

## **ACCOUNTANTSKAMER**

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/916 Wtra AK

## **ACCOUNTANTSKAMER**

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

**van 26 augustus 2013 in de zaak met nummer 13/916 Wtra AK van**

het bestuur van de **NEDERLANDSE BEROEPSORGANISATIE van ACCOUNTANTS (NbA)**, vertegenwoordigd door zijn voorzitter, kantoorhoudende te Amsterdam,  
**K L A G E R**,  
raadvrouw: mr. R.L. Herregodts,

t e g e n

**Y**,  
accountant-administratieconsulent,  
kantoorhoudende te [plaats],

**B E T R O K K E N E.**

#### **1. Het verloop van de procedure**

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van:

- het op 24 april 2013 ingekomen klaagschrift van 23 april 2013, met bijlagen, en
- het op 23 mei 2013 ingekomen verweerschrift van betrokkene, met bijlagen.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 28 juni 2013, waar aanwezig waren - aan de zijde van klager - diens raadvrouw/gemachtigde mr. R.L.

Herregodts, advocaat te 's-Gravenhage, vergezeld van de heer A, vaktechnisch adviseur van de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's (hierna: Raad van Toezicht), en - aan de zijde van betrokkene - de heer Y AA in persoon, tot bijstand vergezeld van diens externe compliance-officer, drs. B RA.

1.3 Klager en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten en/of toegelicht en doen antwoorden en/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer. 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 sinds 17 december 1992 ingeschreven in het accountantsregister en houdt als openbaar accountant-administratieconsulent praktijk onder de naam Accountantskantoor1 te [plaats].

2.2 Op 18 maart 2011 heeft een voorganger van de voorzitter van de Nba, de voorzitter van de NOvAA, een klacht tegen betrokkene ingediend bij de Accountantskamer. Deze klacht is bij (inmiddels onherroepelijke) uitspraak van 7 oktober 2011 gegrond verklaard (procedurenummer 11/557 Wtra Ak). De klacht omvatte twee klachtonderdelen, te weten dat betrokkene in 2007 niet het vereiste aantal PE-punten had behaald en dat de accountantspraktijk van betrokkene niet beschikte over een intern stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de eisen die daaraan worden gesteld. Aan de klacht gingen een toetsing en - na een verbetertermijn van drie jaren - een hertoetsing vooraf. De Accountantskamer heeft betrokkene de maatregel van berisping opgelegd. Voorts heeft de Accountantskamer in het dictum van die beslissing verstaan dat betrokkene zich gedurende ten minste een jaar vanaf de beslissing nog zou laten begeleiden en dat na elf maanden een hertoetsing van de accountantspraktijk zou worden uitgevoerd.

2.3 Bij brief van 25 juli 2012 heeft de Raad van Toezicht betrokkene, onder verwijzing naar de hiervoor vermelde beslissing van de Accountantskamer, bericht dat zijn accountantspraktijk op 11 september 2012 zal worden onderworpen aan een hertoetsing. Vermeld werd dat bij de hertoetsing in het bijzonder (maar niet bij uitsluiting) aandacht zal worden besteed aan de onderdelen, die bij de eerdere toetsing en hertoetsing onvoldoende waren gebleken. In dat kader heeft de Raad van Toezicht betrokkene verzocht de zogeheten oriënterende vragenlijst ingevuld en ondertekend te retourneren.

2.4 De Raad van Toezicht heeft de toetsers die de hertoetsing zouden uitvoeren van tevoren ingelicht over de achtergrond van de hertoetsing. Het verslag van de hertoetsing, die volgens planning op 11 september 2012 heeft plaatsgevonden, is bij brief van 16 oktober 2012 aan betrokkene gezonden. Dit verslag bestond uit de volgende documenten:

- de Oriënterende Vragenlijst, met aantekeningen van de toetsers;
- een gedetailleerde weergave van de waarneming van de toetsers met betrekking tot de getoetste dossiers;
- een besprekingsverslag;
- een recapitulatie;
- het formulier 'hertoetsingen';

- het formulier 'klachtwaardig handelen'.

In de brief stond vermeld dat betrokkene, indien hij zich niet kon vinden in de inhoud van het toetsingsverslag, binnen drie weken een schriftelijke reactie op het toetsingsverslag kon indienen. Betrokkene heeft bij brief van 23 november 2012 op het toetsingsverslag gereageerd.

2.5 Bij brieven van 26 november 2012 heeft de Raad van Toezicht de toetsers verzocht hun reactie te geven op de brief van betrokkene. Aan dit verzoek hebben zij bij e-mail van 3 december 2012 en bij brief van 4 januari 2013 voldaan.

2.6 Bij brief van 14 februari 2013 heeft de Raad van Toezicht het eindoordeel van de hertoetsing aan betrokkene gezonden. Het eindoordeel luidde dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing niet voldoet aan de eisen die daaraan worden gesteld. Bij brief van 20 februari 2013 heeft de Raad van Toezicht betrokkene bericht dat de bevindingen van de hertoetsing in de vorm van een klacht aan de Accountantskamer zullen worden voorgelegd.

2.7 Betrokkene en zijn eerder genoemde compliance-officer hebben nadien bij de Accountantskamer tegen beide toetsers een klacht ingediend, betrekking hebbende op de hertoetsing, het toetsingsverslag en de uitkomst van de hertoetsing. Deze klachtprocedures zijn bij de Accountantskamer geregistreerd onder de zaaknummers 13/440 Wtra Ak en 13/441 Wtra Ak. De mondelinge behandeling ervan heeft op 17 juni 2013 plaatsgehad.

### **3. De klacht**

3.1 De klacht, zo begrijpt de Accountantskamer, is gebaseerd op het gegeven dat bij de hertoetsing op 11 september 2012 is geconstateerd dat betrokkene de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels heeft overtreden omdat hij, in strijd met het fundamentele beginsel 'objectiviteit' als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. van de Verordening gedragscode (AA's) (hierna: VGC), een lening aan een cliënt heeft verstrekt en omdat de accountantspraktijk van betrokkene niet beschikt over een intern stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de eisen die daaraan worden gesteld.

3.2 De tekortkomingen in het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing deden zich voor in de vorm van het meermalen afgeven van naar aard en inhoud als assuranceverklaringen te kwalificeren verklaringen, zonder dat daaraan deugdelijk uitgevoerde en vastgelegde werkzaamheden ten grondslag lagen.

### **4. Beoordeling**

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

4.1 Op grond van artikel 51 van de Wet op de Accountants-administratieconsulenten (oud, hierna: Wet AA) was - en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab)is - de accountant-administratieconsulent bij het beroeps-matig handelen en/of ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of

krachtens die wet bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, is op 11 september 2012 vastgesteld bij de hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene en moet daarom onder meer worden getoetst aan de sinds 17 januari 2007 vigerende Verordening Gedragscode AA's (hierna: VGC) en daarvan in het bijzonder het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

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.

4.4.1 Met betrekking tot het eerste - hiervoor bij 3.1 vermelde - klachtonderdeel betreffende schending van het fundamentele beginsel 'objectiviteit', overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.4.2 Betrokkene heeft ruim vijf jaar geleden aan een cliënt, B, een lening van € 30.000,- - verstrekt. Bij de hertoetsing is gebleken dat in het dossier geen vastleggingen zijn opgenomen, waaruit blijkt dat betrokkene de daaruit voortvloeiende bedreigingen voor de objectiviteit van de accountant als gevolg van eigen belang heeft onderkend. Evenmin zijn vastleggingen aangetroffen, waaruit blijkt dat betrokkene heeft gekozen voor bepaalde maatregelen om deze bedreigingen tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

4.4.3 In zijn mondelinge en schriftelijke reactie op het toetsingsverslag en ook bij de mondelinge behandeling van de onderhavige klacht ter zitting heeft betrokkene zich op het standpunt gesteld dat uit de omstandigheden van het geval volgt dat de bedreigingen tot een aanvaardbaar niveau zijn beperkt en zich niet hebben verwezenlijkt. Volgens betrokkene zijn de bedreigingen onderkend bij het continueren van de opdracht, is de omvang van de vordering op de desbetreffende cliënt gering in verhouding tot het vermogen van betrokkene, heeft hij bij alle cliënten een financieel belang in de vorm van een geldvordering wegens verrichte werkzaamheden en heeft hij een dossierreview heeft laten uitvoeren door zijn meergenoemde compliance-officer.

4.4.4 De Accountantskamer is van oordeel dat de stellingen van betrokkene niet aan de geconstateerde tekortkomingen afdoen. In artikel A-100.2 van de VGC is bepaald dat iedere bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis en de waarborgen die de accountant naar aanleiding daarvan heeft getroffen en zijn conclusie moeten worden vastgelegd. Slechts door die vastleggingen kan inzicht worden gegeven in de besluitvorming van de accountant ter zake. Daaraan is in dit geval niet voldaan. Uit de enkele omstandigheid dat de opdracht is gecontinueerd kan niet worden afgeleid dat de bedreigingen zijn onderkend en dat waarborgen zijn getroffen. Voorts heeft te gelden dat de relatieve omvang van de vordering ten opzichte van het vermogen van betrokkene niet ter zake doet. De lening is in absolute zin van zodanige omvang dat van de bedreigingen die deze lening met zich brengt niet met recht kan worden gezegd dat ze van te verwaarlozen betekenis zijn en daarom daarover geen vastleggingen in de zin van artikel A-100.2 van de VGC zouden hoeven te worden gedaan. Evenmin kan het hebben van uitstaande facturen aan cliënten voor verrichte werkzaamheden worden vergeleken

met het besluit van een accountant om bij wijze van een lening een geldbedrag over te maken aan een cliënt. De toetsers hebben dan ook terecht opgemerkt dat het verstrekken van een lening volledig buiten de normale beroepsuitoefening van de accountant valt. Dat betrokkene een dossierreview heeft laten uitvoeren door zijn compliance-officer doet niet ter zake, nu vaststaat dat vastleggingen over de bedreigingen (en de daartegen getroffen waarborgen en de conclusie) evenmin als die dossierreview in het dossier zijn aangetroffen. Het handelen en nalaten van betrokkene te dezen is ook volgens de Accountantskamer in strijd met het bepaalde in de artikelen B1-200.3 en B1-280.1 tot en met B1-280.3 van de VGC en levert een schending op van het fundamentele beginsel 'objectiviteit' als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-120 van de VGC. Voor dit laatste oordeel is, anders dan betrokkene meent, niet vereist dat vast komt te staan dat zijn professionele of zakelijke oordeel daadwerkelijk is aangetast. Daarvoor is bij het verstrekken van een lening aan een cliënt ter hoogte van € 30.000,-- voldoende dat niet is vastgelegd dat en waarom er geen sprake kan zijn van een aantasting van dit oordeel. Het eerste onder 3.1 vermelde klachtonderdeel moet gezien het vorenstaande gegrond worden verklaard.

4.5.1 Met betrekking tot het tweede - hiervoor onder 3.1 vermelde en onder 3.2 nader uitgewerkte - klachtonderdeel betreffende afgegeven verklaringen, overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.5.2 Door betrokkene is in de oriënterende vragenlijst vermeld dat binnen zijn accountantspraktijk alleen aan assurance verwante opdrachten worden uitgevoerd en dit heeft hij mondeling bij gelegenheid van de toetsing bevestigd. De toetsers hebben daarop vier dossiers geselecteerd waarin samenstellingsopdrachten zijn uitgevoerd. In de uitvoering en documentatie van die samenstellingsopdrachten zijn enkele tekortkomingen geconstateerd. In drie van de vier dossiers zijn verklaringen afgegeven die naar aard en inhoud moeten worden gekwalificeerd als assuranceverklaringen. In de dossiers zijn geen vastleggingen opgenomen, waaruit zou kunnen worden afgeleid dat en, zo ja, welke werkzaamheden zijn uitgevoerd om tot de gegeven verklaringen te komen. Er zijn verklaringen afgegeven, waarin stellige bewoordingen zijn gebruikt maar waarvan volstrekt onduidelijk is waarop zij zijn gegrond. Zo is in het dossier 'C' een verklaring afgegeven in verband met een in de bedrijfsschadepolis opgenomen clause. De verklaring houdt in dat de bruto- en de netto-winst van het bedrijf over 2010 bepaalde bedragen belopen. In het dossier 'D' zijn medio 2011 prognoses afgegeven voor de jaren 2011 en 2012. In deze prognoses worden uitspraken gedaan omtrent in de toekomst te behalen omzetten en winsten. De tekst maakt voorts op geen enkele manier duidelijk dat de prognoses uitsluitend voor gebruik door de cliënt zouden zijn bestemd of wat het verspreidingsgebied van de stukken is. In het dossier 'E' is een verklaring omtrent het verzekerd belang van 28 juni 2012 en een opgave ten behoeve van de CAO-bijdrage van 29 mei 2012 aangetroffen. In geen van beide stukken zijn voorbehouden opgenomen. De documenten zijn afgegeven door een medewerker van de accountantspraktijk, die ze heeft voorzien van een stempel van de accountantspraktijk en op één daarvan van de woorden 'accountant/adviseur' het woord 'adviseur' heeft doorgestreept en het woord 'accountant' heeft laten staan. De toetsers hebben dan ook volgens klager terecht geconcludeerd dat de geadresseerde ervan uit kon gaan dat het ging om een verklaring die door een accountant was afgegeven.

4.5.3 Betrokkene heeft erkend dat de verklaring in het dossier 'C' onjuist is geweest, maar tevens benadrukt dat het een incident betreft van vóór het ingezette verbetertraject.

Voorts heeft hij gesteld dat het uitbrengen van de prognoses in het dossier 'D' geen afgifte van verklaringen betreft, maar beschouwd moet worden als administratieve diensten die uit de samenstellingsopdracht voortvloeien. Ook over de verklaringen omtrent het verzekerd belang en de opgave ten behoeve van de CAO-bijdrage in het dossier 'E' heeft betrokkene gesteld dat het geen assurance-opdrachten zijn en bovendien, dat betrokkene van het afgeven hiervan niet op de hoogte was.

4.5.4 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld door de hiervoor omschreven stukken aan zijn cliënten te verstrekken zonder kenbaar vast te leggen welke werkzaamheden daarvoor zijn verricht. Aan verklaringen van een accountant wordt in het maatschappelijk verkeer een bijzondere waarde gehecht. Een accountantsverklaring is veelal ook een waarborg voor kwaliteit. Naar aard en inhoud (de Accountantskamer heeft hierbij het oog op de gebezigde formuleringen) bezien gaat het hier om assuranceverklaringen. De Accountantskamer wijst erop dat assurance meer omvat dan alleen controle. Of de prognoses die betrokkene heeft verstrekt aan 'D' aan derden zijn doorgegeven doet voor de kwalificatie van deze prognoses niet ter zake. Als het niet de bedoeling van betrokkene is geweest om "assurance" te verstrekken, dan had hij de stukken niet moeten uitbrengen in de vorm en met de inhoud als waarin hij ze heeft uitgebracht. Nu hij ze wel heeft uitgebracht hadden in de dossiers (meer) vastleggingen gedaan moeten worden over de onderbouwing van deze verklaringen. Uit de dossiers is nu niet duidelijk geworden of en, zo ja, welke werkzaamheden door betrokkene zijn verricht ter voorbereiding en verificatie van die verklaringen en daarom kan evenmin worden vastgesteld dat deze op goede gronden zijn afgegeven. Dat het uitbrengen van de prognoses in het dossier 'D' administratieve diensten zouden zijn die uit de samenstellingsopdracht voortvloeien, valt niet in te zien en de stelling dat betrokkene niet op de hoogte was van de afgifte van de verklaring in het dossier 'E' doet, wat er ook van zij, niet aan de tekortkomingen af. De medewerker die laatstbedoelde verklaring afgaf werkte immers onder verantwoordelijkheid van betrokkene. Het afgeven van de hiervoor bedoelde verklaringen waaraan geen deugdelijk uitgevoerde en vastgelegde werkzaamheden ten grondslag lagen, moet worden gekwalificeerd als schendingen van de fundamentele beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'professioneel gedrag' als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. en e. en nader uitgewerkt in de hoofdstukken A-130 respectievelijk A-150 van de VGC. Tevens moet naar aanleiding hiervan worden geoordeeld dat betrokkene in zijn accountantspraktijk niet beschikte over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende eisen als bedoeld in artikel 3 eerste lid van de destijds geldende Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (VPPT), Het tweede - hiervoor onder 3.1 vermelde en onder 3.2 nader uitgewerkte - klachtonderdeel moet daarom eveneens gegrond worden verklaard.

4.6 Overigens is de Accountantskamer - overeenkomstig het standpunt van klager - van oordeel dat de toetsers hun bevindingen ten aanzien van de hiervoor bedoelde verklaringen niet in andere toetsingsformulieren hadden hoeven op te nemen, omdat zij hun bevindingen voldoende inzichtelijk hebben gemaakt in de toetsingsformulieren voor samenstellingsopdrachten, het besprekingsverslag en de overige documenten, terwijl daaraan niet afdoet in welk toetsingsformulier deze bevindingen zijn opgenomen. De toetsers hadden die formulieren overigens gebruikt omdat betrokkene een en andermaal te kennen had gegeven alleen samenstellingsopdrachten te verrichten.

4.7 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daartoe en bij het bepalen van de soort en zwaarte ervan, houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de fouten van betrokkene. In dat kader is vastgesteld dat het voor een accountant volstrekt wezenlijke onderscheid tussen assurance- en andersoortige werkzaamheden betrokkene kennelijk niet helder voor ogen staat. Wat de ernst betreft, moet in aanmerking worden genomen dat betrokkene bij de extra hertoetsing (op instigatie van de Accountantskamer naar aanleiding van de behandeling van de vorige tegen hem ingediende klacht over - onder meer - zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing) dat stelsel nog steeds niet op orde had gebracht, terwijl daartoe nadat hij in kennis was gesteld van de uitkomsten van hertoetsing die grondslag vormde voor de vorige klacht, jarenlang de gelegenheid heeft bestaan. Dat het bij de vorige klacht om andersoortige werkzaamheden ging maakt voor deze constatering geen verschil. Passend en geboden is thans dan ook de maatregel van doorhaling van betrokkene in het accountantsregister, met de bepaling dat de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in die registers kan worden ingeschreven 1 (één) jaar zal bedragen. Bij dit oordeel is ook rekening gehouden met de omstandigheid dat betrokkene nauwelijks blijkt heeft gegeven zich ervan bewust te zijn dat hij fouten heeft gemaakt en dat de begeleiding van zijn kantoororganisatie kennelijk ook geen, dan wel onvoldoende, vruchten heeft afgeworpen.

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

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht in alle onderdelen gegrond;
- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van **doorhaling van de inschrijving** van betrokkene in de registers bedoeld in artikel 1 onder i. Wtra, met de bepaling dat de termijn, waarbinnen betrokkene niet opnieuw in die registers kan worden ingeschreven, **1 (één) jaar** bedraagt; deze doorhaling gaat in op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba, na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én een last tot tenuitvoerlegging van de voorzitter van de Accountantskamer, ingevolge artikel 9, tweede lid, juncto artikel 47 Wtra, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers bedoeld in artikel 1, onder i. Wtra.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. H. de Hek en mr. E.F. Smeele (rechterlijke leden), P.A.S. van der Putten RA en P. van de Streek AA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers (secretaris) en in het openbaar uitgesproken op 26 augustus 2013.

---

secretaris

---

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto de artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen/kan 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.