

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/919 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)

**van 21 oktober 2011 in de zaak met nummer 11/919 Wtra AK
van**

de voorzitter van de **NEDERLANDSE ORDE van ACCOUNTANTS-ADMINISTRATIECONSULENTEN (NOvAA)**,
kantoorhoudende te 's-Gravenhage,
K L A G E R,
raadvrouw: mrs. M.L. Batting en R.L. Herregodts,

t e g e n

Y,
accountant-administratieconsulent,
kantoorhoudende te [plaats],

B E T R O K K E N E.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennis genomen van:

- het op 29 april 2011 ingekomen klaagschrift van 28 april 2011, met bijlagen;
- het op 31 mei 2011 ingekomen verweerschrift van 27 mei 2011;
- een op 10 augustus 2011 ingekomen brief van 9 augustus 2011 van de raadvrouw van klager aan de Accountantskamer.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 26 augustus 2011, op welke zitting - aan de zijde van klager - aanwezig waren diens raadvrouw mr. R.L. Herregodts, advocaat te 's-Gravenhage, vergezeld van de heer H. Geerlofs, adviseur van zowel de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's als van de NOvAA. Betrokkene is, zoals door hem aangekondigd in het verweerschrift, niet ter zitting verschenen.

1.3 Klager heeft op deze zitting zijn standpunt doen toelichten en doen antwoorden 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 Betrokkene is ingeschreven in het accountantsregister van de NOvAA en werkzaam als openbaar accountant-administratieconsulent te [plaats].

2.2 Op 24 september 2008 heeft de eerste, reguliere, toetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. Bij die toetsing zijn tekortkomingen geconstateerd in de acceptatie en continuering van opdrachten. Ook ten aanzien van de uitvoering en documentatie van werkzaamheden zijn gebreken geconstateerd. Op 19 december 2008 is de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's (hierna: de Raad) tot een negatief eindoordeel gekomen op basis van de uitkomsten van de toetsing van 24 september 2008. De Raad heeft zich daarbij laten leiden door de conclusie van de toetsers dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing niet voldeed aan de eisen die daaraan worden gesteld. In de begeleidende brief bij het eindoordeel, tevens gedateerd 19 december 2008, heeft de Raad betrokkene gewezen op zijn verplichting binnen zes weken na dagtekening van de brief een verbeterplan ter goedkeuring aan de Raad voor te leggen. De Raad heeft betrokkene voorts laten weten dat hij een periode van twee jaar na dagtekening van de brief had om het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van zijn praktijk in overeenstemming te brengen met de eisen die daaraan worden gesteld.

2.3 Na het uitblijven van een reactie heeft de Raad betrokkene per brief van 18 februari 2009 gerappelleerd over zijn verplichting tot het indienen van een verbeterplan. Per brief van 24 februari 2009 heeft betrokkene hierop de Raad - bij wijze van verbeterplan - een opsomming gegeven van enkele wijzigingen die in zijn accountantspraktijk zouden zijn doorgevoerd. Per brief van 3 april 2009 heeft de Raad betrokkene medegedeeld dat zijn verbeterplan van 24 februari 2009 onvoldoende is bevonden. De Raad heeft betrokkene verzocht binnen drie weken na dagtekening van de brief een nieuw verbeterplan aan de Raad ter goedkeuring voor te leggen. Na het uitblijven van een reactie heeft de Raad betrokkene per brief van 2 juni 2009 gerappelleerd. Per brief van 20 juni 2009 heeft betrokkene een herziene versie van zijn verbeterplan aan de Raad gestuurd. Bij brief van 24 juli 2009 heeft de Raad betrokkene geïnformeerd dat zijn verbeterplan is goedgekeurd. Daarbij heeft de Raad laten weten dat bij de hertoetsing in het bijzonder aandacht zal worden besteed aan de bevindingen van de toetsers ten aanzien van de naleving van de fundamentele beginselen.

2.4 Op 28 oktober 2010 heeft de hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. Per brief van 2 december 2010 is het toetsingsverslag van de hertoetsing aan betrokkene gezonden. In die brief van 2 december 2010 heeft de Raad betrok-

kene laten weten dat hij, indien hij zich niet met de inhoud van het toetsingsverslag zou kunnen verenigen, binnen drie weken na dagtekening van de brief een schriftelijke reactie op het toetsingsverslag zou kunnen geven. Per brief van 18 december 2010 heeft betrokkene op het toetsingsverslag gereageerd en per brief van 19 januari 2011 hebben de toetsers daarop gereageerd.

2.5 Bij brief van 23 februari 2011 heeft de Raad betrokkene het eindoordeel van de hertoetsing gezonden. In dat eindoordeel heeft de Raad het toetsingsverslag overgenomen en geconcludeerd dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

3. De klacht

3.1 De klacht is gebaseerd op het gegeven dat de toetsers hebben geconstateerd dat betrokkene zich niet heeft gehouden aan de voor hem geldende wet- en regelgeving en aldus heeft gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'professioneel gedrag' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130, respectievelijk artikel A-100.4 onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de Verordening gedragscode AA's (hierna: VGC).

3.2 De klacht omvat twee onderdelen, te weten:

- betrokkene voldoet niet aan zijn verplichting te beschikken over een adequate regeling inzake de waarneming van zijn accountantspraktijk, zulks in strijd met het bepaalde in artikel 5 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (hierna: NVAKaav) en
- betrokkene heeft - door tekortkomingen in de acceptatie en continuering van opdrachten, in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden en in de rapportering - niet voldaan aan het vereiste in zijn accountantspraktijk te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende normen als bedoeld in artikel 3 eerste lid van de Verordening op de periodieke preventieve toetsing (AA's) (hierna: VPPT).

4. Beoordeling

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

4.1 Bij de beoordeling van de klacht stelt de Accountantskamer vast dat het in de klacht aan betrokkene verweten handelen en/of nalaten op 28 oktober 2010 is vastgesteld bij de hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene en dat dit daarom onder meer moet worden getoetst aan de sinds 1 januari 2007 vigerende VGC en wel in het bijzonder aan het voor iedere accountant-administratieconsulent geldende deel A en het voor openbaar accountants-administratieconsulenten geldende deel B1 daarvan.

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

4.2.2 Betrokkene heeft in zijn verweerschrift te kennen gegeven dat hij de door de toetsers - zowel bij de eerste als bij de tweede toetsing gedane - waarnemingen niet tegenspreekt, zodat deze daarmee als onbetwist zijn komen vast te staan. Betrokkene heeft met name geen bezwaar gemaakt noch verweer gevoerd tegen de hertoetsing op 28 oktober 2010, derhalve nog binnen de hem gegunde tweejaarstermijn, eindigende op 19 december 2010. De Accountantskamer gaat er dan ook vanuit dat kort na 19 december 2010 een hertoetsing van de accountantspraktijk geen andere uitkomst en daarop gebaseerde beoordeling dan na te melden zou hebben opgeleverd.

4.3.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het eerste klachtonderdeel wordt verweten, te weten het niet voldoen aan zijn verplichting te beschikken over een adequate regeling inzake de waarneming van zijn accountantspraktijk, overweegt de Accountantskamer dat ingevolge artikel 5 van de NVAKaav, zoals geldend ten tijde van de toetsing, het accountantskantoor, in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de opdracht verantwoordelijk professional, op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdracht dient te regelen. Zoals blijkt uit de toelichting op dit artikel kan die waarneming op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake van het stelsel van interne beheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst worden gesloten met een andere openbaar accountant.

4.3.2 Bij de toetsing hebben de toetsers terecht geconstateerd dat een adequate regeling voor de waarneming van de accountantspraktijk van betrokkene ontbrak. Er was weliswaar sprake van een waarnemingsovereenkomst, doch deze was gesloten met een voormalige accountant-administratieconsulent die gepensioneerd is en is uitgeschreven uit het register als bedoeld in artikel 36 van de Wet AA.

4.3.3 Het feit dat betrokkene de waarneming van zijn accountantspraktijk niet op adequate wijze heeft geregeld, is in strijd met het bepaalde in artikel 5 van de NVAKaav en is door betrokkene ook niet weersproken. Alhoewel hij aan toetsers nog heeft aangegeven snel op zoek te gaan naar een andere zaakwaarnemer, is van hem daaromtrent geen nader bericht vernomen. Ook in het verweerschrift heeft hij niet vermeld deze omissie inmiddels te hebben hersteld, zodat daarvan ook niet kan worden uitgegaan. Door dit gebrek kan niet worden gegarandeerd dat de kwaliteit van de dienstverlening van de accountantspraktijk van betrokkene bij ontstentenis van hem op het vereiste niveau kan worden voortgezet. Dat is schadelijk voor het vertrouwen dat in het maatschappelijk verkeer aan het voeren van de beschermde titel van accountant-administratieconsulent moet kunnen worden ontleend. Betrokkene heeft hiermee in strijd gehandeld met artikelen B1-291.2 VGC juncto artikel 5 NVAKaav en aldus mede een inbreuk gemaakt op het fundamentele beginsel van "professioneel gedrag" als bedoeld in artikel A-100.4 onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de VGC. Het eerste klachtonderdeel moet daarom gegrond worden verklaard.

4.4.1 Met betrekking tot het tweede klachtonderdeel, te weten dat betrokkene niet heeft voldaan aan het vereiste in zijn accountantspraktijk te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende normen als bedoeld in artikel 3, eerste lid, van de VPPT, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.4.2.1 Hoofdstuk B1-210 van de VGC stelt ter zake het aanvaarden en continueren van een opdracht regels met het oog op het voorkomen van bedreigingen voor de inte-

griteit of het professioneel gedrag. Die bedreigingen kunnen bestaan uit het uitvoeren van activiteiten die de accountant in relatie kunnen brengen met "discutabele aangelegenheden", waaronder bijvoorbeeld onwettige activiteiten, zo blijkt uit de artikelen B1-210.1 en B1-210.2 van de VGC. In dat kader dient de openbaar accountant, voor het aanvaarden van een cliënt en voor het aanvaarden van een opdracht, na te gaan of dit mogelijk leidt tot een dergelijke bedreiging, zo volgt uit de artikelen B1-210.1 tot en met B1-210.7 van de VGC. Bij een doorlopende opdracht dient de openbaar accountant voorts op grond van artikel B1-210.6 van de VGC periodiek te (her)beoordelen of de relatie kan worden voortgezet.

De NVAKaav vormen een nadere uitwerking van de vereisten van de VGC en vinden hun basis in artikel B1-291.2 van de VGC. In artikel 11, eerste lid, van de NVAKaav is het vereiste neergelegd dat de accountantspraktijk zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt. In artikel 13, eerste lid, van de NVAKaav is daarnaast het vereiste neergelegd dat de accountantspraktijk ervoor zorgt dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt. Op grond van artikel 14 van de NVAKaav dient de accountant continu na te gaan of hij zijn opdracht nog wel (al dan niet in gewijzigde vorm) kan voortzetten.

De NVCOS standaard 4410 vormt een uitwerking van de vereisten in de VGC. Op grond van het bepaalde onder 5 van de NVCOS richtlijn 4410 dient de accountant te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGC, waaronder onder andere het beginsel van integriteit. Op grond van het bepaalde onder 7 van NVCOS 4410 dient de accountant zich ervan te overtuigen dat er tussen de opdrachtgever en hem overeenstemming bestaat over de voorwaarden van de opdracht. Ingevolge het bepaalde onder 8 van NVCOS 4410 kan de opdrachtbevestiging daartoe een nuttig hulpmiddel zijn. Een andere wijze van vastlegging is evenwel ook denkbaar. Daarmee wordt beoogd misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de aard van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering.

Op grond van het bepaalde onder 10 van de NVCOS standaard 4410 is vereist dat de accountant de aangelegenheden vastlegt die van belang zijn om te kunnen aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht. Daaronder valt ook het vastleggen van de afweging of de opdracht kan worden geaccepteerd of gecontinueerd. Daarbij geeft Leidraad 11 als vuistregel, welke norm naar het oordeel van de Accountantskamer tevens voortvloeit uit het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als vermeld in de VGC, dat een dossier te allen tijde overdraagbaar moet zijn aan een andere accountant. Die accountant moet uit het dossier kunnen opmaken welke afspraken tussen de accountant en de cliënt zijn gemaakt en onder welke voorwaarden de opdracht dient te worden uitgevoerd. Voor zover betrokkene in zijn verweerschrift heeft bedoeld te stellen dat bepaalde van hem te verlangen activiteiten, anders dan toetsers hebben geoordeeld, wel degelijk door hem zijn uitgevoerd, doch dat daarvan door hem geen verantwoording in het dossier is vastgelegd, miskent hij derhalve ingevolge het vorenstaande dat hij tot een dergelijke verantwoording in het dossier verplicht is.

4.4.2.2 Bij de eerste, reguliere toetsing van 24 september 2008 hebben de toetsers tekortkomingen geconstateerd in de acceptatie en continuering van opdrachten. De toetsers hebben daarbij onder andere gewezen op het ontbreken van een beoordeling of een opdracht kan worden aangenomen of gecontinueerd, althans op het ontbreken van de vastleggingen daarvan. In de bespreking van de uitkomsten van de toetsing

heeft betrokkene in algemene zin aangegeven in te kunnen stemmen met de door de toetsers geconstateerde zaken.

In zijn verbeterplan van 20 juni 2009 heeft betrokkene als volgt vermeld hoe in het vervolg met de acceptatie en continuering van cliënten zou worden omgegaan.

"Nadat cliënte is geaccepteerd dient jaarlijks te worden nagegaan of continuering van opdracht gewenst is en tevens dient na te worden gegaan of continueren de onafhankelijkheid van de accountant niet in geding zou worden gebracht. Ook dienen de belangen van andere cliënten te worden nagegaan of deze niet geschaad worden bij continuering. Te gebruiken modellen voor genoemde registraties e.a. conform modellen van Leidraad 11 of equivalent hieraan."

Bij de hertoetsing hebben de toetsers echter geconstateerd dat uit de meeste dossiers niet blijkt of een beoordeling heeft plaatsgevonden of een opdracht gecontinueerd kan worden. Daarnaast hebben de toetsers geconstateerd dat in twee van de vier getoetste dossiers geen schriftelijke opdrachtbevestiging is afgegeven en dat in deze dossiers ook anderszins de voorwaarden van de opdracht niet zijn vastgelegd.

4.4.2.3 Bij de acceptatie en continuering van een opdracht dient de accountant-administratieconsulent dus een analyse te maken van mogelijke bedreigingen die zich daarbij voordoen. Op die wijze is hij waar nodig in staat waarborgen te treffen bij een gebleken bedreiging of af te zien van het aangaan van een relatie met de betreffende cliënt, dan wel een bestaande relatie te beëindigen. Voorts dient de inhoud van de opdracht tussen partijen duidelijk te zijn en dient daarover tussen partijen overeenstemming te bestaan. Een opdrachtbevestiging kan daartoe een nuttig hulpmiddel zijn. Een andere wijze van vastlegging is echter ook denkbaar. De toetsers hebben bij de hertoetsing geconstateerd dat wat betreft beide punten sprake is van tekortkomingen. De tekortkomingen zijn erin gelegen dat op geen enkele wijze is vastgelegd of een beoordeling heeft plaatsgevonden van mogelijke bedreigingen. Evenmin zijn de voorwaarden waaronder de opdracht wordt uitgevoerd vastgelegd.

Betrokkene heeft deze constatering niet weersproken. Daarmee heeft hij voormelde bepalingen van de voor hem geldende regelgeving overtreden en aldus tevens in strijd gehandeld met voormelde beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag. Het tweede klachtonderdeel is in zoverre dan ook gegrond te achten.

4.4.3.1 Voorts hebben de toetsers gebreken geconstateerd in de uitvoering en documentatie van de werkzaamheden van betrokkene.

4.4.3.2 Ingevolge artikel 10 van de NVAKaav beheerst de accountantspraktijk de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Artikel 11, eerste lid, van de NVAKaav bepaalt dat het accountantskantoor zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig inricht, dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt. De wijze waarop de accountant-administratieconsulent hieraan uitvoering dient te geven is onder meer nader uitgewerkt in de NVCOS 4410. Daarin, meer in het bijzonder onder 10 tot en met 16A, is onder meer vermeld op welke wijze de accountant de werkzaamheden dient uit te voeren en op welke wijze hij deze werkzaamheden dient te documenteren. In het onderhavige geval is vooral van belang het hiervoor reeds aangehaalde gestelde onder 10 van NVCOS 4410, en de Leidraad 11 met betrekking tot de informatie die in het accountantsdossier dient te zijn opgenomen.

4.4.3.3 Bij de eerste, reguliere, toetsing hebben de toetsers geconstateerd dat cijferanalyses onvoldoende worden uitgevoerd. Daarnaast hebben de toetsers onder andere geconstateerd dat de onderbouwing van materiële posten niet voldoet aan de daarvoor geldende voorschriften. In het verbeterplan heeft betrokkene ten aanzien van de uitvoering en documentatie van werkzaamheden -zakelijk weergegeven - het volgende opgemerkt:

1. De uitgevoerde werkzaamheden dienen te worden vastgelegd in een memorandum van bevindingen en, indien van toepassing, de specifieke werkzaamheden vastleggen in de daarvoor bestemde paragrafen van het werkprogramma.
2. De uitgevoerde cijferanalyse dient te worden vastgelegd in een memorandum van bevindingen en, indien van toepassing, de specifieke werkzaamheden vastleggen in de daarvoor bestemde paragrafen van het werkprogramma.
3. Indien geen cijferanalyse wordt uitgevoerd, dient reden te worden vermeld in het memorandum.
4. Nieuwe aspecten uit de COS 4410 dienen hierbij in acht te worden genomen en, indien van toepassing, ook te worden uitgevoerd.

Bij de hertoetsing hebben de toetsers echter wederom tekortkomingen geconstateerd in de planning, uitvoering en documentatie van de werkzaamheden. Een terugkerende tekortkoming is dat de materiële posten onvoldoende zijn onderbouwd.

Zo hebben de toetsers in een van de getoetste dossiers (hierna: dossier A) geconstateerd dat een onderbouwing van het eigen vermogen van de cliënt ontbreekt. Ook is in dat dossier slechts een concept van een hypotheekakte opgenomen, maar niet de uiteindelijk vastgelegde akte. Daarnaast is in het dossier van een (nog lopende) lening een akte van lening opgenomen die is afgelopen op 31 december 2003. Ten slotte waren geen overzichten opgenomen van de voorraad en van het onderhanden werk. In een ander getoetst dossier (hierna: dossier B) hebben de toetsers geconstateerd dat een onderbouwing van de liquide middelen en het eigen vermogen van de cliënt ontbreekt. Ook hebben de toetsers opgemerkt dat de banksaldi per einde boekjaar niet voldoende zijn onderbouwd. Een (kopie van het) contract van de rekening-courant is niet in het dossier opgenomen.

In weer een ander getoetst dossier (hierna: dossier C) hebben de toetsers geconstateerd dat een onderbouwing van de waarde van de voorraad niet in het dossier is opgenomen. Voorts hebben de toetsers in de dossiers A en B geconstateerd dat niet alle specificaties in het dossier aansluiten op de jaarrekening. De toetsers hebben daarnaast in deze twee dossiers geconstateerd dat geen (zichtbare) aandacht is besteed aan gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden na de balansdatum.

Ook in meer algemene zin hebben de toetsers gebreken geconstateerd in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden. Zo ontbraken vastleggingen van de bevindingen en conclusies van betrokkene naar aanleiding van de verrichte werkzaamheden.

Ten slotte hebben de toetsers ten aanzien van dossier C opgemerkt dat het bestand uit losse documenten, die niet waren geordend en (daardoor) een onverzorgde indruk maakten. Soortgelijke opmerkingen zijn door de toetsers gemaakt ten aanzien van nog weer een ander aan toetsing onderworpen dossier.

4.4.3.4 Tijdens de hertoetsing zijn dus, evenals bij de eerste toetsing, tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden. Geconcludeerd moet worden dat het door betrokkene zelf opgestelde verbeterplan niet, althans onvoldoende is geïmplementeerd. De toetsers hebben in alle getoetste dossiers tekortkomingen geconstateerd. Het ging daarbij voornamelijk om het ontbreken van vastleggingen

van overwegingen en conclusies en het ontbreken van onderbouwingen van materiële posten.

Een dossier is van cruciaal belang om inzichtelijk te maken welke werkzaamheden zijn verricht en of deze zijn verricht in overeenstemming met de voor de afgifte van een samenstellingsverklaring geldende vereisten. Als leidraad voor de informatie die in ieder geval in de dossiers dient te worden opgenomen geldt dat de dossiers overdraagbaar dienen te zijn aan een opvolgende of waarnemende accountant. Daar is in het onderhavige geval niet, althans onvoldoende sprake van en hiermee heeft betrokkene gehandeld in strijd met de NVCOS 4410 en wel in het bijzonder met het daarin onder 10 bepaalde en de in Leidraad 11 ter zake hiervoor vermelde en voor betrokkene geldende norm.

Het verweer van betrokkene dat hij wel degelijk cijferanalyses heeft uitgevoerd en dat materiële posten door hem zijn onderbouwd c.q. zijn beoordeeld, is allereerst te vaag nu betrokkene niet ingaat op de specifiek door toetsers per dossier aangegeven feilen. Voorts miskent betrokkene met dit verweer dat uit het dossier moet blijken dat deze activiteiten door hem zijn uitgevoerd, hetgeen hij juist ook in zijn verbeterplan via het opnemen van diverse memoranda had toegezegd, maar waaraan door hem in voormelde getoetste dossiers geen uitvoering is gegeven.

De toetsers hebben voorts in twee van de vier dossiers geconstateerd dat niet is gebleken dat aandacht is besteed aan gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden na de balansdatum. Ingevolge artikel 2:392, eerste lid, sub g van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) is het verplicht in de jaarstukken een opgave te geven van relevante gebeurtenissen van na de balansdatum. Dat de accountant-administratieconsulent ook bij een samenstellingsopdracht aandacht dient te besteden aan deze verplichting, vloeit voort uit het bepaalde onder 15 van de NVCOS 4410, waarin staat vermeld dat de accountant-administratieconsulent een afweging dient te maken of dit overzicht toereikend is van opzet en vrij lijkt te zijn van afwijkingen van materieel belang.

Het vorenstaande brengt met zich dat op de gemelde onderdelen van een deugdelijke documentatie en uitvoering van de werkzaamheden geen sprake was.

Het tweede klachtonderdeel is in zoverre dan ook gegrond te achten.

4.4.4.1 Ten slotte hebben de toetsers gebreken geconstateerd in de rapportering van betrokkene.

4.4.4.2 Uit artikel 7 van de NVAKaav volgt dat bij een samenstellingsopdracht een samenstellingsverklaring door de accountant-administratieconsulent wordt afgegeven indien deze toestaat dat zijn betrokkenheid bij het financiële overzicht aan derden kenbaar wordt gemaakt. Artikel 1, sub i van de NVAKaav definieert de samenstellingsopdracht van financiële overzichten als:

"De opdracht waarbij de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten tot financiële overzichten."

Het gestelde onder 1 van de NVCOS 4410 geeft nadere definities van de begrippen 'financieel overzicht' en 'samenstellen'. Onder 6 van de NVCOS 4410 wordt bepaald dat de accountant die toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, bij dit financieel overzicht een samenstellingsverklaring dient uit te brengen. Onder 18 van de NVCOS 4410 wordt opgesomd welke elementen in de samenstellingsverklaring moeten worden opgenomen.

In artikel 2:392, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW) is neergelegd welke overige gegevens aan de jaarrekening moeten worden toegevoegd. Onder a van dit artikel is bepaald dat aan de jaarrekening een accountantsverklaring moet worden toegevoegd dan wel een verklaring waarom deze ontbreekt.

4.4.4.3 In dossier C hebben de toetsers geconstateerd dat in de samenstellingsverklaring is verwezen naar titel 9 van boek 2 BW. De toetsers hebben erop gewezen dat de cliënt een eenmanszaak is, op wie deze titel blijkens het bepaalde in artikel 2:360 BW niet van toepassing is. Met die verwijzing in de samenstellingsverklaring geeft betrokkene te kennen dat de jaarstukken niettemin voldoen aan de vereisten van titel 9 van boek 2 BW. Betwijfeld moet worden of betrokkene zich hiervan bewust is geweest - laat staan of de cliënt zich weloverwogen aan deze vereisten heeft verbonden, althans heeft laten verbinden. Betrokkene heeft hiermee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de VGC. Daarom is het tweede klachtonderdeel in zoverre eveneens gegrond te achten.

4.5 Op grond van het hiervoor onder 4.4.2.1 tot en met 4.4.4.3 vermelde moet worden geconcludeerd dat betrokkene zich niet heeft gehouden aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en daarmee eveneens niet heeft voldaan aan het vereiste in zijn accountantspraktijk te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende normen als bedoeld in artikel 3 eerste lid van de VPPT. Dit levert een schending op van het fundamentele beginsel 'professioneel gedrag' als bedoeld in artikel A-100.4 en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 VGC en ook een schending van het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de VGC. Het tweede klachtonderdeel moet daarom gegrond worden verklaard.

4.6 Betrokkene moet worden aangerekend dat hij bij de hertoetsing zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing nog steeds niet op orde had en in dat verband niet heeft voldaan aan de vereisten inzake de aanvaarding, continuatie, uitvoering, documentatie en rapportering van zijn werkzaamheden, terwijl daarvoor sedert de eerste toetsing bijna twee jaren en een maand lang de gelegenheid had bestaan. Alles in aanmerking nemende acht de Accountantskamer oplegging van de maatregel berisping passend en geboden.

4.7 Zodra deze uitspraak onherroepelijk geworden is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd dienen de AFM, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, er voor zorg te dragen dat de opgelegde maatregel in het register wordt opgenomen, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht in beide onderdelen gegrond in voege als hiervoor omschreven;

legt ter zake aan betrokkene de maatregel van **berisping** op;

verstaat dat de AFM, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging van de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in het register, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. H. de Hek, (rechterlijke leden), P.A.S. van der Putten RA en J. Maan AA, (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris en uitgesproken in het openbaar op 21 oktober 2011.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

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