

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/1704 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 11/1704 Wtra AK van 19 maart 2012 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

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 15 augustus 2011 ingekomen klaagschrift van 12 augustus 2011, met bijlagen;
- het op 24 oktober 2011 ingekomen verweerschrift van 21 oktober 2011.

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 - Y AA in persoon, tot bijstand vergezeld van mr. A.M. Rottier, advocaat te 's-Hertogenbosch.

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 raadslieden van partijen 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 13 oktober 2008 heeft de eerste, reguliere toetsing van de accountantspraktijk van betrokkene als bedoeld in artikel 3 van de Verordening op de periodieke preventieve toetsing (AA's) (hierna: VPPT) plaatsgevonden. Het toetsingsverslag is bij brief van 22 oktober 2008 aan betrokkene gezonden. Bij de toetsing is geconstateerd dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk niet voldoet aan de algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening.

2.3 Op 18 december 2008 is de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's (hierna: de Raad) op basis van de uitkomsten van de bovengenoemde toetsing tot een negatief eindoordeel gekomen. In de begeleidende brief van 18 december 2008 bij het eindoordeel heeft de Raad betrokkene gewezen op zijn verplichting een verbeterplan ter goedkeuring voor te leggen aan de Raad, zulks binnen zes weken na dagtekening van de brief. De Raad heeft in het eindoordeel een termijn gesteld van twee jaar, te rekenen vanaf de dagtekening van de begeleidende brief, waarbinnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing van zijn praktijk dient te worden aangepast aan de normen van artikel 3 VPPT en daarbij vermeld dat na afloop van deze termijn een hertoetsing zal plaatsvinden.

2.4 Betrokkene heeft bij brief van 27 januari 2009 zijn verbeterplan naar de Raad gestuurd. Bij beslissing van 20 februari 2009 heeft de Raad het verbeterplan van betrokkene goedgekeurd, onder de voorwaarde dat de beoordeling van de integriteit bij de aanvaarding en continuering van opdrachten wordt vastgelegd.

2.5 Per brief van 24 juni 2010 heeft de Raad betrokkene meegedeeld dat zijn praktijk in 2010 voor hertoetsing zal worden bezocht. Op die datum heeft de Raad ook een brief naar betrokkene gezonden, waarin werd aangekondigd dat de hertoetsing op 3 november 2010 zal plaatsvinden. De hertoetsing heeft op die datum plaatsgevonden en het verslag ervan is bij brief van 10 november 2010 aan betrokkene gezonden. In dat verslag is weergegeven dat de toetsers tot het oordeel zijn gekomen dat de praktijk van betrokkene op onderdelen niet aan de geldende normen voldoet.

2.6 Het eindoordeel van de Raad, luidende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkene niet voldoet aan de algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening, is betrokkene bij brief van 2 februari 2011 toege-

zonden. In het eindoordeel heeft de Raad de bevindingen uit het toetsingsverslag overgenomen en besloten deze aan de tuchtrechter voor te leggen.

3. De klacht

3.1 De klacht, die uit twee onderdelen bestaat, houdt ten eerste in dat betrokkene niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen inzake permanente educatie op grond van artikel 3, eerste lid, van de Nadere Voorschriften Permanente Educatie (AA's) (hierna: NVPE), zulks in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de Verordening gedragscode AA's (hierna: VGC).

3.2 Ten tweede behelst de klacht dat, door tekortkomingen in

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

de accountantspraktijk van betrokkene niet beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daaraan te stellen eisen als bedoeld in artikel 3 VPPT, zulks in strijd met het fundamentele beginsel van "professioneel gedrag" als bedoeld in artikel A-100.4 onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de VGC.

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 3 november 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 Betrokkene heeft ter afwering van de klacht allereerst doen aanvoeren dat aan hem, gelet op de goedkeuring van het door hem bij de Raad van Toezicht ingediende verbeterplan per 20 februari 2009, niet voldoende tijd is gegeven om het verbeteringsproces binnen zijn kantoor af te ronden nu de hertoetsing op 3 november 2010 en dus binnen twee jaar na de brief van 18 december 2008 heeft plaatsgevonden. Betrokkene heeft daaraan toegevoegd dat de hertoetsing heeft plaatsgevonden in strijd met artikel 12 lid 3 VPPT en bepleit dat de hertoetsing opnieuw zal hebben plaats te vinden.

4.3.2 Uitgangspunt is dat, onafhankelijk van het toetsingsregime, krachtens artikel 3 VPPT de accountant ervoor dient zorg te dragen dat het accountantskantoor (voor de non-assurancepraktijk) op elk moment 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 (AA's) (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 volgens klager een overtreding van art 3 VPPT met zich brengen) veelal eveneens overtredingen van diverse voorschriften, waardoor gelet op artikel 51 van de Wet op de accountants-administratieconsulenten (Wet AA) eveneens sprake is van het niet naleven van evenzovele tuchtrechtelijke normen. Daaruit volgt naar het oordeel van de Accountantskamer 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.

4.3.3 Los van voormelde verplichtingen voor de accountant-administratieconsulent, geeft de VPPT (het bestuur van) de NOvAA een instrument om als publiekrechtelijke bedrijfs-organisatie 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 College van Beroep voor het bedrijfsleven, 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.

4.3.4 Indien het bestuur van de NOvAA (of bij mandaat de Raad van Toezicht), 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 dat niet eerder een tuchtrechtelijke klacht zal worden ingediend over het niet beschikken over een adequaat stelsel noch over andere gebleken gebreken dan op basis van een na deze termijn uitgevoerde hertoetsing. Deze benadering is in lijn met het bepaalde in artikel 12 lid 3 VPPT.

a. Dit vertrouwen is echter niet gerechtvaardigd als het bestuur bij het verlenen van een verbetertermijn laat weten over bepaalde gebreken (zoals bijvoorbeeld de naleving van PE-verplichtingen of in de kantoorwaarneming en dergelijke) afzonderlijk een klacht te zullen indienen omdat dergelijke 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 hemzelf ingediende verbeterplan het betrokken falen al verbeterd zou hebben voordat de eindtermijn was verstreken, of - en ervan 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.

c. Tenslotte 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.

4.3.5 De Accountantskamer vat het verweer van betrokkene, zoals hiervoor onder 4.3.1 weergegeven, op als een beroep op een bij hem gewekt gerechtvaardigd vertrouwen zoals hiervoor bedoeld. Dit beroep moet echter als onvoldoende gemotiveerd worden verworpen. In dit geval kan weliswaar uit de verslaglegging van de toetsers worden afgeleid dat betrokkene 'een goede stap heeft gemaakt op weg naar invoering van het kwaliteitsverbeteringssysteem', 'dat zijn houding gericht is op verbetering' en 'dat er al een behoorlijke inhaalslag is gemaakt' maar ook dat een en ander 'helaas nog niet voldoende is'. Voorts blijkt afdoende dat de toetsers bij de hertoetsing dossiers hebben ingezien die al afgewerkt waren. Betrokkene heeft ter zitting erkend dat die dossiers niet (in het resterende gedeelte van de verbetertermijn) verder zouden zijn behandeld - in de zin dat de geconstateerde tekortkomingen zich na het einde van de verbetertermijn niet zouden hebben voorgedaan of tijdig zouden zijn hersteld - zodat niet valt in te zien dat een later onderzoek tot andere bevindingen zou hebben geleid.

4.4.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het eerste klachtonderdeel wordt verweten, te weten het niet voldoen aan de verplichtingen tot permanente educatie (PE), overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.4.2 Bij de eerste, reguliere toetsing van 13 oktober 2008 hebben de toetsers geconstateerd dat betrokkene niet aan zijn PE-verplichtingen had voldaan door onvoldoende PE-punten te behalen en de verplichte VGC-cursus niet te volgen. Betrokkene heeft blijkens het besprekingsverslag bevestigd dat hij de verplichte cursussen niet had gevolgd en dat niet alles vastligt. Betrokkene heeft in het verbeterplan van 27 januari 2009 aangegeven dat hij vanaf 2009 de PE-activiteiten zal gaan bijhouden en registreren. Ondanks die toezegging is de toetsers bij de hertoetsing op 3 november 2010 gebleken dat betrokkene de opgelopen achterstand op het gebied van PE-punten niet had ingehaald. Betrokkene heeft in reactie op deze bevindingen medegedeeld dat hij de verplichte VGC-cursus inmiddels wel had gedaan en dat hij aan de PE-vereisten over 2010-2012 zal voldoen. Namens betrokkene is ter zitting gesteld dat betrokkene over 2009 een aantal van 31,5 PE-punten heeft behaald en dit is namens klager niet weersproken.

4.4.3 Het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid is 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 NVPE, welke voorschriften in 2004 zijn aangescherpt en ingaande 1 januari 2007 (nogmaals) zijn aangepast. 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. De eerste, vaste periode van drie aaneengesloten kalenderjaren - de driejaarscyclus -

is aangevangen op 1 januari 2007, waaraan ook omstandig in de beroepsgroep aandacht is geschonken.

4.4.4 Gelet op het voorgaande kan niet worden aanvaard het verweer van betrokkene dat hij er niet op bedacht hoefde te zijn dat de eerste driejaarscyclus ook voor hem per 1 januari 2007 zou ingaan. Voorts is niet aannemelijk geworden de stelling van betrokkene dat in het kader van de eerste toetsing van 13 oktober 2008 door of van de zijde van de NOvAA bij betrokkene het gerechtvaardigde vertrouwen is gewekt dat hij de achterstand in PE-punten betreffende de cyclus 2007-2009 niet behoefde in te halen, zodat de Accountantskamer ook aan dat verweer voorbijgaat.

4.4.5 Op grond van het voorgaande moet worden geconcludeerd dat betrokkene, met het behalen van slechts 31,5 PE-punten niet aan zijn PE verplichtingen over de driejaarscyclus 2007 tot en met 2009 heeft voldaan. Betrokkene heeft, door niet aan die verplichting te voldoen, het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid geschonden. Het eerste klachtonderdeel moet daarom gegrond worden geacht.

4.5.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het hiervoor onder 3.2 vermelde tweede klachtonderdeel onder a) wordt verweten, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.5.2 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, zo blijkt uit de artikelen B1-210.1 en B1-210.2 van de VGC. In dat kader dient de openbaar accountant, voor het aanvaarden van een cliënt en voor het aanvaarden van een opdracht, na te gaan of dit mogelijk leidt tot een dergelijke bedreiging, zo volgt uit de artikelen B1-210.1 tot en met B1-210.7 van de VGC. Bij een doorlopende opdracht dient de openbaar accountant op grond van artikel B1-210.6 van de VGC periodiek te (her)beoordelen of de relatie kan worden voortgezet. De artikelen 11 lid 1, 13 lid 1 en 14 van de NVAK-aav vormen een nadere uitwerking van deze vereisten van de VGC. Ook de NVCOS 4410 onder 5, 7 en 8 vormen een uitwerking van de vereisten in de VGC.

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

Tijdens de eerste, reguliere toetsing is reeds aandacht besteed aan de noodzaak te beoordelen of een opdracht aanvaard dan wel gecontinueerd kan worden. In het verbeterplan heeft betrokkene vermeld welke wijzigingen hij ten aanzien van deze tekortkomingen zou doorvoeren. Daarbij was aangekondigd dat bij het accepteren van een

nieuwe klant en bij de continuering van een opdracht een vragenlijst zou worden gehanteerd. Bovendien zou in een opdrachtbevestiging worden vastgelegd wat de inhoud van de opdracht is, wie de uitvoering zou doen en hoe het honorarium is opgebouwd. De toetsers hebben echter geconstateerd dat deze aanpassingen in (het merendeel van) de bestudeerde dossiers niet zijn doorgevoerd.

Betrokkene heeft laten weten dat hij in het werkprogramma met parafering aangeeft dat een opdracht kan worden gecontinueerd. Zulk een parafering was echter slechts in één dossier terug te vinden. Bovendien is de enkele parafering in een dossier ook onvoldoende om te voldoen aan de eisen die worden gesteld aan het accepteren dan wel continueren van opdrachten. De parafering was niet van een datum voorzien, zodat onbekend is wanneer de check is uitgevoerd, terwijl van belang is dat dit gebeurt voordat de opdracht is aangenomen of gecontinueerd. Uit het eerste lid van artikel 11 NVAK-aav volgt 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. In het verlengde daarvan wordt in het eerste lid van artikel 13 bepaald dat het accountantskantoor ervoor zorgt dat alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt. Onder omstandigheden^[1] wordt aan het vereiste van artikel 13, eerste lid NVAK-aav als ook aan het bepaalde in artikel B1-210.6 VGC voldaan, indien bij een doorlopende opdracht het onderzoek en de beoordeling als bedoeld in die voorschriften plaatsvinden aan het einde van het jaar, en wel voorafgaand aan het uitbrengen van de samenstellingsverklaring, waardoor een en ander werking heeft voor het dooropvolgende jaar. De ratio van de hierbedoelde eis is dat de accountant aan de hand van de beoordeling een schatting kan maken van de kans dat hij door de cliënt zal worden misleid of onder druk gezet en als gevolg daarvan de opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels zal kunnen uitvoeren. Dat betekent dus ook dat zich bij het uitvoeren van de werkzaamheden zelf, nog vóór het uitbrengen van de samenstellingsverklaring, bedreigingen voor de integriteit van de openbaar accountant kunnen voordoen, die door middel van de beoordeling daarvan moeten worden voorkomen. Ten aanzien van de tekortkomingen op het gebied van duidelijkheid van afspraken met cliënten heeft geen verbetering plaatsgevonden. In dit geval geldt voorts dat betrokkene niet in voldoende mate heeft vastgelegd op welke wijze hij een beoordeling heeft uitgevoerd bij de aanvaarding en continuering van opdrachten.

Deze tekortkomingen brengen met zich dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld in strijd met de artikelen B1-210.1 tot en met B1-210.7 van de VGC, de artikelen 11 lid 1, 13 lid 1 en 14 van de NVAK-aav en met het bepaalde onder 5, 7 en 10 van de NVCOS 4410. Het tweede klachtonderdeel onder a) moet daarom gegrond worden geacht.

4.6.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het hiervoor onder 3.2 vermelde tweede klachtonderdeel onder b) wordt verweten, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.6.2 Bij de hertoetsing hebben de toetsers tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering en documentatie van de werkzaamheden. In drie getoetste dossiers hebben de toetsers vermeld dat zij niet konden concluderen dat betrokkene de werkzaamheden op zodanige wijze had vastgelegd dat daaruit op aanvaardbare wijze een goed beeld van de uitvoering kan worden gevormd. Dat de toetsers niet tot die conclusie hebben kunnen komen, vindt zijn oorzaak in het feit dat een groot aantal werkzaamheden niet in de dossiers is vastgelegd. Ook waren de vaste dossiers niet aan een update onderworpen. De toetsers hebben met betrekking tot een bepaald dossier vermeld dat niet

is vastgelegd of de uit de werkzaamheden voortvloeiende vragen en opmerkingen zijn gecommuniceerd met de cliënt, noch dat er een bespreking is geweest met de cliënt over de jaarrekening. De verrichte werkzaamheden blijken ook niet uit dat dossier. Wat betreft een ander dossier geven de toetsers te kennen dat aantekeningen in hun geheel ontbreken. Ook bij de afwerking van de werkzaamheden is een groot aantal handelingen niet in de dossiers vastgelegd. Ten aanzien van een van de dossiers hebben de toetsers bovendien een materiële fout geconstateerd, te weten het openlaten van de vraag op fiscaal gebied of men zich bij de terbeschikkingstelling wel voldoende heeft gerealiseerd dat door een afschrijving van € 4.000,-- per jaar de boekwaarde van het pand wordt verlaagd en aldus een meerwaarde ontstaat. In het recapitulatieverslag hebben de toetsers verder vermeld dat ondanks de door betrokkene ingestelde werkprogramma's nog niet duidelijk is wie wanneer welke werkzaamheden heeft uitgevoerd. Daarnaast is gebleken dat aantekeningen noch besprekingsverslagen in de dossiers zijn opgenomen. De toetsers is weliswaar gebleken dat de werkzaamheden volgens het werkprogramma zijn uitgevoerd, maar dat niet schriftelijk is vastgelegd welke werkzaamheden aan welke dossierstukken zijn gekoppeld.

4.6.3 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. Artikel 11, eerste lid, van NVAK-aav 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 standaard NVCOS 4410. 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 hier het gestelde onder 10 tot en met 16A van deze standaard. In het onderhavige geval is met name van belang het bepaalde onder 10 van NVCOS 4410, te weten 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 bepaalde 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. Voorts is Leidraad 11 van belang, waarin een kader wordt geschetst voor de maatregelen die in het kader van de kwaliteitsbeheersing en dan met name het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid binnen een accountantspraktijk kunnen worden getroffen. Daaruit volgt 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 goede indruk geeft van de uitgevoerde werkzaamheden en van de basis van de genomen beslissingen.

4.6.4 Betrokkene heeft de onder 4.6.2 weergegeven bevindingen van de toetsers en de daarop ter zitting gegeven nadere toelichting niet weersproken. Anders dan betrokkene meent behelzen de hiervoor weergegeven voorschriften meer dan het vereiste dat een dossier dusdanige informatie moet bevatten met betrekking tot de verrichte werkzaamheden, dat een voldoende duidelijk beeld ontstaat van die werkzaamheden en dat de grondslag duidelijk wordt van de genomen beslissingen bij die werkzaamhe-

den. Daarmee staat vast dat hij heeft gehandeld in strijd met deze voorschriften. Het tweede klachtonderdeel onder b) moet daarom eveneens gegrond worden geacht.

4.7.1 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in het hiervoor onder 3.2 vermelde tweede klachtonderdeel onder c) wordt verweten, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.7.2 Bij de hertoetsing hebben de toetsers geconstateerd dat er sprake is van tekortkomingen ten aanzien van de afgegeven verklaringen. De accountant heeft in twee dossiers een conceptrapport uitgebracht aan de klant, waarbij ook de volledige tekst van de verklaring al was opgenomen. In een ander dossier was een onjuiste verklaring gebruikt. In een derde dossier is ten onrechte titel 9 van boek 2 van het BW van toepassing verklaard, waardoor die onderneming - een V.O.F. - aan strengere eisen zou moeten voldoen dan ingevolge de wet noodzakelijk is. Met betrekking tot weer een ander dossier hebben de toetsers vermeld dat betrokkene ook in dat dossier een onjuiste verklaring heeft gebruikt.

4.7.3 In het licht van het zorgvuldigheidsbeginsel dienen ook de bepalingen in NVCOS 4410 ten aanzien van het uitbrengen van een samenstellingsverklaring te worden beschouwd. Een samenstellingsverklaring 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 onder 6 van de NVCOS 4410 gestelde. Aan een samenstellingsverklaring wordt grote waarde gehecht in het maatschappelijk verkeer. Aan deze verklaring is daarom een groot aantal formele vereisten verbonden. Deze vereisten zijn opgenomen in het gestelde onder 18 van NVCOS 4410.

4.7.4 De geconstateerde tekortkomingen hebben betrekking op de kern van het werk van een accountant, te weten het uitbrengen van jaarrekeningen en verklaringen waaraan door derden in het maatschappelijk verkeer waarde kan worden gehecht. De kwaliteit en zorgvuldigheid van betrokkene in de dossiers voldeed niet. Bij een concept mag geen verklaring worden afgegeven. De verklaringen moeten bovendien juist zijn. Met de geconstateerde tekortkomingen heeft betrokkene gehandeld in strijd met de VGC en met de NVCOS 4410. Het tweede klachtonderdeel onder c) moet daarom eveneens gegrond worden geacht.

4.8 Op grond van het hiervoor onder 4.5.1 tot en met 4.7.4 vermelde moet, gezien de hiervoor vastgestelde omissies, worden geconcludeerd dat betrokkene in zijn accountantspraktijk niet beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende normen als bedoeld in artikel 3 eerste lid van de VPPT.

4.9 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, ernstige 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 met hardnekkigheid overtreden, terwijl de toetsingen hebben uitgewezen dat de kwaliteit van zijn beroepsuitoefening 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 e.v. van de VGC.

4.10 De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregelen van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van betrokkene in het register bedoeld in artikel 1 onder j. van de Wet tuchtrecht accountants (Wtra) voor de duur van twee maanden, en van geldboete, zulks vanwege een tekort aan behaalde PE-punten ter hoogte van 88,5, passend en geboden.

Bij de beslissing tot het tijdelijk doorhalen van de inschrijving en het bepalen van de duur ervan heeft de Accountantskamer mede rekening gehouden met het gegeven dat betrokkene 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 toetsing ruim twee jaren lang de gelegenheid heeft bestaan en anderzijds het gegeven dat ter zitting is gebleken dat betrokkene ter zitting heeft doen blijken zich er inmiddels voldoende van bewust te zijn dat hij fouten heeft gemaakt, dat hij voorts aannemelijk heeft gemaakt dat hij hard bezig is verbeteringen aan te brengen en dat de Accountantskamer er mede om die reden vanuit gaat dat betrokkene op korte termijn meewerkt aan een verbetertraject als bedoeld in de VPPT.

Het schenden van de beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid door niet te voldoen aan de verplichting tot permanente educatie, wordt bij een tekort van meer dan 80 PE-punten in het algemeen gesanctioneerd met een berisping en een geldboete, deze laatste vanwege ten opzichte van collega-accountants behaald economisch voordeel met het onvoldoende volgen van permanente educatie als hiervoor onder 4.4.2 tot en met 4.4.5 overwogen.

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 niet behaald 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 (tijdelijke) doorhaling moet worden opgelegd.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor omschreven;

legt ter zake als maatregelen aan betrokkene op:

- de maatregel van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register als bedoeld in artikel 1, onder j. Wtra, voor de duur van twee (2) 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;
en
- een **geldboete van € 4.425,-** (vierduizend vierhonderdvijfentwintig 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 11/1704 Wtra AK;

verstaat dat de AFM en 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 19 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] Vergelijk uitspraak van de Accountantskamer d.d. 21 oktober 2011 in de zaak 11/744 Wtra AK (LJN: YH0200)