

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 16/1369 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 16/1369 Wtra AK van 9 maart 2018 van

mr. X, in haar hoedanigheid van curator in het faillissement van de [stichting1] te [plaats1],
kantoorhoudende te [plaats2],

K L A A G S T E R,
raadvrouw: mr. E.L. Zetteler,

t e g e n

drs. Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats2],
B E T R O K K E N E,
raadsman: mr. J.W. van Rijswijk.

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 24 mei 2016 ingekomen klaagschrift van die datum met bijlagen;
- het op 22 augustus 2016 ingekomen verweerschrift van die datum met bijlagen;
- de op 22 september 2016 ontvangen repliek van 21 september 2016 met bijlagen;
- de op 21 oktober 2016 ontvangen dupliek van die datum met bijlage;

- de op 15 november 2016 ontvangen brief van klagster van 14 november 2016, houdende drie bijlagen;
- de op 25 januari 2017 ontvangen brief van klagster van die datum, houdende drie bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 6 februari 2017 waar zijn verschenen klagster in persoon, bijgestaan door mr. E.L. Zetteler, advocaat te Utrecht, en betrokkene in persoon, bijgestaan door mr. J.W. van Rijswijk, advocaat te Amsterdam en door kantoorgenoot [A] RA.

1.3 Klagster en betrokkene 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/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

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 is sedert [datum] als registeraccountant ingeschreven in het accountantsregister van thans de Nba. Betrokkene is verbonden aan [accountantsorganisatie] te [plaats2].

2.2 [Stichting1] is op [datum] ontstaan uit een fusie tussen [stichting2] te [plaats1] en [stichting3] te [plaats3]. Per 1 augustus 2008 zijn daaraan toegevoegd [stichting4] en [stichting5] te [plaats4], op 1 januari 2009 gevolgd door een volledige juridische fusie tussen [stichting1] en [stichting6]. [stichting1] was in 2009 een landelijk werkende zorgorganisatie, werkzaam in zeven provincies.

2.3 Betrokkene was van 2007 tot 2011 de externe accountant van [stichting1]. Betrokkene heeft op 14 juli 2009 een goedkeurende accountantsverklaring gegeven bij de jaarrekening 2008 van [stichting1]. Betrokkene heeft op 31 mei 2010 een goedkeurende accountantsverklaring gegeven bij de jaarrekening 2009 van [stichting1].

2.4 [stichting1] is op [datum] failliet verklaard.

2.5 Klagster heeft in haar surséance/faillissementsverslag van [datum] (openingsverslag) onder meer opgeschreven (bijlage 1 bij het verweerschrift; pagina 14):
"Goedk. Verkl. Accountant
Nader onderzoek naar de rol van de accountant is geïndiceerd."

2.6 Drs. [B] RA (hierna: [B]) en drs. [C] RA (hierna: [C]) hebben op 22 mei 2013 op verzoek van de curator een rapport uitgebracht: "(concept verslag) Onderzoek naar financiële ontwikkeling van de [stichting1] tot aan surseance van betaling" (bijlage 2 bij het verweerschrift). Het rapport is op 23 mei 2013 door de waarnemend curator naar betrokkene gezonden. In de aanbiedingsbrief van 22 mei 2013 van [B] en [C] is vermeld: "Wij zijn u reactie gaarne zo spoedig mogelijk tegemoet".
Op het voorblad van het rapport is vermeld:
"definitief concept – nog te bespreken met de accountant".

2.7 In het controledossier (productie 6 bij het verweerschrift) heeft betrokkene inzake de planning van de werkzaamheden met betrekking tot de jaarrekening 2009 van [stichting1] onder meer het volgende doen opnemen (door hem op 2 oktober 2009 ge-reviewed):

“Conclusie:

Verhoogde risico’s bij [stichting1] onderkend ten aanzien van going concern vraagstuk en herfinanciering van langlopende leningen als gevolg van liquiditeitsproblemen. Als key-risk opgenomen in de ACM (...).

(...)

Gezien de verslechterde economische omstandigheden en de liquiditeitsproblemen bij [stichting1], zal het moeilijker worden om financiering te verkrijgen van banken. Daarnaast zijn in de jaarrekening 2008 ([stichting1] + [stichting6]) langlopende leningen opgenomen voor een bedrag van ca. € 33 mio. Herfinanciering van deze leningen kan problemen opleveren.

(...)

Going concern is als key-risk geïdentificeerd agv de acute liquiditeitsproblemen. Zie de ACM voor de benoeming en opvolging van dit key-risk.

(...)

Overall Conclusion;

Verhoogde risico’s bij [stichting1] onderkend ten aanzien van fraude, going concern vraagstuk en herfinanciering van langlopende leningen als gevolg van liquiditeitsproblemen. Als key-risk opgenomen in ACM (...).”.

2.8 Betrokkene heeft in zijn controledossier onder meer een op 31 mei 2010 gedaateerde notitie opgenomen (productie 12 bij het verweerschrift), waarin onder meer het volgende staat:

“Conclusie

Beoordeling continuïteit

- begroting 2010 sluit met resultaat van 0 (begroting opgenomen in attachments)
- risico betreft mn de realisatie van de bezuinigingen/reorganisatie van de volwassenen-divisie (stukken zie attachments)
- Q1 cijfers zijn 150K positief, met nog wel verlies in volw.zorg van 713K die in 2010 expl.neutraal moet eindigen. (cijfers, zie attachments)
- liq.prognose kent nog wel spanningen - rvb [stichting1] heeft obv gesprekken met bank verwachting dat bank gaat financieren
- financiering is gewaarborgd --> er wordt voldaan aan evt. ratio’s of er is een waiver (in casu door [D]) verstrekt. Zie area 4300.
- conclusie is dat continuïteitsveronderstelling voor jrk 2009 voldoende onderbouwd is
- met wel nodige zorg en aandacht die aan liq. en financiering gegeven moet worden + ombuiging van divisies met een tekort.

Liquiditeitsprognose: (...) --> [stichting1] moet een diepere slag nog maken om een op actuelere cijfers gebaseerde liquiditeitsverloop over de eerste 4 maanden te kunnen laten zien.”.

2.9 Klaagster heeft diverse interne e-mails van de financiële administratie van [stichting1] overgelegd. Op 12 januari 2010 heeft [E] aan [F] (concerncontroller) in een tweetal e-mails met als onderwerp ‘Liquiditeit’ (producties 25 en 26 bij het klaagschrift) geschreven:

“Ik heb gisteren niets meer vernomen maar ben natuurlijk razend benieuwd naar de stand van zaken.

Kunnen we al snel beschikken over middelen?

We kunnen momenteel zelfs geen kasgeld halen en moeten hierdoor vanaf donderdag wellicht groepen gaan teleurstellen betreffende gelden voor de kids!

[G] heeft inmiddels haar leveringen gestaakt en meerdere dreigen.

De 18e moet er ook weer een lening betaald zijn aan de [H]!”.

“Een kleine opsomming van een paar leveranciers:

- [G] al zeker € 130.000,00 heeft openstaan en zijn leveringen heeft opgeschort,
- [I] vandaag heeft bericht dat men inmiddels het recht voorbehoudt om lopende overeenkomsten op te schorten openstaand bedrag is € 10.547,97 per direct en deze week nogmaals ongeveer € 20.000,00
- [J] aangegeven heeft betaling te verlangen van € 45.000,00
- de [H] lening op 18/1 van € 92.117,38,
- uitzendbureaus vele tonnen hebben openstaan,
- [K] (salarisverwerking) € 135.000,00 deze week betaald wil hebben,
- energie RWE € 27.000,00 betaald moet worden.,

En er nog vele leveranciers openstaan, betaling van crediteuren voor zowel [plaats1] als [stichting3] is vele tonnen

Het biedt dus helaas weinig soelaas .

Het onderstaand beschikbare bedrag overmaken naar de bankrekening van [plaats1] moeten zeker niet gebeuren omdat we al € 150.00,00 [de Accountantskamer begrijpt € 150.000,00] boven het limiet staan!

Voor het Kasgeld van a.s. donderdag 9 (€ 5.000,00) kan ik wellicht met [voornaam1] iets regelen dat er geld gehaald kan worden in [plaats5] en dat ik dat dan ga ophalen.”.

Op 20 april 2010 heeft [L] aan onder meer voormelde [F] en aan [M] (voorzitter van de raad van bestuur van [stichting1]) in een e-mail met als onderwerp ‘liquiditeit; noodkreet’ (productie 27 bij het klaagschrift) geschreven:

“ik schrijf deze mail een beetje wanhopig..

De reden is dat de Financiële Administratie behoorlijk vaak gebeld wordt door mensen die hun rekeningen betaald wensen te zien.

In veel gevallen nemen zij geen genoegen meer met de verhalen die [voornaam2] en [voornaam3] hun vertellen: ze geloven [voornaam2,3] gewoonweg niet meer.

Ik heb toen op mij genomen de aanhouders te woord te staan.

Maar dit worden er wel erg veel.

Bovendien nemen ze ook geen genoegen meer met mijn verhaal.

De gesprekken gaan dus wel erg lang duren (en krijgen ook een onbevredigend slot). Dus een vraag: wat gebeurt er nu op dit gebied?”.

2.10 Gedagtekend 20 november 2003 heeft het College bouw ziekenhuisvoorzieningen een rapport uitgebracht inzake [stichting1] (productie 42 bij het klaagschrift). De uitkomsten in het rapport (gebouwscores) zijn samengevat in de klassen groen, oranje en rood. De interpretatie daarvan luidt volgens het rapport:

“onvoldoende (oranje): Een gebouw voldoet op 2 of 3 punten niet aan de basiskwaliteitseisen voor bestaande bouw. Er zullen genoeg punten zijn waarop het gebouw wel voldoet.

ruim onvoldoende (rood): Een gebouw voldoet op meerdere punten niet aan de basiskwaliteitseisen voor bestaande bouw.”.

[stichting1] beschikte over een groot aantal panden, waarvan er volgens voormeld rapport diverse met code rood en code oranje werden aangeduid.

2.11 In een e-mail van 31 januari 2010 aan de raad van toezicht van [stichting1] (productie 16 bij het klaagschrift) heeft [M] onder meer geschreven:
“Ter completering van het totaal beeld merk ik hierbij aanvullend op dat, gelet op de groeipotentie van [stichting1] (toegekende uitbreidingscapaciteit per 2010 van circa 190 intramurale plaatsen [stichting1]-breed) en de nog te financieren code rood projecten w.o. de [N], alsmede nog een aantal te herfinancieren gerealiseerde kleinschalige bouwprojecten, in de toekomst een hypotheekbehoefte aan de orde is van tenminste € 40 miljoen.”.

2.12 Betrokkene heeft in zijn verweerschrift (pagina 14) onder meer geschreven;
“6.20 (...)

Ook [stichting1] had op een aantal huisvestingslocaties huisvestingsplaatsen met code rood en code oranje. Dit vormde, in tegenstelling tot wat de Curator stelt, echter geen directe bedreiging voor de continuïteit van de zorg.

6.21 [stichting1] had ultimo 2009 nog voldoende tijd om in overleg met het Ministerie en de Inspectie Gezondheidszorg invulling te geven aan de plannen voor verbeteringen van code rood en code oranje panden.”.

2.13 In het maatschappelijk verslag bij de jaarrekening 2009 van mei 2010 (productie 4 bij het klaagschrift) heeft de raad van bestuur (op bladzijde 67) onder meer geschreven:
“Een belangrijk speerpunt en bestuurlijk dilemma inzake het te voeren financiële beleid betreft de toekomstige financieringsbehoefte samenhangend met de financiering van voorgenomen nieuwbouw en renovatie van [stichting1] zowel in de AWBZ en ZVW. Het betreft hier de (her)financiering van voorgenomen bouwprojecten die noodzakelijk zijn uit oogpunt van kwaliteit. De vigerende beleidsmatige onduidelijkheid samenhangend met het overgangsregime door het Ministerie van VWS over de hoogte van de vergoeding van de kosten verbonden aan investeringen in de huisvesting en de wijze waarop hierin zal worden voorzien, geven aanleiding tot bestuurlijke dilemma's en tot stagnatie van bouwprojecten. [stichting1] beraadt zich intensief hoe dit dilemma vanuit haar verantwoordelijkheid mede tot een goede oplossing kan worden gebracht. De voorgenomen bouwprojecten werden in dat kader opnieuw op hun merites en op mogelijke alternatieven getoetst. Dit ontwikkelingsproces zal in 2010 nadrukkelijk aan de orde komen en intensief worden besproken met de bankrelaties van [stichting1].”.

2.14 Betrokkene heeft in zijn conclusie van dupliek op pagina 8 een gedeelte uit de notulen van de financiële commissie van 25 maart 2010 als volgt aangehaald:

“3. Code rood problematiek

Overwogen wordt om in het kader van de code rood problematiek (huisvesting) bij [N] en [O] in plaats van volledige nieuwbouw te kiezen voor een mix van nieuwbouw en vernieuwbouw. Zo'n mix kost vraagt een beduidend lagere investering c.q. hypotheek en leidt daarmee tot lagere kapitaalslasten. Mogelijk zelfs kunnen daarmee de kapitaalslasten lager worden dan de kapitaalslastencomponent zoals die standaard in de verpleegprijs wordt vergoed. Dat betekent een inverdieneffect ten gunste van het financiële resultaat van het geheel.”.

2.15 Op 12 juni 2009 heeft [accountantsorganisatie] een rapport uitgebracht aan [stichting1] onder de titel 'Bedrijfsvoering en kernprocessen [stichting1] verder integreren (productie 7 bij het klaagschrift). Daarin is onder meer opgenomen:

“ Managementinformatie op orde krijgen

2.31 Een goed functionerend informatiemanagement is van cruciaal belang voor het genereren van goede en betrouwbare stuurinformatie. Wij hebben geconstateerd dat het informatiemanagement momenteel voortvarend wordt opgepakt. Echter ook op dit onderwerp is, naast de korte termijn actieplannen om de productiegegevens voor 2008 en 2009 inzichtelijk te krijgen, een samenhangend plan van belang. De managementinformatie is volledig afhankelijk van de kwaliteit van de centrale administraties en de input daarin vanuit de kernprocessen en moet als zodanig onderdeel zijn van een integraal plan van aanpak.”.

2.16 In het memo van [P] en [Q] van [accountantsorganisatie] van 16 juni 2009 aan [M] (productie 8 bij het klaagschrift) is onder meer opgenomen:

“ Fase 1: Knelpunten oplossen op korte termijn door strak programmamanagement

Er zijn verschillende knelpunten die onmiddellijke aandacht van de organisatie vereisen. Deze knelpunten vormen ernstige risico's voor de continuïteit van de bedrijfsvoering en dienen op korte termijn te worden aangepakt en in feite nog dit kalenderjaar tot een oplossing te worden gebracht.. Dit zijn de onduidelijkheid en onzekerheid over de productieregistratie en daaraan gekoppelde managementinformatie, het uitwerken van de fusieorganisatie, de ontwikkeling van een helder en transparant beleid ten aanzien van onroerend goed, en ontwikkelen duidelijk beleid rondom treasury en ook rondom IT architectuur en informatievoorziening. De uitwerking van deze knelpunten hangt nauw met

elkaar samen en vereist een samenhangende en afgestemde aanpak binnen een kader dat richtinggevend is voor de nieuwe fusieorganisatie.”.

2.17 In de conceptjaarrekening 2010 van [stichting1] van 24 november 2011 (productie 60 bij het klaagschrift) is in de toelichting op de balans en in de toelichting op de resultatenrekening vermeld dat er inzake 2009 een correctie van € 2.064.536 op de financiering vanwege de Zorgverzekeringswet heeft plaatsgevonden.

2.18 Onder de 'Grondslagen van waardering en resultaatbepaling' in de jaarrekening 2009 van [stichting1] (productie 1 bij het klaagschrift) is onder meer opgenomen:

“ Consolidatie

In de jaarrekening zijn opgenomen de volgende onderdelen:

- o Instelling voor de Geestelijke Gezondheidszorg
- o Instelling voor Verstandelijk Gehandicaptenzorg
- o School voor speciaal onderwijs.
- o Als ook de volgende onderdelen die sedert 1 januari 2009 tot de groep behoren: de [N] te [plaats5], [R] te [plaats6] en [S] te [plaats7].

Op grond van artikel 7, lid 4, van de Regeling verslaggeving WTZi zijn de volgende stichtingen buiten de consolidatie gebleven:

- o [stichting7]
- o [stichting8]
- o [stichting9]
- o [stichting10]
- o [stichting11]
- o [stichting12]

o [stichting13]

(...)

Voorzieningen (algemeen)

(...)

Voor uitgaven voor groot onderhoud was tot en met 2008 een voorziening gevormd om deze lasten gelijkmatig te verdelen over een aantal boekjaren. Momenteel is de situatie zo, dat er sprake is van een zogenaamde “ideaal complex”. Dit blijkt ook uit de opgestelde meerjarenbegroting voor het vastgoed. Het continueren van de voorziening is derhalve niet meer nodig.”.

2.19 Betrokkene heeft in zijn e-mail van 13 april 2011 aan [M] (productie 61 bij het klaagschrift) onder meer geschreven:

“Nav het overleg dat we maandagochtend hadden met [voornaam4] en [voornaam3] kwam nog de vraag naar de nevenstichtingen naar boven. In de jaarrekening zal een vermelding moeten plaatsvinden welke nevenstichtingen er zijn en wat erin omgaat. Vooralsnog is een enkelvoudige jaarrekening [stichting1] opgesteld. De andere stichtingen worden vooralsnog niet geconsolideerd hetgeen juist is voor de pure steunstichtingen (giften die gebruikt worden voor extra's). Voor nevenstichtingen die meer ander primair karakter hebben is een specifieke afweging nodig. In eerdere jaren was een praktisch punt dat de jaarrekeningen van deze stichtingen niet beschikbaar waren bij afronding van de controle.

Hierbij hebben we maandag de jrk. 2009 van [stichting7] gezien die feitelijk vastgoed tbv [stichting1] op balans heeft staan en doorverhuurt aan alleen de [stichting1]. Feitelijk kwalificeert een dergelijke stichting niet als steunstichting die buiten de consolidatie gelaten kan worden. Mede doordat de zeggenschap nauw verbonden is aan de [stichting1].

De vraag die nu openstaat is of er een totaalbeeld is (te maken/beschikbaar is) van de nevenstichtingen. Ik weet dat [voornaam5] hier in kader van vastgoedstrategie ook al eens naar gekeken heeft en deels beschreven heeft. Wellicht dat mijn vragen daardoor snel te beantwoorden zijn.”.

2.20 In de toelichting op de balans per 31 december 2009 van de jaarrekening van [stichting1] (productie 1 bij het klaagschrift) is onder meer opgenomen:

“Toelichting per categorie voorziening

Groot Onderhoud:

Deze voorziening diende om de lasten van cyclisch onderhoud aan gebouwen en installaties gelijkmatig over de jaren te verdelen. De uitgaven van groot onderhoud worden in mindering gebracht op de voorziening.

Voor de afdeling gezondheidszorg wordt in het kader hiervan mede rekening gehouden met de instandhoudingsrichtlijn en de opgebouwde trekkingsrechten.

In het verslagjaar is besloten deze voorziening t.g.v. het resultaat te laten vrijvallen (voor een verdere toelichting wordt verwezen naar het onderdeel “waarderingsgrondslagen”).”

In de toelichting op de resultatenrekening over 2009 van voormelde jaarrekening is onder meer opgenomen:

“ Overige bedrijfskosten

(...)

Dotaties/voorzieningen: Vrijval groot onderhoud”

2.21 Betrokkene heeft in zijn accountantsverslag bij de jaarrekening 2009 van [stichting1] (productie 6 bij het klaagschrift) onder meer geschreven:

“[Stichting1] heeft de verbetering van de interne sturing en beheersing in 2009 projectmatig opgepakt om te borgen dat verbetermaatregelen structureel geborgd worden. De verbeteringen worden gerealiseerd middels vier projecten:

- a. Project 1: Verbeteren AO/IC kwaliteit en verdere professionalisering F&C en ICT organisatie
- b. Project 2: Kernadministraties centraliseren als gevolg van de fusie.
- c. Project 3. Structureel verbeteren productieregistratiesystemen samenhangend met portfolio management zorgeenheden.
- d. Project 4: Risico's ten aanzien van onroerend goed minimaliseren (taskforce) en strategisch beleid toetreding financiële markten.

Wij hebben geconstateerd dat de projectgroepen in 2009 belangrijke stappen hebben gezet

voor het structureel beter in control krijgen van [stichting1]. Hierbij is ook duidelijk geworden dat wijzigingen in structuren en processen tijd nodig hebben om initieel in opzet te ontwerpen en vervolgens zorgvuldig te implementeren. Het jaar 2009 is daarmee zeer intensief geweest voor [stichting1] om naast de aandacht voor het dagelijkse procesbeheersing ook te werken aan de structurele verbeteringen. Het jaar 2010 zal in belangrijke mate nodig zijn voor implementatie van de verbetermaatregelen.

(...)

3.2.3 Voorziening groot onderhoud zorg vrijgevallen

Bij de jaarafsluiting 2009 heeft [stichting1] op basis van beschikbaar gekomen informatie uit het lange termijn onderhoudsplan besloten de onderhoudsvoorziening vrij te laten vallen hetgeen een positief effect heeft gehad op de exploitatie van € 1.139.000.

Door huisvesting en vastgoed is onderbouwd dat door de omvang van de organisatie en het in bezit zijnde vastgoed een ideaal complex ontstaat waardoor de voorziening groot onderhoud niet langer een functie heeft om onderhoudskosten te egaliseren. Op basis van het lange termijn onderhoudsplan is onderbouwd dat de feitelijke kosten voor groot onderhoud nu reeds over de jaren worden geëgaliseerd. De sturing van de huisvestingexploitatie vindt plaats op basis van taakstellende begrotingen. Tevens worden investeringsbeslissingen onderbouwd middels business cases en financieringsaanvragen waardoor grotere investeringen die noodzakelijk zijn voor onderhoud van panden specifiek aandacht krijgen en het risico op overschrijding van de taakstellende begrotingen wordt voorkomen.

In verband met het beschikbaar komen van de analyse op basis van het lange termijn onderhoudsplan in 2010 heeft [stichting1] besloten om onderbouwd niet langer de onderhoudskosten te egaliseren via een onderhoudsvoorziening Wij kunnen instemmen met deze aanpassing Hierbij komt meer dan voorheen nadruk te liggen op het adequaat begroten van de jaarlijkse onderhoudskosten en het stringent bewaken van de werkelijke onderhoudskosten.

De onderhoudsvoorziening bij onderwijs is conform voorgaande jaren met € 30.000 toegenomen tot € 120.000. Wij adviseren in 2010 een evaluatie uit te voeren of deze onderhoudsvoorziening evenals het onderhoud voor het zorgvastgoed vrij te laten vallen.

Vooralsnog heeft [stichting1] gelet op de omvang van deze voorziening en de financiering via de onderwijsbekostiging besloten de voorziening aan te houden.”.

2.22 In het controledossier inzake de jaarrekening 2009 van [stichting1] (productie 62 bij het klaagschrift) heeft betrokkene in een document van 31 mei 2010 onder meer het volgende opgenomen:

“Conclusie:

· De voorziening groot is vrijgevallen in het resultaat 2009. Voorziening is vrijgevallen = akkoord – oorzaak obv LTOP is sprake van ideaal complex – plan gezien en akkoord met vrijval.

(...)

Controle voorzieningen:

Voorzieningen groot onderhoud

De voorziening groot onderhoud was in eerste instantie onveranderd ten opzichte van 2008 ad € 1.129k. Het verschil tussen de benodigde gelden en beschikbare gelden wordt bepaald over een periode van 10 jaar (=27.349 per jaar). De voorziening zou dit jaar worden herzien naar aanleiding van de nieuwbouwactiviteiten, dit is vooralsnog echter niet gebeurd. Er is geen recent LTHP/LTOP dat ten grondslag ligt aan deze voorziening. Door de cliënt wordt aangegeven dat een update van het LTHP/LTOP zal plaatsvinden in combinatie met de financiering van de nieuwbouwplannen.

Reactie van de klant:

a. Door de recente fusies en de daarmee samenhangende integratie van de vastgoedorganisaties en - administraties en de daaruit volgende acties, onder meer verwoord in het taskforce document voor de eenheid Huisvesting en Vastgoed, ligt het momenteel niet meer in de rede om een voorziening groot onderhoud te vormen:

i. Door de omvang van de Organisatie en het in bezit zijnde vastgoed, ontstaat gaandeweg een ideaal complex, waardoor de voorziening groot onderhoud (fiscaal ook als egaliseringsreserve groot onderhoud aangeduid) niet meer opportuun is. Immers, de feitelijke kosten voor groot onderhoud worden nu al over de jaren geëgaliseerd.

ii. In geval van het vormen van een voorziening zal ook de grondslag hiervan aangegeven moeten worden, bijvoorbeeld in een LTOP, waarin naast het reguliere onderhoud ook de grootschalige onderhoudsprojecten opgenomen zullen zijn. In alle gevallen zal de financiering van dergelijke grootschalige onderhoudsprojecten vooraf geregeld moeten worden, en deze financiering is afhankelijk van de alsdan te berekenen bedrijfswaarde. De kosten van deze projecten zullen bij uitvoering daarvan vervolgens geactiveerd (en vervolgens afgeschreven worden) worden. Uit voorzichtigheidsprincipe is het verdedigbaar om deze grootschalige onderhoudsprojecten dan ook pas dan tot kosten te laten leiden als deze gemaakt worden.

iii. Er zit iets dubbels in het vormen van een voorziening. Je schrijft af op een gebouw om de slijtage in kosten te vertalen en vervolgens breng je bij het vormen van een voorziening deze kosten nog eens ten laste van het resultaat om deze slijtage in de toekomst te herstellen. Bovendien: wanneer de waardering van vastgoed op basis van bedrijfswaarde (in plaats van historische verwervingsprijs minus afschrijvingen) zal plaats vinden (in ieder geval bij de in de nabije toekomst verwachte verplichte impairment toets), zal een voorziening groot onderhoud niet meer gepast zijn, daar de kosten hiervan in de bedrijfswaarde verdisconteerd zullen zijn.

b. Er moet in zekere mate vastgesteld zijn wat deze verwachte kosten voor groot onderhoud zullen zijn. Gelet op het hiervoor gestelde is dit, gelet op de steeds veranderende wet- en regelgeving en het onzekere financierings- en bekostigingsregime, niet met de nodige zekerheid aan te geven. In elke situatie zal apart en in een context de investe-

ringsbeslissing voor het groot onderhoud opnieuw bepaald moeten worden. Het past niet om dit dan jaarlijks in de financiële verslaglegging te evalueren.

(...)

RdR: ter bespreking met Raad van Bestuur / [T]: Voorziening is vrijgevallen = akkoord – oorzaak obv LTOP is sprake van ideaal complex – plan gezien en akkoord met vrijval”.

2.23 Op 25 mei 2010 stuurt [U], medewerker Huisvesting & Vastgoed van [stichting1] op verzoek van [T] in een e-mail aan onder anderen [M] en [F] (productie 73 bij de replek) een drietal stukken inzake het vrijvallen van de onderhoudsvoorziening toe om deze te bespreken.

3. De klacht

3.1 Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

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

- a. betrokkene heeft niet gehandeld als een redelijk handelend en bekwaam accountant;
- b. betrokkene heeft zijn controlewerkzaamheden niet naar behoren uitgevoerd;
- c. betrokkene heeft zijn werkzaamheden niet met een professioneel-kritische instelling en met onvoldoende diepgang verricht.

3.3 Klaagster heeft deze verwijten aldus geconcretiseerd:

- a. betrokkene heeft de jaarrekening 2009 van [stichting1] ten onrechte voorzien van een goedkeurende accountantsverklaring, omdat niet aan het wettelijk voorgeschreven inzichtvereiste in de zin van artikel 2:362 van het Burgerlijk Wetboek is voldaan;
- b. het heeft betrokkene bij de controlewerkzaamheden ontbroken aan een professioneel-kritische instelling; hij heeft de controlewerkzaamheden met onvoldoende diepgang uitgevoerd en hij heeft telkens onvoldoende en ontoereikende controledocumentatie vergaard:

1) betrokkene heeft geen professioneel-kritische instelling gehanteerd ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling die door het management is gehanteerd in het kader van de jaarrekening 2009;

2) betrokkene heeft de fout in de jaarrekening 2009 ten aanzien van de vorderingen uit hoofde van de financieringskosten niet ontdekt;

3) betrokkene heeft geen professioneel-kritische instelling gehanteerd ten aanzien van de per 31 december 2009 gehanteerde consolidatiekring;

4) betrokkene heeft geen professioneel-kritische instelling gehanteerd ten aanzien van de vrijval van de onderhoudsvoorziening ultimo 2009.

3.4 Wat door of namens klaagster bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook in strijd zou zijn met de beginselen van een behoorlijke procesorde) maar als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door of namens betrokkene gegeven weerspreking van de klacht.

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 (hierna: Wta) juncto artikel 33 Wet op de Registeraccountants (oud, hierna: Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)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 de Wta en Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014, worden getoetst aan de in die periode geldende VGC en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

4.3 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster 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 accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

ontvankelijkheid

Betrokkene heeft een aantal ontvankelijkheidsverweren gevoerd, die de Accountantskamer zal behandelen, alvorens zij zal ingaan op de inhoudelijke klachten.

4.4 Betrokkene heeft ten aanzien van de ontvankelijkheid aangevoerd dat klaagster onvoldoende duidelijk en aannemelijk heeft gemaakt dat de verweten gedragingen van betrokkene hebben plaatsgevonden in de periode van 24 tot en met 31 mei 2010. Voorts heeft betrokkene aangevoerd dat klaagster reeds ten tijde van het faillissement kennis heeft genomen van de controleverklaring bij de jaarrekening van [stichting1] over 2009 en dat zij in het onder 2.5 vermelde faillissementsverslag van 29 december 2011 reeds concludeerde dat nader onderzoek naar de rol van de accountant was geïndiceerd. Ten slotte voert betrokkene aan dat in het onder 2.6 vermelde rapport van 22 mei 2013 diverse punten zijn opgenomen die meer dan drie jaar later in onderhavige klacht zijn opgenomen, zodat zij ruim vóór 22 mei 2013 hiervan op de hoogte is geweest of had kunnen zijn.

4.5 Wat betreft het beroep op termijnoverschrijding geldt het volgende. Artikel 22, eerste lid, Wtra, zoals dat luidt sinds 1 januari 2014, bepaalt dat de Accountantskamer een klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar of meer is verstreken. Ook kan geen klacht meer worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat een klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep was.

4.6 De klacht is ingediend op 24 mei 2016. Hoewel moet worden aangenomen dat de controle - opzet en uitvoering - van de jaarrekening 2009, gelet op de datum van de afgifte van de accountantsverklaring van 31 mei 2010, nagenoeg geheel vóór 24 mei 2010 - aldus meer dan zes jaar voor het indienen van de klacht - heeft plaatsgevonden, worden die aan 24 mei 2010 voorafgaande controlewerkzaamheden naar het oordeel van de Accountantskamer niet door die zesjaarstermijn geraakt. De afgifte van de goedkeurende verklaring op 31 mei 2010 belichaamt immers de afsluiting van de controle ofwel de constatering van betrokkene na zijn evaluatie dat er toereikende controle-informatie is verkregen. Die evaluatie van de controle heeft binnen genoemde termijn plaatsgevonden.

4.7 De indiening van de klacht op 24 mei 2016 betekent voorts dat, indien klaagster vóór 24 mei 2013 - aldus meer dan drie jaren voor het indienen van de klacht - heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren hetgeen zij betrokkene thans verwijt, een klacht daarover te laat is.

4.8 De Accountantskamer overweegt dat betrokkene niet kan worden gevolgd in zijn standpunt dat klaagster al in december 2011 heeft geconstateerd dan wel heeft kunnen constateren wat hem nu verweten wordt. Niet valt in te zien immers dat een – al dan niet diepgravende – bestudering van de jaarrekening 2009 en de daarbij afgegeven goedkeurende verklaring had te leiden tot een (redelijkerwijs te kunnen) constatering door klaagster als hierboven bedoeld. Nog daargelaten het antwoord op de vraag of de onder 2.5 vermelde zinsnede in het eerste faillissementsverslag niet als standaard moet worden aangemerkt, kan deze, naar het oordeel van de Accountantskamer, niet als bewijs dienen dat klaagster door enkel het indiceren van nader onderzoek naar de rol van betrokkene, op de hoogte was van zijn vermeend tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen. Betrokkene heeft ten slotte op dit punt aangevoerd dat, nu in de onderhavige klacht meerdere punten zijn overgenomen uit het onder 2.6 vermelde rapport van 22 mei 2013, klaagster vóór 24 mei 2013 het tuchtrechtelijk verwijtbaar gedrag van betrokkene heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren. De Accountantskamer is van oordeel dat, daargelaten de vraag of er in voormeld rapport reeds klacht-onderdelen zijn opgenomen, dit rapport nadrukkelijk de status van een conceptrapport had en dat zowel in de begeleidende brief als ook op het voorblad (2.6) stond vermeld dat betrokkene in het kader van hoor en wederhoor nog mocht reageren. Dat achteraf bleek dat een aantal in het conceptrapport opgenomen verwijten ook in de definitieve versie na (voor een deugdelijke grondslag van dat rapport noodzakelijke) hoor en wederhoor zijn overgenomen – en uiteindelijk ook in de onderhavige klacht –, maakt niet dat aannemelijk is geworden dat klaagster dit ten tijde van het verschijnen van het conceptrapport wist of redelijkerwijs had kunnen constateren in de zin van artikel 22 Wtra. Gelet op het voorgaande komt de Accountantskamer tot de conclusie dat de klacht in al haar onderdelen ontvankelijk is en zal zij overgaan tot de inhoudelijke behandeling daarvan.

inhoudelijk

Bij de inhoudelijke behandeling van de klacht zal de Accountantskamer eerst nader ingaan op de klachtonderdelen zoals verwoord onder 3.3.b.1 tot en met 3.3.b.4.

continuïteitsveronderstelling (3.3.b.1)

4.9 Wat betreft de continuïteitsveronderstelling geldt dat Standaard 570 van de toepasselijke Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NVCOS) de verantwoordelijkheden behandelt van de accountant teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten. In paragraaf 8 van deze standaard, zoals deze destijds luidde, zijn voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden weergegeven die bedrijfsrisico's kunnen veroorzaken (de indicatoren), die afzonderlijk of tezamen, een gereede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de continuïteitsveronderstelling. De Accountantskamer stelt vast dat tussen partijen niet in geschil is dat er in het geval van [stichting1] ten tijde van de vaststelling van de jaarrekening over 2009 meerdere indicatoren aanwezig waren (zoals een negatief werkkapitaal, negatieve operationele kasstromen en de onmogelijkheid om alle schuldeisers op vervaldatum te betalen), die afzonderlijk of tezamen voormelde gereede twijfel omtrent de continuïteitsveronderstelling konden doen ontstaan. Betrokkene heeft dit ook onderkend en gedocumenteerd in zijn controledossier, een en ander zoals hiervoor vermeld onder 2.7, in het kader van de planning van de controlewerkzaamheden aangaande de continuïteit. Op grond daarvan was betrokkene volgens paragraaf 26 van Standaard 570 NVCOS gehouden aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren aangaande die continuïteitsveronderstelling.

De uitkomsten van de aanvullende controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie dienen zichtbaar afgewogen en beoordeeld te worden en een en ander dient in het controledossier te worden vastgelegd.

Terzijde merkt de Accountantskamer nog op dat ook de onder 2.9 vermelde e-mails een verdere onderbouwing vormen van gereede twijfel omtrent de continuïteitsveronderstelling, doch dat deze e-mails, nu betrokkene onweersproken heeft gesteld dat hij daarvan niet op de hoogte was, bij de beoordeling van de gedragingen van betrokkene verder buiten beschouwing dienen te worden gelaten.

4.10 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene met hetgeen hij bij zijn verweerschrift of dupliek heeft overgelegd en met hetgeen hij (desgevraagd) ter zitting heeft verklaard, niet, althans onvoldoende, duidelijk heeft gemaakt waaruit de aanvullende (bovenop de reguliere) controlewerkzaamheden ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling daadwerkelijk hebben bestaan. Ook is niet gebleken dat betrokkene de uitkomsten van eventuele aanvullende werkzaamheden afdoende heeft afgewogen en beoordeeld en in het controledossier heeft vastgelegd.

De Accountantskamer is voorts van oordeel dat de onder 2.8 in het controledossier vermelde, wel vastgelegde reguliere controlewerkzaamheden met onvoldoende diepgang zijn uitgevoerd om de daarop gebaseerde conclusie omtrent de continuïteitsveronderstelling te kunnen dragen.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene aangaande de continuïteitsveronderstelling van [stichting1] over onvoldoende geschikte controle-informatie heeft beschikt. De Accountantskamer neemt daartoe in aanmerking dat betrokkene ter zitting heeft verklaard dat hij op basis van de onder 2.8 vermelde liquiditeitsprognose heeft geconstateerd dat [stichting1] binnen de kredietruimte haar activiteiten zelfstandig kon voortzetten, terwijl tussen partijen vaststaat dat deze liquiditeitsbegroting niet op actuele cijfers was gebaseerd en betrokkene daar zelf over heeft geschreven dat '[stichting1] nog een diepere slag moet maken' (2.8). Bovendien heeft betrokkene niet doorgerekend wat het zou betekenen als de volwassenenzorg in 2010 het hele jaar verlieslatend zou blijven in plaats van de begrote exploitatie met een neutrale uitkomst. Eén en ander

dient beschouwd te worden tegen de achtergrond van een kredietruimte voor [stichting1] die nagenoeg volledig was benut en een gebrekkige administratieve organisatie, waarvan hooguit kan worden gezegd dat in 2009 stappen ter verbetering daarvan waren gezet (2.15, 2.16 en 2.21).

4.11 De Accountantskamer neemt voorts in aanmerking dat betrokkene in zijn verweerschrift, overige stukken en ook ter zitting (uitvoerig) heeft aangevoerd dat de zogeheten 'code rood'-problematiek ten aanzien van de huisvesting niet de urgentie had die klaagster daar in haar klagschrift aan heeft toegekend. De Accountantskamer stelt aan de hand van de overgelegde stukken (2.10 tot en met 2.14) vast dat er, afgezien van het antwoord op de vraag of er sprake was van urgentie, eind 2009/begin 2010 wel een serieuze, te beoordelen problematiek speelde ten aanzien van de huisvesting van [stichting1]. Van de gestelde afwezigheid van urgentie, van zijn oordeel omtrent de betekenis van deze problematiek voor de continuïteitsveronderstelling en van zijn overwegingen daaromtrent, heeft betrokkene niets in zijn controledossier vastgelegd, althans heeft hij daarvan niets in de onderhavige procedure overgelegd, hetgeen, gezien de goed onderbouwde klacht op dit punt, wel van hem verwacht had mogen worden.

4.12 De Accountantskamer neemt ten slotte in aanmerking, mocht de onder 2.8 vermelde verkregen controle-informatie al als voldoende te bestempelen zijn, dat dan geoordeeld moet worden dat in het dossier niet is vastgelegd dat betrokkene de voorhanden gegevens zichtbaar heeft afgewogen en beoordeeld. Hetgeen door betrokkene op dit punt uit het controledossier is overgelegd (2.8), betreft geen conclusie na afwegen, maar is grotendeels niet meer dan een opsomming van bijlagen. Opmerkelijk zijn ook de zinsneden 'rvb [stichting1] heeft obv gesprekken met bank verwachting dat bank gaat financieren' en '[stichting1] moet een diepere slag nog maken om een op actuelere cijfers gebaseerde liquiditeitsverloop over de eerste 4 maanden te kunnen laten zien.', die beide juist nadrukkelijke contra-indicaties voor de afwezigheid van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteitsveronderstelling impliceren en die aanleiding hadden moeten geven nadere, aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten.

4.13 De conclusie uit het voorgaande is dat aannemelijk is dat betrokkene ten aanzien van de inschatting van [stichting1] over haar continuïteit onvoldoende (aanvullende) controlewerkzaamheden heeft verricht. Voor zover betrokkene heeft gesteld dat er voldoende en geschikte controle-informatie was verkregen, kan aan deze stelling weinig betekenis worden toegekend, nu door betrokkene wordt erkend dat volledige documentatie van controlewerkzaamheden is uitgebleven en de controledocumentatie in de onderhavige tuchtprocedure niet is overgelegd, hetgeen, gezien de door klaagster goed onderbouwde stellingen, van betrokkene wel verwacht had mogen worden. Derhalve heeft te gelden dat betrokkene in zoverre niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt. Voorts was op basis van de verrichte werkzaamheden een deskundig en zorgvuldig oordeel van betrokkene omtrent de juistheid van de continuïteitsveronderstelling evenmin mogelijk. Dit betekent dat de klacht op dit onderdeel gegrond is.

fout in de jaarrekening (3.3.b.2)

4.14 Klaagster heeft aangevoerd dat, nu achteraf is gebleken dat de vordering uit hoofde van de financieringstekorten voor een bedrag van circa € 2,2 miljoen (zie 2.17) te hoog is gewaardeerd, vast staat dat de jaarrekening 2009 op dit punt fout is opge-

maakt en dat betrokkene deze materiële fout tijdens zijn accountantscontrole niet heeft gedetecteerd.

4.15 Betrokkene heeft op dit punt aangevoerd dat bij zorginstellingen als de onderhavige op basis van nacalculatie werd gedeclareerd en dat hij bij de controle van de jaarrekening 2009 alsnog en terecht een vordering die betrekking heeft op 2008, heeft gewaardeerd alsook de betreffende vordering van circa € 2,2 miljoen die betrekking heeft op 2009. Betrokkene is voorts van mening dat [stichting1] vanwege een gebrek aan kennis, op een moment dat betrokkene niet meer de controlerend accountant was, ervoor heeft gekozen de vordering van circa € 2,2 miljoen in de conceptjaarrekening 2010 te laten vrijvallen, terwijl daar geen enkele aanleiding voor was en hij juist in de periode daarvoor erop heeft aangedrongen om de vordering te incasseren.

4.16 De Accountantskamer is van oordeel dat klaagster, op wie in dezen de bewijslast rust (4.3), niet, althans onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat betrokkene wat betreft de jaarrekening 2009 een fout in de omzet niet gedetecteerd heeft. In het licht van de gemotiveerde betwisting door betrokkene heeft klaagster met het enkele feit dat een vordering van € 2,2 miljoen in november 2011 is prijsgegeven, niet voldaan aan haar bewijslast. Klaagster heeft desgevraagd ter zitting geen verklaring kunnen geven voor de afboeking van de betreffende vordering en heeft evenmin een afrekening of tegenvordering overgelegd. Klaagster heeft bovendien niet weersproken dat betrokkene gepoogd heeft om [stichting1] te bewegen de vordering alsnog te incasseren. Gelet op het voorgaande komt de Accountantskamer tot de conclusie dat de klacht op dit onderdeel ongegrond moet worden verklaard.

consolidatiekring (3.3.b.3)

4.17 Inzake het klachtonderdeel dat de jaarrekeningen van een aantal steunstichtingen niet zijn geconsolideerd met de jaarrekening van [stichting1] heeft klaagster aangevoerd dat de slotzin van artikel 7, lid 6 van de Regeling verslaggeving WTZi en alinea 208 van hoofdstuk 655 van de (destijds geldende) Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen (hierna: RJ) in dit geval de verplichting geven tot consolideren, vanwege de zeggenschapsrelatie tussen de steunstichtingen en [stichting1]. Voorts heeft klaagster aangevoerd dat ook al zou er sprake zijn van een vrijstelling, betrokkene alsnog had dienen te controleren of [stichting1] de steunstichtingen terecht buiten de consolidatie had gehouden, te meer nu deze afweging voor 2010 wel is gemaakt (2.19).

4.18 Betrokkene heeft op dit punt aangevoerd dat artikel 7, lid 6 van de Regeling verslaggeving WTZi een vrijstelling geeft voor het consolideren van steunstichtingen en dat deze vrijstelling in dit geval van toepassing is. Daar er voor 2009 geen sprake was van feitelijke wijzigingen ten aanzien van de steunstichtingen, was er geen reden om de in gang gezette lijn, die werd gecontinueerd, te heroverwegen. Dit was voor 2010 anders nu de situatie wellicht was veranderd.

4.19 De Accountantskamer overweegt dat artikel 7, lid 6 van de Regeling verslaggeving WTZi als volgt luidt:

‘In de geconsolideerde jaarrekening van een groep hoeft de jaarrekening van een binnen die groep vallende steunstichting, zijnde een rechtspersoon die geen zorginstelling is, die haar middelen verkrijgt uit niet-zorggebonden gelden en die volgens haar statuten

algemeen nut beoogt of specifieke activiteiten van een zorginstelling ondersteunt, niet te worden opgenomen. In de geconsolideerde jaarrekening wordt wel opgenomen de jaarrekening van een binnen de groep vallende steunstichting die een zeggenschapsrelatie heeft met of een kapitaaldeelname heeft in een andere rechtspersoon.'

en dat alinea 208 van de (toentertijd geldende) RJ 655 als volgt luidt:

'Blijkens artikel 7 lid 5 Regeling verslaggeving WTZi mag de jaarrekening van een tot de groep behorende steunstichting buiten de consolidatie worden gelaten. In aansluiting op de algemene bepalingen inzake consolidatie verdient het de voorkeur de jaarrekening van tot de groep behorende steunstichtingen in de geconsolideerde jaarrekening te verwerken.

De jaarrekening van een steunstichting die een zeggenschapsrelatie heeft met of een kapitaaldeelname heeft in een andere rechtspersoon dient in de consolidatie te worden betrokken.'

4.20 De Accountantskamer is van oordeel dat de jaarrekening van een binnen de groep vallende steunstichting in beginsel wordt geconsolideerd in overeenstemming met de bepalingen van de toentertijd geldende RJ 217 'Consolidatie' en RJ 640 'Organisaties zonder winststreven'. Voor steunstichtingen die voldoen aan de criteria, zoals opgenomen in artikel 7, lid 6 van de Regeling verslaggeving WTZi, waarop betrokkene in dit geval een beroep doet, geldt deze verplichting, anders dan klaagster stelt, niet. De Accountantskamer is van oordeel dat, anders dan klaagster meent, de in de slotzin van artikel 7, lid 6 van de Regeling verslaggeving WTZi bedoelde zeggenschapsrelatie of de kapitaaldeelname van een steunstichting niet ziet op één van de te consolideren rechtspersonen, maar juist op een andere rechtspersoon. Nu gesteld noch gebleken is dat hiervan sprake was bij onderhavige steunstichtingen, voldoen deze, naar het oordeel van de Accountantskamer, aan de criteria en is de vrijstelling terecht toegepast.

4.21 Wat betreft het klachtonderdeel dat betrokkene hieromtrent geen afweging heeft gemaakt, is de Accountantskamer van oordeel dat in de jaarrekening weliswaar een verwijzing naar een ander lid van artikel 7 van de Regeling verslaggeving WTZi wordt aangehaald, maar dat klaagster daarmee en ook anderszins niet aannemelijk heeft gemaakt dat betrokkene niet voldoende professioneel-kritisch zijn controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. De Accountantskamer komt tot de conclusie dat dit klachtonderdeel ongegrond dient te worden verklaard.

vrijval van de onderhoudsvoorziening (3.3.b.4)

4.22 Ten aanzien van de vrijval van de door [stichting1] gevormde onderhoudsvoorziening heeft klaagster aangevoerd dat betrokkene onvoldoende controlemaatregelen heeft getroffen. Dit klemt des te meer nu pas een week voor het uitbrengen van de definitieve jaarrekening de wijziging in de voorziening werd doorgevoerd (2.23) en door de vrijval een winst van de [stichting1] kon worden verantwoord in plaats van een verlies.

4.23 Betrokkene heeft op dit punt aangevoerd dat de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voorschrijven dat een voorziening voor groot onderhoud gevormd mag worden, maar dat dit geen verplichting is. Voorts voert betrokkene aan dat de vrijval van de voorziening een keuze en beslissing van het bestuur van [stichting1] is, die in alle openheid en met voldoende toelichting in de jaarrekening is opgenomen. Ten slotte voert betrokkene aan dat de vrijval van de onderhoudsvoorziening geen beslissende

invloed heeft gehad op het voldoen aan de door de banken in het kader van het verstrekken van leningen vereiste ratio's.

4.24 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene met hetgeen hij heeft overgelegd uit het controledossier voldoende heeft weerlegd dat hij de vrijval van de voorziening in de jaarrekening 2009 van [stichting1] zonder meer zou hebben overgenomen. Uit de overgelegde documenten uit het controledossier blijkt dat betrokkene aan dit onderwerp ruime aandacht heeft besteed en op een professioneel-kritische wijze deze verslaggevingskeuze van [stichting1] heeft beoordeeld en daarmee heeft kunnen instemmen.

De Accountantskamer neemt daarbij in aanmerking dat RJ 212 een keuze geeft om een voorziening te vormen en klaagster onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat in onderhavig geval sprake zou zijn van de verplichting van de vorming of instandhouding van een dergelijke voorziening. Daarenboven heeft betrokkene ter zitting onweersproken gesteld dat de vrijval van de onderhoudsvoorziening slechts invloed heeft op één als voorwaarde door de bank bij haar leningen gestelde ratio, waaraan [stichting1] in het kader van de financiering moest voldoen, en dat zij daar ook zonder de vrijval van de onderhoudsvoorziening nog aan zou hebben voldaan. De Accountantskamer komt derhalve tot de slotsom dat dit klachtonderdeel in zoverre ongegrond dient te worden verklaard.

4.25 Ten aanzien van het verwijt van klager dat door de vrijval een winst kon worden verantwoord in plaats van een verlies, overweegt de Accountantskamer het volgende. In paragraaf 102 van de destijds geldende Richtlijn 140 van de Raad voor de Jaarverslaggeving inzake stelselwijzigingen is vermeld dat sprake is van een stelselwijziging indien één of meer grondslagen en/of regels voor het opstellen van de jaarrekening, waaronder de grondslagen voor de waardering van activa en passiva en de grondslagen voor de resultaatbepaling, anders zijn dan die welke bij het opstellen van de voorafgaande jaarrekening zijn gebruikt.

Ter zitting heeft betrokkene desgevraagd bevestigd dat hij niet heeft beoordeeld of het afschaffen van de onderhoudsvoorziening als een stelselwijziging kwalificeert. Naar het oordeel van de Accountantskamer was een dergelijke beoordeling aangewezen omdat deze in plaats van een vrijval ten gunste van het resultaat mogelijk tot een rechtstreekse verwerking in het eigen vermogen aanleiding was (zie paragraaf 208 van vermelde Richtlijn). Op grond daarvan is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene onvoldoende professioneel-kritisch is geweest bij het beoordelen van de verwerking van de vrijval van de onderhoudsvoorziening in de jaarrekening. Dit was temeer van belang nu deze wijziging ertoe leidde dat het resultaat van de [stichting1] omsloeg van een verlies in een winst. De Accountantskamer komt daarom tot de conclusie dat dit klachtonderdeel in zoverre gegrond is.

conclusie

4.26 Uit het vorenstaande volgt dat aannemelijk is geworden dat betrokkene op een majeure onderdeel van de jaarrekening 2009 (de continuïteitsveronderstelling), de toelichting daaronder begrepen, onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht. Om die reden is niet aannemelijk dat betrokkene ter zake voldoende en geschikte controle-informatie heeft vergaard. Voorts heeft betrokkene niet afgewogen of de vrijval van de onderhoudsvoorziening terecht als bate in de jaarrekening is verantwoord. Dit betekent dat betrokkene de controle van de jaarrekening 2009 met onvoldoende diepgang en

met een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gepland en uitgevoerd. Betrokkene heeft daardoor in strijd gehandeld met de voor hem geldende fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 sub c. en e. VGC.

4.27 Een en ander impliceert voorts dat bij de jaarrekeningen 2009 een goedkeurende verklaring in het maatschappelijk verkeer is gebracht zonder dat daarvoor een deugdelijke grondslag bestond.

4.28 Het voorgaande leidt tot de slotsom dat de klacht zoals verwoord in de overwegingen 3.3.b.1 en 3.3.b.4 (gedeeltelijk) gegrond is en daarmee in zoverre ook de klacht zoals verwoord onder 3.3.a. Tevens leidt het voorgaande tot de slotsom dat de klacht voor het overige ongegrond is.

maatregel

4.29 Nu de klacht (gedeeltelijk) gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daaromtrent houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer rekent betrokkene zwaar aan dat voormelde verzuimen zich hebben voorgedaan bij de controle van een jaarrekening op een onderdeel (continuïteit) ten aanzien waarvan hij wist dat dit voor financiers en voor andere derden die voornemens waren (verdere) transacties met de [stichting1] aan te gaan, van essentieel belang was en welk onderdeel hij bovendien zelf als key-risk bij de [stichting1] had aangemerkt. Anderzijds weegt de Accountantskamer mee dat niet eerder een tuchtklacht tegen betrokkene gegrond is verklaard. Alles overziend acht de Accountantskamer in deze klachtzaak de maatregel van berisping passend en geboden.

4.30 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond, zoals hiervoor is weergegeven, en voor het overige ongegrond;

- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van

- berisping;

- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;

- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klaagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. drs. M. Stempher en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en Th.A. Verkade RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. H.J. Haanstra, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 9 maart 2018.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.