

## **ACCOUNTANTSKAMER**

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/918 Wtra AK

## **ACCOUNTANTSKAMER**

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)**

**van 31 oktober 2011 in de zaak met nummer 11/918 Wtra AK  
van**

**de voorzitter van de NEDERLANDSE ORDE van ACCOUNTANTS-ADMINISTRATIECONSULENTEN (NOvAA),**

kantoorhoudende te 's-Gravenhage,

**K L A G E R,**

raadslieden: mr. M.L. Batting en mr. 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 kennisgenomen van:

- het op 29 april 2011 ingekomen klaagschrift van 28 april 2011, met bijlagen, en
- de op 10 augustus 2011 ingekomen brief van 9 augustus 2011 van de raadvrouw van klager aan de Accountantskamer.

Door of namens betrokkene is geen verweerschrift ingediend.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 26 augustus 2011, op welke zitting aanwezig waren - aan de zijde van klager - 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, en - aan de zijde van betrokkene - de heer Y AA in persoon.

1.3 Klager en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten onderscheidenlijk toegelicht en doen antwoorden onderscheidenlijk 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 Betrokkene is ingeschreven in het accountantsregister van de NOvAA en werkzaam als openbaar accountant-administratieconsulent te [plaats].

2.2 Op 8 oktober 2004 heeft de eerste, reguliere toetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. Bij die toetsing is geconstateerd dat betrokkene geen registratie voert van zijn activiteiten in het kader van de permanente educatie. Daarnaast zijn tekortkomingen geconstateerd in de acceptatie en continuering van opdrachten. Ook ten aanzien van de uitvoering en documentatie van werkzaamheden zijn gebreken geconstateerd. Ten slotte zijn tekortkomingen geconstateerd in de rapportering.

2.3 Op 23 februari 2005 is de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's (hierna: de Raad) op basis van de uitkomsten van de toetsing van 8 oktober 2004 tot een negatief eindoordeel gekomen. De Raad heeft zich daarbij laten leiden door de conclusie van de toetsers dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing niet voldeed aan de vereisten die daaraan worden gesteld.

2.4 Per brief van 24 januari 2008 heeft de Raad betrokkene geïnformeerd dat zijn accountantspraktijk voor hertoetsing in het jaar 2008 in aanmerking komt. Op 2 mei 2008 heeft betrokkene de ingevulde vragenlijst ten behoeve van de periodieke preventieve toetsing aan de Raad geretourneerd. In deze vragenlijst heeft betrokkene het verzoek gedaan te worden vrijgesteld van de toetsing. Daartoe heeft betrokkene aangevoerd dat hij op 16 augustus 2008 de leeftijd van 67 jaar zou bereiken. Per brief van 26 mei 2008 heeft de Raad betrokkene geïnformeerd dat zijn verzoek om vrijstelling van de hertoetsing is afgewezen. De Raad heeft laten weten dat het bereiken van de leeftijd van 67 jaar niet aangemerkt wordt als een bijzondere omstandigheid op basis waarvan een (tijdelijke) vrijstelling zou kunnen worden verleend. Naar aanleiding van de ingevulde vragenlijst heeft de Raad betrokkene een toelichting gevraagd bij zijn antwoorden op de vragen 1 tot en met 4, die betrekking hebben op de opdrachten die in de accountantspraktijk worden uitgevoerd. Hierop heeft betrokkene per brief van 6 juni 2008 laten weten dat in zijn accountantspraktijk aan assurance verwante opdrachten worden uitgevoerd. Per brief van 10 juni 2008 heeft de Raad aangekondigd dat de Raad contact zou opnemen met betrokkene over de planning van een hertoetsing, die zich zou richten op de aan assurance verwante opdrachten. Dit is geschied bij brief van 14 juli 2008, waarin is aangekondigd dat de hertoetsing op 4 november 2008 zou plaatsvinden.

2.5 Op 4 november 2008 heeft een hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. Bij brief van 21 november 2008 heeft de Raad betrokkene het toetsingsverslag van de hertoetsing doen toekomen. Per brief van 24 december 2008 heeft de Raad de termijn tot een eindoordeel te komen met zes weken verlengd. Aangezien ten tijde van het negatief eindoordeel na de eerste, reguliere toetsing (nog) niet de verplichting bestond een door de Raad goed te keuren verbeterplan in te dienen, heeft de Raad betrokkene alsnog deze gelegenheid gegeven bij brief van 30 januari 2009, nu deze verplichting per 1 januari 2006 in de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing is opgenomen. In de brief heeft de Raad toegelicht aan welke vereisten het verbeterplan zou moeten voldoen. In het verbeterplan zou moeten worden uiteengezet op welke wijze het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing op uiterlijk 1 januari 2010 op het vereiste niveau zou worden gebracht. Na die datum zou een aanvullende, tussentijdse hertoetsing plaatsvinden die gericht zou zijn op de in de hertoetsing geconstateerde tekortkomingen. Pas daarna zou de Raad een eindoordeel nemen. De Raad heeft betrokkene verzocht binnen een week na dagtekening de Raad te informeren of hij van deze gelegenheid gebruik wil maken. Dat heeft betrokkene gedaan per brief van 4 februari 2009, waarin hij mededeelde gebruik te willen maken van de gelegenheid alsnog een verbeterplan in te dienen bij de Raad. Bij brief van 26 februari 2009 heeft betrokkene een verbeterplan ter goedkeuring voorgelegd aan de Raad. Bij brief van 3 april 2009 heeft de Raad betrokkene geïnformeerd dat zijn verbeterplan is goedgekeurd.

2.6 Per brief van 22 januari 2010 heeft de Raad betrokkene medegedeeld dat zijn accountantspraktijk in 2010 in aanmerking komt voor een aanvullende hertoetsing. Per brief van 17 februari 2010 heeft betrokkene de Raad verzocht de aanvullende hertoetsing geen doorgang te laten vinden omdat zijn zoon de accountantspraktijk zou gaan overnemen. Per brief van 29 april 2010 heeft de Raad betrokkene medegedeeld dat de Raad in het gestelde in zijn brief van 17 februari 2010 geen aanleiding heeft gezien van de aanvullende hertoetsing af te zien. De Raad heeft erop gewezen dat het gestelde geen bijzondere omstandigheid vormt op grond waarvan een (tijdelijke) vrijstelling kan worden verleend. Voorts heeft de Raad erop gewezen dat de aanvullende hertoetsing dient ter completering van de hertoetsing die op 4 november 2008 heeft plaatsgevonden en dat betrokkene zelf, door gebruik te maken van de mogelijkheid een verbeterplan in te dienen, akkoord was gegaan met de uitvoering van een aanvullende hertoetsing. De Raad heeft betrokkene in een brief van 11 mei 2010 verzocht ten behoeve van de aanvullende hertoetsing een volledig ingevulde vragenlijst aan de Raad te sturen. Na het uitblijven van een reactie heeft de Raad betrokkene bij brief van 7 juni 2010 nogmaals verzocht een ingevulde oriënterende vragenlijst aan de Raad te zenden. De Raad heeft geen ingevulde oriënterende vragenlijst van betrokkene ontvangen.

2.7 Op 25 juni 2010 heeft de aanvullende hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. Bij brief van 16 juli 2010 is het toetsingsverslag van deze aanvullende toetsing aan betrokkene gezonden. Per brief van 3 augustus 2010 heeft betrokkene op het toetsingsverslag van de aanvullende hertoetsing gereageerd. Op verzoek van de Raad hebben de toetsers per brief van 9 augustus 2010 gereageerd op de brief van betrokkene van 3 augustus 2010. Bij brief van 27 september 2010 heeft de Raad betrokkene het eindoordeel van de hertoetsing toegezonden. In het eindoordeel heeft de Raad - overeenkomstig de conclusie van de toetsers - beslist dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkene 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 enige fundamentele beginselen van de Verordening gedragscode AA's (hierna: VGC), te weten 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de VGC en 'professioneel gedrag' als bedoeld in artikel A-100.4 onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de VGC.

3.2 De klacht omvat twee onderdelen, te weten:

- betrokkene heeft door over de periode 2007-2009, noch per kalenderjaar in die periode het vereiste aantal PE-punten te behalen gehandeld in strijd met zijn verplichtingen in het kader van het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en hoofdstuk A-130 van de VGC, zoals nader uitgewerkt in de Nadere voorschriften permanente educatie (AA's) (hierna: NVPE)

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), zijnde een schending van het fundamentele beginsel van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 en hoofdstuk A-150 VGC.

3.3 De raadvrouw van klager heeft ter zitting desgevraagd de klacht nader gepreciseerd en wel in dier voege, dat het tweede onderdeel daarvan slechts betrekking heeft op de tekortkomingen die bij de aanvullende hertoetsing van 25 juni 2010 werden geconstateerd.

### **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 25 juni 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 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.

4.3.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het eerste klachtonderdeel wordt verweten, te weten het niet voldoen aan de verplichting tot permanente educatie (PE), overweegt de Accountantskamer dat de beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid zijn neergelegd in artikel A-100.4, onder c., en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van

de VGC. Daarin is onder meer bepaald dat de accountant-administratieconsulent zijn deskundigheid en vaardigheid houdt op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. Op grond van artikel A-130.7 van de VGC kan het bestuur van de NOvAA nadere voorschriften geven over het bepaalde in de artikelen A-130.1 tot en met A-130.6 ten aanzien van (onder meer) permanente educatie. Daaraan is gevolg gegeven met de vaststelling van de Nadere Voorschriften Permanente Educatie (NVPE). Daarin staan de vereisten aangaande de permanente educatie die de accountant-administratieconsulent dient te volgen om zijn vakkennis op peil te houden. In artikel 3, eerste lid, van de NVPE is bepaald dat de accountant minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren dient te behalen, waarbij geldt dat minimaal 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald.

4.3.2 Aan zowel het één (120 PE-punten per drie kalenderjaren behalen) als het ander (minimaal 20 PE-punten per jaar behalen) is door betrokkene niet voldaan. Ondanks de gebrekkige registratie door betrokkene van zijn behaalde PE-punten, is ter zitting nog aannemelijk geworden dat betrokkene over 2007 een aantal van 6 PE-punten heeft behaald, over 2008 een aantal van 20 en over 2009 een aantal van 14. Aldus heeft betrokkene over de driejaarscyclus 2007-2009 een totaal van slechts 40 PE-punten behaald en heeft hij over de jaren 2007 en 2009 niet voldaan aan de minimumeis van 20 PE-punten per kalenderjaar.

4.3.3 Betrokkene was - en is dat nog steeds - onverkort gehouden te voldoen aan de verplichting van permanente educatie. Door niet aan die verplichting te voldoen, heeft hij het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid geschonden. 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 Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.4.2.1 De toetsers hebben bij de toetsing van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing in de eerste plaats geconstateerd dat betrokkene niet heeft voldaan aan de vereisten omtrent acceptatie en continuering van opdrachten.

4.4.2.2 Hoofdstuk BI-210 van de VGC stelt regels met het oog op het voorkomen van bedreigingen voor de integriteit 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 worden begrepen, zo blijkt uit de artikelen BI-210.1 en BI-210.2 van de VGC. In dat kader dient de openbaar accountant, voor het aanvaarden van een opdracht, na te gaan of dit mogelijk leidt tot een dergelijke bedreiging, zo volgt uit de artikelen BI-210.1 tot en met BI-210.7 van de VGC. Bij een doorlopende opdracht dient de openbaar accountant op grond van artikel BI-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 de artikelen BI-291.2 en BI-291.3 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. Daarnaast vormt de NVCOS richtlijn 4410 een uitwerking van de vereisten in de VGC. Op grond van het bepaalde onder 5 van de NVCOS 4410 dient de accountant te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGC, waaronder het fundamentele beginsel van integriteit. Uit het bepaalde onder 7 van de NVCOS 4410 volgt dat de accountant zich ervan dient te overtuigen dat er tussen de opdrachtgever en hem overeenstemming bestaat over de voorwaarden van de opdracht. Een opdrachtbevestiging kan hierbij een nuttig hulpmiddel zijn, aldus artikel 8 van de NVCOS 4410. Op grond van artikel 10 van de NVCOS 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 is relevant het vereiste dat een dossier te allen tijde overdraagbaar moet zijn aan een andere accountant, zoals neergelegd in Leidraad 11. 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.

4.4.2.3 Bij de eerste, reguliere toetsing van 8 oktober 2004 hebben de toetsers tekortkomingen geconstateerd in de acceptatie en continuering van opdrachten. Zij hebben vastgesteld dat de voorwaarden van de opdracht niet werden vastgelegd. Dit gold zowel voor bestaande als voor nieuwe opdrachten. Tevens hebben de toetsers vastgesteld dat geen beoordeling had plaatsgevonden of de opdrachten konden worden geaccepteerd of gecontinueerd, althans dat deze beoordeling niet was vastgelegd. Ook bij de hertoetsing hebben de toetsers opnieuw tekortkomingen geconstateerd in de acceptatie en continuering van opdrachten. Niet in alle dossiers werden vastleggingen aangetroffen waaruit blijkt dat de voorwaarden van de opdracht tussen betrokkene en zijn cliënt duidelijk waren. In het verbeterplan van 26 februari 2009 heeft betrokkene vermeld bij alle opdrachten een opdrachtbevestiging te zullen uitbrengen. Daarnaast heeft betrokkene te kennen gegeven gebruik te zullen maken van de checklist cliëntacceptatie. Bij de aanvullende hertoetsing zijn niettemin wederom tekortkomingen geconstateerd in de acceptatie en continuering van opdrachten. De toetsers hebben geconstateerd dat in slechts één van de twee getoetste dossiers een opdrachtbevestiging is afgegeven. In het andere dossier was geen sprake van vastleggingen waaruit blijkt dat de voorwaarden voor de opdracht tussen betrokkene en zijn cliënt duidelijk waren.

4.4.2.4 De toetsers hebben dus ook bij de aanvullende hertoetsing nog geconstateerd dat wat betreft beide punten sprake is van tekortkomingen. Immers, in één dossier bleek niet dat betrokkene een beoordeling heeft gemaakt of de opdracht kon worden aanvaard, althans gecontinueerd en in een ander dossier bleek niet dat over de voorwaarden waaronder een opdracht werd verricht tussen betrokkene en zijn cliënten overeenstemming bestond. Daarmee heeft betrokkene gehandeld in strijd met de artikelen B1-210.1 tot en met B1-210.7 van de VGC en het bepaalde onder 5, 7 en 10 van de NVCOS 4410.

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

de werkzaamheden heeft onder meer tot gevolg dat niet kan worden vastgesteld dat alle voor de samenstellingsopdracht vereiste werkzaamheden zijn uitgevoerd.

4.4.3.2 Ingevolge artikel 8, eerste lid, van de NVAKaav zorgt het accountantskantoor ervoor dat de documentatie ter zake van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard. 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 nader uitgewerkt in de NVCOS 4410. Daarin, meer in het bijzonder onder 10 tot en met 16A, is onder andere 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 gestelde onder 10 van NVCOS 4410, waarin is bepaald dat de accountant de aangelegenheden dient vast te leggen die van belang zijn om aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht. In het gestelde onder 11 tot en met 16A is vervolgens uitgewerkt welke verschillende werkzaamheden de accountant in ieder geval moet verrichten in het kader van de uitvoering van aan assurance verwante opdrachten. In Leidraad 11 "Kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor" van februari 2010 wordt (op p. 78-79) voorts een kader geschetst voor de maatregelen die ten behoeve van de kwaliteitsbeheersing binnen een accountantspraktijk kunnen worden getroffen. Daaruit volgt, en de Accountantskamer acht dit ook een verplichting die volgt uit de VGC en de daarop gebaseerde NVCOS 4410 en NVAKaav, dat in het dossier in ieder geval de informatie moet zijn opgenomen die een andere accountant, die geen ervaring heeft met de desbetreffende opdracht, een indruk geeft van de uitgevoerde werkzaamheden en van de basis van de genomen beslissingen.

4.4.3.3 Bij de eerste, reguliere toetsing zijn tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden. De toetsers hadden vastgesteld dat de dossiers onvolledig waren: er bevonden zich in de dossiers nauwelijks aantekeningen, geen besprekingsverslagen en geen afwerkingmemoranda. Ook hebben de toetsers materiële tekortkomingen in de dossiers geconstateerd. De tekortkomingen zijn (deels) door de toetsers op verzoek van betrokkene toegelicht bij brief van 3 januari 2005. Bij de hertoetsing van 4 november 2008 zijn opnieuw tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering en documentatie van opdrachten. Op grond van bij de hertoetsing geconstateerde tekortkomingen hebben de toetsers in de recapitulatie het volgende opgemerkt ten aanzien van respectievelijk de uitvoering en de documentatie van de werkzaamheden:

"Geen werkprogramma, geen cijferbeoordeling, te beperkte vragen en afwerkinglijst, geen vastlegging [voorafgaande journaalpost]. De dossiers zijn zonder inhoudsopgave, er zijn geen aantekeningen en besprekingsverslagen aangetroffen. Er is geen afwerkingmemorandum. ( ... ) Geen dossier inhoud, geen scheiding tussen fiscaal en jaarrekening dossier. Te weinig documentatie aanwezig in dossier."

In zijn verbeterplan van 26 februari 2009 heeft betrokkene vermeld dat in zijn accountantspraktijk gebruik zal worden gemaakt van de werkprogramma's van Auxilium Adviesgroep. Ook heeft betrokkene vermeld dat inmiddels gebruik wordt gemaakt van een standaard dossierindeling.

Bij de aanvullende hertoetsing van 25 juni 2010 hebben de toetsers in het bijzonder beoordeeld in hoeverre de bij de hertoetsing van 4 november 2008 geconstateerde tekortkomingen zijn weggenomen. Bij die aanvullende hertoetsing hebben de toetsers opgemerkt dat niet uit de dossiers blijkt in hoeverre betrokkene zelf bij de uitvoering van de opdracht betrokken is geweest, of welke werkzaamheden juist door medewerkers van zijn accountantspraktijk zijn uitgevoerd. Voorts hebben de toetsers geconstateerd dat een beschrijving van de bedrijfsactiviteiten ontbreekt. Evenmin waren in de bij de aanvullende hertoetsing getoetste dossiers vastleggingen opgenomen van bevindingen en conclusies naar aanleiding van verrichte werkzaamheden.

In één dossier was de samenstelling van de voorraad onvoldoende toegelicht en in een ander dossier ontbraken specificaties van de voorraad, specificaties van de post loonheffing en cijferbeoordelingen. De historische aanschafwaarde van posten was niet vermeld, er waren geen zekerheden vermeld en niet uit de balans blijken verplichtingen en overige gegevens waren niet opgenomen.

Betrokkene heeft onder meer de taakverdeling binnen zijn accountantspraktijk toegelicht. Tevens heeft hij laten weten dat slechts aantekeningen in het dossier worden opgenomen indien deze leiden tot wijziging van de jaarrekening. Dit zou ook gelden voor de materiële posten: waar aanleiding zou zijn de materiële posten in de jaarstukken aan te passen, zou dit zijn onderbouwd. Waar deze aanleiding niet is gezien, zijn in het dossier de posten niet onderbouwd. Ten aanzien van het ontbreken van cijferbeoordelingen heeft betrokkene gesteld dat cijferbeoordelingen een "integraal onderdeel van het rapport" vormen. Betrokkene heeft ten slotte gesteld dat in één dossier een specificatie van de voorraad zou ontbreken omdat de cliënt is overgegaan op het inventariseren van de voorraad in een andere periode dan aan het einde van het balansjaar. Uit de voorraadjlijsten van voorgaande jaren zou blijken dat (de waarde van) de voorraad nauwelijks wijzigt.

De toetsers hebben de stellingen van betrokkene weersproken. In hun conclusie hebben zij te kennen gegeven dat van toereikende dossiervorming nauwelijks sprake was, dat kennis over verslaggeving ontbrak en dat de noodzaak van dossiervorming en verslagleggingen nauwelijks door betrokkene werd onderkend.

4.4.3.4 Het 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. Voor de informatie die in ieder geval in de dossiers dient te worden opgenomen heeft als leidraad te gelden dat de dossiers overdraagbaar dienen te zijn aan een opvolgend of waarnemend accountant. Daarvan is in het onderhavige geval geen sprake. Immers, de toetsers hebben geconstateerd dat de getoetste dossiers van betrokkene ernstige gebreken vertoonden. De dossiers waren zowel tijdens de hertoetsing als tijdens de aanvullende hertoetsing onvolledig. Zo hebben de toetsers geconstateerd dat specificaties van materiële posten onvoldoende waren. Cijferbeoordelingen zijn niet uitgevoerd, althans niet opgenomen in de dossiers. Ook hebben de toetsers opgemerkt dat in alle getoetste dossiers, in zowel de hertoetsing als de aanvullende hertoetsing, vastleggingen ontbraken van uitkomsten en conclusies naar aanleiding van de werkzaamheden.

Het standpunt van betrokkene dat de documentatie van zijn werkzaamheden voldoende is, nu volgens hem alle noodzakelijke werkzaamheden wel werden verricht, doch slechts werden vastgelegd indien ze leidden tot een wijziging van de jaarstukken, snijdt geen hout en geeft blijk van onvoldoende begrip van het belang van een adequate documentatie.



Immers, volgens het bepaalde onder 10 van de NVCOS 4410 is juist vereist dat de documentatie in het dossier zodanig is, dat uit het dossier blijkt dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de geldende regelgeving en voorwaarden. Van een dergelijke en uitvoering van de werkzaamheden was geen sprake en het hieraan ten grondslag liggende handelen en/of nalaten van betrokkene acht de Accountantskamer in strijd met voormelde bepalingen van de NVCOS 4410 en de NVAKaav, alsmede met het gestelde in Leidraad 11.

4.4.4.1 Ten slotte hebben de toetsers tekortkomingen 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 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 bepaalde onder 1 van de NVCOS 4410 geeft nadere definities van de begrippen 'financieel overzicht' en 'samenstellen'. In het vermelde 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. Voorts is relevant artikel 2:392, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW). Daarin 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 Bij de eerste, reguliere toetsing van 8 oktober 2004 hebben de toetsers geconstateerd dat de afgegeven samenstellingsverklaringen juist waren, doch dat in de jaarstukken zelf onjuistheden en onvolledigheden zaten. Betrokkene heeft over de geconstateerde fouten en onvolledigheden vragen gesteld, die door de toetsers zijn beantwoord. Bij de toetsing van 4 november 2008 hebben de toetsers echter nog allerlei tekortkomingen in de rapportering geconstateerd, waaronder een aantal dat voortvloeide uit de ook bij die hertoetsing geconstateerde tekortkomingen in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden. In het verbeterplan van 26 februari 2009 heeft betrokkene laten weten dat hij actuele samenstellingsverklaringen zal hanteren en periodiek zijn rapporten zal laten beoordelen door een accountant-administratieconsulent van Auxilium. Bij de aanvullende hertoetsing van 25 juni 2010 is in één van de toen getoetste dossiers niettemin nog een tekortkoming in de rapportering geconstateerd, te weten dat in de in dat dossier afgegeven jaarstukken in het geheel geen overige gegevens waren opgenomen zodat, in strijd met de verplichting die voortvloeit uit artikel 2:392, eerste lid BW, daaronder ook niet is opgenomen waarom een verklaring uit hoofde van een wettelijke verplichting ontbreekt. Deze tekortkoming is dus veroorzaakt doordat in de jaarstukken in het geheel geen "overige gegevens" zijn opgenomen.

Geconcludeerd moet worden dat betrokkene er niet in is geslaagd de rapportering door zijn accountantspraktijk op het vereiste niveau te brengen, ondanks dat hem daartoe ruimschoots de gelegenheid is geboden.

4.5 Op grond van het hiervoor onder 4.4.2.1 tot en met 4.4.4.3 vermelde en het feit dat betrokkene sinds eind 2004 in staat is gesteld de gebleken tekortkomingen in de kwaliteitsbeheersing weg te werken, moet worden geconcludeerd 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. Het tweede klachtonderdeel moet daarom eveneens gegrond worden verklaard.

4.6 De Accountantskamer is van oordeel dat het niet naleven van voormelde verordeningen en nadere voorschriften, gelet op het maatschappelijk belang dat met naleving is gemoeid, overtredingen van de voor iedere accountant geldende fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en/of professioneel gedrag oplevert. Die verordeningen en voorschriften beogen immers de kwaliteit van de beroepsuitoefening van de accountants-administratieconsulenten te bewaken en zij zijn door betrokkene overtreden, terwijl de toetsingen hebben uitgewezen dat de kwaliteit van zijn beroepsuitoefening duidelijk onder de maat was. Voorts heeft betrokkene bij zijn beroepsuitoefening zich niet gehouden aan het conceptueel raamwerk als voorgeschreven in de artikelen A-100.5 e.v. en B1-210.1 en volgende.

4.7.1 Betrokkene moet zwaar 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 acceptatie en continuering van opdrachten, de uitvoering en documentatie van zijn werkzaamheden en de rapportering, terwijl daarvoor sedert de eerste, reguliere toetsing ruim vijf jaren en acht maanden lang de gelegenheid had bestaan. Nu betrokkene ter zitting heeft getoond zich er onvoldoende van bewust te zijn dat hij fouten heeft gemaakt, is de Accountantskamer van oordeel dat in dit geval niet met een berisping van betrokkene kan worden volstaan.

4.7.2 Alles in aanmerking nemende acht de Accountantskamer oplegging van de maatregelen tijdelijke doorhaling voor de duur van zes maanden en geldboete passend en geboden. Bij de beslissing tot het opleggen van de geldboete en het bepalen van de hoogte ervan heeft de Accountantskamer mede rekening gehouden met de omstandigheid dat collega-accountants, die zich wel aan hun PE-verplichtingen hebben gehouden, deswege studiekosten - het besteden van arbeidsuren daaronder begrepen - hebben moeten maken en dat zulks ten onrechte bij betrokkene niet het geval is. Het verschil in positie van betrokkene ten opzichte van zijn bedoelde collega-accountants schat de Accountantskamer, als het gaat om de economische waardering van dat verschil, op € 50,- per PE-punt. Betrokkene wordt erop gewezen dat bij niet tijdige betaling van de opgelegde geldboete de Accountantskamer op grond van artikel 5, vierde lid Wtra verplicht is te overwegen of aan betrokkene alsnog de maatregel van doorhaling c.q. een tijdelijke doorhaling voor langere duur dan zes maanden moet worden opgelegd.

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

4.9 Op grond van al het hiervoor overwogene dient als volgt te worden beslist.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor omschreven;

legt ter zake aan betrokkene op de maatregelen:

- **tijdelijke doorhaling** van de inschrijving van betrokkene in het register bedoeld in artikel 36, eerste lid Wet AA voor de duur van **6 (zes) maanden**, ingaande op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en
- **geldboete van € 4.000,-- (vierduizend euro)**, welke boete binnen een maand na het door de voorzitter van de Accountantskamer uitvaardigen van een last tot tenuitvoerlegging dient te worden betaald door overmaking van voormeld bedrag op rekeningnummer 56.99.92.400 ten name van het Ministerie van Financiën te 's-Gravenhage onder vermelding van het zaaksnummer 11/918 Wtra AK;

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 31 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.