

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/1703 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 30 januari 2012 in de zaak met nummer 11/1703 Wtra AK van**

**de voorzitter van de NEDERLANDSE ORDE van ACCOUNTANTS-ADMINISTRATIECONSULENTEN (NOvAA),**  
kantoorhoudende te Amsterdam,  
**K L A G E R,**  
raadvrouw: mr. M.L. Batting,

t e g e n

mr. 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 15 augustus 2011 ingekomen klaagschrift van 12 augustus 2011, met bijlagen;
- het op 12 september 2011 (per fax) en 13 september 2011 (per post) ingekomen verweerschrift van 12 september 2011;
- de brief van 22 september 2011 van betrokkene aan de Accountantskamer, inhoudende een aanvulling op het verweerschrift en met als bijlage een productie bij het verweerschrift;

- een (fax)brief van 9 november 2011 van de raadvrouw van klager aan de Accountantskamer, met als bijlage een volledige versie van bijlage 22 bij het klaagschrift.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 14 november 2011, op welke zitting aanwezig waren - aan de zijde van klager - diens raadvrouw mr. M.L. Batting, 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 - mr. 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. De raadvrouw van klager en betrokkene hebben daarbij pleitnotities overgelegd.

## **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 6 oktober 2008 heeft een toetsing (hierna: de eerste, reguliere toetsing) van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. De toetsers hebben de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's (hierna: de Raad) geadviseerd tot een negatief oordeel te komen. Het toetsingsverslag is betrokkene bij brief van 23 oktober 2008 toegezonden. Betrokkene heeft de Raad per brief van 12 november 2008 bericht dat hij het niet eens was met het oordeel van de toetsers. De Raad heeft daarop de toetsers om een reactie gevraagd en deze per brief van 23 november 2008 ontvangen. Vervolgens heeft de Raad betrokkene bij brief van 18 december 2008 zijn eindoordeel toegezonden, waarin het oordeel van de toetsers werd gevolgd dat de praktijk van betrokkene niet voldeed aan de daaraan te stellen eisen.

2.3 Naar aanleiding van dit oordeel heeft betrokkene bij brief van 26 januari 2009 een verbeterplan ingediend. De beslissing waarbij dit verbeterplan door de Raad werd goedgekeurd is betrokkene bij brief van 20 februari 2009 toegezonden. In die beslissing staat tevens vermeld dat uit het verbeterplan voor de praktijk de verplichting voortvloeit de voorgestelde maatregelen en procedures ter verbetering van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing te implementeren.

2.4 Per brief van 22 januari 2010 heeft de Raad betrokkene bericht dat zijn praktijk in 2010 voor hertoetsing zal worden bezocht. De ingevulde vragenlijst ten behoeve van deze toetsing heeft de Raad op 22 februari 2010 van betrokkene ontvangen. Per brief van 22 juli 2010 heeft de Raad betrokkene laten weten dat die hertoetsing op 20 december 2010 zal plaatsvinden.

2.5 De hertoetsing heeft op 20 december 2010 plaatsgehad en het verslag ervan is bij brief van 11 januari 2011 aan betrokkene toegezonden. De toetsers zijn daarin tot het oordeel gekomen dat de praktijk van betrokkene niet aan de geldende normen voldoet.

2.6 Betrokkene heeft bij brief van 31 januari 2011 bezwaar gemaakt tegen de wijze van toetsing en de inhoud van het toetsingsverslag. De Raad heeft bij brief van 10 februari 2011 op de bezwaren van betrokkene gereageerd en betrokkene bericht dat zijn reactie aan de toetsers zal worden doorgezonden om daarop inhoudelijk commentaar te leveren, zodat de Raad daarna tot een eindoordeel zal kunnen komen. De toetsers hebben per brief van 21 februari 2011 gereageerd op de bezwaren van betrokkene. Zij hebben daarin te kennen gegeven zich in die bezwaren niet te kunnen vinden en voorts inhoudelijk op de aanmerkingen van betrokkene gereageerd.

2.7 Bij brief van 29 maart 2011 heeft de Raad zijn eindoordeel aan betrokkene gezonden. Daarin heeft de Raad te kennen gegeven het oordeel van de toetsers te volgen, zodat het eindoordeel luidt dat de praktijk niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De Raad heeft in deze brief tevens aangekondigd een klacht ter kennis van de tuchtrechter te brengen. Bij brief van 30 juni 2011 heeft de Raad betrokkene geïnformeerd dat het toetsingsdossier zal worden overdragen aan zijn advocaat, om een klacht voor te bereiden.

### **3. De klacht**

3.1 De klacht is gebaseerd op het gegeven dat de toetsers in de praktijk van betrokkene hebben geconstateerd dat betrokkene, door tekortkomingen in

- a) de acceptatie en continuering van opdrachten,
- b) de planning, uitvoering en documentatie van werkzaamheden en
- c) de rapportering,

in zijn accountantspraktijk niet beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daaraan te stellen eisen als bedoeld in artikel 3 eerste lid van de Verordening op de periodieke preventieve toetsing (AA's) (hierna: VPPT).

3.2 Betrokkene heeft daarbij enige fundamentele beginselen van de Verordening gedragscode AA's (hierna: VGC) geschonden, te weten "objectiviteit" als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-120 van de VGC, "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.

### **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 20 december 2010 is gebleken 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 hiervoor onder 3.1 vermelde klacht-onderdeel onder a) wordt verweten, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.3.2 Hoofdstuk B1-210 van de VGC stelt regels met het oog op het voorkomen van bedreigingen voor de integriteit en het professioneel gedrag. Die bedreigingen kunnen bestaan uit het aangaan van een relatie met een cliënt wiens activiteiten in relatie kunnen worden gebracht 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 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 op grond van artikel B1-210.6 van de VGC periodiek te (her)beoordelen of de relatie kan worden voortgezet.

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's) (hierna: NVAKaav) vormen een nadere uitwerking van de vereisten van de VGC wat betreft de aan assurance verwante opdrachten en vinden hun basis in de artikelen B1-291.2 en B1-291.3 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 voorts 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 vormen de NVCOS 4410 een uitwerking van de vereisten in de VGC. Op grond van het gestelde onder 5 van NVCOS 4410 dient de accountant te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGC. Op grond van het gestelde onder 10 van 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 (NVCOS 4410) 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 (op grond van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid in acht te nemen) vereiste dat een dossier te allen tijde overdraagbaar moet zijn aan een andere accountant, zoals neergelegd in Leidraad 11 ("Kwaliteitsbeheersing binnen de accountantspraktijk"). Die andere 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.

In NVCOS 2400 zijn nadere voorschriften gegeven voor de wijze waarop een beoordelingsopdracht dient te worden uitgevoerd. Onder 10 van NVCOS 2400 is bepaald dat tussen een accountant en de opdrachtgever overeenstemming dient te bestaan over de opdrachtvoorwaarden en dat deze in een schriftelijke opdrachtbevestiging, of op een andere passende wijze dienen te worden vastgelegd. Onder 11 van NVCOS 2400 staat vermeld dat een schriftelijke opdrachtbevestiging de aanvaarding van de opdracht door de accountant bekrachtigt en dat daarmee tevens wordt beoogd misverstanden over het doel en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering te voorkomen.

In artikel 12 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's) (hierna: NVAKass) is bepaald dat het accountantskantoor alvorens hij een opdracht tot het uitvoeren van een assurance-opdracht aanvaardt of continueert, dient te beoordelen of het accountantskantoor voldoet aan de onafhankelijkheidseisen, onderzoek dient te doen naar de integriteit van de assurance-cliënt en te beoordelen of de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de assurance-opdracht naar behoren te verrichten. Ingevolge het gestelde onder 3 van deze bepaling dient het accountantskantoor ervoor te zorgen dat deze beoordeling wordt vastgelegd.

Op grond van artikel 13 van de NVAKass dient de accountant continu na te gaan of hij zijn opdracht nog wel (al dan niet in gewijzigde vorm) kan voortzetten. Daarnaast is in artikel 53 lid 1 van de NVAKass het vereiste neergelegd dat de accountantspraktijk zijn bedrijfsvoering ter zake van assurance-opdrachten zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.

In hoofdstuk B1-290 van de VGC zijn de vereisten inzake de onafhankelijkheid van AA's opgenomen. Artikel B1-290.1 van de VGC bepaalt dat de openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk dient te zijn van de cliënt. Het bestuur van de NOvAA heeft die bepaling uitgewerkt in nadere regelgeving. Hoofdstuk 2 van de Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's) (hierna: NVO) bevat een raamwerk voor de invulling van het begrip onafhankelijkheid. Hierin is bepaald dat de accountant zowel qua geesteshouding (in wezen) als tegenover de buitenwereld (in schijn) onafhankelijk van de cliënt dient te zijn. De accountant dient zich bewust te zijn van de in dat verband bestaande risico's, zowel voor zichzelf als voor zijn medewerkers. Dat raamwerk levert nadere verplichtingen op voor de accountant. Voor de onderhavige klacht is van belang dat ingevolge artikel 3.4 van de NVO de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant erop dient toe te zien dat de overige leden van het assurance-team en de accountantspraktijk onafhankelijk van de assurance-cliënt zijn.

Artikel 35 NVAKass bepaalt dat het accountantskantoor onafhankelijk dient te zijn van de assurance-cliënt. Op grond van artikel 36 NVAKass dient de accountant waarborgen te treffen indien sprake is van een bedreiging. Lid 3 van deze bepaling legt aan de accountant de verplichting op de genomen maatregelen vast te leggen in het dossier. De bij het accountantskantoor werkzame professionals dienen, gelet op artikel 37 NVAKass, ten minste eenmaal per jaar schriftelijk te bevestigingen dat zij de in de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid naleven en het kantoor informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid. Artikel 41 NVAKass bepaalt dat het accountantskantoor dient te zorgen voor een schriftelijke rapportage per assurance-cliënt, waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de eindverantwoordelijke professional hebben bedreigd en hoe daarmee is omgegaan. Lid 2 van deze bepaling verplicht het accountantskantoor de rapportage in het assurance-dossier op te nemen.

4.3.3. Bij de acceptatie en continuering van een opdracht dient de accountant een analyse te maken van mogelijke bedreigingen die zich daarbij voordoen. Op die wijze is hij in staat waarborgen te treffen bij gebleken bedreigingen of af te zien van het aangaan van een relatie met de desbetreffende cliënt, dan wel een bestaande relatie te beëindigen. De toetsers hebben bij de hertoetsing geconstateerd dat betrokkene bij de continuering van opdrachten niet aan deze vereisten heeft voldaan. De toetsers hebben in het kader van de hertoetsing vier dossiers getoetst (hierna, in de volgorde waarin de dossiers in het klaagschrift onder 5.18 worden opgesomd: dossier A , B , C

en D . De eerste drie hadden betrekking op samenstellingsopdrachten, het vierde betrof een beoordelingsopdracht. In drie van de vier getoetste dossiers is niet gebleken dat er door betrokkene bij die continuering een afweging is gemaakt of zich bedreigingen voordeden. Bij de eerste, reguliere toetsing was al aandacht voor deze vereisten gevraagd. Bovendien heeft betrokkene in geen van de dossiers een beoordeling opgenomen of zich bedreigingen voordoen met betrekking tot de fundamentele beginselen. Met betrekking tot dossier B hebben de toetsers bovendien vastgesteld dat er een mogelijke bedreiging van de objectiviteit kan zijn, omdat het assurantiekantoor van B en het kantoor van betrokkene op verscheidene wijzen met elkaar verbonden lijken te zijn, nu betrokkene via een tussenpersoon van B zijn verzekering heeft afgesloten, B een verhoudingsgewijs grote cliënt van betrokkene is en B al lange tijd cliënt van de accountantspraktijk is. Betrokkene had, gelet op de combinatie van deze factoren en de samenhang daarvan, deze bedreigingen moeten constateren en evalueren; daarvan heeft hij in het dossier geen blijk gegeven. Ook heeft betrokkene door onvoldoende aandacht te besteden aan mogelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid van het accountants-kantoor bij het uitvoeren van de assurance-opdracht (dossier D) in strijd met de VGC gehandeld. Dit klemt te meer, nu de onafhankelijkheid van accountants bij de uitvoering van assurance-opdrachten van groot belang is in het maatschappelijk verkeer. In de toelichting op artikel B1-290 VGC staat vermeld dat onafhankelijkheid in wezen en in schijn vereist is, om het de accountant mogelijk te maken om op grond van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht een voor een ieder acceptabel oordeel uit te spreken, zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of door een derde op hem uitgeoefende druk. Er kan dan ook niet worden volstaan met een in algemene termen geformuleerde onafhankelijkheidsverklaring. Verder was bij deze beoordelingsopdracht (dossier D) geen ondertekende opdrachtbevestiging terug te vinden, terwijl zulk een opdrachtbevestiging nodig is om de afspraken tussen de accountant en zijn cliënt helder te hebben vastgelegd. Wat betrokkene in zijn reactie van 31 januari 2011 heeft aangevoerd, doet niet af aan de tekortkomingen. De toetsers hebben in hun reactie op deze brief gesteld dat er op opdrachtniveau niet voldoende aandacht is besteed aan de afweging of sprake is van bedreigingen bij de continuering van een opdracht. Dat, zoals betrokkene heeft gesteld (en in zijn verweerschrift heeft herhaald), in het algemeen aandacht wordt besteed aan bedreigingen bij de aanvaarding en continuering van opdrachten, is daarvoor niet voldoende. Het moet namelijk worden vastgelegd dat in een specifiek dossier een afweging is gemaakt of een opdracht gecontinueerd kan worden. Aan deze eis is door betrokkene niet voldaan. Wat betreft de opdrachtbevestiging in het beoordelingsdossier heeft te gelden dat de door betrokkene met zijn brief van 31 januari 2011 meegezonden bevestiging uit het jaar 2009 dateert en betrekking heeft op het boekjaar 2008. De opdrachtbevestiging die zich ten tijde van de toetsing in het aanwezige dossier bevond was wel van latere datum, doch niet ondertekend zodat aan deze bevestiging niet die waarde kan worden gehecht, zoals betrokkene dat voorstaat. Het aanwezig zijn van zowel een ondertekende als een niet ondertekende opdrachtbevestiging van latere datum laat immers ter zake een onduidelijkheid ontstaan. Dat brengt met zich dat niet is voldaan aan het vereiste een opdrachtbevestiging in het dossier te hebben.

4.3.4 Met de hiervoor beschreven tekortkomingen heeft betrokkene gehandeld in strijd met de artikelen A-100.4 en A-100.6, B1-200.3, B1-210.1 tot en met B1-210.7 van de VGC en de uitwerkingen daarvan in de NVAKass, NVO, NVAKaav, NVCOS 2400 en NVCOS 4410. Geconcludeerd moet worden dat de accountantspraktijk van betrokkene

niet voldoet aan de vereisten die gelden voor de acceptatie en continuering van opdrachten. Onderdeel van de klacht onder a) is daarom gegrond te achten.

4.4.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het hiervoor onder 3.1 vermelde klachtonderdeel onder b) wordt verweten, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.4.2 Bij de hertoetsing van 20 december 2010 hebben de toetsers tekortkomingen geconstateerd in de planning, uitvoering en documentatie van werkzaamheden. Aan de toetsers is allereerst gebleken dat wat betreft de beoordelingsopdracht (dossier D) niet uit het dossier is op te maken dat bij de planning van de opdracht, voorafgaand aan de uitvoering, een bespreking heeft plaatsgevonden met de opdrachtgever. Evenmin als tijdens de eerste, reguliere toetsing, hebben de toetsers tijdens de hertoetsing niet uit de toetsingsdossiers kunnen opmaken dat betrokkene daarmee bemoeienis had gehad. In het dossier van de beoordelingsopdracht bleek niet dat betrokkene betrokken is geweest bij de opzet van de uit te voeren werkzaamheden. In dit dossier waren ook geen sporen terug te vinden dat betrokkene de werkzaamheden heeft gecontroleerd. Daarnaast is gebleken dat een aantal ernstige fouten is gemaakt bij de uitvoering en documentatie van de werkzaamheden in dit dossier. Zo heeft betrokkene geen enkele cijferbeoordeling toegepast, en de uit het dossier getrokken conclusies niet onderbouwd met nader onderzoek. Ook de materialiteit is niet gecontroleerd. De toetsers hebben dan ook niet kunnen concluderen dat de werkzaamheden op zodanige wijze zijn vastgelegd dat op aanvaardbare wijze een goed beeld van de uitvoering kan worden gevormd en dat de opdracht in overeenstemming met de vereisten in NVCOS 2400 is verricht en daaraan toegevoegd dat door de accountant onvoldoende werkzaamheden zijn uitgevoerd. Bij de dossierinrichting van het werkdossier hebben de toetsers eveneens opgemerkt dat de accountant onvoldoende werkzaamheden heeft verricht om een idee te krijgen van de volledigheid van de omzet. Bovendien was de kwantitatieve invloed van de controlebevindingen op de jaarrekening niet vastgelegd. In ditzelfde dossier blijkt niet dat betrokkene een evaluatie heeft gedaan van de geconstateerde fouten in relatie tot het materieel belang. Daarnaast ontbreekt een bevestiging van de cliënt van de jaarrekening. Er blijkt ook niet uit het dossier dat de jaarrekening met de cliënt is besproken en evenmin waarom een verslag daarvan ontbreekt. Bovendien is de motivering voor de strekking van de verklaring niet vastgelegd.

Bij twee van de drie getoetste dossiers van samenstellingsopdrachten zijn verscheidene tekortkomingen geconstateerd in de jaarrekening en in de publicatiestukken. Betrokkene heeft niet zichtbaar getoetst of de jaarrekening overeenstemt met de voorschriften uit titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. De toetsers hebben opgemerkt dat de publicatiestukken in de dossiers ook niet voldoen aan de daaraan te stellen eisen conform titel 9 van boek 2 van het BW. In dossier A is het groepshoofd niet vermeld, ontbreken de niet uit de balans blijkenende verplichtingen, is personeel niet vermeld, is het ingehouden deel van het resultaat niet toegelicht en ontbreken balansposten. In dossier B hebben de toetsers vergelijkbare tekortkomingen gesignaleerd.

Van de jaarrekening in dossier C is geen mondelinge dan wel schriftelijke bevestiging van de cliënt ontvangen. In dossier A is de bevestiging pas een half jaar na het afgeven van de samenstellingsverklaring ontvangen. In een van de twee samenstellingsdossiers bevindt zich een besprekingsverslag.

In het recapitulatieverslag hebben de toetsers op basis van hun bevindingen vermeld dat er geen sporen zijn dat de accountant iets aan het dossier van de beoordelingsopdracht heeft gedaan. Bij de samenstellingsopdrachten is de toetsers gebleken dat de

accountant achteraf het dossier parafeert. De toetsers geven aan het vermoeden te hebben dat de betrokkenheid van de accountant bij de dossiers minimaal is. Een medewerker van het accountantskantoor, niet zijnde een AA, lijkt alle werkzaamheden te verrichten, zo merken de toetsers op. Dit heeft, zoals hiervoor uiteengezet, tot materiële tekortkomingen in de dossiers geleid. De toetsers hebben ook vermeld dat betrokkene de publicatiestukken conform titel 9 van boek 2 van het BW dient op te stellen. Blijkens het besprekingsverslag hebben de toetsers aan betrokkene medegedeeld dat een grote hoeveelheid gebreken in de publicatiejaarrekening van dossier A is gebleken. Daarnaast hebben de toetsers in het recapitulatieverslag nogmaals benadrukt dat er in de beoordelingsopdracht geen toetsing is gedaan op de volledigheid van de omzet en dat er een materialiteit van 5% is vastgesteld, terwijl die nergens in het dossier zichtbaar wordt gebruikt. Tot slot hebben de toetsers geconstateerd dat betrokkene geen evaluatie van de werkzaamheden uitvoert.

4.4.3 Wat betreft de planning, uitvoering en documentatie van werkzaamheden in assurance-opdrachten zijn in de NVAKass voorschriften opgenomen. In artikel 53 is het vereiste neergelegd dat de accountantspraktijk zijn bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt. In dat licht moet artikel 6, onder a en b van de NVAKass worden gelezen, dat (samengevat) eist dat de accountants-praktijk beschikt over een - schriftelijk vastgelegd - stelsel van kwaliteitsbeheersing dat procedures, beschrijvingen en standaarden bevat voor de uitvoering van assurance-opdrachten en dossieropbouw. Artikel 4 NVAKass bepaalt dat het accountantskantoor dient te beschikken over een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing dient ingevolge lid 3 van deze bepaling zodanig te zijn ingericht dat de werkzaamheden te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional. Op grond van artikel 5 NVAKass dient het accountantskantoor in zijn kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht te besteden aan de verantwoordelijkheid van de dagelijkse beleidsbepaler voor beide onderwerpen, aan de uitvoering van een assurance-opdracht en de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Artikel 7 NVAKass bepaalt dat het accountantskantoor ervoor zorgt dat zijn kwaliteitsbeleid ook leidt tot een bedrijfscultuur waarin assurance-opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen. Artikel 22 NVAKass bepaalt dat het accountantskantoor de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing dient te waarborgen.

In het onderhavige geval is verder nog van belang de NVCOS 2400. Daarin is onder 7 bepaald dat de accountant om in de beoordelingsverklaring de beperkte mate van zekerheid te kunnen uitspreken, voldoende onderbouwing dient te verkrijgen om conclusies te kunnen trekken, voornamelijk door het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses. Op grond van het gestelde onder 14 dient de accountant ten behoeve van het plannen van de beoordelingswerkzaamheden kennis te verkrijgen en actualiseren omtrent de activiteiten van de entiteit. Onder 17 is bepaald dat de accountant de werkzaamheden die belangrijk zijn voor het geven van inzicht in de onderbouwing van de beoordelingsverklaring dient vast te leggen en wel op zodanige wijze dat kan worden vastgesteld dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard (NVCOS 2400). Onder 18 is bepaald dat de accountant bij een beoordelingsopdracht de aard, de tijdsfasering en de omvang van de specifieke beoordelingswerkzaamheden dient vast te stellen op basis van zijn vakkundig oordeel. Onder 20 is een overzicht gegeven van de werkzaamheden die de betrokken accountant inzake een beoordelingsopdracht in het algemeen dient te verrichten.



Wat betreft de aan assurance verwante opdrachten geldt dat ingevolge artikel 8, eerste lid van de NVAKaav het accountantskantoor ervoor zorgt dat de documentatie ter zake van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard. Voorts beheerst de accountantspraktijk ingevolge artikel 10 van de NVAKaav 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 AA hieraan uitvoering dient te geven is nader uitgewerkt in de NVCOS 4410. Daarin is onder meer vastgelegd op welke wijze de AA de werkzaamheden dient uit te voeren en op welke wijze hij deze werkzaamheden dient te documenteren. Daarbij is ook artikel 10 van NVCOS 4410 van belang, 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. Onder 11 tot en met 16A van de NVCOS 4410 is uitgewerkt welke verschillende werkzaamheden de accountant in ieder geval moet verrichten in het kader van de uitvoering van aan assurance verwante opdrachten. Zo wordt onder 11 voorgeschreven dat de accountant bekend dient te zijn met de bedrijfsactiviteiten van zijn cliënt. Uit het gestelde onder 15 volgt dat de accountant bij het samenstellen van een financieel overzicht onder meer dient te overwegen of het overzicht vrij is van afwijkingen. Daaronder valt ook de beantwoording van de vraag of de grondslagen helder zijn en juist worden gehanteerd. Indien blijkt van afwijkingen dient de accountant hierover te overleggen met zijn cliënt, aldus het bepaalde onder 16.

Ten slotte is de hiervoor al vermelde Leidraad 11 van belang. Daarin is, zoals al eerder overwogen het (op grond van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid in acht te nemen) vereiste neergelegd 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.

4.4.4 Betrokkene heeft het merendeel van de onder 4.4.2 weergegeven bevindingen van de toetsers niet (afdoende) weersproken. 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 beoordelings- en een samenstellingsverklaring geldende vereisten. De dossiers van betrokkene bieden dat inzicht onvoldoende. Gebleken is voorts dat betrokkene onvoldoende bij de opdrachten betrokken is geweest. De stelling van betrokkene dat de lijnen kort zijn en hij dus elk dossier ziet, doet daaraan niet af. Vereist is immers dat zijn betrokkenheid daadwerkelijk uit de dossiers blijkt, nu dat de enige wijze is waarop kan worden beoordeeld of een accountant overeenkomstig de voor hem geldende normen werkt. In het dossier van de beoordelingsopdracht zijn ernstige tekortkomingen geconstateerd, zoals weergegeven in 4.4.2. Betrokkene blijkt de samenstellingsdossiers pas achteraf te paraferen. Daarmee schiet hij tekort in zijn verantwoordelijkheid voor de dossiers. De betrokkenheid van de accountant is niet, zoals betrokkene heeft gesteld, eerst nodig indien beslissingen de bevoegdheden van assistenten te boven gaan, maar is te allen tijde nodig, hetgeen zichtbaar moet zijn in de dossiers. Dat de automatisering van de rapportages zal worden aangepast waardoor minder fouten zullen worden gemaakt in de publicatiejaarstukken, neemt niet weg dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing in de praktijk van betrokkene op het moment van de hertoetsing niet afdoende was.

4.4.5 Betrokkene heeft met de hiervoor omschreven tekortkomingen op het gebied van planning, uitvoering en documentatie van (zijn) werkzaamheden gehandeld in strijd met de VGC, de NVAKass en NVAKaav, en met de uitwerking van de daarop betrekking hebbende bepalingen in de NVCOS. Het betreft hier ernstige tekortkomingen, die het vertrouwen in de rol van AA's ernstig kan schaden. Onderdeel van de klacht onder b) is daarom gegrond te achten.

4.5.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het hiervoor onder 3.1 vermelde klacht-onderdeel onder c) wordt verweten, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.5.2. Wat betreft de rapportering hebben de toetsers in alle dossiers geconstateerd dat sprake is van een tekortkoming ten aanzien van de afgegeven verklaringen. Betrokkene heeft in alle dossiers een conceptrapport uitgebracht aan de cliënt. In elk rapport is ook de volledige tekst van de verklaring al opgenomen.

4.5.3 In het gestelde onder 3 van de NVCOS 2400 wordt ten aanzien van beoordelingsopdrachten bepaald wat het doel is van de beoordeling van een financieel overzicht, te weten het in staat stellen van de accountant om op basis van werkzaamheden die niet die zekerheid verschaffen die bij een controleopdracht is vereist, te kunnen mededelen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat het financiële overzicht niet is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving. Die mededeling bevat dan een zogenoemde "negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid". Daarom is een groot aantal formele vereisten aan die verklaring verbonden. Die vereisten zijn opgenomen onder 26 van de NVCOS 2400. In de beoordelingsverklaring dient de accountant op grond van het bepaalde onder 27 zijn conclusie over het financiële overzicht te verwoorden. Onder 28 is bepaald dat de accountant zijn beoordelingsverklaring dient te dateren op de datum waarop hij zijn beoordeling heeft voltooid. Ook is daarin vermeld dat de accountant zijn beoordelingsverklaring niet eerder dient te dateren dan de datum waarop het bestuur van de entiteit zijn financiële overzicht heeft opgemaakt, aangezien de accountant de verantwoordelijkheid draagt voor zijn rapportering aangaande dat overzicht. In dit kader dienen ook de bepalingen in de NVCOS 4410 ten aanzien van het uitbrengen van een samenstellingsverklaring in beschouwing te worden genomen. Een samenstellings-verklaring wordt door de accountant uitgebracht indien hij toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, zo blijkt uit het in deze standaard onder 6 gestelde. Ook aan het afgeven van een samenstellingsverklaring is een groot aantal formele vereisten verbonden en die vereisten zijn in deze standaard onder 18 opgenomen.

4.5.4 De onder 4.5.2 beschreven tekortkomingen hebben betrekking op de kern van het werk van de accountant, te weten het controleren van jaarrekeningen en het uitbrengen van verklaringen waar door derden in het maatschappelijk verkeer waarde aan wordt gehecht. Betrokkene heeft in zijn reactie van 31 januari 2011 gesteld dat door het aanbrenge van het watermerk "concept" en een voettekst dat geen samenstellingsverklaring is afgegeven, het stuk zich voldoende onderscheidt van de uit te brengen jaarrekening. Met deze stelling is in ieder geval het verwijt voor zover het ziet op de beoordelingsverklaring niet weerlegd. De stelling laat daarnaast onverlet dat het bij het opmaken van conceptstukken in alle gevallen de voorkeur verdient de bijbehorende

verklaring geheel achterwege te laten teneinde verwarring over de bemoeienis van de accountant te voorkomen.

4.5.5 Met de geconstateerde tekortkomingen in de rapportage heeft betrokkene gehandeld in strijd met de VGC, NVCOS 4410 en NVCOS 2400. Onderdeel c) van de klacht is daarom gegrond te achten.

4.6 Op grond van dat wat hiervoor onder 4.3.1 tot en met 4.5.5 is overwogen moet, gezien de aard en omvang van de vastgestelde omissies, worden geconcludeerd dat betrokkene in zijn accountantspraktijk niet beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende eisen als bedoeld in artikel 3 eerste lid van de VPPT, die zijn neergelegd in hiervoor aangehaalde voorschriften van de VGC, NVCOS 2400, NVCOS 4410, NVAKass en NVAKaav. De klacht moet daarom gegrond worden verklaard.

4.7 Betrokkene moet worden aangerekend dat hij bij de hertoetsing zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing op de hiervoor besproken punten nog steeds niet op orde had, terwijl hij daarvoor sinds de eerste, reguliere toetsing ruim twee jaren en twee maanden lang de gelegenheid heeft gehad. Alles in aanmerking nemende, waaronder ook de omstandigheid dat betrokkene er geen blijk heeft gegeven zich van de ernst van de gemaakte fouten bewust te zijn, acht de Accountantskamer oplegging van de maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van betrokkene in het register bedoeld in artikel 1 onder j. van de Wet tuchtrechtspraak accountants voor de duur van zes maanden passend en geboden.

4.8 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 gegrond zoals hiervoor omschreven;

legt ter zake de maatregel op van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register als bedoeld in artikel 1, onder j. Wtra, voor de duur van zes maanden**. Deze tijdelijke doorhaling gaat in 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 eindigt op de dag die in de last tot tenuitvoerlegging zal worden vermeld;

verstaat dat de AFM en 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. W.F. Boele, voorzitter, mr. M.J. van Lee en mr. E.W. Akkerman, (rechterlijke leden), drs. E.J.F.A. de Haas RA en P. van de Streek AA, (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 30 januari 2012.

\_\_\_\_\_

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.