

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/915 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)

van 5 maart 2012 in de zaak met nummer 11/915 Wtra AK van

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

kantoorhoudende te Amsterdam,

K L A G E R,

raadvrouwen: 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 kennisgenomen van:

- het op 29 april 2011 ingekomen klaagschrift van 28 april 2011, met bijlagen;
- het op 9 juni 2011 ingekomen verweerschrift van dezelfde datum, met bijlagen;
- de op 30 juni 2011 ingekomen brief van 29 juni 2011 van de raadvrouw van klager, inhoudende een repliek op het verweerschrift en
- de op 6 juli 2011 ingekomen (fax)brief van betrokkene, inhoudende een dupliek.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 11 juli 2011, op welke zitting aanwezig waren - aan de zijde van klager - mrs. R.L. Herregodts en M.L. Bating, advocaten 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 - 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 heeft daarbij een pleitnota 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 Y.

2.2 Op 19 september 2008 heeft een eerste, reguliere toetsing (hierna: de eerste toetsing) van de accountantspraktijk van betrokkene als bedoeld in artikel 3 van de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (VPPT) plaatsgevonden. Het toetsingsverslag van deze toetsing is bij brief van 30 september 2008 aan betrokkene gezonden.

2.3 Op 3 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 19 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 vereisten die daaraan worden gesteld. De Raad heeft betrokkene in een brief waarbij hij in kennis is gesteld van dit eindoordeel, erop gewezen dat hij, krachtens artikel 11, vijfde lid VPPT, binnen zes weken een verbeterplan ter goedkeuring diende voor te leggen aan de Raad, waarin wordt uiteengezet hoe binnen een termijn van uiterlijk twee jaar het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing in overeenstemming zal worden gebracht met de eisen die daaraan worden gesteld.

2.4 Bij brief van 18 februari 2009 heeft de Raad betrokkene ter zake gerappelleerd. Betrokkene is een termijn gegeven van een week om alsnog zijn verbeterplan in te dienen. Na het uitblijven van een reactie van betrokkene heeft de Raad hem bij brief van 25 maart 2009 wederom verzocht binnen een week het verbeterplan in te dienen. Omdat een reactie van betrokkene nog altijd was uitgebleven, heeft de Raad bij brief van 20 april 2009 laten weten dat, indien niet binnen drie weken na dagtekening van de brief een verbeterplan zou zijn ingediend bij de Raad, dit nalaten van betrokkene door de Raad in de vorm van een klacht aan de Accountantskamer zal worden voorgelegd. Hierop heeft betrokkene bij brief van 9 mei 2009 een verbeterplan aan de Raad ter goedkeuring voorgelegd.

2.5 Bij brief van 19 juni 2009 heeft de Raad betrokkene geïnformeerd dat zijn verbeterplan is goedgekeurd. In de beslissing tot goedkeuring van het verbeterplan heeft de Raad tevens een termijn van twee jaren na de dag van verzending van het eindoordeel, zijnde 3 december 2008, gesteld waarbinnen het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing

diende te worden aangepast aan de normen van artikel 3 VPPT en voorts bepaald dat na afloop van deze termijn een hertoetsing zal plaatsvinden.

2.6 Bij brief van 14 september 2010 is door de Raad aan betrokkene medegedeeld dat de hertoetsing van de accountantspraktijk op 27 oktober 2010 zal plaatsvinden. Bij brief van 14 oktober 2010 heeft betrokkene de Raad verzocht de hertoetsing tot het voorjaar van 2011 uit te stellen. Betrokkene heeft in de brief laten weten dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van zijn kantoor nog niet voldoende was aangepast maar dat naar zijn verwachting een hertoetsing in het voorjaar van 2011 wel tot een positief eindoordeel zou kunnen leiden. Bij brief van 18 oktober 2010 heeft de Raad betrokkene geïnformeerd dat de door betrokkene gegeven motivering van zijn uitstelverzoek geen zwaarwegende reden vormt op grond waarvan de hertoetsing dient te worden verplaatst.

2.7 Op 27 oktober 2010 heeft de hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. Bij brief van 3 november 2010 heeft de Raad het verslag van de hertoetsing aan betrokkene gezonden en bij brief van 23 februari 2011 heeft de Raad betrokkene het eindoordeel van de hertoetsing toegezonden. In dat 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 Volgens klager beschikt betrokkene, door tekortkomingen in de acceptatie en continuering van opdrachten en in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden, in zijn accountantspraktijk niet over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daartoe gestelde normen, zoals bedoeld in artikel 3, eerste lid van de VPPT.

3.2 Betrokkene heeft zich gezien dit verzuim niet gehouden aan het fundamentele beginsel "professioneel gedrag" als bedoeld in artikel A-100.4 onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de Verordening gedragscode AA's (hierna: VGC), aldus klager.

4. Beoordeling

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

4.1 Betrokkene heeft primair betoogd dat de hertoetsing van zijn accountantspraktijk op 27 oktober 2010 te vroeg, immers binnen de termijn van twee jaren na 3 december 2008, heeft plaatsgevonden en dat hij daardoor niet de gelegenheid heeft gekregen de gehele periode van twee jaren te benutten, die hem gegund was voor het aanbrengen van verbeteringen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van zijn accountantspraktijk. In samenhang daarmee heeft hij gesteld dat bij een hertoetsing slechts dossiers zouden mogen worden getoetst van opdrachten die na ommekomst van de verbetertermijn zijn afgerond en het hem dan ook niet verweten kan worden dat de dossiers, die bij de hertoetsing zijn getoetst, nog niet geheel aan de daarvoor geldende vereisten voldeden.

4.2.1 Namens klager is tegen dit verweer bij repliek -voor zover voor de beoordeling van belang en zakelijk weergegeven- het volgende ingebracht.

De Raad heeft betrokkene een termijn van twee jaren gegeven, waarbinnen het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing op het vereiste niveau moest worden gebracht. Dit betekent dus dat de accountantspraktijk in ieder geval aan het eind van die termijn op orde dient te zijn en dat gedurende die twee jaar stap voor stap gewerkt zal moeten worden aan het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing. Bij de hertoetsing worden dossiers getoetst die op dat moment zijn afgerond. In de praktijk betekent dit dat dossiers kunnen worden getoetst die voor het aflopen van de verbetertermijn zijn opgepakt en afgerond. Dit strookt ook met de systematiek waarin binnen de termijn van twee jaar moet worden gewerkt aan het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing. De veronderstelling van betrokkene dat bij een hertoetsing slechts dossiers kunnen worden getoetst van opdrachten die na ommekomst van de verbetertermijn zijn afgerond, kan dan ook niet worden gevolgd.

Stilzitten tot kort voor het aflopen van de termijn van twee jaar en pas dan aan de slag gaan met het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing, zoals betrokkene kennelijk voorstaat, is in strijd met de toepasselijke regelgeving en systematiek van toetsing en hertoetsing.

Daarbij komt dat voor veel bij de eerste toetsing geconstateerde tekortkomingen geldt dat de verbetering daarvan geen uitvoerige implementatietermijn behoeft, laat staan een termijn van (meer dan) twee jaar. Betrokkene had deze tekortkomingen al de dag na de eerste, reguliere toetsing moeten aanpakken. Het gaat bijvoorbeeld om het doen van de vereiste vastleggingen: het vastleggen van bevindingen, het maken van aantekeningen van uitgevoerde werkzaamheden en het maken van gespreksnotities na besprekingen met de cliënt. Dit zijn bij uitstek tekortkomingen die direct moeten worden opgepakt.

Evenmin was aan de orde dat de accountantspraktijk net vijf weken en drie dagen tekort was gekomen om verbeteringen door te voeren.

4.2.2 Betrokkene heeft hierop bij dupliek gereageerd met -voor zover voor de beoordeling van belang en zakelijk weergegeven- het volgende:

Hij blijft van mening dat de toetsing te vroeg is geweest en dat een heronderzoek niet eerder dan na 3 december 2010 had mogen plaatsvinden. Hij meent dat de Raad van Toezicht zich aan haar eigen toezeggingen dient te houden.

Hij meent voorts dat niet gebleken is dat een hertoetsing vijf weken en drie dagen later tot een zelfde (onvoldoende) resultaat zou hebben geleid. Het eindoordeel van de Raad van Toezicht inzake de (te vroege) hertoetsing wordt evenwel niet door betrokkene bestreden.

4.2.3 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot het verweer van betrokkene en hetgeen namens klager daartegen is ingebracht het volgende. Zij zal hierna, nu in een aantal zaken een min of meer gelijk verweer is gevoerd, in bredere zin het toetsingskader voor deze klachtzaken verwoorden.

4.2.4 Uitgangspunt is dat, onafhankelijk van het toetsingsregime, krachtens artikel 3 VPPT de accountant op elk moment ervoor dient zorg te dragen dat het accountantskantoor (voor de non-assurancepraktijk) beschikt over een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersing. Een min of meer gelijke regel geldt overigens ook volgens de artikelen 10 en 11 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (hierna: NVAK-aav) juncto de artikelen B1-291.2 en B1-291.3 van de VGC. Overigens zijn de bij een (her-)toetsing geconstateerde feitelijke tekortkomingen (die tezamen een overtreding van art 3 VPPT met zich brengen) veelal eveneens

overtredingen van diverse voorschriften, waardoor op grond van artikel 51 van de Wet op de accountants-administratieconsulenten (Wet AA) eveneens sprake is van overschrijding van evenzovele tuchtrechtelijke normen.

Gezien het vorenstaande is de Accountantskamer van oordeel dat op elk moment tuchtrechtelijk geklaagd kan worden over het niet beschikken over een adequaat stelsel, tenzij bijvoorbeeld gewekt vertrouwen daaraan in de weg staat.

4.2.5 Los van voormelde verplichtingen voor de accountant-administratieconsulent, geeft de VPPT (het bestuur van) de NOvAA een instrument om als publiekrechtelijke bedrijfsorganisatie de kwaliteit van de accountantskantoren te borgen via het systeem van toetsing, verbeterplan en hertoetsing. De bij de hantering van dit instrument door de NOvAA genomen besluiten kunnen bestuursrechtelijk ter toetsing komen via bezwaar bij het bestuur van de NOvAA en vervolgens in beroep bij het CBb, maar die mogelijkheid laat onverlet de tuchtrechtelijke toetsing van de op betrokkene rustende verplichtingen op enig moment. Een andere uitleg van de betrokken wettelijke regelingen zou met zich brengen dat een accountant-administratieconsulent, wiens praktijk niet beschikt over een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersing, door het instellen van bestuursrechtelijke rechtsmiddelen heel veel jaren tuchtrechtelijke handhaving van zijn voormelde, belangrijke kwaliteitsverplichtingen zou kunnen ontlopen. Een dergelijke uitleg acht de Accountantskamer strijdig met het doel van de betrokken wettelijke regelingen in hun onderling verband gezien en wordt derhalve verworpen.

4.2.6 Indien het bestuur van de NOvAA (of bij mandaat de Raad), en dus ook zijn voorzitter, na een eerste toetsing en het opvragen van een verbeterplan, een termijn verleent om het stelsel van kwaliteitsbeheersing aan te passen aan de normen van artikel 3 VPPT, dan zal daaraan als regel echter wel het vertrouwen ontleend kunnen worden dat de hertoetsing niet plaatsvindt voor de afloop van deze termijn en evenzeer dat niet eerder een tuchtrechtelijke klacht zal worden ingediend over het op enig moment niet beschikken over een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersing noch over andere gebleken gebreken dan op basis van een na deze termijn uitgevoerde hertoetsing.

a. Dit vertrouwen is echter niet gerechtvaardigd als het bestuur bij het verlenen van een verbetertermijn laat weten dat over bepaalde gebreken (bijvoorbeeld inzake het niet naleven van de verplichtingen inzake permanente educatie of kantoorwaarneming etc.) afzonderlijk een klacht zal worden ingediend, bijvoorbeeld omdat de gebleken gebreken zich niet voor herstel lenen.

b. Dit vertrouwen is evenmin gerechtvaardigd, indien van betrokkene verwacht mocht worden dat het hem verweten handelen/nalaten op het tijdstip van een te vroege hertoetsing zich niet meer zou hebben voorgedaan. Bijvoorbeeld doordat hij volgens het door hem zelf ingediende verbeterplan het betrokken falen al verbeterd zou hebben voordat de eindtermijn was verstreken, of -en er rechtens van uitgaande dat een verbetertermijn niet met zich brengt dat men tot het einde daarvan mag stilzitten- gezien de aard van de tekortkoming verwacht had mogen worden dat op het moment als blijkende uit de te vroeg gehouden hertoetsing deze verweten tekortkoming zich inmiddels niet meer zou behoren voor te doen.

In dit kader wordt het verweer van betrokkene (als hiervoor weergegeven onder 4.1, tweede volzin) dat bij een hertoetsing alleen dossiers mogen worden getoetst, welke pas na afloop van de verleende verbetertermijn zijn afgesloten, verworpen. Ook bij tekortkomingen die zijn geconstateerd in dossiers, die voor de afloop van de verbetertermijn zijn afgesloten, zal moeten worden beoordeeld of deze op het moment van het zich voordoen niet meer hadden mogen voorkomen. Het is dit kader aan de betrokkene

om gemotiveerd te stellen dat hij dergelijke, tijdens de verleende verbetertermijn gebleken tekortkomingen nog niet heeft kunnen voorkomen en dat hij er dus gerechtvaardigd op heeft mogen vertrouwen dat de NOvAA hem deze tekortkomingen nog niet zou aanrekenen door daarover tuchtrechtelijk te klagen.

c. Ten slotte is een dergelijk vertrouwen ook niet gerechtvaardigd indien de hertoetsing weliswaar te vroeg is gehouden, doch voldoende aannemelijk is dat bij een iets later, niet ontijdig gehouden hertoetsing de uitkomst gelijklopend zou zijn geweest.

4.2.7 De betrokken accountant-administratieconsulent moet, zoals in onderhavige klachtzaak ook is geschied, zelf een beroep doen op een bij hem door (het bestuur van) de NOvAA gewekt gerechtvaardigd vertrouwen als voormeld; in beginsel zal de Accountantskamer bij een te vroeg ingestelde hertoetsing niet ambtshalve beoordelen of de betrokkene er gerechtvaardigd op heeft mogen vertrouwen dat tegen hem geen klacht zal worden ingediend. Als betrokkene een dergelijk beroep voldoende gemotiveerd doet, zal klager aannemelijk moeten maken dat het niet gerechtvaardigd is.

4.3.1 De Accountantskamer vat het betoog van betrokkene, weergegeven onder 4.1, eerste volzin op als een beroep op een bij hem gewekt gerechtvaardigd vertrouwen zoals hiervoor bedoeld.

4.3.2 Echter, dit beroep moet als onvoldoende gemotiveerd worden verworpen. Betrokkene heeft niet, althans onvoldoende onderbouwd gesteld *waarom* hij de zich tijdens de verleende verbetertermijn volgens klager *voorgedaan hebbende* tekortkomingen niet heeft kunnen voorkomen. Reeds daarom heeft hij er niet gerechtvaardigd op mogen vertrouwen dat de NOvAA hem die tekortkomingen niet zou aanrekenen door daarover tuchtrechtelijk te klagen.

4.3.3 Zulks geldt temeer nu klager onweersproken heeft gesteld dat de verbetering van veel van bij de eerste toetsing door de Raad geconstateerde tekortkomingen geen uitvoerige implementatietermijn behoefde, laat staan een termijn van (meer dan) twee jaar.

Voorts heeft betrokkene onvoldoende weersproken dat, indien het heronderzoek iets later (circa zes weken) zou hebben plaatsgevonden, hetzelfde toetsingsresultaat zou zijn verkregen. Zijn algemene stelling dat, zakelijk samengevat, resultaten van een na afloop van de gegunde verbetertermijn gehouden hertoetsing slechts speculatief zijn, doet geen recht aan het feit dat de gehouden hertoetsing slechts circa zes weken te vroeg heeft plaatsgevonden, zodat met klager moet worden aangenomen dat, ten aanzien van de hierna vast te stellen tekortkomingen, geen ander resultaat zou zijn verkregen.

4.3.4 Getoetst aan het vorenstaande moet het door betrokkene gedane beroep op gerechtvaardigd vertrouwen worden verworpen.

4.4.1 Bij de beoordeling van de klacht stelt de Accountantskamer vast dat het in de klacht aan betrokkene verweten handelen en/of nalaten op 27 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.

4.4.2 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.

4.5 Met betrekking tot de verschillende aspecten van de klacht 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.

4.6.1 Bij de hertoetsing zijn tekortkomingen geconstateerd in de acceptatie en continuering van opdrachten. De toetsers hebben geconstateerd dat geen opdrachtbevestigingen zijn uitgebracht. Ook overigens zijn in de dossiers geen vastleggingen aangetroffen waaruit blijkt dat de voorwaarden voor de opdracht tussen betrokkene en zijn cliënten duidelijk waren. Betrokkene heeft in een getoetst dossier vermeld dat hij mondeling afspraken heeft gemaakt met zijn cliënt en dat hij al een langere tijd opdrachten voor deze cliënt uitvoert. Daarnaast hebben de toetsers geconstateerd dat in drie van de getoetste dossiers geen beoordeling heeft plaatsgevonden of de opdracht kan worden aanvaard of gecontinueerd, althans dat dit niet in het dossier is vastgelegd.

4.6.2 Hoofdstuk B1-210 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 B1-210.1 en B1-210.2 van de VGC. In dat kader dient de openbaar accountant vóór 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 op grond van artikel B1-210.6 van de VGC periodiek te (her)beoordelen of de relatie kan worden voortgezet.

De NVAK-aav vinden hun basis in de artikelen BI-291.2 en BI-291.3 van de VGC. In artikel 11, eerste lid van de NVAK-aav 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 NVAK-aav 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 NVAK-aav dient de accountant-administratieconsulent continu na te gaan of hij zijn opdracht nog wel (al dan niet in gewijzigde vorm) kan voortzetten.

Daarnaast vormt de NVCOS 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 tussen de opdrachtgever en hem overeenstemming bestaat over de voorwaarden van de opdracht. Een opdrachtbevestiging kan hierbij een nuttig hulpmiddel zijn, aldus het gestelde onder 8 van de NVCOS 4410. Op grond van het bepaalde onder 10 van de NVCOS 4410 is vereist dat de accountant de aangelegenheden vastlegt die van belang zijn voor het 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, als uitvloeisel van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid geldende, vereiste dat een dossier te allen tijde overdraagbaar moet zijn aan een andere accountant, zoals ook neergelegd in Leidraad 11. Die andere accountant moet uit het dossier kunnen opmaken welke afspraken er tussen de accountant en de cliënt zijn gemaakt en onder welke voorwaarden de opdracht dient te worden uitgevoerd.[1]

4.6.3 Bij de acceptatie en continuering van een opdracht dient de accountant-administratieconsulent een analyse te maken van bedreigingen die zich daarbij kunnen voordoen. Op die wijze is hij in staat waarborgen te treffen tegen bedreigingen of af te zien van het aangaan of voortzetten van de relatie met de betreffende cliënt. 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 op beide punten sprake is van ernstige tekortkomingen. Daarmee heeft betrokkene gehandeld in strijd met de artikelen B1-210.1 tot en met B1-210.7 van de VGC, artikelen 11, 13 en 14 NVAK-aav en het bepaalde onder 5, 7 en 10 van de NVCOS 4410. De Accountantskamer komt op grond van het voorgaande dan ook tot het oordeel dat de klacht op dit onderdeel gegrond is te achten.

4.7.1 Bij de hertoetsing zijn voorts tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden. Zo was niet in alle gevallen duidelijk welke werkzaamheden door de accountant zijn uitgevoerd. In een van de getoetste dossiers was niet duidelijk of de uit de werkzaamheden voortvloeiende vragen of opmerkingen met de cliënt zijn besproken. Tevens hebben de toetsers ten aanzien van dat zelfde dossier opgemerkt dat enkele posten uit de balans en de resultatenrekening onvoldoende zijn onderbouwd. Het ging daarbij onder meer om de activa ter hoogte van € 360.000 waarvoor een toelichting ontbrak en niet-onderbouwde buitengewone baten van € 64.688. Daarnaast zijn de kosten van verzekeringen ad € 37.182 volledig bij de werkmatschappij geboekt, terwijl deze verzekeringen volgens de toetsers voor de gehele groep gelden. Voorts hebben de toetsers geconstateerd dat in twee dossiers een beschrijving van de bedrijfsactiviteiten ontbrak. In drie van de vier bij de hertoetsing getoetste dossiers waren geen vastleggingen opgenomen van bevindingen en conclusies naar aanleiding van verrichte werkzaamheden. In één van deze dossiers hebben de toetsers zelfs geconstateerd dat zich daarin in het geheel geen aantekeningen bevonden. De toetsers hebben ook opgemerkt dat uit de dossiers niet bleek welke vergoeding voor de werkzaamheden was overeengekomen. Ten slotte was niet in alle dossiers aandacht besteed aan niet uit de balans blijkende rechten en verplichtingen, terwijl al evenmin uit de dossiers is gebleken of aandacht is besteed aan gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden na de balansdatum.

4.7.2 Ingevolge artikel 8, eerste lid, van de NVAK-aav 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 NVAK-aav beheerst de accountantspraktijk de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. In artikel 11, eerste lid, van NVAK-aav is bepaald dat het accountantskantoor zijn be-

drijfsvoering 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. De daarin opgenomen normen zijn van toepassing op de onderhavige getoetste dossiers. Daarin is onder meer vermeld op welke wijze de accountant-administratieconsulent de werkzaamheden dient uit te voeren en op welke wijze hij deze werkzaamheden dient te documenteren. Meer in het bijzonder betreft het de bepalingen onder 10 tot en met 16A van deze standaard. In het onderhavige geval is met name 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 te kunnen aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht. 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. Ook hier geldt hetgeen hiervoor onder 4.6.2 is overwogen met betrekking tot de overdraagbaarheid van een dossier aan een andere accountant, die geen ervaring heeft met de desbetreffende opdracht en die een indruk moet kunnen krijgen van de uitgevoerde werkzaamheden en van de basis van de genomen beslissingen. 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. Het nalaten van het besteden van aandacht aan niet uit de balans blijkende rechten of verplichtingen of aan gebeurtenissen die na de balansdatum hebben plaatsgevonden, miskent het bepaalde in artikel 2:392, eerste lid onder g. van het Burgerlijk Wetboek, dat de verplichting geeft in de jaarstukken een opgave te doen van relevante gebeurtenissen die na de balansdatum hebben plaatsgevonden. Dat de accountant ook bij een samenstellingsopdracht aandacht dient te besteden aan deze verplichting, vloeit voort uit het bepaalde onder 15 van de NVCOS 4410, waarin staat dat de accountant een afweging dient te maken of dit overzicht toereikend is van opzet en vrij lijkt te zijn van afwijkingen van materieel belang.

4.7.3 De Accountantskamer is op grond van het voorgaande van oordeel dat de getoetste dossiers van betrokkene ook op het gebied van de uitvoering en documentatie van werkzaamheden ernstige gebreken vertoonden en dat betrokkene daarmee heeft gehandeld in strijd met de hiervoor onder 4.7.2 genoemde wet- en regelgeving. Ook dit onderdeel van de klacht is daarom gegrond te achten.

4.8 Op grond van hetgeen hiervoor onder 4.6.1 tot en met 4.7.3 is overwogen moet, gezien de aard en omvang van de vastgestelde omissies, worden geconcludeerd dat betrokkene in zijn accountantspraktijk (nog) 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 4410 en de NVAK-aav.

De klacht moet daarom gegrond worden verklaard.

4.9 De Accountantskamer is van oordeel dat het niet (behoorlijk) 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 professioneel gedrag en van deskundigheid en zorgvuldigheid 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 toetsingsuitkomsten, in hun onderling verband bezien, hebben uitgewezen dat de kwaliteit van zijn beroepsuitoefening onder de maat was.

4.10 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij het beantwoorden van de vraag of een maatregel moet worden opgelegd en bij het bepalen van de zwaarte van de op te leggen maatregel worden in aanmerking genomen de aard en ernst van de hiervoor omschreven schendingen van genoemd fundamentele beginselen. 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 acceptatie en continuering van opdrachten en de uitvoering en documentatie van zijn werkzaamheden, terwijl daarvoor sedert de eerste toetsing bijna twee jaren lang de gelegenheid had bestaan. Betrokkene heeft echter blijk gegeven zich ervan bewust te zijn dat hij fouten heeft gemaakt, terwijl voorts kan worden vastgesteld dat sinds de eerste toetsing al belangrijke stappen door hem zijn gezet; voorts heeft hij ook aangekondigd dat hij zich (door Extendum) professioneel wil laten begeleiden bij zijn kantoororganisatie. De Accountantskamer gaat er daarom van uit dat betrokkene accountantspraktijk op korte termijn zal beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat wel voldoet aan de daarvoor geldende eisen en dat dit bij de eerstvolgende kantoortoetsing ook zal blijken. Alles in aanmerking nemende, waaronder ook de oplegging van maatregelen in vergelijkbare gevallen, is de Accountantskamer van oordeel dat in dit geval met een waarschuwing kan worden volstaan.

4.11 Om te waarborgen dat betrokkene op de door hem ingezette goede weg zal voortgaan, beveelt de Accountantskamer de Raad aan voor een nieuwe kantoortoetsing niet de gebruikelijke termijn van zes jaar af te wachten.

4.12 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;

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

verstaat dat de Raad eerder dan zes jaar na de plaatsgevonden hertoetsing een nieuwe, reguliere eerste kantoortoetsing zal houden;

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. M.J. van Lee en prof. dr. mr. P.M. van der Zanden, (rechterlijke leden), drs. R.G. Bosman RA en P. van de Streek AA, (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris en uitgesproken in het openbaar op 5 maart 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.

[1] Zie ook: Accountantskamer 17 september 2010, 10/536 Wtra AK, rov. 4.6.