

## **ACCOUNTANTSKAMER**

**BESLISSING** ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer **16/1574 Wtra AK** van **17 oktober 2016** van

**X,**

wonende te [woonplaats],

**KLAGER,**

t e g e n

**drs. Y,**

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats],

**BETROKKE NE.**

## **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 20 juni 2016 ingekomen klaagschrift van 17 juni 2016 met bijlagen;
- het op 28 juni 2016 ingekomen verweerschrift van 27 juni 2016 met bijlage;
- het op 14 september 2016 ingekomen aanvullende klaagschrift van 13 september 2016 met bijlage.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 26 september 2016 waar klager en betrokkene zijn verschenen.

1.3 Klager en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten toegelicht (klager mede aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd), alsmede geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

## **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 Klager heeft gedurende bijna 30 jaar als chirurg in maatschapsverband gewerkt. Eind 2008 is hij uit de maatschap [A] (hierna: de Maatschap) getreden. Vervolgens is een langdurig conflict tussen klager en de maatschap ontstaan over de financiële afwikkeling hiervan.

2.2 Een belangrijk geschilpunt betrof de jaarrekening over 2008 en wel met name (het ontbreken van) de post onderhanden werk. Klager heeft om die reden aan de jaarrekening zijn goedkeuring onthouden. Desalniettemin heeft de maatschap op 15 september 2009 aan de hand van deze jaarrekening afgerekend met klager. Daarbij bracht de Maatschap een door haar vastgestelde schuld van klager aan de Maatschap in mindering op een via een bindend advies van de Orde van Medisch Specialisten vastgesteld bedrag aan goodwill.

2.3 In een verklaring aan klager en de Maatschap van februari 2011 van de accountant van de Maatschap staat het volgende:

*“Op basis van aanvullende ontvangen informatie betreffende het boekjaar 2008, delen wij U mede dat niet langer op onze samenstellingsverklaring bij de jaarrekening 2008 van de [A] kan worden vertrouwd.”*

2.4 Betrokkene is adviseur van de Coöperatie van Medisch Specialisten [B] (hierna: de Coöperatie), waarvan de Maatschap lid is. Op verzoek van de Coöperatie heeft hij op 27 september 2011 een, drie bladzijden omvattend, schrijven (hierna aan te duiden als: het briefrapport) opgesteld betreffende de *“financiële en fiscale gevolgen DBC systematiek”*. Betrokkene heeft ermee ingestemd dat de Coöperatie zijn briefrapport aan haar leden mocht verstrekken. De voorzitter van de Coöperatie is tevens lid van de Maatschap. De Maatschap heeft de eerste en de derde bladzijde van dit briefrapport bij akte van 1 mei 2013 overgelegd in de civiele procedure tussen klager en de Maatschap.

2.5 Bij aangetekende brief van 28 juni 2013 heeft klager aan betrokkene laten weten dat diens briefrapport kort daarvoor in vorengenoemde procedure was ingebracht en dat daarbij de volgende zaken opvielen:

*“(…)*

- 1. De brief is op neutraal papier geprint, terwijl aangegeven is dat deze van Uw kantoor afkomstig zou zijn.*
- 2. Het lijkt erop dat slechts een deel van de pagina's is ingebracht, immers de laatste van de twee pagina's vermeldt paginanummer 3.*
- 3. De ingebrachte brief is niet ondertekend, maar doet vermoeden dat deze van U afkomstig is.*

*(…)”*

Klager heeft aan betrokkene verzocht om hem een volledige kopie van het origineel van het briefrapport te sturen en te bevestigen dat de brief met vermelde inhoud van betrokkene afkomstig was.

2.6 In een brief van betrokkene aan klager van 5 augustus 2013 staat het navolgende:

*“(…) Middels dit schrijven bevestigen wij dat wij in opdracht van de Coöperatie (...) het*

*door u bedoelde schrijven hebben opgesteld en dat dit schrijven inderdaad van ondergetekende afkomstig is.*

*Daar dit schrijven in opdracht van de Coöperatie is opgesteld staat het ons niet vrij U daar een kopie van te verstrekken, waarvoor onze excuses. (...)*”

2.7 Op 16 oktober 2013 heeft de rechtbank [arrondissement] in de procedure tussen klager en de Maatschap vonnis gewezen. In het vonnis wordt onder meer het volgende overwogen.

“(…)

2.4. (...) *Tussen partijen is in confesso dat in het boekjaar 2008 als gevolg van een gewijzigde declaratiesystematiek voor het eerst een OHW-positie is geïntroduceerd, welk bedrag ultimo 2008 voor de maatschap is vastgesteld op € 1.285.268,26.*

*Ook is in confesso dat in het kader van die OHW-positie tussen betrokken partijen is overeengekomen dat de helft van dit OHW aan het lopende jaar wordt toegerekend en de andere helft aan het opvolgende jaar. Voor 2008 zou dit normaalgesproken leiden tot een toerekening van € 642.634,-, waarvan [X] zijn deel (10%) vordert oftewel € 64.263,40.*

2.5. *De meningen tussen partijen lopen evenwel uiteen waar het gaat om de vraag hoe met deze toedeling van de OHW-positie om te gaan in het eerste jaar (2008).*

*De post OHW per 1 januari 2008 -oftewel het OHW over 2007 en het aandeel daarin voor 2008- is niet bekend, terwijl vast staat dat in 2007 weliswaar al werd gedeclareerd op basis van DBC's, maar nog werd afgerekend in de vorm van een lumpsum aan de hand van de FB-parameters.*

*De rechtbank begrijpt de maatschap aldus dat zij stelt dat in deze lumpsum-betaling voor het jaar 2007 volgens de toen geldende afrekensystematiek ook al het aandeel OHW 2007 zat dat volgens de huidige systematiek aan het boekjaar 2008 moet worden toegerekend. Door de OHW-positie eind 2008 integraal voor de helft aan 2008 toe te rekenen, bestaat het risico van een dubbeltelling, aldus de maatschap. Ook los daarvan wijst de maatschap op de gebruikelijke wijze van boekhoudkundige verwerking van OHW, waarbij wordt afgerekend op basis van de mutatie tussen start en einde van het boekjaar; ofwel alleen het verschil tussen OHW van het voorgaande jaar en het lopende jaar telt als meer (of minder) waarde.*

2.6. *De maatschap heeft ter ondersteuning van haar standpunt verwezen naar de bij akte overgelegde brief van registeraccountant drs. [Y] van 27 september 2011 (...). In deze brief wordt onder het kopje “afrekening jaren 2008, 2009 en 2010” het volgende (...) gesteld:*

*“In een overleg met het [B] in februari 2009 is overeengekomen dat voor 2008 geen nadere correctie zou volgen en dat het honorarium de in 2008 gedeclareerde DBC's bedraagt. Voor 2008 wordt dus geen rekening gehouden met een mutatie van het onderhanden werk over dat jaar, althans deze wordt geacht constant te zijn geweest. Deze veronderstelling is verdedigbaar daar sprake is geweest van het eerste jaar in de nieuwe DBC systematiek hetgeen mede betekende dat onvoldoende betrouwbare informatie voorhanden was ter bepaling van het onderhandenwerk per 1 januari 2008. Daarnaast bevat het gedeclareerde bedrag voor 2008 tevens handelingen die in 2007 zijn verricht en waarvan gesteld kan worden dat deze in de lumpsum 2007 zouden behoren.”*

*2.7. De rechtbank onderschrijft de door de maatschap omschreven gebruikelijke systematiek, dat in een jaarrekening bij de post OHW wordt opgenomen de mutatie van het onderhanden werk. [X] heeft dit in zoverre ook niet betwist.*

*Met de maatschap is de rechtbank voorts van oordeel dat uit de hiervoor geciteerde brief van [Y] RA blijkt dat de maatschap met het [B] is overeengekomen dat in 2008 geen rekening zal worden gehouden met de OHW-positie over dat jaar, althans dat de mutatie op nihil (“constant”) zal worden gesteld.*

*(...)”*

2.8 Op 3 februari 2014 heeft tussen partijen een gesprek plaatsgevonden. Betrokkene erkende daarin dat in de procedure de tweede bladzijde van het brieffrapport van 27 september 2011 niet was overgelegd. Betrokkene gaf daarbij echter ook aan op grond van de op de hem rustende geheimhoudingsplicht geen kopie van die bladzijde te kunnen verstrekken. Betrokkene verklaarde wel bereid te zijn tegenover het gerechtshof als getuige een verklaring af te leggen.

2.9 Op 4 februari 2014 krijgt klager via een andere bron de beschikking over de ontbrekende tweede pagina.

### **3. De klacht**

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

3.2 Ten grondslag aan de door klager ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het

klaagschrift en de daarop door klager gegeven toelichting, de volgende verwijten:

- a. betrokkene wist dat er een onvolledig rapport van zijn hand en onder zijn naam is ingebracht in een juridische procedure,
- b. betrokkene heeft opzettelijk informatie achtergehouden en klager tegengewerkt bij het vinden van de waarheid, terwijl betrokkene wist dat dit essentieel was voor het geschil met de Maatschap,
- c. betrokkene heeft, ondanks verzoeken van klager, niets ondernomen om dit bij de rechtbank of de Maatschap te (laten) corrigeren,
- d. het rapport van betrokkene bevat enkele onjuistheden/onzorgvuldigheden die in de zaak met de Maatschap een belangrijke rol hebben gespeeld.

#### **4. De gronden van de beslissing**

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

4.1 Op grond van 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 (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 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 Artikel 22 lid 1 Wet tuchtrechtspraak accountants (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 is verstreken. Ook kan geen klacht meer in behandeling worden genomen indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wta of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.3 Het klaagschrift met de klachtonderdelen a. t/m c. is op 20 juni 2016 bij de Accountantskamer binnengekomen. Dat betekent dat voor die klachtonderdelen in dit geval voor de driejaarstermijn en de zesjaarstermijn als bedoeld in artikel 22 Wtra de data 20 juni 2013 respectievelijk 20 juni 2010 bepalend zijn.

4.4 De klachtonderdelen b. en c. zien op handelen of nalaten van betrokkene na ontvangst van de hiervoor onder 2.5 geciteerde brief van klager van 28 juni 2013, zodat de klacht voor wat betreft die onderdelen ontvankelijk is. Gesteld noch gebleken is dat klager eerder dan op 4 februari 2014, toen betrokkene in een gesprek erkende dat in het aan de rechtbank overgelegde briefrapport de tweede pagina ontbrak, heeft geconstateerd of redelijkerwijs kon constateren dat sprake was van hetgeen betrokkene onder a. wordt verweten. De klacht is dan ook voor wat betreft dat onderdeel ontvankelijk.

4.5 Het aanvullende klaagschrift, klachtonderdeel d., is op 26 september 2016 bij de Accountantskamer binnengekomen. Dat betekent dat voor de in dit klaagschrift opgenomen klacht voor de driejaarstermijn en de zesjaarstermijn als bedoeld in artikel 22 Wtra de data 26 september 2013 respectievelijk 26 september 2010 bepalend zijn. Met de aanvullende klacht verwijt klager aan betrokkene dat het briefrapport van 27 september 2011 enkele onjuistheden/onzorgvuldigheden bevat die in de zaak met de Maatschap een belangrijke rol hebben gespeeld. Vaststaat dat klager op 1 mei 2013 kennis heeft gekregen van het briefrapport van 27 september 2011. Nu klager voorzien was van deskundige bijstand en hij zelf er ook blijk van heeft gegeven goed in de onderliggende problematiek van het geschil tussen hem en de maatschap ingevoerd te zijn, had hij dan ook kort na 1 mei 2013 en in ieder geval ruim vóór 26 september 2013 redelijkerwijs het verwijt kunnen constateren dat hij betrokkene in dit klachtonderdeel maakt. De aanvullende klacht dient dan ook niet-ontvankelijk te worden verklaard, nog daargelaten dat de Accountantskamer geen aanwijzingen heeft dat de feitelijke omschrijving van de in dat briefrapport opgenomen afspraak op zich onjuist zou zijn.

4.6 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014 worden getoetst aan de in die

periode geldende Verordening gedragscode (RA's) (hierna: VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaatshad ná 4 januari 2014 aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

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

4.8 Klachtonderdelen a. en c. lenen zich voor een gezamenlijke behandeling.

Vooropgesteld wordt dat het fundamentele beginsel van integriteit van een accountant eist dat deze dient te vermijden dat hij in verband wordt gebracht met rapportages en andere informatie die naar zijn oordeel een bewering bevatten die materieel onjuist of misleidend is, op onzorgvuldige wijze is verstrekt of niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren (artikel A-110.2 VGC). Toen aan betrokkene na ontvangst van de brief van 28 juni 2013 van klager bekend werd dat zijn briefrapport van 29 september 2011 niet volledig aan de rechtbank was overgelegd, had hij zich dan ook moeten realiseren dat sprake was van een serieuze bedreiging voor de naleving van voormeld fundamenteel beginsel. Vervolgens had hij ingevolge artikel A-100.5 en volgende, en met name ook artikel A.100.8 VGC, voldoende waarborgen moeten treffen om die bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De geconstateerde bedreiging en de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie dient de accountant vast te leggen (artikel A-100.2 VGC).

4.9.1 Ter zitting heeft betrokkene verklaard dat hij overleg heeft gehad met de compliance-officer van zijn kantoor en dat hij van hem had begrepen dat de plicht tot geheimhouding prevaleerde. Hij meende dat het hem derhalve niet vrijstond klager in te lichten dat het in de civiele procedure overgelegde stuk onvolledig was, noch dat het hem vrijstond klager een kopie van het volledige stuk te doen toekomen.



4.9.2 Nog daargelaten dat betrokkene niet heeft verklaard wanneer het overleg met zijn compliance-officer heeft plaatsgehad en overigens niet gebleken is dat hij een en ander schriftelijk heeft vastgelegd, geldt dat betrokkene zich niet door dit advies had mogen laten leiden, althans dat met het vragen van dit advies en het opvolgen daarvan door hem geen afdoende waarborg is getroffen.

4.9.3 Zoals hiervoor reeds is overwogen, had betrokkene zich rekenschap moeten geven van de bedreiging voor het naleven van het beginsel van integriteit. Betrokkene geeft weliswaar aan dat hij (althans zo begrijpt de Accountantskamer zijn verweer ter zake) een beroepsethisch conflict ervoer tussen enerzijds het naleven van het beginsel van integriteit en anderzijds het beginsel van geheimhouding (artikel A-100.16 en volgende), maar de Accountantskamer kan betrokkene hierin niet volgen. Nog daargelaten de vraag of zijn briefrapport aan de Coöperatie, waarvan hij zelf aangeeft dat hij er in ieder geval mee heeft ingestemd dat deze aan de aangesloten maatschappen van specialisten ter hand kon worden gesteld, wel heeft te gelden als vertrouwelijke informatie als bedoeld in artikel A-100.4 sub d. VGC, had het primair op zijn weg gelegen om bij de Coöperatie te informeren of deze er weet van had dat het briefrapport in de civiele procedure, waarbij de Coöperatie geen partij was, was ingebracht, of de Coöperatie wist dat het briefrapport onvolledig was ingebracht, of zij ermee kon instemmen (een specifieke machtiging als bedoeld in artikel A-100.4 sub d.) dat betrokkene aan klager bekend maakte dat het aan de rechtbank overgelegde stuk inderdaad incompleet was en of hij aan klager een afschrift van het complete briefrapport mocht verstrekken. Pas bij weigering door de Coöperatie zou betrokkene ter zake in een beroepsethisch conflict zijn geraakt.

Betrokkene heeft echter ter zitting erkend in het geheel geen contact met de Coöperatie te hebben opgenomen, zodat reeds daarom er geen beroepsethisch conflict voor hem is ontstaan in dier voege dat hij zich niet zou hebben te houden aan het treffen van een adequate waarborg tegen de ontstane schending van zijn integriteit, nu vaststond dat zijn briefrapport in onvolledige staat bij de rechtbank was ingebracht.

Hij heeft zich reeds daarom al niet gehouden aan de verplichtingen die voor hem voortvloeiden uit het conceptueel raamwerk van de VGC. De klachtonderdelen a. en c. zijn dan ook in zoverre gegrond.

4.9.4 Overigens, indien de Coöperatie desgevraagd haar toestemming om klager adequaat in te lichten zou hebben geweigerd, dan is de Accountantskamer van oordeel dat - mede ook gezien de omstandigheden van het geval - betrokkene voorrang had moeten geven aan het zich houden aan het fundamentele beginsel van integriteit boven het beginsel van geheimhouding<sup>1</sup> door in ieder geval klager in kennis te stellen van het ontbreken van de tweede pagina van zijn briefrapport, zodat klager (tijdig) in staat was in de bij de rechtbank lopende civiele procedure daar aandacht voor te vragen.

4.9.5 Anders dan betrokkene veronderstelt, vormde het aanbod tot het afleggen van een getuigenverklaring een onvoldoende waarborg voor het wegnemen of op afdoende wijze verminderen van de bedreiging.

Immers, dit aanbod, als het al als adequaat moet worden beoordeeld, heeft hij pas in het gesprek van 3 februari 2014 gedaan, terwijl inmiddels de procedure bij de rechtbank was afgerond en de rechtbank mede aan de hand van het onvolledige briefrapport van betrokkene had beslist. Hij heeft hierdoor ook niet voldaan aan de op hem ingevolge artikel A-100.8 VGC rustende verplichting om “onverwijld” waarborgen te treffen die de bedreiging wegnam althans zou terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

4.10 In klachtonderdeel b. verwijt klager betrokkene dat hij opzettelijk informatie heeft achtergehouden en klager heeft tegengewerkt bij het vinden van de waarheid. Klager heeft dit onvoldoende aannemelijk gemaakt. Het enkele feit dat de voorzitter van de Coöperatie tevens lid was van de Maatschap, die de tegenpartij is van klager in de civiele procedure, is daarvoor onvoldoende. Dit klachtonderdeel is derhalve ongegrond.

4.11 Nu de klacht (gedeeltelijk) gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van de hiervoor genoemde schending van het fundamentele beginsel van integriteit als bedoeld in artikel A-110.2 VGC en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de

---

<sup>1</sup> Zie ook de uitspraak van de Accountantskamer (m.n. rechtsoverweging 4.6) van 23 januari 2015, 13/2415 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2015:5

Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld.

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

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht vermeld onder rechtsoverweging 3.2 sub d. niet-ontvankelijk;
- verklaart de klacht vermeld onder rechtsoverweging 3.2 sub a. en c. gegrond zoals hiervoor overwogen;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van **waarschuwing**;
- 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 klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klager vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. A.L. Goederee en mr. drs. M. Stempher (rechterlijke leden) en S.L.J. Graafsma RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. H.J. Haanstra, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 17 oktober 2017.

\_\_\_\_\_  
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.