande overwegingen heeft het NBA-bestuur in overweging genomen om met de accountantsorganisaties in overleg te treden over een alternatieve vorm van publieke verantwoording.

2. Verwachting van de NBA van de oob-organisaties over de afronding van dossier examenfraude door middel van een publieke verantwoording

Nu de NBA niet kan bewerkstelligen dat via het tuchtrecht publieke verantwoording wordt afgelegd over examenfraude, is de vraag wat dan? Niets doen gaat ernstig ten koste van de geloofwaardigheid van de NBA en van het zelfreinigend vermogen van de sector: met naar verwachting buitengewoon negatieve gevolgen voor het imago van sector en beroep. Met andere woorden, dat is geen optie. Wat dan wel? Is er een alternatieve oplossing voor de beëindiging van het dossier examenfraude? Steeds is daarbij cruciaal dat ook een alternatieve oplossing moet voldoen aan: (1) bevestiging van de norm; (2) publieke verantwoording; (3) beperking/mitigatie van maatschappelijke schade en; (4) uitzicht op renovatie van het stelsel.

De NBA verwacht van ten minste de oob-organisaties dat deze publieke verantwoording plaatsvindt in het transparantieverlag of via separate communicatie door daarin te rapporteren over het uitgevoerde onderzoek en de opgelegde sancties. Die verantwoording zal ten minste moeten bestaan uit de volgende informatie:

1. Hoeveel gevallen van examenfraude zijn gesignaleerd?
2. Welke categorieën zijn onderscheiden?
3. Welke sancties zijn opgelegd voor de verschillende categorieën?
4. In hoeveel gevallen de oob-organisatie zelf tuchtrechtelijke opvolging heeft gegeven?
5. In hoeveel gevallen het door NBA als ‘ernstige gevallen’ gekwalificeerd betrof?
6. In hoeveel gevallen e.e.a. heeft geleid tot een afscheid met VSO?
7. Welke maatregelen de oob-organisatie heeft genomen om examenfraude in de toekomst te voorkomen?

3. Overige relevante aspecten voortvloeiend uit de afronding van het proces van onderzoek en sanctionering bij de oob-organisaties en andere accountantsorganisaties

Afronding van het proces van onderzoek en sanctionering levert een aantal aanvullende vragen op, die de NBA onderstaand probeert te duiden en mogelijk te beantwoorden.

Zonder dat de NBA beschikt over dossiers met betrekking tot het onderzoek naar examenfraude, blijft een lastig onderdeel dat er onder degenen die vallen onder ‘ernstige gevallen’ waarvan afscheid is genomen met een VSO of die de accountantsorganisatie uit eigen beweging hebben verlaten, accountants kunnen zijn die nog steeds als accountant in het NBA-register staan ingeschreven. Op dit moment heeft de NBA geen mogelijkheden hierin nader op te treden.

Naast de publieke verantwoording door de oob-organisaties is er ook de vraag op welke wijze de rest van de accountancy sector publiek verantwoording kan, moet afleggen? Zowel de NBA als de AFM hebben reguliere vergunninghouders aangeschreven om van hen te vernemen of intern onderzoek heeft geleid tot signalen van examenfraude, waarbij de AFM ook heeft gewezen op de verplichting in dergelijke gevallen een incidentmelding te doen. De NBA heeft in een tweetal brieven aan meer dan honderd reguliere vergunninghouders gevraagd signalen van examenfraude te onderzoeken en te melden. Ongeveer een derde van de aangeschreven organisaties heeft daarop gereageerd. De NBA roept alle reguliere vergunninghouders alsnog op in hun jaarverslag melding te maken van het door hen uitgevoerde onderzoek en uitkomsten.

Ondanks dat het sectorbrede reguliere proces om ‘namen en dossiers’ van de ernstige gevallen van examenfraude te achterhalen een afgesloten weg is, zijn er in de loop van het onderzoek, dan wel door de opgelegde sancties door de PCAOB, dan wel dankzij klokkenluiders en reguliere meldingen, ‘namen’ bekend van enkele (minder dan vijf) accountants waarvan bekend is of wordt vermoed dat hen tuchtrechtelijk ernstige examenfraude kan worden verweten. Nog daargelaten dat in die gevallen het instrumentarium van de NBA waarschijnlijk ook tekortschiet om de desbetreffende dossiers te verkrijgen, meent de NBA dat het gelet op het grootschalige karakter van examenfraude bij meerdere accountantsorganisaties, het ook niet passend is om slechts enkele geïsoleerde gevallen van examenfraude in het tuchtrecht te betrekken.

4. Lessons learned voor de NBA, met name voor de permanente educatie, de bevoegdheden van de NBA en de overige relevante programma's van de NBA

Onafhankelijk van het dossier examenfraude had het NBA-bestuur al een evaluatie in gang gezet over het nog niet zo lang geleden hervormde beleid inzake ‘permanente educatie’. Bij de herinrichting van het stelsel van permanente educatie wordt, met hulp van externe deskundigen, volop aandacht besteed aan de fraudegevoeligheid van het PE-stelsel en de daarvan onderdeel uitmakende instrumenten, zoals het toetsen van kennis. Ook in het proces van herijking van het beroepsprofiel, de bepaling van de eindtermen (door de CEA), de inrichting van de opleiding in de onderwijsinstellingen

(HBO en WO) en de praktijkopleiding zal dit thema moeten worden geadresseerd. Immers, het examenfraude dossier raakt de accountancy sector als geen ander, maar is helaas een 'geval' in een veel bredere ontwikkeling in het onderwijs, waar zowel 'samen leren' als de introductie van AI om 'modernisering' vraagt.

Het NBA-bestuur is en blijft van mening dat ernstige gevallen van examenfraude aan de tuchtrechter moeten worden voorgelegd en heeft daarvoor alle mogelijke wegen bewandeld. Tot zijn spijt heeft het NBA-bestuur echter moeten constateren dat het instrumentarium dat de NBA ter beschikking staat, niet toereikend is om de dossiers te verkrijgen die een onderbouwing moeten vormen voor een tuchtklacht over vermeende examenfraude. Daarmee resteert een vraag aan de wetgever of het wenselijk wordt geacht dat in het belang van het tuchtrecht, dat in het algemeen belang beoogt de groepsnorm te bevorderen en te bewaken, de NBA van wettelijke verankerde bevoegdheden wordt voorzien om te bereiken dat zij over de informatie kan beschikken om overtredingen van de beroepseed of de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) aan de tuchtrechter voor te leggen als dat in het algemeen belang noodzakelijk is.

Accountants spelen een belangrijke rol in het ontdekken en bestrijden van fraude door de gecontroleerde organisaties. De rolopvatting van accountants loopt daarmee helaas niet altijd parallel ("ik ben geen politieagent, of opsporingsambtenaar"), terwijl accountants in meerderheid aangeven het belangrijk te vinden 'impact' te maken. Om op dit gebied tot kwaliteitsverbetering te komen lopen er verschillende projecten, ook sectorbreed in samenwerking met de NBA. Het dossier examenfraude werpt echter een forse smet op de sector en leidt terecht tot kritische vragen over de cultuur in de accountantsorganisaties. Zowel in de organisaties als door de NBA wordt gekeken naar de 'oorzakenanalyse' van deze examenfraude. Uitkomsten zullen worden meegenomen in de uiteenlopende cultuurprojecten. Zorgen voor 'vertrouwen in het maatschappelijk verkeer' is de bestaansreden van het accountancyberoep, maar dat gaat niet zonder 'vertrouwen in de integriteit van de accountant'. De eerdergenoemde beroepseed moet leven in de 'hearts and minds' van alle beroepsgenoten!

De NBA heeft al eerder aangekaart dat verantwoordelijkheden en bevoegdheden van de NBA beter op elkaar aan moeten sluiten, met name ten aanzien van regelgeving gericht op accountantsorganisaties. Dat was al het standpunt van de NBA, maar afwikkeling dossier examenfraude maakt nogmaals duidelijk hoe belangrijk dat is.

Alles overziend laat ook het dossier examenfraude zien dat het huidige stelsel niet afdoende is en dat een stelselherziening en aansluitende governance changes besproken moeten worden.