

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/1897 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van maandag 23 april 2012 in de zaak met nummer 11/1897 Wtra AK van

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

t e g e n

Y,
accountant-administratieconsulent,
kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:

- het op 12 september 2011 ingekomen klaagschrift van 9 september 2011 met bijlagen;
- het op 23 november 2011 ingekomen verweerschrift van 22 november 2011.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 9 december 2011 op welke zitting aanwezig waren – aan de zijde van klager – diens raadvrouw mr. R.L. Herregodts, advocaat te 's-Gravenhage, vergezeld van de heer H. Geerlofs,

adviseur van zowel de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's als van de NOvAA en – aan de zijde van betrokkene – Y AA in persoon.

1.3 Klager en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten (de raadvrouw van klager aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) respectievelijk toegelicht en doen antwoorden respectievelijk geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkene is ingeschreven in het accountantsregister van de NOvAA en werkzaam als openbaar accountant-administratieconsulent te [plaats].

2.2 Bij brief van 20 december 2005 is betrokkene door de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's (hierna: de Raad) geïnformeerd dat zijn praktijk in aanmerking kwam voor een periodieke preventieve toetsing als bedoeld in artikel 2 van de Verordening op de periodieke preventieve toetsing (AA's) (hierna: VPPT).

2.3 Bij brief van 1 mei 2006 is aan betrokkene meegedeeld dat de toetsing op 6 september 2006 zou plaatsvinden. De toetsing heeft op die datum plaatsgevonden en het verslag ervan is bij brief van 20 september 2006 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. In de begeleidende brief heeft de Raad betrokkene de gelegenheid geboden een schriftelijke reactie in te dienen op het toetsingsverslag, van welke gelegenheid betrokkene geen gebruik heeft gemaakt.

2.4 Het eindoordeel van de Raad, inhoudende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de praktijk van betrokkene niet voldeed aan de daaraan te stellen eisen, is bij brief van 26 oktober 2006 aan betrokkene gezonden. De Raad heeft betrokkene hierbij gewezen op de verplichting binnen zes weken na dagtekening van de brief een verbeterplan ter goedkeuring aan de Raad voor te leggen. In het verbeterplan moest worden vermeld binnen welke termijn (tot uiterlijk twee jaar na dagtekening van de brief), betrokkene het interne kwaliteitsstelsel in overeenstemming met de daaraan gestelde eisen kon brengen. De Raad heeft daarbij voorts meegedeeld dat na afloop van deze termijn een hertoetsing zou plaatsvinden.

2.5 Bij brief van 16 januari 2007 heeft betrokkene een verbeterplan ter goedkeuring aan de Raad voorgelegd. Bij brieven van 20 maart 2007 en 15 mei 2007 heeft betrokkene, in reactie op verzoeken van de Raad, aangepaste versies van het verbeterplan aan de Raad gezonden.

2.6 Bij brief van 19 juli 2007 heeft de Raad betrokkene bericht dat het verbeterplan is goedgekeurd.

2.7 De Raad heeft betrokkene bij brief van 24 januari 2008 geïnformeerd dat zijn praktijk in 2008 in aanmerking kwam voor hertoetsing.

2.8 Bij brief van 14 juli 2008 heeft de Raad aangekondigd dat de hertoetsing van de praktijk van betrokkene op 21 november 2008 zou plaatsvinden.

2.9 Betrokkene heeft de Raad bij brief van 13 november 2008 verzocht de hertoetsing van zijn praktijk een jaar uit te stellen in verband met de gevolgen van personele problemen in zijn praktijk en medische problemen van betrokkene. Betrokkene heeft met betrekking tot dit laatste bij brief van 19 november 2008 een verklaring van zijn huisarts aan de Raad gezonden, waaruit blijkt dat hij op 1 april 2008 opgenomen is geweest vanwege hartritmestoornissen.

2.10 De Raad heeft betrokkene bij brief van 20 november 2008 meegedeeld dat de hertoetsing van zijn praktijk bij hoge uitzondering en uit coulanceoverwegingen zal worden verschoven naar een nog nader te bepalen datum in 2009.

2.11 Bij brief van 10 juli 2009 heeft de Raad aangekondigd dat de hertoetsing van de praktijk van betrokkene op 9 september 2009 zou plaatsvinden.

2.12 Betrokkene heeft bij brief van 21 juli 2009 aan de Raad meegedeeld dat hij in september 2009 wegens een ziekenhuisopname enige tijd niet op kantoor aanwezig zou zijn en in dat kader verzocht de hertoetsing van zijn praktijk te verplaatsen naar december 2009.

2.13 Bij brief van 27 juli 2009 heeft de Raad meegedeeld op grond van de door betrokkene aangedragen argumenten de praktijk van betrokkene, krachtens artikel 14, derde lid, van de VPPT voor het kalenderjaar 2009 een tijdelijke vrijstelling te verlenen. De Raad deelde hierbij mee dat in het tweede kwartaal van 2010 contact zou worden opgenomen met betrokkene.

2.14 Bij brief van 9 april 2010 heeft de Raad aangekondigd dat de hertoetsing van de praktijk van betrokkene op 21 mei 2010 zou plaatsvinden.

2.15 Betrokkene heeft bij brief van 12 mei 2010 meegedeeld wegens zeer drukke werkzaamheden de hertoetsing niet voor november 2010 te kunnen ondergaan.

2.16 Bij brief van 18 mei 2010 heeft de Raad bevestigd dat de hertoetsing werd verschoven naar 9 november 2010.

2.17 Bij brief van 1 november 2010 heeft betrokkene aan de Raad meegedeeld de hele maand november te zijn verhinderd en verzocht de hertoetsing te verplaatsen naar december 2010.

2.18 Bij brief van 5 november 2010 heeft de Raad betrokkene meegedeeld dat de hertoetsing werd verschoven naar 15 december 2010. Hierbij heeft de Raad tevens meegedeeld dat verder uitstel van de hertoetsing niet mogelijk is.

2.19 De hertoetsing van de praktijk van betrokkene heeft op 15 december 2010 plaatsgevonden. Het toetsingsverslag is bij brief van 3 januari 2011 aan betrokkene gezonden.

2.20 Het eindoordeel van de Raad, inhoudende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de praktijk van betrokkene niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen, is bij brief van 23 februari 2011 aan betrokkene gezonden. De Raad heeft in deze brief tevens aangekondigd een klacht ter beoordeling aan de tuchtrechter te zullen voorleggen.

3. De klacht

3.1 De klacht, zo begrijpt de Accountantskamer, is gebaseerd op het gegeven dat de toetsers in de praktijk van betrokkene hebben geconstateerd dat:

- I. 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);
- II. sprake is van tekortkomingen in het personeelsbeleid van betrokkene;
- III. betrokkene een beoordelingsopdracht heeft uitgevoerd voor een cliënt voor wie binnen zijn accountantspraktijk ook de administratie wordt gevoerd;
- IV. betrokkene 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 VPPT.

3.2 Betrokkene heeft daarbij fundamentele beginselen van de Verordening gedragscode AA's (hierna: VGC) geschonden, te weten "deskundigheid en zorgvuldigheid" als bedoeld in artikel A-100.4, onder c. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de VGC, "geheimhouding" als bedoeld in artikel A-100.4, onder d. en nader uitgewerkt in artikel A-140.5 van de VGC, "professioneel gedrag" als bedoeld in artikel A-100.4, onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de VGC en "objectiviteit en onafhankelijkheid" als bedoeld in de artikelen A-100.4, A-100.6, A-120.1, A-120.2 en B1-290.1 van de VGC en nader uitgewerkt in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's) (hierna: NVO).

4. De gronden van de beslissing

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

4.1 Op grond van artikel 51 Wet AA is de accountant-administratieconsulent bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet AA bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Bij de beoordeling van de klacht stelt de Accountantskamer vast dat het in de klacht aan betrokkene verweten handelen en/of nalaten op 15 december 2010 is gebleken bij de hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene en dat deze gedragingen betrekking hebben op de periode na 17 januari 2007 en dat deze daarom onder meer moet worden getoetst aan de sinds 17 januari 2007[1] vigerende VGC en wel in het bijzonder aan het voor iedere accountant-administratieconsulent geldende deel A en voor openbaar accountants-administratieconsulenten geldende deel B1 daarvan.

4.3 Daarnaast 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.

4.4 Met betrekking tot het eerste, hiervoor bij 3.1 onder I. weergegeven klachtonderdeel, te weten dat betrokkene niet heeft voldaan aan de verplichtingen inzake permanente educatie (PE), overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.4.1 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 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. De accountant-administratieconsulent handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften. 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 permanente educatie; op grond van deze bepaling zijn de NVPE uitgevaardigd. In artikel 3, eerste lid NVPE is bepaald dat de accountant-administratieconsulent minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren dient te behalen, waarbij geldt dat minimaal 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald. PE-punten kunnen worden behaald met gestructureerde vormen van educatie, waarvan in artikel 4 NVPE een opsomming wordt gegeven. Artikel 7, eerste lid NVPE verplicht de accountant-administratieconsulent voorts tot het voeren van een registratie van de door hem behaalde PE-punten ter voldoening aan de verplichting van artikel 3 NVPE.

4.4.2 Bij de hertoetsing op 15 december 2010 hebben de toetsers geconstateerd dat betrokkene, ondanks de toezegging in het verbeterplan dat hij aan zijn PE-verplichting zal gaan voldoen, in de periode 2007 tot en met 2009 geen PE-punten heeft behaald. Betrokkene heeft dit niet betwist.

4.4.3 Betrokkene was - en is nog steeds - onverkort gehouden te voldoen aan de verplichting van permanente educatie. Door niet aan die verplichting te voldoen, heeft hij het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid geschonden. Het eerste klachtonderdeel moet daarom gegrond worden verklaard.

4.5 Met betrekking tot het tweede, hiervoor bij 3.1 onder II. weergegeven klachtonderdeel, te weten dat sprake is van tekortkomingen in het personeelsbeleid van betrokkene, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.5.1 Bij de hertoetsing op 15 december 2010 hebben de toetsers geconstateerd dat sprake is van tekortkomingen in het personeelsbeleid van betrokkene en met name in de personeelsdossiers. De toetsers hebben geconstateerd dat deze dossiers erg summier waren en dat onder meer vastleggingen van de jaarlijkse beoordelingsgesprekken ontbraken. Daarnaast ontbraken in een aantal dossiers een kopie van de arbeidsovereenkomst en een identificatiebewijs. Betrokkene heeft betoogd dat geen sprake is van het ontbreken van arbeidsovereenkomsten. De toetsers hebben hem bovendien bij de toetsing niet naar de arbeidsovereenkomsten gevraagd. Betrokkene legt ter onderbouwing van zijn betoog bij het verweerschrift kopieën over van de arbeidsovereenkomsten. Hiermee heeft betrokkene echter niet (alsnog) aannemelijk gemaakt dat deze zich ten tijde van de toetsing in de betreffende personeelsdossiers bevonden. Voor het

overige heeft betrokkene de geconstateerde tekortkomingen in de personeelsdossiers niet inhoudelijk bestreden.

4.5.2 Bij de uitwerking van het in rechtsoverweging 4.4.1 reeds genoemde beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid is in artikel A-130.5 van de VGC bepaald dat de accountant-administratieconsulent maatregelen treft die ervoor zorgen dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkt, de juiste opleiding heeft en onder adequaat toezicht staat. In hoofdstuk 2 van Leidraad 11 worden praktische handreikingen gedaan ten aanzien van de invulling van het personeelsbeleid, onder meer ten aanzien van de noodzaak beoordelings- en functioneringsgesprekken met personeelsleden te voeren en de verslagen hiervan in het personeelsdossier te voegen. Het betoog van betrokkene dat hij wel degelijk functioneringsgesprekken voert met zijn personeel, maar dat hiervan geen verslagen worden gemaakt, baat hem niet. Doordat in de praktijk van betrokkene vastleggingen van jaarlijkse beoordelingsgesprekken in de personeelsdossiers ontbreken, kan niet worden vastgesteld of betrokkene er voldoende op toeziet dat zijn personeel op het juiste niveau functioneert.

Voorts is niet vast te stellen of betrokkene conform artikel A-140.5 van de VGC passende maatregelen heeft getroffen om te waarborgen dat de voor hem geldende geheimhoudingsplicht, neergelegd in artikel A-100.4 onder d, van de VGC, tevens in acht wordt genomen door zijn personeel. Nu in de personeelsdossiers geen arbeidsovereenkomsten zijn aangetroffen, was het voor de toetsers niet mogelijk vast te stellen of betrokkene door middel van de arbeidsovereenkomst de geheimhoudingsplicht van zijn personeel heeft gewaarborgd. Ook anderszins is de toetsers niet gebleken dat betrokkene de naleving van de geheimhoudingsplicht door zijn personeel heeft vastgelegd. Het verweer van betrokkene dat hij volledig instaat voor de integriteit van zijn medewerkers, leidt niet tot de conclusie dat betrokkene een en ander dan niet (meer) in het personeelsdossier vast hoeft te leggen.

Betrokkene heeft aldus gehandeld in strijd met de artikelen A-100.4, onder c. en d., A-130.1 e.v. en A-140.5 van de VGC. Voorts heeft betrokkene hiermee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van professioneel gedrag, neergelegd in artikel A-100.4, onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de VGC. Het tweede klachtonderdeel moet daarom gegrond worden verklaard.

4.6 Met betrekking tot het derde, hiervoor bij 3.1 onder III. weergegeven klachtonderdeel, te weten dat betrokkene een beoordelingsopdracht heeft uitgevoerd voor een cliënt voor wie binnen zijn accountantspraktijk ook de administratie wordt gevoerd, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.6.1 De toetsers hebben bij de hertoetsing van 15 december 2010 geconstateerd dat betrokkene een beoordelingsopdracht heeft uitgevoerd ten aanzien van jaarstukken waarvoor ook de administratie binnen zijn accountantspraktijk is verzorgd. De toetsers hebben hierbij opgemerkt dat binnen de accountantspraktijk van betrokkene weliswaar een scheiding is aangebracht in die zin dat de administratie door een medewerker wordt gedaan terwijl de beoordelingsopdracht door betrokkene wordt uitgevoerd, echter deze scheiding is niet vastgelegd, terwijl het vastleggen van deze scheiding wel is aangewezen, teneinde te voorkomen dat twijfel ontstaat over de onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant.

4.6.2 De beginselen van objectiviteit en onafhankelijkheid zijn neergelegd in artikel A-100.4, onder b. en B1-290.1 van de VGC. Het beginsel van onafhankelijkheid, uitsluitend

geldend in de uitvoering van assurance-opdrachten, is tevens neergelegd onder punt 4., sub a. van de NVCOS 2400.

Het beginsel van onafhankelijkheid is nader uitgewerkt in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's) (hierna: NVO). Onder 2.1 van de NVO is als uitgangspunt weergegeven dat voor de openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert integriteit, objectiviteit en deskundigheid de belangrijkste fundamentele beginselen zijn die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn laat de openbaar accountant aan het publiek zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd. Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld. De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt in staat stellen de procedures te beoordelen die de openbaar accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Eén van de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht is zelftoetsing, genoemd onder 2.3 van de NVO. Blijkens artikel B1-200.5, onder f. van de VGC kan het hierbij gaan om het aan een cliënt verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assurance-opdracht.

Ingevolge artikel A-100.6 van de VGC evalueert de accountant-administratieconsulent iedere omstandigheid of relatie waarmee hij bekend is of in redelijkheid bekend behoort te zijn, die de naleving van de fundamentele beginselen in gevaar kan brengen.

4.6.3 Uit voormelde artikelen volgt dat de accountant-administratieconsulent, teneinde situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen, bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke significante bedreiging voor zijn onafhankelijkheid een beoordeling dient te maken of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en daarvan een vastlegging dient te maken. Deze vastlegging is van belang om te bewerkstelligen dat het publiek kennis heeft van en inzicht heeft in de wijze waarop toezicht op de naleving van het beginsel van onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften wordt gehouden. Deze kennis en inzicht zijn van essentieel belang om het vertrouwen van het publiek in de openbaar accountant te behouden.

4.6.4 Betrokkene heeft niet bestreden dat hij voor een cliënt een beoordelingsopdracht heeft uitgevoerd ten aanzien van jaarstukken waarvoor ook de administratie binnen zijn accountantspraktijk is verzorgd. Door deze situatie kan bij het publiek de schijn worden gewekt dat betrokkene bij de uitvoering van de beoordelingsopdracht niet geheel objectief en onafhankelijk te werk is gegaan. Uit het dossier is niet gebleken dat betrokkene deze bedreiging heeft onderkend, dan wel maatregelen heeft genomen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Betrokkene heeft weliswaar verklaard dat hij persoonlijk de beoordelingsopdracht uitvoert, terwijl de administratie van de betreffende cliënt wordt verzorgd door een medewerker van zijn praktijk die niet bij de beoordelingsopdracht is betrokken, echter nu hiervoor in het dossier geen aanwijzingen zijn gevonden, is hiermee de bedreiging niet weggenomen. De verklaring van betrokkene in het verweerschrift dat uit zijn urenregistratie duidelijk blijkt dat de taken voor de betreffende cliënt gescheiden zijn, is evenmin

voldoende om de bedreiging weg te nemen. Van belang is immers dat vooraf uit vastleggingen in het dossier blijkt dat de bedreiging is onderkend en dat maatregelen zijn genomen om deze weg te nemen dan wel tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Betrokkene heeft aldus in strijd gehandeld met de fundamentele beginselen van objectiviteit en onafhankelijkheid, zodat het derde klachtonderdeel gegrond moet worden verklaard.

4.7 Met betrekking tot het vierde, hiervoor bij 3.1 onder IV. weergegeven klachtonderdeel, te weten dat betrokkene 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 VPPT, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.7.1 De toetsers hebben bij de hertoetsing van 15 december 2010 op de eerste plaats geconstateerd dat sprake is van tekortkomingen in de acceptatie en continuering van opdrachten. De toetsers hebben, evenals bij de eerste reguliere toetsing van 6 september 2006, geconstateerd dat geen opdrachtbevestigingen worden gehanteerd en dat ook overigens uit het dossier niet blijkt dat de voorwaarden van de opdracht tussen de cliënten en betrokkene duidelijk waren. Daarnaast hebben de toetsers wederom geconstateerd dat geen beoordelingen worden uitgevoerd ter beantwoording van de vraag of opdrachten gecontinueerd kunnen worden, althans dat deze beoordelingen niet worden vastgelegd.

4.7.2 Ingevolge artikel B1-210.1 e.v. van de VGC beoordeelt de openbaar accountant alvorens hij een relatie met een cliënt aangaat of dit leidt tot een bedreiging. Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan ontstaan door het uitvoeren van activiteiten voor een cliënt die de accountant in relatie kunnen brengen met "discutabele aangelegenheden". De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van het aangaan van een relatie met een cliënt. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. In het geval van een doorlopende opdracht dient de openbaar accountant periodiek opnieuw te beoordelen of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd. Eén en ander is nader uitgewerkt in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's) (hierna: NVAK-ass), welke voorschriften zich richten op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten. Daarnaast zijn in de NVCOS 2400 nadere regels neergelegd omtrent de vastlegging van de opdrachtvoorwaarden.

Als leidraad voortvloeiende uit het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid - ook opgenomen in de Leidraad 11 - voor de informatie die in ieder geval in de dossiers dient te worden opgenomen geldt dat de dossiers overdraagbaar dienen te zijn aan een opvolgende accountant. Uit het dossier moet de accountant kunnen opmaken welke afspraken er tussen de accountant en de cliënt zijn gemaakt en onder welke voorwaarden de opdracht dient te worden uitgevoerd.

Vergelijkbare vereisten, geldend voor aan assurance verwante opdrachten, zijn neergelegd in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's) (hierna: NVAK-aav) en de NVCOS 4410.

4.7.3 Betrokkene heeft niet betwist dat in de dossiers geen vastleggingen zijn opgenomen van de beoordeling van de aan de opdracht verbonden risico's, alsmede van de aan de opdracht verbonden voorwaarden. Aldus is niet gebleken dat betrokkene moge-

lijke bedreigingen voor de integriteit dan wel het professioneel gedrag heeft onderkend, dan wel maatregelen heeft genomen een geconstateerde bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Betrokkene heeft weliswaar in het verweerschrift aangegeven dat het beoordelen of een opdracht al dan niet gecontinueerd kan worden voortdurend aan de orde is, echter nu hiervoor in het dossier geen aanwijzingen zijn gevonden is hiermee de bedreiging niet weggenomen. Dat betrokkene een kleine praktijk heeft, maakt niet dat vastleggingen niet noodzakelijk zijn. Doel van de vastleggingen is immers (mede) dat de dossiers overdraagbaar zijn aan een opvolgende accountant. Aldus heeft betrokkene gehandeld in strijd met voormelde bepalingen.

4.7.4 De toetsers hebben daarnaast geconstateerd dat sprake is van tekortkomingen ten aanzien van de uitvoering van werkzaamheden en ten aanzien van de documentatie van werkzaamheden. De toetsers hebben geconstateerd dat betrokkene een beoordelingsopdracht heeft uitgevoerd als een samenstellingsopdracht. Zij hebben opgemerkt dat geen werkzaamheden zijn uitgevoerd op basis van de NVCOS 2400. Zo hebben de toetsers geconstateerd dat geen materieel belang is bepaald, dat niet is gebleken dat inlichtingen zijn ingewonnen omtrent mogelijke verplichtingen die zijn aangegaan en die invloed hebben op de jaarrekening en dat niet is gebleken dat cijferanalyses zijn uitgevoerd. Voorts hebben de toetsers geconstateerd dat in de dossiers waarin samenstellingsopdrachten zijn uitgevoerd te weinig vastleggingen zijn opgenomen omtrent de materiële posten in de jaarrekening, dat onvoldoende aandacht is besteed aan mogelijke bedreigingen voor de continuïteit van een onderneming en dat in één van de getoetste dossiers geen aantekeningen zijn opgenomen met betrekking tot de sterk toegenomen marge en stijging van de managementfee. Evenmin blijkt uit alle dossiers of uit de werkzaamheden voortvloeiende vragen met de cliënt zijn gecommuniceerd nu besprekingsverslagen en gespreksnotities ontbreken. Voor zover in de samenstellingsdossiers aantekeningen zijn opgenomen, betreffen dit veelal beknopte opmerkingen omtrent aansluitingen en ontbreken aantekeningen omtrent werkzaamheden en inhoudelijke conclusies naar aanleiding daarvan. Uit de aantekeningen blijkt evenmin of cijferbeoordelingen zijn uitgevoerd. Daarnaast hebben de toetsers geconstateerd dat uit de opdracht-dossiers niet blijkt of aandacht is besteed aan niet uit de balans blijvende rechten of verplichtingen. In de dossiers zijn geen vastleggingen aangetroffen waaruit kan worden afgeleid dat de accountant een bevestiging bij de jaarrekening heeft ontvangen en in één van de getoetste dossiers is geen getekende versie van de jaarrekening aangetroffen. Ten aanzien van de taakverdeling blijkt uit drie dossiers dat de werkzaamheden in die dossiers zijn uitgevoerd door een medewerker van het accountantskantoor, waarbij de toetsers in één dossier hebben geconstateerd dat de betrokkenheid van betrokkene “minimaal” is en vastleggingen van de review door betrokkene te beperkt zijn. Betrokkene heeft deze tekortkomingen niet betwist.

4.7.5 Een dossier is van cruciaal belang om inzichtelijk te maken welke werkzaamheden reeds zijn verricht en of deze zijn verricht in overeenstemming met de voor de uitvoering van een beoordelingsopdracht, dan wel de afgifte van een samenstellingsverklaring geldende vereisten. Als leidraad - volgend uit het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid en ook zo opgenomen in de Leidraad 11 - voor de informatie die in ieder geval in de dossiers dient te worden opgenomen geldt dat de dossiers overdraagbaar dienen te zijn aan een opvolgende accountant. Daarvan is in het onderhavige geval geen sprake. Daarnaast is van groot maatschappelijk belang dat de accountant zijn werkzaamheden zorgvuldig uitvoert. De vastgestelde materiële tekortkomingen in de dossiers van betrokkene zijn daarmee in het geheel niet te rijmen. Van

een deugdelijke uitvoering en documentatie van de werkzaamheden was geen sprake. Het verweer van betrokkene dat aan de uitvoering van de beoordelingsopdracht niets mankeert en dat de omstandigheid, dat niet alle uitgevoerde werkzaamheden zichtbaar zijn in het dossier niet wil zeggen dat daarmee enkel een samenstellingsopdracht is uitgevoerd, is op geen enkele wijze onderbouwd en kan hem derhalve reeds hierom niet baten.

Aldus heeft betrokkene gehandeld in strijd met onder meer artikel 53, eerste lid, van de NVAK-ass, het bepaalde onder de punt 17. en 19. e.v. van de NVCOS 2400, alsmede het bepaalde in de artikelen 8, eerste lid, 10 en 11, eerste lid van NVAK-aav en het bepaalde onder punt 9. e.v. van de NVCOS 4410.

4.7.6 Ten slotte hebben de toetsers bij de hertoetsing van 15 december 2010 geconstateerd dat sprake is van tekortkomingen in de rapportering. Zo hebben de toetsers in het dossier waarin een beoordelingsopdracht is uitgevoerd, geconstateerd dat in de rapportering de motivering van de strekking van de verklaring onvoldoende is vastgelegd, dat niet is vast te stellen of de afgegeven beoordelingsverklaring is gedateerd op de datum waarop betrokkene de beoordeling heeft voltooid, dat de correspondentie met de cliënt ontbreekt en dat de jaarstukken op briefpapier van de accountantspraktijk zijn afgedrukt, terwijl op deze stukken niet is aangegeven dat een beoordelingsverklaring is afgegeven. Daarnaast ontbrak in een dossier waarin een samenstellingsopdracht is uitgevoerd een paragraaf in de jaarstukken omtrent de continuïteit van de betreffende onderneming, terwijl dit wel aangewezen was, en is uit het dossier evenmin gebleken waarom deze achterwege is gelaten.

4.7.7 De Accountantskamer stelt voorop dat klager ter zitting heeft doen verklaren het onderdeel van de klacht dat de jaarstukken op briefpapier van de accountantspraktijk zijn afgedrukt, terwijl op deze stukken niet is aangegeven dat een beoordelingsverklaring is afgegeven, niet te handhaven. Dit onderdeel van de klacht behoeft daarom geen verdere bespreking.

4.7.8 Onder punt 25. e.v. van de NVCOS 2400 is bepaald welke elementen in de beoordelingsverklaring dienen te worden opgenomen. In de NVCOS 4410 zijn grondslagen en werkzaamheden vastgesteld en aanwijzingen gegeven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant bij de uitvoering van opdrachten tot het samenstellen van een financieel overzicht en omtrent de vorm en inhoud van de rapportage die de accountant in het kader van dergelijke opdrachten uitbrengt. Onder punt 18. van de NVCOS 4410 zijn de elementen opgesomd welke in de samenstellings-verklaring moeten worden opgenomen.

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. Het ontbreken van de door klager genoemde vermeldingen is niet door betrokkene betwist, terwijl deze op grond van voornoemde wetsvoorschriften wel waren vereist. Dat betekent dat betrokkene niet heeft voldaan aan de vereisten inzake rapportering.

4.8 Gezien de aard en de omvang van de hiervoor onder rechtsoverwegingen 4.7 tot en met 4.7.8 vastgestelde tekortkomingen, moet worden geoordeeld dat betrokkene in zijn accountantspraktijk niet beschikte over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de gestelde normen als bedoeld in artikel 3, eerste lid van de VPPT die zijn neergelegd in de hiervoor aangehaalde voorschriften van de VGC, NVAK-aav, NVAK-ass en NVCOS. Daaruit volgt dat ook het vierde klachtonderdeel gegrond is.

4.9 De Accountantskamer is van oordeel dat het door betrokkene niet behoorlijk naleven van voormelde verordeningen en nadere voorschriften, die de kwaliteit van de beroepsuitoefening van de accountants-administratieconsulenten beogen te bewaken, gelet op het maatschappelijk belang dat met de naleving is gemoeid, overtreding van de voor iedere accountant geldende fundamentele beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid', 'geheimhouding', 'objectiviteit en onafhankelijkheid' en 'professioneel gedrag' oplevert. Daarbij is mede in aanmerking genomen dat de toetsingen hebben uitgewezen dat de kwaliteit van betrokkenes beroepsuitoefening langdurig onder de maat was.

4.10 Gelet op al het voorgaande acht de Accountantskamer in deze klachtzaak de maatregel van doorhaling van de inschrijving van betrokkene in het register bedoeld in artikel 1 onder j. van de Wet tuchtrecht accountants (Wtra) passend en geboden. Gelet op het bepaalde in artikel 8 Wtra zal de Accountantskamer de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven bepalen op twee jaren. Bij de beslissing tot het doorhalen van de inschrijving en het bepalen van de duur ervan heeft de Accountantskamer mede rekening gehouden met het feit dat reeds lange tijd sprake is van tekortkomingen in zowel het voldoen aan de verplichting tot permanente educatie, het gevoerde personeelsbeleid, het naleven van de objectiviteit en onafhankelijkheid, alsmede het interne kwaliteitsstelsel van de praktijk van betrokkene. Betrokkene heeft bovendien zijn naar aanleiding van de eerste toetsing opgestelde en door de Raad goedgekeurde verbeterplan niet doorgevoerd, zodat bij de hertoetsing op 15 december 2010 de oorspronkelijke tekortkomingen nog altijd bestonden. Ook is niet gebleken dat de praktijk van betrokkene inmiddels wel beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende normen, dan wel dat betrokkene voornemens is voornoemde verordeningen en nadere voorschriften alsnog te gaan naleven. Evenmin is gebleken dat betrokkene inmiddels aan zijn over de periode 2010-2012 geldende verplichtingen tot permanente educatie heeft voldaan, dan wel voornemens is dit te gaan doen.

De Accountantskamer ziet, gezien de zware aard van de op te leggen maatregel van (definitieve) doorhaling, geen aanleiding om betrokkene daarnaast ook nog een geldboete op te leggen in verband met het door hem behaalde economisch voordeel door het niet volgen van permanente educatie.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer :

- verklaart de klacht in al haar onderdelen gegrond;
- legt ter zake de maatregel op van **doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register als bedoeld in artikel 1, onder j. Wtra**. Deze doorhaling gaat in op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is

geworden èn de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;

· bepaalt de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven op **twee jaar**;

· verstaat dat de AFM, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak èn 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, mrs. E.F. Smeele en A.D.R.M. Boumans (rechterlijke leden) en P.A.S. van der Putten RA en J. Maan AA (accountant-leden) in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op maandag 23 april 2012.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kan/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 art. 88 Grondwet juncto 3:40 AWB en 26, lid 2 Wet AA; deze VGC, anders dan de VGC voor registeraccountants, is bekend gemaakt in de Staatscourant van 17 januari 2007.