

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/895 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)

**van 25 februari 2013 in de zaak met nummer 12/895 Wtra AK
van**

X,
gevestigd te [plaats],
K L A A G S T E R,
raadsman: mr. M.A. Vles,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E,
raadvrouw: mr. N.E.N. de Louwere.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:

- het op 15 mei 2012 (via de Klachtencommissie NIVRA-NOvAA) ingekomen klaagschrift van 2 mei 2012, met bijlagen;

- het op 5 juni 2012 ingekomen aangepaste klaagschrift van 4 juni 2012, met bijlagen;
- het op 16 augustus 2012 ingekomen verweerschrift van 15 augustus 2012, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 9 november 2012, waar zijn verschenen - aan de zijde van klaagster - haar gemachtigde/raadsman mr. M.A. Vles, advocaat te Weert, en - aan de zijde van betrokkene - drs. Y RA in persoon, tot bijstand vergezeld van zijn raadvrouw ms. N.E.N. de Louwere, advocaat te Waalre.

1.3 Partijen hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten, onderscheidenlijk toegelicht en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de gedingstukken en het verhandelde ter zitting is, als tussen partijen niet in geschil, het volgende vast komen te staan.

2.1 Betrokkene is als registeraccountant ingeschreven in het register als bedoeld in artikel 55, derde lid Wet op de Registeraccountants (oud; hierna: Wet RA). Hij is werkzaam als openbaar accountant bij [1] accountants en belastingadviseurs te [plaats].

2.2 Klaagster is aandeelhoudster van de vennootschap BV2, wier activiteiten bestaan uit de organisatie en exploitatie van een Europees medisch behandelcentrum voor obesitas en andere relevante somatische aandoeningen, ziektebeelden en hierdoor veroorzaakte stoornissen, alsmede uit het ontwikkelen van zorgconcepten, training en voorlichting en behandeling. De omzet van BV2 wordt hoofdzakelijk gerealiseerd bij de zogenaamde tweedelijns zorgverlening op het gebied van obesitas. Een significant deel van die omzet bestaat uit vergoedingen van zorgverzekeraars.

2.3 Ingevolge een opdracht van het bestuur van BV2 van 23 december 2010 heeft betrokkene de jaarrekening 2010 van BV2 gecontroleerd. Op 13 mei 2011 heeft betrokkene bij die jaarrekening een verklaring afgegeven, inhoudend dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is voor een oordeel met de beperking dat het - vanwege het ontbreken van beschikbare controle-informatie - niet mogelijk was achteraf de positie "nog te declareren 2e lijn" per 31 december 2009 te verifiëren. Volgens de verklaring geeft de jaarrekening overigens een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van BV2 per ultimo 2010 en van het resultaat over dat jaar. De jaarrekening over het boekjaar 2010 was, evenals die over voorgaande boekjaren, samengesteld door accountantskantoor [3] te [plaats]. De beoordelingsverklaring bij de jaarrekening over 2009 is door weer een andere accountant afgegeven.

2.4 Volgens de bestaande overheidsrichtlijnen mochten de declaraties van BV2 eerst na afloop van een termijn van twaalf maanden na het begin van een behandeling bij de zorgverzekeraars worden ingediend. Daardoor kwam het voor dat per balansdatum grote hoeveelheden behandelingen wel waren verricht, maar nog niet konden worden gedeclareerd. In verband daarmee stond er op de balans van BV2 over het boekjaar 2010 een post "nog te declareren 2e lijn".

2.5 In 2010 is door het bureau [4], naar aanleiding van een door BV2 verstrekte opdracht tot het ontwikkelen van een meerjaren businessplan als basis voor herfinanciering, per brief van 15 september 2010 een (concept) rapportage uitgebracht aan BV2. Daarin is als bevinding onder meer vermeld dat in de verklaring van de controlerende accountant bij de jaarrekening over 2009 de gewenste zekerheid ten aanzien van de juistheid en rechtmatigheid van de declaraties ontbreekt waardoor restitutieverplichtingen niet kunnen worden uitgesloten.

2.6 In verband met deze uitkomst heeft klagster in 2011 aan BV5 de opdracht verstrekt om onderzoek te doen naar - kort gezegd - het declaratieproces bij BV2. Met betrekking tot dit onderzoek heeft drs. H RA van BV5 per brief van 30 augustus 2011 aan klagster een statusoverzicht van de verrichte werkzaamheden en voorlopige bevindingen gezonden. In deze brief wordt onder meer als feitelijke (voorlopige) bevinding gemeld dat bij BV2 geen interne controle is uitgevoerd op de naleving van de voorwaarden van de met de zorgverzekeraars afgesloten contracten en dat het risico op declaraties die niet voldoen aan deze voorwaarden aanzienlijk is. Deze laatste bevinding steunt vooral op de niet naleving van de contractvoorwaarden met betrekking tot de inzet van hulppersoneel.

2.7 Op 5 september 2011 heeft [6] Accountants te [plaats] gerapporteerd omtrent een in opdracht van de Algemene Vergadering van Aandeelhouders van BV2 uitgevoerd onderzoek naar onder meer de door haar samengestelde geconsolideerde tussentijdse cijfers van BV2 over de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2011.

3. De klacht

3.1 De klacht houdt in dat betrokkene ernstig is tekortgeschoten in de uitvoering van zijn werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening 2010 van BV2 en geen goedkeurende verklaring bij die jaarrekening had mogen verstrekken.

3.2 Ten grondslag aan deze klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop namens klagster gegeven toelichting, de volgende verwijten:

I. In de jaarrekening 2010 is zonder nadere toelichting een andere grondslag toegepast bij de waardering van het onderhanden werk, met als gevolg dat geen helder en een veel te rooskleurig beeld is gecreëerd van de financiële situatie van de vennootschap.

II. Betrokkene heeft geen onderzoek gedaan naar de juistheid en de rechtmatigheid van de declaraties die de vennootschap had ingediend bij een aantal zorgverzekeraars, terwijl omtrent die rechtmatigheid reeds vragen waren gerezen.

4. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties en artikel 33 Wet op de Registeraccountants (**oud; Wet RA**) was betrokkene bij zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en/of de Wet RA bepaalde en ter zake van enig ander

handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 De klacht heeft betrekking op handelen of nalaten van betrokkene dat plaatsvond na

1 januari 2007 en moet daarom worden getoetst aan de sindsdien geldende Verordening gedragscode RA's (VGC) en daarvan in het bijzonder het (voor alle registeraccountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

4.3 Het is in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.4.1 Het verwijt in klachtonderdeel I., te weten dat in de jaarrekening 2010 van BV2 zonder nadere toelichting een andere grondslag is toegepast bij de waardering van het substantiële onderhanden werk, volgt aldus klaagster uit de bevindingen van [6]. Hun hiervoor onder 2.7 genoemde rapport van 5 september 2011 houdt ter zake - onder meer - in:

“In de jaarrekening 2010 werd de post ‘nog te factureren termijnen’ bruto verantwoord. Hierbij werd volgens de extern accountant het uitgangspunt gehanteerd dat, indien op DBC-niveau per balansdatum een bepaalde minutenstaffel was gerealiseerd, ook de omzet gerelateerd aan deze staffel per balansdatum volledig als baten werd verantwoord. Wij zijn van mening dat de in 2010 gekozen verwerkingswijze onvoldoende rekening houdt met het toerekeningsbeginsel dat kortgezegd betekent dat baten en lasten toegerekend moeten worden aan de periode waarop ze betrekking hebben.

De gekozen waarderingsmethode betekent dat voor DBC's waarvoor na balansdatum nog werkzaamheden moesten worden verricht, geen opbrengsten meer beschikbaar waren tot het moment van bereiken van de volgende minutenstaffel. Hierdoor werden voor een aanzienlijk aantal cliënten die per 31 december 2010 in een traject zaten de baten in 2010 verantwoord en de (personeels)lasten betrekking hebbend op de voor hen nog te verrichten activiteiten pas in de volgende periode.

(...)

Uit onze berekeningen blijkt dat door de gekozen verwerkingsmethode een bedrag van € 1.163.623 min of meer te vroeg als bate is verantwoord.”

4.4.2 Betrokkene heeft het klachtonderdeel onder I. weersproken en primair bestreden dat er sprake is geweest van een wijziging van de grondslag, daartoe onder meer stellende:

“Bij BV2 is als waarderingsgrondslag genomen, zowel in 2009 als in 2010, dat de winst wordt genomen in het jaar waarin de betreffende prestaties zijn verricht. Deze grondslag is niet gewijzigd. RJ 940 geeft bij de definitie van een stelselwijziging uitleg over wanneer er geen sprake is van stelselwijziging, hierbij wordt o.a. gerefereerd aan het begrip schattingswijziging. Naar mijn inzicht is de waarderingsgrondslag en dus het stelsel niet gewijzigd, de schattingsmethode omtrent de bepaling van de betreffende post echter wel.”

Ook overigens heeft betrokkene het klachtonderdeel onder I. weersproken en hij heeft daartoe - onder meer - het volgende aangevoerd:

“De aanpassing is voor iedere aandeelhouder zichtbaar en uitgebreid toegelicht in het accountantsverslag. De toenmalige directie, voornamelijk samengesteld door klager, heeft ook zelf de keuze gemaakt voor deze aangepaste schattingsmethode. Voor aandeelhouders en bestuur kan daarom geen sprake zijn van een verrassing of een fait accompli. Bovendien heeft betrokkene tijdens de AVA van 1 februari 2012 nog een mondelinge toelichting gegeven. Achteraf beschouwend had, gelet op de geldende richtlijnen, de aard van de schattingswijziging en het kwantitatieve aspect daarvan duidelijker moeten worden vermeld in de toelichting op de jaarrekening 2010. Gelet op de positie van klager (aandeelhouder/bestuurder) maakt dat echter weinig verschil, nu deze van de schattingswijziging wel degelijk op de hoogte was en, nota bene, daar zelf voor gekozen had. Betrokkene is bovendien van oordeel dat de schattingsmethode zoals die met ingang van het boekjaar 2010 is toegepast juist is.”

(...)

Betrokkene erkent dat “de schattingsmethode in de onderhavige casus complex is, omdat het resterend aantal behandelminuten moeilijk in te schatten is, terwijl het aantal behandelminuten bepalend is voor de relevante declaratieklasse. De in 2010 toegepaste schattingsmethode houdt impliciet het gevaar in dat aan in 2011 verrichte behandelminuten te weinig waarde wordt toegekend, maar dit wordt gecompenseerd door het gegeven dat aan in 2011 verrichte behandelminuten, die leiden tot een hogere declaratieklasse, weer te veel waarde wordt toegekend.”

Productie 2 bij het verweerschrift bevat een uitgebreide toelichting op de door betrokkene toegepaste schattingsmethode.

4.4.3 Klaagster heeft de aan klachtonderdeel I. ten grondslag gelegde stellingen, tegenover de hiervoor weergegeven (en in productie 2 bij het verweerschrift uitgebreid beargumenteerde) weerspreking daarvan door betrokkene, niet nader onderbouwd. Van een wijziging van een grondslag voor de waardering van de aan de orde zijnde actiefpost was ook naar het oordeel van de Accountantskamer geen sprake en voor een geval als het onderhavige bestaat geen (wettelijke of jurisprudentiële) regel die één bepaalde waarderingmethode voorschrijft. Betrokkene heeft zich dan ook (impliciet) op het standpunt kunnen stellen dat er wat deze balanspost betreft geen sprake was van een afwijking van materieel belang die tot een andere dan de door hem afgegeven verklaring noopte. Klachtonderdeel I. moet daarom ongegrond worden verklaard.

4.5.1 In klachtonderdeel II. wordt betrokkene verweten dat hij geen onderzoek heeft gedaan naar de juistheid en de rechtmatigheid van de declaraties die de vennootschap had ingediend bij een aantal zorgverzekeraars, terwijl omtrent die rechtmatigheid reeds vragen waren gerezen. Namens klaagster is ter onderbouwing van dit verwijt verwezen naar de rapportages van [4] en van BV5, hiervoor vermeld onder 2.5 en 2.6.

4.5.2 Betrokkene heeft als verweer tegen klachtonderdeel II. - onder meer - aangevoerd dat hij het rapport van [4] pas op 7 maart 2012 voor het eerst heeft gezien. Naar aanleiding van het BV5-rapport heeft betrokkene (voor zover van belang) gesteld dat hij gedurende de controle geen werkzaamheden heeft verricht rondom de contracten van BV2 met de zorgverzekeraars. De reikwijdte van de door hem uitgevoerde controle heeft hij in het verweerschrift aldus toegelicht:

“In het kader van de jaarrekeningcontrole (dus exclusief rechtmatigheidsonderzoek waartoe geen opdracht is verstrekt) heeft betrokkene de hiernavolgende werkzaamheden verricht ten aanzien van juistheid/bestaan van declaraties.

- Y heeft de adequate opzet en het bestaan van de AO/IB rondom het declaratieproces vastgesteld aan de hand van de door BV2 opgestelde AO/IB-beschrijving, interview met functionarissen en raadpleging van documentatie rondom deze AO/IB. Betrokkene heeft ter optimalisatie van dit proces enkele adviezen in het accountantsverslag opgenomen (in lijn met de adviezen verstrekt door BV5).
 - Door middel van deelwaarneming heeft Y vastgesteld dat deelnemers in het registratiesysteem Esitas daadwerkelijk zijn ingeschreven (testen op contracten).
 - Door middel van deelwaarneming is vastgesteld dat verrichte prestaties geregistreerd worden in het registratiesysteem Esitas en vervolgens één op één worden ingevoerd in het declaratiezorgpakket Intramed. Ten aanzien van de verrichte prestaties geldt dat in 2010 de registratie nog niet volledig is geweest in het registratiesysteem Esitas. Op basis van afsprakenregisters, planningsoverzichten en takenlijsten heeft BV2 het declaratiezorgpakket gecomplementeerd in Intramed. Betrokkene heeft door middel van een interview, waarneming ter plaatse en deelwaarnemingen op brondocumenten vastgesteld dat, hoewel bewerkelijk, declaraties bij zorgverzekeraars zijn gebaseerd op verrichte prestaties.
 - Y heeft vastgesteld dat de daadwerkelijke facturatie overeenkomt met de registraties in Intramed.
 - Omdat BV2 zelf erkende dat zij kennis en ervaring miste omtrent de vereisten en voorwaarden rondom declaraties, heeft BV2 hiertoe gespecialiseerde derden organisaties ingeschakeld. Betrokkene was hier ten tijde van de controlewerkzaamheden mee bekend. Declaraties en behandeltrajecten werden begeleid door gespecialiseerde organisaties. BV2 had overeenkomsten met Administratieservice BV7., teneinde BV2 te ondersteunen bij de naleving van het juist, volledig en in overeenstemming met de voorwaarden van zorgverzekeraars indienen van declaraties en verrichten van behandelingen. Declaraties werden via BV7 bij verzekeraars ingediend. De overeenkomsten vermelden dat alle partijen aanwijzingen van zorgverzekeraars opvolgen en alles in het werk stellen om in goede naam en faam te opereren. Gedurende de controle is vastgesteld dat declaraties via deze tussenpersonen verlopen. Hiermee heeft betrokkene voor de controle gesteund op ingeschakelde professionele partijen, waarmee het risico op onjuiste declaraties gemitigeerd is.(...)
 - Y heeft in de uitoefening van de controlewerkzaamheden vastgesteld dat ingediende declaraties ook daadwerkelijk worden uitbetaald door zorgverzekeraars, waarbij deze zorgverzekeraars ter bepaling van de juistheid en rechtmatigheid van de declaraties ook een eigen controleapparaat inschakelen.
- De bevindingen uit deze werkzaamheden hebben voldoende controle-informatie opgeleverd om het risico op onjuiste/niet bestaande declaraties te mitigeren.”, aldus betrokkene.

4.5.3. In standaard 315 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NVCOS) wordt behandeld de verantwoordelijkheid van de accountant voor het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang bij een controle van financiële overzichten door het verwerven van voldoende kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing. Hiertoe behoorde naar het oordeel van de Accountantskamer in het geval van BV2 (ook zonder uitdrukkelijke opdracht tot wat betrokkene zelf noemt: een rechtmatigheidsonderzoek) bij uitstek ook het kennisnemen van de contractvoorwaarden van de zorgverzekeraars en het verzamelen van voldoende controle-informatie om in te kunnen schatten of (de interne beheersing van BV2 afdoende waarborgen bevatte om zeker te stellen dat) de ingediende declaraties

daaraan voldeden en of en in welke mate er een kans bestond dat uitbetaalde declaraties terugbetaald zouden moeten worden. De omstandigheid dat BV2 het indienen van declaraties liet verzorgen door gespecialiseerde organisaties, vrijwaarde betrokkene niet van deze verplichting, zeker niet gelet op de aard van de werkzaamheden waartoe deze organisaties zich ten opzichte van BV2 hadden verbonden, zoals die blijkt uit de door betrokkene zelf overgelegde contracten met deze organisaties. Ook de omstandigheid dat de declaraties werden uitbetaald door de verzekeraars liet de verantwoordelijkheid van betrokkene onverlet. Uit de toelichting op de uitgevoerde controle onder 4.5.2 blijkt dat hij de hiervoor bedoelde controlewerkzaamheden niet heeft verricht. De noodzaak daartoe wordt nog onderstreept juist door de aspecten van de administratieve organisatie/interne beheersing bij BV2 die volgens betrokkene zelf in zijn accountantsverslag aandacht verdienen ter wat hij noemt, “*verdere optimalisatie*” daarvan. De Accountantskamer is gezien het vorenstaande van oordeel dat betrokkene, in aanmerking nemend dat het in dezen gaat om de enige post van wezenlijk belang in de jaarrekening van BV2, is tekortgeschoten in het inschatten van risico’s van een afwijking van materieel belang als bedoeld in NVCOS 315. Aldus was er onvoldoende grondslag voor de door betrokkene afgegeven verklaring en daarom moet klachtonderdeel II. gegrond worden verklaard.

4.6 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van betrokkene en de omstandigheden waaronder het zich heeft voorgedaan. Bij de keuze van de op te leggen maatregel heeft de Accountantskamer er in de eerste plaats op gelet dat het verzuim zich heeft voorgedaan bij de controle op de hoofdkomsten van de gecontroleerde huishouding, te weten de bij zorgverzekeraars te declareren bedragen. Gewicht in de schaal legt ook dat betrokkene (tevens) heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC. Anderzijds is meegewogen dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld. De Accountantskamer acht, alles afwegende, in deze klachtzaak de maatregel van berisping passend en geboden.

4.7 Op grond van het al hiervoor overwogene moet als volgt worden beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer :

- verklaart de klacht in onderdeel I. ongegrond;
- verklaart de klacht in onderdeel II. gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt ter zake aan betrokkene de maatregel van **berisping** op;
- verstaat dat, na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, de AFM en de voorzitter van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants ingevolge artikel 9, tweede lid, juncto 47 Wtra zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers als bedoeld in artikel 1 onder i. Wtra, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;

· verstaat voorts dat op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid, Wtra het door klagster betaalde griffierecht van € 70,-- (zeventig euro) door betrokkene wordt vergoed.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. R.P. van Eerde en mr. E.A. Maan (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en P. van de Streek AA (accountant-sleden) in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 25 februari 2013.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagster, betrokkenedan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift (dat dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten) bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, Postbus 20021, 2500 EA Den Haag.