

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/2338, 13/2340, 13/2341 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met de nummers 13/2338, 13/2340 en 13/2341 Wtra AK van 15 september 2014 van**

**HET OPENBAAR MINISTERIE, FUNCTIONEEL PARKET,**  
zetelende te 's-Hertogenbosch,  
vertegenwoordigd door de officier van justitie mr. M.A.W. Mol,  
gemachtigde: drs. R.E. Dohmen RA AA,  
**K L A G E R,**

t e g e n

- 1) Y1,**  
accountant-administratieconsulent, kantoorhoudende te [plaats],  
raadsman: mr. H.J. Blaisse,  
**2) mw. Y2,**  
accountant-administratieconsulent, wonende te [plaats],  
raadsliden: mrs. S.A.G. Hoogeveen en B. van Zelst,  
**3) Y3,**  
voorheen registeraccountant, wonende te [plaats],  
raadsliden: mrs. S.A.G. Hoogeveen en B. van Zelst,  
**B E T R O K K E N E N.**

#### **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 11 oktober 2013 ingekomen klaagschrift van 10 oktober 2013, met bijlagen;

- het op 21 februari 2014 ingekomen verweerschrift van betrokkene sub 1) van 17 februari 2014;
- het op 28 januari 2014 ingekomen preliminair verweerschrift van de raadsvrouw van betrokkenen sub 2) en 3) van dezelfde datum;
- de brief van 29 januari 2014 van de voorzitter van de Accountantskamer aan de raadsvrouw van betrokkenen sub 2) en 3);
- het op 28 februari 2014 ingekomen (aanvullend) verweerschrift van de raadsvrouw van betrokkenen sub 2) en 3) van dezelfde datum, met bijlagen;
- de bij e-mail van de gemachtigde van klager van 26 juni 2014 ingediende nadere productie bij het klaagschrift.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 30 juni 2014 waar zijn verschenen - aan de zijde van klager - drs. R.E. Dohmen RA AA, medewerker van de Belastingdienst/FIOD en landelijk coördinator tuchtrechttoepassing accountants, en A, eveneens medewerker van de Belastingdienst/FIOD, en -aan de zijde van betrokkenen - betrokkene sub 1) Y1 in persoon, bijgestaan door zijn raadsman mr. H.J. Blaisse, advocaat te Amsterdam, en voorts betrokkene sub 2) mw. Y2 AA en betrokkene sub 3) Y3, bijgestaan door hun raadslieden mr. S.A.G Hoogeveen en mr. B. van Zelst, beiden advocaat te Amsterdam.

1.3 Klager en betrokkenen hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht, alsmede doen antwoorden en geantwoord op vragen.

## **2. De vaststaande feiten**

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkene sub 1) staat sinds 10 december 1999 als accountant-administratieconsulent ingeschreven in het register en is werkzaam als openbaar accountant bij Accountantskantoor1 te [plaats] (hierna: Accountantskantoor1).

Betrokkene sub 2) staat sinds 17 februari 1995 als accountant-administratieconsulent ingeschreven in het register, inmiddels als accountant in business. Voorheen was zij als openbaar accountant verbonden aan Accountantskantoor2 te [plaats], (hierna: Accountantskantoor2).

Betrokkene sub 3) stond van 2 november 1983 tot en met 31 december 2011 als registeraccountant ingeschreven in het register. Voorheen was hij eveneens als openbaar accountant verbonden aan Accountantskantoor2.

2.2 Stichting1 (Stichting1) te [plaats] (hierna: Stichting1), die per 29 november 2010 failliet is verklaard, was cliënte van zowel Accountantskantoor2 als Accountantskantoor1.

2.3 Accountantskantoor1 had een opdracht tot het opstellen van de jaarrekening ten behoeve van de controle door Accountantskantoor2 en verleende administratieve diensten, waaronder het verzorgen van de financiële administratie (het boeken van facturen en het verzorgen van de bankadministratie en het uitgaand betalingsverkeer), de boekhouding en de loon- en personeelsadministratie. Accountantskantoor1 heeft tevens op 19 maart 2008 een accountantsverklaring afgegeven bij een subsidiedeclaratie 2007. Voor deze werkzaamheden droeg betrokkene sub 1) de verantwoordelijkheid.

2.4 Accountantskantoor2 had de opdracht tot controle van de jaarrekening en de subsidieverantwoording. Deze werkzaamheden geschieden onder verantwoordelijkheid van betrokkene sub 3). Betrokkene sub 2) was bij deze werkzaamheden betrokken als manager.

2.5 De FIOD heeft in de periode van augustus 2010 tot en met het einde van 2012 een onderzoek ingesteld naar Stichting1. Op 21 januari 2011 is bevel gedaan aan Accountantskantoor2 en Accountantskantoor1 tot uitlevering van stukken. In oktober 2011, mei 2012 en juni 2012 hebben verhoren plaatsgevonden. Het vermoeden was dat bij Stichting1 patiëntenaantallen werden gemanipuleerd, als gevolg waarvan meer subsidie kon worden aangevraagd bij het College van Zorgverzekeringen. Het zou daarbij gaan om:

- niet behandelde patiënten vermelden als behandelde patiënten;
- patiënten vermelden voor een andere behandeling dan feitelijk ondergaan;
- behandelingen opvoeren waarvoor een bepaald (subsidiabel) medicament wordt ingezet, terwijl daar in werkelijkheid in geringe mate gebruik van is gemaakt;
- buitenlandse, niet AWBZ-gerechtigde patiënten in verband met een abortusbehandeling opgeven als Nederlandse ingezetenen (waarvoor wel subsidie mogelijk was).

Er zou bij Stichting1 sprake zijn van een omvangrijke stroom contanten, terwijl geen kasboek werd bijgehouden en verder zouden destijds veel essentiële formulieren zijn weggegooid, waardoor controle onmogelijk was. Uit een reconstructie door de FIOD is naar voren gekomen dat minimaal een bedrag van € 130.000 aan contante ontvangsten van "niet-AWBZ-verrichtingen" in de jaren 2007 tot en met 2009 onverantwoord is gebleven.

2.6 Op 19 oktober 2010 heeft de interim-directeur van Stichting1 gesteld dat de jaarrekening 2008 geen juist beeld geeft en deze ingetrokken. Accountantskantoor2 heeft vervolgens op 22 oktober 2010 afstand genomen van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2008 (van 30 september 2009) en op 3 december 2010 van die bij de jaarrekening 2007 (van 31 juli 2009). Deze twee goedkeurende verklaringen waren afgegeven door betrokkene sub 3). Betrokkene sub 2) was telkens diens medewerker bij de werkzaamheden inzake de controleopdracht geweest.

2.7 Betrokkenen sub 2) en sub 3) zijn in het FIOD-onderzoek als getuigen gehoord en betrokkene sub 1) aanvankelijk als getuige en nadien tweemaal als verdachte. De strafzaak tegen betrokkene sub 1) is daarna wegens gering aandeel door het OM geseponeerd.

2.8 Bij vonnis van de rechtbank Den Haag van 1 november 2013 is de directeur van Stichting1 strafrechtelijk veroordeeld voor het haar onder 3 subsidiair tenlastegelegde feitelijk leiding geven aan het door Stichting1 telkens oplichten van het College voor Zorgverzekeringen (CvZ) door middel van valselijk opgemaakte aanvragen subsidieverlening 2007 en 2008. Bij dat zelfde vonnis werd die directeur vrijgesproken van 1) het (mede)plegen van verduistering in dienstbetrekking, 2) het opdracht geven tot - dan wel feitelijk leiding geven aan het plegen van valsheid in geschrift door Stichting1, 3) primair) het opdracht geven tot - dan wel feitelijk leiding geven aan het door Stichting1 verduisteren van gelden van het CvZ en 4) het (mede)plegen van (schuld)witwassen van geldbedragen tot een bedrag van in totaal € 352.904,34.

### **3. De klacht**

#### **3.1 Klager verwijt betrokkene sub 1):**

dat hij onvoldoende kritisch is geweest bij het verzorgen van de financiële administratie wat betreft het verwerken van contante ontvangsten, aangezien hij wist van het ontbreken van een kasboek en hij afstorting op de bankrekening van 'contanten' zonder deze aan te sluiten voetstoots als juist aannam, zulks terwijl het bedrag niet kon aansluiten bij het gemiddelde tarief per behandeling; dat hij heeft nagelaten een ongebruikelijke transactie als bedoeld in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) te melden, te weten het structureel niet registreren van kasontvangsten en/of het ontbreken van deugdelijke kasadministratie; dat hij heeft nagelaten toepassing te geven aan het conceptueel raamwerk, aangezien hij zich kennelijk niet heeft gerealiseerd dat het ontbreken van een kasadministratie een bedreiging opleverde, laat staan dat hij tegen die bedreiging passende waarborgen heeft getroffen.

**3.2 Klager verwijt betrokkenen sub 2) en sub 3) dat zij controles onvoldoende diepgaand en niet in overeenstemming met de wettelijke kaders hebben uitgevoerd en/of laten uitvoeren, aangezien hun controlewerkzaamheden ten aanzien van de contante omzet en de juistheid van de gedeclareerde kosten op deze punten tekortschoten.**

#### **3.3 Klager verwijt betrokkene sub 3) voorts:**

dat hij ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft verstrekt bij de jaarrekeningen 2007 en 2008 van Stichting1; dat hij ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft verstrekt bij de subsidievaststelling over de jaren 2007 en 2008.

**3.4 Betrokkenen sub 1), 2) en 3) hebben volgens klager aldus gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'professioneel gedrag' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en e. en nader uitgewerkt in de hoofdstukken A-130 en A-150 van de Verordening gedragscode (zowel die voor AA's als die voor RA's) ( beide hierna: VGC).**

### **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 33 van de Wet op de registeraccountants (oud, hierna: Wet RA) en artikel 51 Wet op de Accountants-administratieconsulenten (oud, hierna Wet AA) was, en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep is de accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens die wet bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.**

**4.2 Namens betrokkenen sub 2) en sub 3) is primair een beroep gedaan op de niet-ontvankelijkheid van klager in diens, jegens hen gericht klacht.**

**4.2.1 Daartoe is ter zitting - zakelijk weergegeven - nog het volgende aangevoerd:**

Het formele verweer van betrokkenen kent twee elementen. Deze bestaan erin:

1) dat de gegevensverstrekking door het OM aan de Accountantskamer in strijd is met de wet, en

2) dat die verstrekking een schending van artikel 6 EVRM tot gevolg heeft.

Ten aanzien van het eerste punt geldt dat het OM op basis van strafvorderlijke bevoegdheden verkregen informatie enkel kan delen met specifieke derden en dan alleen in specifiek in de wet aangeduide gevallen. Op grond van artikel 39f van de Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens (hierna: Wjsg) kan het OM, als daarvoor een "zwaarwegend algemeen belang" bestaat, strafvorderlijke gegevens verstrekken aan de beroepsorganisatie Nba. Los van het feit dat uit het klaagschrift van een belangenafweging niet blijkt, is het rechtstreeks aan de Accountantskamer overleggen van stukken uit het strafdossier in strijd met de wet.

Het OM is dan ook niet-ontvankelijk in zijn klacht. Het is niet acceptabel dat een niet met de handhaving van het tuchtrecht belaste instantie in strijd met de wet strafvorderlijke informatie deelt met de tuchtrechter.

Ten aanzien van het tweede punt geldt dat de onderhavige procedure een "criminal charge" is als bedoeld in artikel 6 EVRM. Het is treffend dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens - in een zaak die 'enkel' de vaststelling van burgerlijke rechten en verplichtingen betrof - oordeelt dat het aan de nationale instanties is te verzekeren dat:

*"each party must be afforded a reasonable opportunity to present his case - including his evidence - under conditions that do not place him at a substantial disadvantage vis-à-vis his opponent."*

(EHRM 27 oktober 1993, NJ 1994,534 m.nt. H.J. Snijders, E.J. Dommering.)

Het OM handelt in strijd met deze jurisprudentie. Immers, hij heeft enkel een hem welgevallige selectie uit het strafdossier overgelegd. Zo ontbreekt in het dossier een groot deel van de processen-verbaal van getuigenverhoren - waaronder het verhoor van een als verdachte aangemerkt bestuurslid van Stichting1 - alsmede het eind proces-verbaal van de FIOD. Daardoor wordt betrokkenen (maar ook de Accountantskamer) het zicht ontnomen op wat nu werkelijk is gebeurd. Dat maakt het voor betrokkenen moeilijk, zo niet onmogelijk, zinvol te reageren op de door het OM geformuleerde klachten.

Het aan de rechter voorhouden van het halve verhaal (of minder) is in civiele zaken niet toegestaan - zie ook art. 21 Rv - en zeker niet waar het een (tucht)zaak met een punitief karakter betreft. Het OM moet dan ook gehouden worden om - conform het geldende Procesreglement - "alle" op de zaak betrekking hebbende stukken over te leggen. Mocht

het OM daartoe niet bereid zijn, dan moet niet-ontvankelijkverklaring volgen.

4.2.2 Het standpunt van klager te dezen, zoals ter zitting verwoord, luidt - zakelijk weergegeven - als volgt:

Gegevens die het OM in een strafrechtelijk onderzoek heeft verkregen, kan het op basis van de Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens (Wjsg) en de daarbij gaande aanwijzing van het college van PG's (Aanwijzing) delen met andere partijen als aan enkele voorwaarden is voldaan. De opsporing en vervolging van strafbare feiten is weliswaar de belangrijkste, maar niet de enige taak van het OM. Naast de "strafrechtelijke" taak heeft het OM ook de verantwoordelijkheid om een effectieve bijdrage te leveren aan een veilige maar ook rechtvaardige samenleving. Juist om die reden is de Wjsg in het leven geroepen. Op grond van art. 39f Wjsg kunnen - voor zover het noodzakelijk is met het oog op een zwaarwegend algemeen belang - gegevens uit een strafrechtelijk onderzoek onder meer worden verstrekt ten behoeve van het beoordelen van de noodzaak tot het

treffen van een (...) tuchtrechtelijke maatregel. In de aanwijzing wordt onder meer de NBA genoemd als een van de instanties aan wie in het kader van een tuchtrechtelijke beoordeling gegevens mogen worden verstrekt. Maar in tegenstelling tot hetgeen mr. Hoogeveen stelt, is de lijst van instanties aan wie in dit kader gegevens mogen worden verstrekt niet uitputtend en niet limitatief. Nergens wordt voorgeschreven dat het OM zou zijn gehouden aan een procedure, waarbij informatie over laakbaar en verwijtbaar handelen van een accountant niet rechtstreeks met de Accountantskamer kan worden gedeeld. In tegendeel, de Aanwijzing stelt expliciet dat het OM de vrijheid heeft om ook aan andere dan genoemde instanties informatie te verstrekken. De conclusie kan derhalve niet anders zijn dan dat het OM in beginsel bevoegd is om deze gegevens rechtstreeks aan de Accountantskamer te verstrekken. Een dergelijke verstrekking kan op grond van de Aanwijzing worden gecategoriseerd als een standaard of als een niet-standaardverstrekking. Een situatie als deze valt onder de laatste categorie. Dat heeft tot gevolg dat een verstrekking niet zomaar kan plaatsvinden, maar dat de Helpdesk Privacy Parket-Generaal (Helpdesk PAG) hiervoor toestemming moet geven. En vanzelfsprekend is dat hier gebeurt. Geen enkele klacht van het OM werd en wordt bij de Accountantskamer ingediend, zonder voorafgaande toestemming van de Helpdesk. Zo ook in dit geval. De stelling dat het OM geen belang zou hebben bij het indienen van een tuchtklacht is, zoals reeds eerder aangegeven, niet correct. De juiste naleving van de Wjsg en de Aanwijzing impliceert immers dat er sprake is van een algemeen belang dat door het OM als zwaarwegend wordt beschouwd, maar ook dat die mening wordt gedeeld door het Parket-Generaal, de ambtelijke staf van het College van procureurs generaal.

Mr. Hoogeveen heeft daarnaast gesteld dat een klacht onder de Wtra als een “criminal charge” in de zin van artikel 6 EVRM moet worden beschouwd, omdat accountantstuchtrecht, net als strafrecht, (mede) een punitief karakter zou hebben. Dat betekent onder meer dat het verbod op zelfincriminatie van toepassing zou zijn. Ook deze stelling is niet correct. Het tuchtrecht is in het verleden in diverse publicaties beschreven. De conclusie die naar aanleiding van die publicaties getrokken mag worden, is dat de benaming tuchtrecht voor een aantal zeer verschillende verschijnselen wordt gebruikt en dat men derhalve niet alle soorten tuchtrecht over één kam mag scheren. “Het” tuchtrecht bestaat niet. Zo onderscheiden we grosso modo de volgende soorten tuchtrecht:

- Verenigingstuchtrecht (het meest vrijwillige tuchtrecht, bv voor belastingadviseurs van de NOB);
- Wettelijk tuchtrecht (hetgeen onder meer geldt voor accountants);
- Hiërarchiek tuchtrecht/tuchtigingsrecht, dat bijvoorbeeld voor leden van de krijgsmacht of voor gedetineerden geldt.

Voor het vervolg van mijn betoog beperk ik me tot het hiërarchieke tuchtrecht en het wettelijke tuchtrecht, zoals dat ook voor accountants van toepassing is. Mr. Hoogeveen stelt dat het accountantstuchtrecht moet worden aangemerkt als een criminal charge in de zin van art. 6 EVRM. Het EHRM geeft echter een autonome uitleg aan dit begrip en hanteert daarbij drie criteria:

1. Uitgangspunt is de indeling in de eigen wetgeving van de betrokken staat;
2. de vraag of de overtreden norm voor iedereen geldt of slechts enkel voor een bepaalde groep;
3. de ernst van de sanctie die kan worden opgelegd.

Voor zover de rechtspraak van het EHRM - waarin deze criteria werden aangelegd - betrekking had op tuchtrecht, ging het om tuchtrecht in de hiërarchieke situatie. De uitspraken van het EHRM over het wettelijke tuchtrecht (waar ook accountantstuchtrecht onder valt), brengen daarentegen noch het onderwerp “criminal charge”, noch de hiervoor

genoemde criteria te berde en baseren de toepasselijkheid van art. 6 EVRM enkel op het in geding zijn van burgerlijke rechten. Het onderscheid tussen beide soorten tuchtrecht komt dus ook in de rechtspraak van het EHRM naar voren en alleen bij het hiërarchieke tuchtrecht wordt er over een mogelijke “criminal charge” gesproken. Het EHRM vermijdt zorgvuldig het wettelijk tuchtrecht (niet zijnde het hiërarchieke tuchtrecht) onder het begrip “criminal charge” te brengen. Dit alles leidt tot de conclusie dat het accountantstuchtrecht niet is aan te merken als “criminal charge”, omdat het EHRM dit soort tuchtrecht kennelijk niet als zodanig beschouwt, maar veeleer als verwant met het burgerlijk recht. Dat laat onverlet dat bepaalde fundamentele beginselen van straf- of burgerlijk procesrecht van toepassing zijn op het wettelijke tuchtrecht. Denk daarbij aan het recht op een raadsman, het recht op hoor- en wederhoor en de (weliswaar interne) gelding van het “ne bis in idem” - beginsel. Maar de conclusie van een en ander kan niet anders zijn dan dat het door mr. Hoogeveen bepleite verbod op zelfincriminatie geen stand houdt, nu er geen sprake is van een “criminal charge” in het geval van accountants-tuchtrecht.

In het verweerschrift wordt vervolgens bezwaar gemaakt tegen de constatering dat niet het gehele en niet-geanonimiseerde strafdossier is overlegd ter onderbouwing en toelichting van de klacht. Het moge duidelijk zijn dat het OM zich de vrijheid heeft gepermitteerd om een selectie te maken uit een zeer omvangrijk strafdossier dat tegen meerdere verdachten was gericht. En anders dan dat mr. Hoogeveen kennelijk meent, vloeit uit het bepaalde in artikel 6 van het EVRM in een procedure voor de tuchtrechter op grond van de Wtra niet voort dat tot de bij het klaagschrift over te leggen, op de zaak betrekking hebbende stukken in alle gevallen alle of een aantal van de stukken van de strafzaak tegen de cliënt van betrokkenen, moeten worden gerekend. Tot de stukken in de zin van dit artikellid behoren naar uw eigen oordeel de stukken die voor de tuchtrechter van belang kunnen zijn om tot een uitspraak te komen en de stukken waarmee het aan de klacht ten grondslag liggende handelen of nalaten en de strijdigheid van dit handelen of nalaten met de beroeps- en/of gedragsregels die de klager geschonden acht, aannemelijk worden gemaakt. Het OM is van mening dat alle informatie die uw College nodig heeft om tot een beoordeling van het feitencomplex te kunnen komen, is verstrekt. Mocht u deze mening niet delen en nog aanvullende informatie nodig achten om tot een adequate beoordeling te kunnen komen, dan verzoek ik u de behandeling van deze zaak aan te houden en het OM de gelegenheid te geven om de benodigde informatie alsnog te verstrekken.

#### 4.2.3 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot dit verweer het volgende.

4.2.3.1 Ten aanzien van de vraag of klager stukken uit het strafdossier aan de Accountantskamer mocht overleggen, heeft te gelden dat regelgeving omtrent het verstrekken van strafvorderlijke gegevens is opgenomen in de Wjsg, alsmede in de hierop gebaseerde Aanwijzing. In de artikelen 39e en 39f Wjsg is bepaald aan welke personen of instanties strafvorderlijke gegevens kunnen worden verstrekt. Vastgesteld moet worden dat de Accountantskamer niet is opgenomen in de opsomming van instanties in artikel 39f Wjsg en het daarop gebaseerde deel van de Aanwijzing, zodat verstrekking van stukken uit het strafdossier aan de Accountantskamer op deze grond niet gerechtvaardigd is. In artikel 39e, lid 1 Wjsg is echter bepaald:

*Voor zover dit noodzakelijk is met het oog op een zwaarwegend algemeen belang, kan het College van procureurs-generaal aan de volgende personen of instanties strafvorderlijke gegevens verstrekken:*

- a. *Nederlandse rechterlijke ambtenaren en rechterlijke ambtenaren van Aruba en de Nederlandse antillen;*
- b. (...).

Aan de orde is dan de vraag of de Accountantskamer moet worden aangemerkt als 'Nederlandse rechterlijke ambtenaren' in vorenbedoelde zin.

De Accountantskamer is belast met door de overheid ingestelde tuchtrechtspraak als bedoeld in artikel 113, lid 2 Grondwet. De wetgeving inzake tuchtrechtspraak ten aanzien van accountants is neergelegd in de Wtra. In de artikelen 10 e.v. Wtra is de inrichting van de Accountantskamer opgenomen. In artikel 12 Wtra is bepaald:

1. *De voorzitter is rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast.*
2. *Van de leden is de helft rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.*
3. *Van de plaatsvervangende leden is de meerderheid rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige plaatsvervangende leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.*
4. *De secretaris en de plaatsvervangend-secretarissen zijn personen die zijn aangewezen om werkzaamheden te verrichten die bij of krachtens wet aan de griffier bij een gerecht zijn opgedragen.*

Conform artikel 116, lid 3 Grondwet, waarin is bepaald dat de wet kan bepalen dat aan rechtspraak door de rechterlijke macht mede wordt deelgenomen door personen die niet daartoe behoren, moeten derhalve de accountantsleden van de Accountantskamer als (mede) rechtsprekende personen worden aangemerkt. Anders dan namens betrokkene betoogd, is gelet op het vorenstaande het verstrekken door klager van stukken uit het strafdossier aan de Accountantskamer te kwalificeren als verstrekking aan Nederlandse rechterlijke ambtenaren als bedoeld in artikel 39e, lid 1, onder a. Wjsg.

4.2.3.2 Ten aanzien van hetgeen betrokkene overigens heeft aangevoerd, te weten dat de gegevensverstrekking door het OM aan de Accountantskamer een schending van artikel 6 EVRM tot gevolg heeft, overweegt de Accountantskamer dat, wat er ook zij van al hetgeen namens klager en betrokkenen te dezer zake is gesteld, voorop staat dat (de procedure bij) de tuchtrechter op grond van de Wtra (in ieder geval) voldoende waarborgen biedt voor een eerlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM. Daarmee is voldaan aan de eisen die dit artikel stelt. De tuchtrechter is immers op basis van wat partijen schriftelijk en mondeling over en weer naar voren hebben gebracht, bevoegd een eigen oordeel te geven over de verenigbaarheid van het handelen of nalaten waarover wordt geklaagd met de gedrags- of beroepsregels, waarmee het volgens klager in strijd is. Niet zonder meer valt in te zien dat de betrokken accountant op grond van het verdedigingsbeginsel dient te beschikken over alle gegevens waarover het OM in dat relevante geval beschikt. Uit het bepaalde in artikel 6 EVRM vloeit niet voort dat in een tuchtprocedure tot de bij het klaagschrift over te leggen stukken als bedoeld in art. 22 lid 3 Wtra in alle gevallen alle of een aantal stukken van de strafzaak tegen de cliënt van betrokkene moeten worden gerekend. Tot de stukken als bedoeld in artikel 22 lid 3 Wtra behoren de stukken, die voor de tuchtrechter van belang kunnen zijn om tot een uitspraak te komen, alsmede de stukken waarmee het aan de klacht ten grondslag liggende handelen of nalaten en de strijdigheid van dit handelen of nalaten met de beroeps- en/of gedragsregels die de klager geschonden acht, aannemelijk



worden gemaakt. Een verzoek van een accountant tegen wie een klacht is gericht om een bepaald stuk alsnog door de klager in het geding te laten brengen, moet als regel worden gemotiveerd en zal mede in het licht van het voorgaande worden beoordeeld. Voorts moet daarbij in aanmerking worden genomen dat de accountant veelal aanknopingspunten voor de onderbouwing van zijn verweer kan ontleen aan het dossier van de cliënt waarover hij of zijn kantoor beschikt. Gelet hierop is er geen grond om klager te verzoeken onderliggende stukken uit het strafdossier over te leggen en het ontbreken van die stukken leidt niet tot niet-ontvankelijkheid van klager. In dit geval is daarbij relevant dat het verwijt luidt dat betrokkenen - kort gezegd - "te weinig aan controle hebben gedaan". Het had dan ook voor de hand gelegen dat in reactie hierop aan de hand van het controledossier (en niet aan de hand van het strafdossier) zou zijn uiteengezet dat wel toereikend is gecontroleerd, met een uiteenzetting van hoe, wat, wanneer en door wie. Dat betrokkenen in de onderhavige procedure niet behoorlijk in de gelegenheid zijn geweest verweer te voeren tegen hetgeen hen tuchtrechtelijk wordt verweten, is ook overigens niet aannemelijk geworden.

4.2.4 Gelet op al het voorgaande is de Accountantskamer dan ook van oordeel dat het namens betrokkenen sub 2) en sub 3) gevoerde niet-ontvankelijkheidsverweer moet worden verworpen en dat klager ontvankelijk moet worden geacht in zijn klacht.

4.3 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet, nu dit plaatshad tussen 1 (onderscheidenlijk 17) januari 2007 en 1 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode vigerende VGC en daarvan in het bijzonder het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

4.4 Daarnaast stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klager is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.5 De klacht tegen betrokkene sub 1).

4.5.1 Tegen onderdeel I. van de klacht tegen betrokkene sub 1), inhoudende dat hij onvoldoende kritisch is geweest bij het verzorgen van de financiële administratie wat betreft het verwerken van contante ontvangsten, aangezien hij wist van het ontbreken van een kasboek en hij afstorting op de bankrekening van 'contanten' zonder deze aan te sluiten voetstoots als juist aannam, zulks terwijl het bedrag niet kon aansluiten bij het gemiddelde tarief per behandeling, is namens betrokkene sub 1) het volgende aangevoerd:

Betrokkene was wel degelijk op de hoogte van de contante baten bij Stichting1. Deze werden gestort bij de bank en vervolgens in de financiële administratie verwerkt. De contante batenstroom vloeide voort uit de gebruikelijke activiteiten van Stichting1, had een regulier karakter en was overigens van bescheiden omvang. Betrokkene had geen aanleiding om aan de volledigheid van de verantwoording te twifelen. Als administratieve dienstverlener rustte op betrokkene geen onderzoekplicht. Van een controlerend accountant mag een professioneel kritische instelling (het OM refereert kennelijk hieraan met de kwalificatie 'onvoldoend kritisch vermogen') worden verlangd, dat is niet de rol van de administrateur.

Het OM noemt vier 'verzwarende omstandigheden'. Hierover het volgende.

- Ten onrechte refereert het OM aan de door betrokkene afgegeven samenstellingsverklaringen. Betrokkene heeft dergelijke verklaringen niet verstrekt; deze zijn ook niet door het OM overgelegd.
- Het kantoor van betrokkene hield zich bezig met het uitgaande betalingsverkeer, maar niet met de contante ontvangsten. Betrokkene was niet op de hoogte dat de kasadministratie mogelijk onvolkomenheden kende.
- Betrokkene fungeerde niet als 'management assistent'; hij woonde op verzoek van het bestuur vergaderingen bij waar het ging om financiële onderwerpen.
- Het was betrokkene inderdaad opgevallen dat de opbrengst per behandeling ter zake van niet-AWBZ verrichtingen onder de gebruikelijke tarieven uitkwam. Dit werd door de leiding desgevraagd toegelicht door te wijzen op het vaste beleid om voor deze groep patiënten lagere tarieven in rekening te brengen. Ik heb dit al toegelicht. Van een overtreding door betrokkene van het fundamentele beginsel van zorgvuldigheid is geen sprake. In het klaagschrift is niet toegelicht wat er onzorgvuldig zou zijn aan de werkzaamheid van betrokkene. Hij heeft de opdracht naar behoren en tot tevredenheid van Stichting1 uitgevoerd. Door het OM is niet toegelicht wat betrokkene meer of anders had moeten doen. De stellingname van het OM is vaag.

4.5.2 Betrokkene sub 1) heeft evenwel ter zitting verklaard dat hij de jaarrekeningen van Stichting1 voorbereidde door gegevens in te typen in een model van Accountantskantoor2 en dat daar dan een jaarrekening uit ontstond die hij vervolgens naar Accountantskantoor2 zond. Onder die omstandigheden heeft betrokkene sub 1) naar het oordeel van de Accountantskamer, hoe zijn opdracht ook moge hebben geluid en hoewel hij bij de jaarrekeningen ook geen samenstellingsverklaringen afgaf, zich voor Stichting1 beziggehouden met samenstelwerkzaamheden waarop de standaard NVCOS 4410 van toepassing was.

4.5.3 Ingevolge het bepaalde onder 14 van NVCOS 4410 had betrokkene dan ook dieper moeten ingaan (als bedoeld onder 13 sub a. tot en met d. van die standaard) op het - door betrokkene niet betwiste - ontbreken van een behoorlijke kasadministratie bij Stichting1. Door dit niet, althans onvoldoende, te doen, heeft betrokkene gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de VGC.

4.5.4 Onderdeel I. van de klacht tegen betrokkene sub 1) moet daarom in zoverre gegrond worden verklaard.

4.5.5 Tegen onderdeel II. van de klacht tegen betrokkene sub 1), inhoudende dat hij heeft nagelaten een ongebruikelijke transactie als bedoeld in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) te melden, te weten het structureel niet registreren van kasontvangsten en/of het ontbreken van deugdelijke kasadministratie, is namens betrokkene sub 1) het volgende aangevoerd.

Betrokkene had volgens het OM het ontbreken van een deugdelijke kasadministratie bij Stichting1 als een subjectieve indicator voor een ongebruikelijke transactie moeten aanmerken. Betrokkene zou volgens het OM het fundamenteel beginsel van professioneel gedrag hebben geschonden. Het OM verwijst daarbij naar de 'Richtsnoeren voor de interpretatie van de wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme voor belastingadviseurs en accountants'.

Deze Richtsnoeren hebben het karakter van een leidraad; er is geen sprake van een bindend voorschrift. Aan de richtsnoeren ontleen ik het volgende. De Derde Europese

Witwasrichtlijn geeft aan dat het moet gaan om "elke activiteit die instellingen van nature bijzonder geschikt achten om verband te houden met witwassen van geld of met financiering van terrorisme, en met name aan complexe of ongewoon grote transacties en alle ongebruikelijke transactiepatronen zonder een duidelijk economisch of merkbaar rechtmatig doel". Het al dan niet melden is dus afhankelijk van de beoordeling van de instelling of sprake is van een transactie:

- a) die de instelling geschikt acht om verband te houden met witwassen van geld of terrorisme financiering: een transactie die daarvoor niet geschikt is, hoeft dus niet gemeld te worden; en
- b) die ongewoon complex of groot is of anderszins buitengewone patronen vertoont het 'ongebruikelijke' is dus een relatief begrip; en
- c) geen duidelijk economisch of merkbaar rechtmatig doel heeft voor het ongewone hoewel een transactie op grond van de voorgaande deelcriteria wellicht ongebruikelijk is, kan er een legitieme economische of juridische reden zijn, waardoor de op het eerste gezicht ongebruikelijke transactie toch verklaarbaar wordt. In dat geval ontstaat geen meldingsplicht.

Ter beoordeling van de vraag of sprake is van een ongebruikelijke transactie dient de instelling alle haar betekende feiten en omstandigheden af te wegen, waaronder mede begrepen:

- a. type cliënt (juridische status, soort activiteiten);
- b. soort dienstverlening dat normaal wordt gevraagd door een dergelijke cliënt;
- c. soort dienstverlening dat in dit geval gevraagd wordt;
- d. of er een logische verklaring zou kunnen zijn voor de op het eerste gezicht ongebruikelijke transactie en
- e. deze logische verklaring aannemelijk en verifieerbaar is.

Tot zover de Richtsnoeren.

Het OM neemt een vergaand standpunt in. Het OM zegt in algemene bewoordingen dat het enkele feit dat een kasadministratie ondeugdelijk is, reeds een subjectieve indicator voor een ongebruikelijke transactie en daarmee een meldingsplicht oplevert. Het verwijt van het OM tegen betrokkene faalt op drie separate gronden.

In de eerste plaats gaat het OM ten onrechte voorbij aan de voorgeschreven beoordeling van de context waarbinnen de feiten zich voordoen. Als de wetgever had bedoeld wat het OM poneert, dan had de wetgever de omstandigheid van een ondeugdelijke kasadministratie als een objectieve indicator (zoals een contante betaling van meer dan € 15.000) aangemerkt. Dat is niet het geval; reeds daarom moet het extreme standpunt van het OM worden verworpen. Opvallend is dat het OM ook niet ingaat op de consequenties van zijn standpunt, die vergaand zouden zijn. Het valt buiten het bestek van mijn betoog om hierop verder in te gaan.

In de tweede plaats kwalificeren de feiten niet als een subjectieve indicator voor een ongebruikelijke transactie. De medische verrichtingen waar het hier om gaat behoren tot de gebruikelijke activiteiten van Stichting1. Het contante betaalverkeer vertoont een gebruikelijk patroon, en is overigens van bescheiden omvang. Stichting1 heeft de contante ontvangsten niet uit misdrijf verkregen. De dienstverlening van betrokkene (als instelling in de zin van de Wwft) was gebruikelijk en week niet af van die in voorgaande jaren. Kortom, alle signalen stonden op groen. Van een subjectieve indicator voor een ongebruikelijke transactie was geen sprake.

In de derde plaats tenslotte mist het verwijt van het OM feitelijke grondslag. Betrokkene was immers niet op de hoogte van eventuele onvolkomenheden in de kasadministratie van Stichting1. Betrokkene kan niet melden wat hij niet weet. Het tegendeel blijkt niet

uit de stukken en is door het OM niet concreet toegelicht. De stellingname van het OM is als steeds vaag.

4.5.6 Tegenover deze weerspreking namens betrokkene, heeft klager niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene, in strijd met zijn gehoudenheid daartoe, het structureel niet registreren van kasontvangsten en/of het ontbreken van deugdelijke kasadministratie heeft nagelaten te melden als een ongebruikelijke transactie als bedoeld in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). In het bijzonder valt niet in te zien dat hier sprake was van een - voor o.a. (externe) accountants geldende - objectieve indicator als bedoeld onder II in de indicatorenlijst behorende bij het Uitvoeringsbesluit Wwft en al evenmin van een subjectieve indicator als bedoeld onder I in die indicatorenlijst. Onderdeel II. van de klacht tegen betrokkene sub 1) moet daarom ongegrond worden verklaard.

4.5.7 Tegen onderdeel III. van de klacht tegen betrokkene sub 1), inhoudende dat hij heeft nagelaten toepassing te geven aan het conceptueel raamwerk, aangezien hij zich kennelijk niet heeft gerealiseerd dat het ontbreken van een kasadministratie een bedreiging opleverde, laat staan dat hij tegen die bedreiging passende waarborgen heeft getroffen, is namens betrokkene sub 1) het volgende aangevoerd.

Het verweer tegen het derde klachtonderdeel kan kort zijn. Kennelijk is in de visie van het OM sprake van een bedreiging van een fundamenteel beginsel, die betrokkene had moeten mitigeren. In het klaagschrift wordt echter niet toegelicht welk beginsel volgens het OM werd bedreigd en wat betrokkene dan had moeten doen. Het klaagschrift wekt de indruk dat bedoeld wordt op de mogelijkheid van verduistering van gelden als gevolg van een ondeugdelijke kasadministratie, maar dat is niet een bedreiging van een fundamenteel beginsel waarop de VGC ziet. De stellingname van het OM is opnieuw vaag.

4.5.8 De Accountantskamer vat dit klachtonderdeel op als kennelijk betrekking hebbende op de wijze waarop betrokkene is omgegaan met het bij Stichting1 ontbreken van een deugdelijke kasadministratie. Daarop hebben de hiervoor besproken klachtonderdelen I. en II. reeds (mede) betrekking en in het licht van die eerste twee onderdelen van de klacht mist dit derde klachtonderdeel dan ook zelfstandige betekenis. Een verdere bespreking van klachtonderdeel III. kan daarom achterwege blijven.

4.6 De klacht tegen betrokkenen sub 2) en sub 3).

4.6.1 Met betrekking tot de klacht tegen betrokkenen sub 2) en sub 3), inhoudende dat zij controles onvoldoende diepgaand en niet in overeenstemming met de wettelijke kaders hebben uitgevoerd en/of laten uitvoeren, aangezien hun controlewerkzaamheden ten aanzien van de contante omzet en de juistheid van de gedeclareerde kosten op deze punten tekortschoten en - in het verlengde daarvan - de klacht tegen betrokkene sub 3), inhoudende I. dat hij ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft verstrekt bij de jaarrekeningen 2007 en 2008 van Stichting1 en II. dat hij ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft verstrekt bij de subsidievaststelling over de jaren 2007 en 2008, is namens klager ter zitting - onder meer en zakelijk weergegeven - het volgende naar voren gebracht:

De stelling van het OM is dat deze accountants hun plicht hebben verzaakt en dat het College voor Zorgverzekeringen (CvZ) jarenlang onterecht subsidie heeft verstrekt, terwijl het voor die verstrekking mocht vertrouwen op de deskundigheid en diepgaande controlewerkzaamheden van Accountantskantoor2. Het OM verwijt betrokkenen sub

2) en sub 3) dat ze aan het CvZ zekerheid hebben verstrekt, terwijl daar op basis van hun werkzaamheden meer dan onvoldoende reden toe was. De strafrechter is het daar overigens mee eens. De Rechtbank Den Haag overweegt onder meer het volgende: “Voorts heeft de rechtbank acht geslagen op het feit dat anderen, waaronder zowel de interne als externe accountant (...) hun controlerende en beherende taken verregaand en jarenlang op grove wijze hebben verzaakt, op grond waarvan de verdachte bij het uitblijven van iedere wezenlijke interne en externe controle jarenlang achtereen heeft kunnen doorgaan met haar handelen, waarbij niemand haar een strobreed in de weg heeft gestaan.”

De rechtbank verwoordt exact de reden waarom het OM tot een tuchtklacht heeft besloten, die overigens al was ingediend voordat de strafrechter uitspraak in deze zaak heeft gedaan. De accountants zijn in dit dossier duidelijk niet de veroorzakers van de fraude, maar hebben door hun onvoldoende kritisch optreden gelegenheid geboden tot het onterecht claimen van gemeenschapsgeld en hebben daarmee de fraude - weliswaar niet opzettelijk - impliciet gefaciliteerd.

In het verweerschrift wordt ruim aandacht besteed aan de vraag of er al dan niet sprake is van materialiteit in relatie tot de niet verantwoorde kasontvangsten en de geclaimde subsidie, waarbij tegelijkertijd vraagtekens worden gesteld bij het verschil tussen bedragen die het OM in haar klaagschrift noemt en bedragen die de Rechtbank Den Haag strafrechtelijk bewezen acht. Met die discussie wordt getracht de aandacht van de kern van het probleem te verleggen. Het weglaten van informatie of een fout is immers materieel als het de besluitvorming door belanghebbenden zou kunnen beïnvloeden. En die besluitvorming is niet alleen afhankelijk van kwantitatieve materialiteit, maar ook van kwalitatieve materialiteit. Het hoeft geen betoog dat het integraal ontbreken van een kasadministratie invloed zou kunnen hebben op de besluitvorming van belanghebbenden, wetende dat de abortuskliniek ook niet-subsidiabele activiteiten verricht die door de patiënten zelf moeten worden betaald. En dan doel ik op medische ingrepen zoals een hymenplastiek, waarbij de aard van de ingreep met zich mee brengt dat patiënten die behandeling meer dan waarschijnlijk voor derden, zelfs voor hun naasten, willen verzwijgen. Dat maakt dat de kans op een contante betaling voor die ingreep veel groter is dan een girale betaling. Het simpelweg afgaan op de enkele mededeling van de samenstellend accountant dat de kasontvangsten niet materieel zijn, is voor een jaarrekeningcontrole absoluut onvoldoende. Dat er verschil zit in de berekeningen van de kasontvangsten door de FIOD en door de Rechtbank Den Haag doet daar niet aan af. Daarnaast wil ik nog maar eens benadrukken dat Accountantskantoor2 in het laatste kwartaal van 2010 zowel de accountantsverklaring bij de jaarrekening als die bij de subsidievaststelling over 2007 en 2008 heeft ingetrokken. Die constatering sterkt me in de overtuiging dat niet alleen het OM en de rechtbank Den Haag van mening zijn dat er sprake is van materiële fraude, maar dat Accountantskantoor2 die mening zelf ook is toegedaan. Waarom zou je immers anders de goedkeurende verklaring bij een jaarrekening intrekken als de fraudebedragen dusdanig klein zijn dat het algemene beeld van de jaarrekening niet wijzigt? Ook Accountantskantoor2 was van mening dat de kwalitatieve materialiteit is deze casus een issue was. Dat de niet-verantwoorde kasontvangsten in kwantitatief opzicht het beeld van de jaarrekening niet wijzigen, doet daar niet aan af.

Wellicht nog belangrijker dan de omissies bij de jaarrekeningcontrole, is de controle van de subsidieafrekeningen die in de ogen van het OM ver onder de maat is. De rechtbank in Den Haag heeft geoordeeld dat zowel in 2007 als in 2008 ruim 23% van de subsidies die het CvZ aan de abortuskliniek heeft verstrekt, onterecht is toegekend. En dat roept vraagtekens op bij een accountantscontrole waarbij een controletolerantie

van 1% wordt voorgeschreven voor zowel de aard van de medische ingreep als de hoedanigheid van de patiënt. Het controledossier van Accountantskantoor2 laat in de beleving van het OM weinig meer zien dan dat er slechts is gecontroleerd of het aantal verrichte handelingen gelijk is aan het aantal gedeclareerde handelingen. Zowel aan de aard van de ingreep als de hoedanigheid van de patiënt is geen enkele aandacht besteed, terwijl dat uitdrukkelijk is voorgeschreven in het onderhavige controleprotocol. Niet alleen de aard van de behandeling en de hoedanigheid van de patiënt had gecontroleerd moeten worden, maar ook de omstandigheid of de behandeling bijvoorbeeld al dan niet onder narcose had plaats gevonden of dat prostaglandine is toegediend. Dat is immers van invloed op de hoogte van de subsidie. Voor deze controle had bijvoorbeeld het zgn. A-formulier bij de controle gebruikt kunnen worden in combinatie met het opzetten van een goederenbeweging om zodoende enige vorm van zekerheid te kunnen krijgen. De stelling van de raadvrouw van betrokkenen dat het A-formulier niet gebruikt mocht worden, omdat het medisch verschoningsrecht hierop van toepassing is, is in de beleving van het OM niet correct, nu de patiënt op basis van dit formulier volledig anoniem blijft. Overigens is de vraag of het A-formulier al dan niet gebruikt mocht worden niet meer dan een theoretische discussie. Feit is dat het bestaan van dit formulier helemaal niet bekend was bij de controlerend accountants en alleen al om die reden helemaal niet bij de controle werd gebruikt. Het niet afweten van het bestaan van dit formulier is minimaal opmerkelijk te noemen voor een accountant die verantwoordelijk was voor het afgeven van een assuranceverklaring bij een subsidiedeclaratie. Het is triest om te constateren dat de onbekendheid met dit formulier niet op zichzelf staat. Betrokkene sub 2) heeft bijvoorbeeld ook verklaard dat ze geen idee heeft of het uitmaakt dat er met of zonder prostaglandine is gewerkt (terwijl dat wel van invloed is op de hoogte van de subsidie) en dat ze niet bekend is met de Wet marktordening gezondheidszorg die het een abortuskliniek verbiedt om te werken met lagere dan de van rijkswege vastgestelde tarieven, hetgeen in casu wel gebeurde.

4.6.2 Van de zijde van betrokkenen is tegen deze klacht ter zitting - onder meer en zakelijk weergegeven - het volgende naar voren gebracht:

Bij de materiele beoordeling van het handelen van betrokkenen gelden de volgende uitgangspunten.

- 1) Er vonden twee typen controles plaats: een jaarrekeningcontrole en een controle aanvraag subsidievaststelling. De jaarrekeningcontrole zag op de gehele Stichting1, de subsidiecontrole alleen op de abortuskliniek.
- 2) De te controleren gegevens werden geregistreerd door verschillende functionarissen van Stichting1. Er was sprake van een duidelijke functiescheiding.
- 3) De betrokken functionarissen hadden geen (persoonlijk) belang bij het doen van onjuiste registraties. Teveel verleende subsidie kwam ten goede aan Stichting1.
- 4) Bij de controle aanvraag subsidieverlening moesten gegevens worden gecontroleerd die vallen onder het medisch beroepsgeheim. Betrokkenheid van een arts was daardoor noodzakelijk.
- 5) Directrice B was arts en als zodanig bevoegd tot het inzien van medische gegevens. Binnen deze kaders hebben betrokkenen de controles ingericht. Dat functionarissen - zonder dat zij daarbij een financieel belang hadden - tegen die controle zouden samenspannen was niet voorzienbaar. Dat betrokkenen de gepleegde fraude niet hebben ontdekt bij het uitvoeren van de controle van de aanvraag subsidievaststelling kan hen dan ook niet worden verweten. Dat is echter wel wat het OM in zijn klaagschrift doet. Ten aanzien van de jaarrekeningcontrole geldt dat het OM een onjuist beeld schetst. De door het OM uitgevoerde berekeningen zien op de jaren 2007, 2008 en 2009. Het

jaar 2009 speelt in deze zaak echter geen rol, nu betrokkenen die jaarrekening niet hebben gecontroleerd. Daarnaast gaat het OM er in zijn berekeningen aan voorbij dat de jaarrekeningcontrole zag op de gehele Stichting<sup>1</sup> en niet enkel het Onderdeel 1. Wanneer deze uitgangspunten worden toegepast op de beweerdelijk niet-verantwoorde contante omzet, blijkt dat deze - uitgaande van de door het OM gehanteerde standaard - niet-materieel was. Het ging eenvoudigweg om niet-materiële bedragen, hetgeen vanzelfsprekend van invloed was op de controle. Maar ook anderszins zijn de door het OM gemaakte berekeningen zeker voor kritiek vatbaar. Zo verschillen de door het OM gemaakte berekeningen van ongeregistreerd kasgeld wezenlijk van hetgeen de rechtbank heeft vastgesteld.

Samenvattend geldt dat het OM in zijn klacht miskent dat het in deze zaak draait om de controle van medische gegevens. Op die medische gegevens rust een beroepsgeheim. Vanwege dat beroepsgeheim, en de aard van de behandelingen die in de kliniek werden uitgevoerd, konden de gedane registraties niet door betrokkenen worden ingezien. Bij die stand van zaken hebben betrokkenen hun controle gebaseerd op (en mochten zij hun controle baseren op) de in de administratieve organisatie aanwezige checks & balances. Die bestonden kort gezegd uit een duidelijke functiescheiding tussen verschillende personen van zowel de administratieve als de medische gegevensverwerking. De geneesheer-directrice was degene die, nadat alle gegevens door de verschillende personen onafhankelijk waren verwerkt, zo nodig inzicht had in het geheel. Voorts geldt dat ervan mocht worden uitgegaan dat er geen incentive was voor medici of voor administratieve functionarissen voor welke fraude dan ook. Zij konden immers zelfstandig geen (financieel) voordeel verkrijgen uit het (al dan niet bewust) onjuist registreren van patiëntgegevens. Voor zover dat voor contante omzetten anders zou zijn, geldt dat die contante omzetten niet materieel waren.

Het lijkt er sterk op dat precies tegen die checks & balances is samengespannen. Het past dan ook niet betrokkenen te verwijten in ernstige mate tekort te zijn geschoten. Van tekortschieten is geen sprake, laat staan "in ernstige mate".

4.6.3 Betrokkenen hebben weliswaar gesteld dat zij hun controle baseerden (en ook mochten baseren) op de in de administratieve organisatie aanwezige checks & balances, doch niet aannemelijk is geworden dat betrokkenen de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) bij Stichting<sup>1</sup> behoorlijk in kaart hebben gebracht en al evenmin dat zij aanbevelingen hebben gedaan inzake de inrichting ervan. De stelling van betrokkenen dat zij konden steunen op de directie, het bestuur en het werk van de betrokkene sub 1) lijkt te suggereren dat er systeemgericht is gecontroleerd, maar daarvan blijkt niets en evenmin wordt aannemelijk gemaakt dat zij konden steunen op de AO/IB van Stichting<sup>1</sup>. Ook het uitgangspunt van betrokkenen bij hun controle dat er geen incentive was bij medici of bij administratieve functionarissen voor welke fraude dan ook, getuigt van een onvoldoende professioneel-kritische instelling. Het risico van fraude is ten onrechte niet onderkend als gevolg van de gedachte dat niemand bij de gecontroleerde huishouding daar enig (persoonlijk) belang bij zou hebben, zoals betrokkenen 2) en 3) hebben aangevoerd. De risicoanalyse moet dan ook als inadequaat worden betiteld.

Wat betreft de goedkeurende verklaringen van betrokkene sub 3) bij de subsidiedeclaraties van Stichting<sup>1</sup> over de jaren 2007 en 2008 heeft daarnaast te gelden dat onomstreden is wat klager heeft uiteengezet, te weten dat de subsidieregeling meebracht dat er een lage controletolerantie gold van 1% en dat daarbij niet alleen de aantallen behandelingen van belang waren, maar ook de soorten behandelingen en de hoedanig-

heid van de patiënt. Dit alles staat los van de jaarrekeningcontrole, waarbij volgens betrokkenen een controletolerantie van 5% zou gelden.

Betrokkenen sub 2) en sub 3) hebben voorts in verband met de controle van de subsidiedeclaraties gesteld de aantallen te hebben gecontroleerd en de soorten behandelingen niet te hebben kunnen controleren. Over de hoedanigheid van de patiënt spreken zij al in het geheel niet. De controle-opzet is daardoor tekortgeschoten. De assurance-verklaringen van betrokkene sub 3) bij de subsidiedeclaraties waren dan ook niet afgestemd op de gebruiker ervan, in casu het CvZ.

Een en ander brengt met zich dat betrokkenen sub 2) en sub 3) hebben gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC en dat de klacht tegen hen in zoverre gegrond moet worden verklaard.

4.7 Op grond van artikel 2 van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van betrokkenen en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan en voorts met het gegeven dat aan geen van betrokkenen eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

Voor het hiervoor onder 4.5.3 omschreven verzuim van betrokkene sub 1) acht de Accountantskamer de maatregel van waarschuwing passend en geboden.

Voor de verzuimen van betrokkenen sub 2) en sub 3) echter, die plaatsvonden in het kader van assurance-werkzaamheden, komt een zwaardere sanctie in aanmerking, aangezien aan de controlewerkzaamheden en een daaropvolgende goedkeurende verklaring van een accountant in het maatschappelijk verkeer veel waarde moet kunnen worden toegekend. Hier zal dan ook worden overgegaan tot oplegging van de maatregel van berisping.

4.8 Op grond van al het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht tegen betrokkene sub 1) in onderdeel I. gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- verklaart de klacht tegen betrokkene sub 1) in onderdeel II. ongegrond;
- verstaat dat de klacht tegen betrokkene sub 1) in onderdeel III. geen zelfstandige betekenis heeft;
- legt ter zake aan betrokkene sub 1) op de maatregel van **waarschuwing**;
- verklaart de klacht tegen betrokkenen sub 2) en sub 3) gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt ter zake aan betrokkene sub 2) en sub 3) ieder op de maatregel van **berisping**;
  
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de NBA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven.



Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. W.M. de Vries en mr. A.L. Goederee (rechterlijke leden), en drs. R.G. Bosman RA en H. Geerlofs AA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 15 september 2014.

\_\_\_\_\_

secretaris

\_\_\_\_\_

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

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