

ECLI:NL:CBB:2018:460

Instantie College van Beroep voor het bedrijfsleven

Datum uitspraak 28-08-2018

Datum publicatie 04-09-2018

Zaaknummer 17/1413 en 17/1414

Rechtsgebieden Bestuursrecht

Bijzondere kenmerken Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Accountantstuchtrecht. Goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van een zorgverlener. De accountant had onvoldoende toereikende controle-informatie voor het afgeven van een goedkeurende verklaring. De accountant wist van administratieve tekortkomingen en had daarom geen genoegen mogen nemen met de indirecte bevestiging dat de zorgkantoren hadden ingestemd met de nacalculaties. De accountant had de administratieve tekortkomingen moeten onderkennen als omstandigheden die aanwijzingen vormen voor de mogelijkheid van fraude en heeft niet overeenkomstig NVCOS 240 gehandeld. Maatregel van berisping.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

Zaaknummers: 17/1413 en 17/1414

20150

Uitspraak van de meervoudige kamer van 28 augustus 2018 op de hoger beroepen van:

[naam 1] , kantoorhoudende te [plaats 1] , in zijn hoedanigheid van curator in het faillissement van Bureau [naam 2] B.V. (curator)

(gemachtigde: mr. T.H.G. Kivik of Beernink,

en

[naam 3] RA, kantoorhoudende te [plaats 2] ,

([naam 3])

(gemachtigde: mr. J.M. Atema),

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 4 augustus 2017, gegeven op een klacht, door de curator ingediend tegen [naam 3] .

Procesverloop in hoger beroep

Zowel de curator als [naam 3] hebben hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 4 augustus 2017, met nummer 16/1304 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2017:49).

De curator en [naam 3] hebben ieder een schriftelijke reactie gegeven op het hogerberoepschrift van de ander.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 juni 2018.

Partijen zijn verschenen, bijgestaan door hun gemachtigden.

Grondslag van het geschil

- 1.1 Voor een uitgebreide weergave van het verloop van de procedure en de in dit geding van belang zijnde feiten en omstandigheden, voor zover niet bestreden, wordt verwezen naar de bestreden uitspraak van de accountantskamer, die als hier ingelast wordt beschouwd. Het College volstaat met het volgende.
- 1.2 [naam 3] was voor het (boek)jaar 2009 controlerend accountant van Bureau [naam 2] ([naam 2]). [naam 2] was een zorgaanbieder die zich voornamelijk richtte op het leveren van thuiszorg. [naam 2] sloot met het oog op haar activiteiten overeenkomsten met zorgkantoren en maakte productieafspraken met de Nederlandse Zorgautoriteit (NZa).
- 1.3 Op 25 februari 2010 heeft [naam 3] accountantsverklaringen inhoudende een oordeel met beperking afgegeven bij een drietal Nacalculaties 2009 (nacalculaties). [naam 2] had accountantsverklaringen bij de nacalculaties nodig voor de verantwoording aan de zorgkantoren van de gedeclareerde kosten voor verleende zorg.
- 1.4 Op 21 mei 2010 heeft [naam 3] een goedkeurende verklaring afgegeven bij de jaarrekening van [naam 2] over 2009. In de jaarrekening is een post opgenomen onder de aanduiding "wettelijk budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidie". Het bedrag van deze post komt overeen met de som van de drie bedragen die als gedeclareerde zorg zijn opgenomen in de nacalculaties.
- 1.5 Naar aanleiding van een door één van de zorgkantoren ingesteld onderzoek is in het najaar van 2011 bekend geworden dat [naam 2] veel meer zorg had gedeclareerd dan daadwerkelijk was geleverd. Daarna zijn de Inspectie SZW en de FIOD een onderzoek gestart.
- 1.6 Bij de geconsolideerde jaarrekening over 2010 van de moederverenootschap van [naam 2] is op 21 februari 2012 door de opvolgende accountant een verklaring van oordeelonthouding afgegeven

vanwege gerede twijfel over de continuïteit. [naam 2] is op 29 februari 2012 in staat van faillissement verklaard.

- 1.7 In het kader van het onderzoek door de Inspectie SZW en de FIOD zijn onder andere de administratie van [naam 2] en het controledossier van [naam 3] ten aanzien van de nacalculaties in beslag genomen. In 2013 is [naam 3] als verdachte gehoord. In oktober 2014 is aan [naam 3] meegedeeld dat zij niet wordt vervolgd. De (indirecte) bestuurder van [naam 2] is op 7 december 2015 door de rechtbank Overijssel strafrechtelijk veroordeeld wegens fraude, bestaande uit het in rekening brengen van niet-gewerkte uren en het declareren van duurdere zorg dan daadwerkelijk was geleverd.
- 1.6 In september 2015 heeft de curator aan (het kantoor van) [naam 3] meegedeeld dat hij stukken had opgevraagd bij de Inspectie SZW en dat hij op basis daarvan onderzoek zou doen naar de werkzaamheden van [naam 3] ten behoeve van de controle van de jaarrekening 2009. Op 30 maart 2016 heeft de curator aan [naam 3] een conceptrapport doen toekomen.

Uitspraak van de accountantskamer

- 2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, houdt in dat [naam 3] volgens de curator heeft gehandeld in strijd met de voor haar geldende gedrags- en beroepsregels door bij de jaarrekening over 2009 van [naam 2] een goedkeurende verklaring af te geven, hoewel in die jaarrekening onder de post wettelijk budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidies ten onrechte een bedrag van (afgerond) €3,7 miljoen aan omzet is verantwoord. De accountantskamer heeft in 3.2 van de uitspraak het volgende opgenomen:

“ Ten grondslag aan de klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens de curator ter zitting gegeven toelichting de volgende concrete verwijten:

- a. [naam 3] heeft ten onrechte na de controle van de nacalculaties geen aanvullende werkzaamheden verricht in het kader van de controle van de hiervoor bedoelde post;
- b. [naam 3] heeft zich bij het afgeven van de goedkeurende verklaring bij deze jaarrekening louter gebaseerd op een verklaring van de (indirect) bestuurder van [naam 2] dat de zorgkantoren de nacalculaties hadden goedgekeurd;
- c. [naam 3] heeft de signalen van fraude bij [naam 2] onvoldoende serieus genomen en als gevolg daarvan de fraude niet ontdekt.”

- 2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klachtonderdelen a en b gegrond verklaard en klachtonderdeel c ongegrond verklaard. De accountantskamer heeft geoordeeld dat [naam 3] ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening over 2009, waar het betreft de post wettelijk budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidies, niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt zoals vereist in standaard 500 van de Nadere voorschriften controle- en andere standaarden (NVCOS). Dit levert naar het oordeel van de accountantskamer strijd op met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 onder c en e van de Verordening Gedragscode RA's (VGC). Ten aanzien van klachtonderdeel c heeft de accountantskamer geoordeeld dat dit klachtonderdeel onvoldoende is onderbouwd.

Bij de beslissing omtrent het opleggen van een maatregel heeft de accountantskamer rekening gehouden met de aard en de ernst van het verzuim en de omstandigheden waaronder dit zich heeft afgespeeld. De accountantskamer heeft er mede op gelet dat [naam 3] blijkt heeft gegeven van een onvoldoende professioneelkritische instelling door bij haar controle van de belangrijkste post in de jaarrekening 2009 van [naam 2] genoeg te nemen met ontoereikende controle-

informatie en heeft anderzijds meegewogen dat [naam 3] niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld. De accountantskamer heeft oplegging van de maatregel van berisping passend en geboden geacht.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

Ontvankelijkheid van de klacht

3.1 De eerste grief van [naam 3] is gericht tegen het oordeel van de accountantskamer dat de curator zijn klacht niet buiten de verjaringstermijnen van zes en drie jaar als bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountant (Wtra) heeft ingediend.

3.2 Met ingang van 1 januari 2014 luidt artikel 22, eerste lid, van de Wtra, voor zover hier van belang:

“ Een ieder kan bij een vermoeden van handelen of nalaten:

a. als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van Wet toezicht accountantsorganisaties door een externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van die wet, of

b. als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep door een accountant, binnen drie jaar nadat klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wet toezicht accountantsorganisaties of de Wet op het accountantsberoep bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep, door middel van een klaagschrift een klacht indienen bij de accountantskamer. De accountantskamer neemt de klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken.”

3.3 [naam 3] stelt dat de werkzaamheden waarover de curator feitelijk klaagt zijn verricht langer dan zes jaar vóórdat de klacht is ingediend. [naam 3] heeft erkend dat zij, na het afgeven van de verklaringen met beperking bij de nacalculaties op 25 februari 2010 ter zake van de post “wettelijk budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidies” geen aanvullende werkzaamheden heeft verricht. De werkzaamheden van [naam 3] waar de curator feitelijk over klaagt, zijn daarmee langer dan zes jaar voor het indienen van de klacht verricht. De klacht borduurt volgens [naam 3] voort op de stelling van de curator dat [naam 3] bij de nacalculaties fouten heeft gemaakt en die bij de controle van de jaarrekening heeft herhaald door geen nadere werkzaamheden te verrichten. De termijn om over die vermeende fouten bij de nacalculaties te klagen is volgens [naam 3] verstreken.

3.4 Met de accountantskamer is het College van oordeel dat uit het klaagschrift blijkt dat de klacht van de curator ziet op het afgeven van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2009 van [naam 2] . Op pagina 2 en in de conclusie van het klaagschrift heeft de curator opgenomen dat hij [naam 3] verwijt dat zij de jaarrekening 2009 van [naam 2] ten onrechte heeft voorzien van een (ongeclausuleerde) goedkeurende accountantsverklaring en met een onvoldoende professioneelkritische instelling en onvoldoende diepgang haar controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Aangezien de klacht het afgeven van de goedkeurende verklaring betreft dient in het kader van de vraag of de klacht binnen de zesjaarstermijn is ingediend uit te worden gegaan van de datum waarop die verklaring is afgegeven. De goedkeurende verklaring is afgegeven op 20 mei 2010, zodat de curator bij het indienen van de klacht op 13 mei 2016 de termijn van zes jaar niet heeft overschreden.

3.5 Ten aanzien van de driejaarstermijn stelt [naam 3] dat van een klager een actieve houding verwacht mag worden. Zodra een vermoeden van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen

redelijkerwijs kan bestaan, moet een klager onderzoek gaan verrichten en een klacht indienen. [naam 3] stelt dat de accountantskamer onvoldoende heeft getoetst of de curator een dergelijke actieve houding heeft aangenomen. In dat kader stelt [naam 3] dat de curator haar op 29 december 2012 al te kennen heeft gegeven dat hij het controledossier wilde verkrijgen, maar heeft de curator het er vervolgens bij gelaten en er niet voor gekozen om (i) concrete vragen te stellen aan het kantoor van [naam 3] , (ii) met dit kantoor in overleg te treden, of (iii) desnoods via de rechter inzage af te dwingen. Dit dient volgens [naam 3] voor rekening en risico van de curator te blijven. Tevens stelt [naam 3] dat reeds in het najaar van 2011 berichten over de fraude bij [naam 2] in de openbaarheid kwamen. Van een in februari 2012 benoemde curator, die over een meer dan gemiddeld inzicht in financiële jaarverslaggeving pleegt te beschikken, zou verwacht mogen dat hij direct en met enige spoed zou bezien wie er bij de financiële aspecten van de onderneming betrokken waren. De curator heeft dit echter niet op tijd gedaan en van een actieve houding is geen sprake geweest.

3.6 Het College volgt [naam 3] niet in haar betoog. De termijn van drie jaar als bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de Wtra vangt eerst aan indien de klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten vermoedelijk in strijd is met – kort gezegd – de beroepsregels voor accountants. De termijn van drie jaar is niet aangevangen met de brief van 29 december 2012, waarin de curator verzoekt om een afschrift van het controledossier, of met de brief van 21 februari 2014, waarin de curator nogmaals verzoekt om afgifte van stukken en aankondigt dat hij onderzoek wil laten verrichten naar de uitvoering van de werkzaamheden door [naam 3] . Zoals het College reeds heeft geoordeeld in de uitspraak van 16 november 2017 (ECLI:NL:CBB:2017:359) rechtvaardigt een brief waarin een onderzoek naar het handelen van een accountant wordt aangekondigd in de regel niet reeds de conclusie dat de curator reeds had geconstateerd of had kunnen constateren dat het handelen of nalaten van de accountant vermoedelijk in strijd is met de beroepsregels. Hetzelfde geldt voor publicaties in de pers in 2011 over de fraude bij [naam 2] . Het enkele feit dat bekend was geworden dat bij [naam 2] fraude was gepleegd betekent niet dat de curator kennis had of had kunnen hebben van mogelijk tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen van [naam 3] .

3.7 Door [naam 3] is niet weersproken dat de curator eerst in juli 2015 de beschikking heeft gekregen over stukken die door de Inspectie SZW in beslag waren genomen. Naar het oordeel van het College heeft de curator pas toen kunnen constateren dat het handelen van [naam 3] mogelijk in strijd is met de beroepsregels voor accountants. Uit de brief van 30 maart 2016 van de curator aan [naam 3] is op te maken dat de curator ook toen niet precies wist of, en zo ja in hoeverre, [naam 3] bij de controle van de jaarrekening 2009 had gesteund op haar bevindingen in het kader van de controle van de nacalculaties en dat de curator niet beschikte over het controledossier.

Gelet hierop is het College van oordeel dat de curator bij het indienen van de klacht in mei 2016 ook de termijn van drie jaar niet heeft overschreden. De accountantskamer heeft de klacht terecht ontvankelijk geacht. De eerste grief van [naam 3] faalt.

Klachtonderdelen a en b

4.1 De tweede grief van [naam 3] is gericht tegen het oordeel van de accountantskamer dat zij ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2009, waar het betreft de post “wettelijk budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidies” niet over voldoende en geschikte controle-informatie beschikte. Naar het oordeel van de accountantskamer heeft [naam 3] onvoldoende beargumenteerd dat zij in het kader van de controle van voornoemde post adequate en voldoende controle-informatie heeft kunnen ontleen aan de door haar als zodanig aangeduide bevestigingen van de zorgkantoren. De accountantskamer heeft geoordeeld dat [naam 3] , gelet op het Controleprotocol Nacalculatie 2009 (Controleprotocol) alleen betekenis kon toekennen aan een akkoordverklaring door het zorgkantoor. De toezeggingen van het management van [naam 2] en de e-mails van de administrateur van [naam 2] heeft de accountantskamer ontoereikend geacht.

4.2 [naam 3] wijst op de circulaire van NZa van 26 januari 2010 aan de zorgaanbieders. Deze circulaire ziet op de procedure met betrekking tot de nacalculatie 2009. Volgens [naam 3] blijkt uit deze circulaire dat overeenstemming tussen de zorgkantoren en de zorgaanbieder wel degelijk voldoende is om tot een controleverklaring te kunnen komen, omdat de eerstvolgende stap na het bereiken van overeenstemming het afgeven van de controleverklaring is. In het Controleprotocol Nacalculatie 2009 van NZa van januari 2010 is daarnaast opgenomen dat het zorgkantoor bij onduidelijkheden over de accountantsverklaring bij de nacalculatie afstemming zoekt met de externe accountant. Dat betekent volgens [naam 3] dat het initiatief uitdrukkelijk bij de zorgkantoren lag. Zij hebben echter geen contact opgenomen met haar.

[naam 3] heeft bij het afgeven van de controleverklaring het volgende van belang geacht:

- 1) de zorgkantoren moesten voor 1 mei 2010 overeenstemming bereiken over de nacalculaties met de zorgaanbieder;
- 2) het Controleprotocol schreef expliciet voor dat het initiatief voor contact over eventuele onduidelijkheden bij het zorgkantoor lag;
- 3) [naam 3] had bovendien met een van de zorgkantoren zelf telefonisch contact gehad;
- 4) de andere zorgkantoren hadden een mail ontvangen, met [naam 3] in cc, en hebben vervolgens aan [naam 2] mondeling bevestigd dat van overeenstemming sprake was, hetgeen [naam 2] weer aan [naam 3] bevestigde;
- 5) in de LOR is de overeenstemming door [naam 2] bevestigd.

[naam 3] voert aan dat zij gelet op voornoemde punten de nacalculatie als definitief kon beschouwen. Daarover bestond immers geen onzekerheid meer, gelet op de bereikte overeenstemming. Nu de gefactureerde productie 2009 geheel uit deze nacalculaties voortvloeide, behoefde zij geen additionele controlewerkzaamheden uit te voeren en kon zij een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening afgeven.

4.3 Het College stelt voorop dat [naam 3] op 25 februari 2010 bij de nacalculaties accountantsverklaringen inhoudende een oordeel met beperking heeft afgegeven. In die verklaringen heeft [naam 3] onder meer opgenomen dat zij door het ontbreken van een adequate urenregistratie van de medewerkers op cliëntniveau niet voldoende en adequate controle-informatie heeft kunnen verkrijgen of de gedeclareerde zorg feitelijk was geleverd aan de cliënt en dat van een aantal cliënten het indicatiebesluit ontbrak. [naam 3] heeft in de verklaringen geconcludeerd dat zij als gevolg van die gebreken niet heeft kunnen vaststellen of er eventueel correcties nodig zijn met betrekking tot het totaalbedrag gedeclareerde zorg.

4.4 Uit het dossier blijkt dat [naam 3] zich tijdens het controleproces heeft gerealiseerd dat zij er niet van kon uitgaan dat de post "wettelijke budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidies", die volledig was gebaseerd op de nacalculaties, geen afwijking van materieel belang bevatte en dat een bevestiging van de zorgkantoren dat geen kortingen zouden worden toegepast van belang was voor de jaarrekening. In de notulen van de eindbespreking van 26 april 2010 is daartoe het volgende opgenomen, waarbij "EH" staat voor [naam 3] en "LK" voor [naam 4], de administrateur van [naam 2]:

" E.H. Voordat ik de jaarrekening kan afwerken moet er een standpunt ingenomen worden ten aanzien van de consequenties van de verklaring bij de nacalculaties.

L.K. Ik zal een bevestiging opvragen bij de zorgverzekeraars ten aanzien van de nacalculatie.

E.H. Dit is voor mij essentieel. Ik kan namelijk op dit moment geen uitspraak doen over de juistheid van de omzet. Ik kan me voorstellen dat de zorgverzekeraars moeite hebben met de verklaring en wellicht niet het gehele bedrag uitkeren. Dit moeten we weten voordat de jaarrekening definitief wordt."

Daarna heeft [naam 3] in de e-mail van 11 mei 2010 aan de administrateur en de bestuurder van [naam 2] geschreven:

“ Het is wenselijk om het standpunt van de zorgkantoren te weten alvorens wij een verklaring verstrekken. Indien zij aangeven akkoord te zijn, waardoor er dus geen kortingen over de productie dan wel over de bonus malus van 2009 zullen plaatsvinden, kunnen wij namelijk een goedkeurende verklaring verstrekken.”

Het College volgt [naam 3] niet in haar standpunt dat zij op basis van de voor haar beschikbare informatie de nacalculaties als definitief heeft mogen beschouwen, zodat zij op 20 mei 2010 een goedkeurende verklaring heeft kunnen afgeven. De informatie waaruit volgens [naam 3] blijkt dat de zorgkantoren akkoord waren met de nacalculaties is daartoe naar het oordeel van het College ontoereikend. Ten aanzien van de bevestiging bij de jaarrekening door de bestuurder van [naam 2] en de e-mailberichten van 11 mei 2010 van Kraag aan de zorgkantoren, inhoudende dat overeengekomen is dat de nacalculaties als definitief kunnen worden beschouwd, geldt dat dit informatie betreft die afkomstig is van [naam 2] en niet van de zorgkantoren zelf. [naam 3] heeft ook uit de omstandigheid dat de zorgkantoren geen contact met haar hadden opgenomen niet zonder meer mogen afleiden dat de zorgkantoren dus akkoord waren met de nacalculaties. [naam 3] heeft nog aangevoerd dat zij destijds met een van de zorgkantoren heeft gebeld, maar van dit gesprek heeft geen vastlegging plaatsgevonden.

- 4.5 Gelet op het voorgaande heeft de accountantskamer terecht geoordeeld dat [naam 3] ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring niet beschikte over voldoende en geschikte controle-informatie. De accountantskamer heeft de klachtonderdelen a en b in zoverre terecht gegrond verklaard wegens strijd met de beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en professionaliteit als bedoeld in artikel A.100.4, onder c. en e, van de Verordening Gedragscode RA's (VGC). De tweede grief van [naam 3] slaagt niet.

Klachtonderdeel c

- 5.1 De curator komt op tegen het oordeel van de accountantskamer ten aanzien van klachtonderdeel c. De accountantskamer heeft ten aanzien van dit klachtonderdeel geoordeeld dat de bevindingen van [naam 3] in het kader van de controle van de nacalculaties niet per definitie hoefden te duiden op vervalsing of wijziging van administratieve gegevens. Naar het oordeel van de accountantskamer valt niet in te zien dat als [naam 3] wel had beschikt over adequate en voldoende controle-informatie bij de post “wettelijk budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidies”, zij de vervalsingen had moeten ontdekken of had moeten onderkennen dat er bij [naam 2] gefraudeerd werd.
- 5.2 De curator voert ten eerste aan dat de accountantskamer dit onderdeel van de klacht niet juist heeft geformuleerd. De curator stelt dat hij [naam 3] in het klaagschrift heeft verweten dat zij haar verantwoordelijkheden in het kader van NVCOS 240 heeft geschonden. Er waren volgens de curator frauderisico-indicatoren en -signalen die nader onderzoek vergden. De curator meent dat [naam 3] deze signalen niet heeft gezien, dan wel onvoldoende heeft erkend en/of onderzocht, en dat zij ten onrechte is overgegaan tot het afgeven van een goedkeurende verklaring.
- 5.3 Het College is van oordeel dat de formulering van klachtonderdeel c niet overeenkomt met de verwijten die zijn opgenomen in paragraaf 7 van het klaagschrift. In 7.2 van het klaagschrift verwijt de curator [naam 3] dat zij “haar werkzaamheden ten aanzien van NV COS 240 met onvoldoende diepgang” heeft verricht. De bevindingen van [naam 3] in het kader van de controle van nacalculaties had – zo staat in 7.5 – “er toe moeten leiden dat [naam 3] – met inachtneming van NV COS 240.3 – aanvullende controlemaatregelen had moeten nemen. Zij heeft dit ten onrechte verzuimd en [zij] heeft derhalve haar controlewerkzaamheden niet met een professioneel-kritische instelling verricht”. De curator concludeert in 7.9 van het klaagschrift: “Er moet dan ook van worden uitgegaan dat [naam 3] haar verantwoordelijkheid in het kader van NV

COS 240 heeft geschonden". De curator heeft terecht gesteld dat de accountantskamer de verwijten in paragraaf 7 van het klaagschrift niet juist heeft omschreven in klachtonderdeel c. De grief van de curator treft in zoverre doel.

- 5.4 Het College ziet aanleiding zelf in de zaak te voorzien en klachtonderdeel c, inhoudende dat [naam 3] zich onvoldoende bewust is geweest van de frauderisico's bij [naam 2] en haar verantwoordelijkheden in het kader van NVCOS 240 heeft geschonden, inhoudelijk te beoordelen.
- 5.5 Zoals hiervoor onder 4.3 is overwogen heeft [naam 3] in het kader van de controle van de nacalculaties vastgesteld dat zij door het ontbreken van een adequate urenregistratie van de medewerkers op cliëntniveau niet heeft kunnen vaststellen of de gedeclareerde zorg feitelijk is geleverd aan de cliënt. Daarnaast heeft zij vastgesteld dat van een aantal cliënten het indicatiebesluit ontbrak. [naam 3] was aldus bekend met ernstige tekortkomingen in de vastleggingen ten aanzien van de gedeclareerde zorg. Om die reden kon [naam 3] in het kader van de controle van de nacalculaties ook geen goedkeurende verklaring afgeven en heeft zij een verklaring afgegeven inhoudende een oordeel met beperking. De tekortkomingen in de vastleggingen had [naam 3] naar het oordeel van het College moeten onderkennen als omstandigheden die aanwijzingen vormen voor de mogelijkheid van fraude zoals bedoeld in bijlagen 1 en 3 bij NVCOS 240. [naam 3] had daarop haar controlewerkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening van [naam 2] moeten afstemmen.
- 5.6 Uit het door [naam 3] overgelegde verslag van de voorbereidingsfase ter zake van de jaarrekening 2009 valt op te maken dat [naam 3] aandacht heeft besteed aan frauderisico's en er twee heeft gesignaleerd, te weten de volledigheid en juistheid van de omzetverantwoording en de doorbreking van de AO/IB door de leiding van de huishouding. Opgenomen in het verslag is dat het onderwerp fraude is besproken met de directie van [naam 2] en dat het risico op fraude laag is ingeschat. Dat [naam 3] de in 5.5 genoemde omstandigheden als frauderisico's expliciet heeft onderkend en haar controlewerkzaamheden daarop heeft afgestemd blijkt echter niet uit voornoemd verslag. Er zijn door partijen geen andere stukken ingebracht waaruit een andere – meer omvattende of nader uitgewerkte – inschatting van de frauderisico's blijkt. Door [naam 3] is daarnaast erkend dat zij ten aanzien van de post "wettelijke budget voor aanvaardbare kosten en/of subsidies" in het kader van de controle van de jaarrekening 2009 geen (nadere) controlewerkzaamheden heeft verricht. Gelet op het voorgaande is het College van oordeel dat [naam 3] niet heeft gehandeld overeenkomstig NVCOS 240 en daarmee eveneens in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4, onder c, van de VGC. Klachtonderdeel c, zoals verwoord in 5.4, is gezien het vorenstaande gegrond.
- 5.7 Het College overweegt tot slot dat de overige grieven van de curator, in het hogerberoepschrift opgenomen onder de kopjes "Wijze van onderzoek" en "Steekproef", zien op het handelen van [naam 3] in het kader van de controle van de nacalculaties. Deze grieven moeten aangemerkt worden als aanvulling dan wel uitbreiding van de klacht. Volgens vaste jurisprudentie van het College is een aanvulling of uitbreiding van de klacht niet mogelijk in het kader van een hoger beroep tegen een uitspraak van de accountantskamer. Nu de grieven niet zijn te herleiden tot de (omvang van de) klacht zoals neergelegd in het klaagschrift, dienen deze buiten beschouwing te blijven.

De maatregel

6. Ten aanzien van de opgelegde maatregel heeft [naam 3] aangevoerd dat deze disproportioneel is. Gelet op de door het College vastgestelde feiten bestaat naar het oordeel van het College aanleiding [naam 3] een maatregel op te leggen. Het College neemt daarbij in aanmerking dat [naam 3] genoegzaam heeft genomen met ontoereikende controle-informatie ten aanzien van de belangrijkste post van de jaarrekening en dat zij – ondanks het feit dat zij bekend was met de administratieve tekortkomingen in de verantwoording van de gedeclareerde zorg – onvoldoende

aandacht heeft besteed aan de frauderisicofactoren ten aanzien van die post en haar controlewerkzaamheden niet overeenkomstig NVCOS 240 daarop heeft aangepast. Ook het College acht daarom oplegging van de maatregel van berisping passend en geboden. Dat betekent dat de grief van [naam 3] tegen de opgelegde maatregel niet slaagt.

7. De slotsom is dat het hoger beroep van [naam 3] ongegrond is. Het hoger beroep van de curator slaagt ten dele en het College zal klachtonderdeel c, zoals weergegeven in 5.4, gegrond verklaren.

8. De beslissing op deze hoger beroepen berust mede op hoofdstuk V van de Wet tuchtrechtspraak accountants.

Beslissing

Het College:

- verklaart het hoger beroep van [naam 3] ongegrond;
- verklaart het hoger beroep van de curator gegrond voor zover het ziet op klachtonderdeel c;
- vernietigt de bestreden uitspraak, voor zover deze ziet op klachtonderdeel c;
- verklaart klachtonderdeel c gegrond;
- bevestigt de bestreden uitspraak voor het overige.

Deze uitspraak is gedaan door mr. W.A.J. van Lierop, mr. W.E. Doolaard en mr. drs. P. Fortuin, in aanwezigheid van mr. C.G.M. van Ede, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 28 augustus 2018.

w.g. W.A.J. van Lierop w.g. C.G.M. van Ede