

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/440 en 441 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met de nummers 13/440 en 13/441 Wtra AK van 6 september 2013 van

1) **X AA**,
wonende te [woonplaats],
en
2) **drs. X1 RA**,
wonende te [woonplaats],
K L A G E R S,

t e g e n

1) **Y**,
accountant-administratieconsulent,
kantoorhoudende te [plaats],
en
2) **Y1**,
accountant-administratieconsulent en registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E N.
raadvrouw mr M.L. Batting.

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 26 februari 2013 ingekomen klaagschrift van 25 februari 2013, met bijlagen;
- het op 2 mei 2013 per fax en 3 mei 2013 per post ingekomen verweerschrift van 2 mei 2013, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 17 juni 2013, waar aanwezig waren - aan de zijde van klagers - X AA en drs. X1 RA in persoon

en - aan de zijde van betrokkenen - Y AA en Y1 AA RA in persoon, tot bijstand vergezeld van mw. mr. M.L. Batting, advocaat te 's-Gravenhage.

1.3 Partijen hebben op genoemde zitting hun standpunten toegelicht en doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen) en geantwoord en doen antwoorden op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkenen sub 1) en sub 2) hebben namens de Nba op 11 september 2012 een hertoetsing uitgevoerd van de accountantspraktijk van klager sub 1), A & X te [plaats]. Daarbij was klager sub 2) als extern compliance-officer van die accountantspraktijk aanwezig.

2.2 Deze hertoetsing vond plaats op grond van de inmiddels ingetrokken Verordening Periodieke Preventieve Toetsing (laatst gewijzigd Stcrt. 2011, 14789, ingetrokken Stcrt. 2012, 16150), hierna te noemen: VPPT.

2.3 Naar aanleiding van de op het dossieronderzoek gebaseerde bevindingen van betrokkenen, hebben zij aan de Nba een voorstel gedaan een negatief eindoordeel over het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen de accountantspraktijk van klager sub 1) af te geven. De Nba heeft dit voorstel overgenomen en een klacht tegen klager sub 1) ingediend bij de Accountantskamer; de mondelinge behandeling van die klacht heeft inmiddels op 28 juni 2013 plaatsgehad.

3. De klacht

3.1 De klacht houdt in - naar de Accountantskamer begrijpt en betrokkenen blijkens het verweerschrift ook hebben begrepen - dat betrokkenen bij de hertoetsing van de accountantspraktijk van klager sub 1) hebben gehandeld in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep en de fundamentele beginselen van de Verordening gedragscode (AA's en RA's) (hierna: VGC) niet in acht hebben genomen.

3.2 Aan deze klacht zijn ten grondslag gelegd de verwijten dat betrokkenen:

- a. de toetsingsformulieren onzorgvuldig en inconsistent hebben ingevuld en
- b. ten onrechte geen hoor en wederhoor hebben toegepast.

4. De gronden van de beslissing

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

4.1 Namens betrokkenen is primair een beroep gedaan op de niet-ontvankelijkheid van de klacht. Daartoe is in het verweerschrift het volgende aangevoerd.

“De ledenvergadering van de NBA heeft gekozen voor een systeem van collegiale toetsing, waarbij vakgenoten periodiek accountantsorganisaties bezoeken om hun interne stelsel van kwaliteitsbeheersing te beoordelen. Dit systeem is afhankelijk van de

bereidwilligheid van accountants hun collega's te toetsen. Toetsende accountants doen dit niet voor zichzelf of op persoonlijke titel, maar op verzoek van de beroepsorganisatie. De toetsers begeven zich niet in het maatschappelijk verkeer met het resultaat van de toetsing, maar beperken zich tot het doen van een voorstel aan de beroepsorganisatie over het af te geven eindoordeel. Het is vervolgens de beroepsorganisatie die de beslissing neemt een positief of negatief eindoordeel af te geven en eventueel de gang naar de tuchtrechter te maken. De toetsers staan daar volledig buiten en hebben daarin geen enkele rol.

Het is tegen deze achtergrond dat betrokkenen zich op het standpunt stellen dat zij voor hun toetsingswerkzaamheden niet onder de reikwijdte van de tuchtrechtspraak vallen. Het is in beginsel aan de beroepsorganisatie om te beoordelen of de toetsing op zorgvuldige wijze heeft plaatsgevonden. Alleen dan zal de beroepsorganisatie immers het voorstel van de toetsers overnemen. Indien de beroepsorganisatie overgaat tot de indiening van een klacht en de beklaagde meent dat de toetsing niet zorgvuldig heeft plaatsgevonden of het inhoudelijk niet eens is met de bevindingen dan kan hij dit bij uw Accountantskamer aan de orde stellen. Het gaat niet aan dat de beklaagde in een dergelijk geval een klacht tegen de betrokken toetsers zou kunnen indienen, nu deze 'slechts' handelen in opdracht van de beroepsorganisatie en niet zelfstandig uit hoofde van hun beroep handelen.

Bovendien is door de beroepsorganisatie voorzien in de situatie dat er een meningsverschil tussen de toetsers en de aan toetsing onderworpen accountantspraktijk voordoet. In dat geval doet het bestuur van de beroepsorganisatie op grond van artikel 9 van de (inmiddels ingetrokken) Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (Stcrt. 2011, 14789) een bindende uitspraak. Als leden van (thans) de NBA zijn klagers hieraan gebonden. Die weg hadden klagers dan ook moeten volgen, in plaats van het maken van de gang naar uw Accountantskamer.

Dat de toetsers niet zijn onderworpen aan de tuchtrechtspraak volgt ook uit de toelichting bij artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (Wab). Ondanks de wijziging ten opzichte van de oude artikelen 33 van de Wet RA en 51 van de Wet AA, inhoudende de vervanging van de zinsnede "bij zijn beroepsmatig handelen" door de zinsnede "ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep", wordt daarmee blijkens de toelichting nog steeds uitgedrukt dat de tuchtrechtspraak altijd gericht moet zijn op de uitoefening van het beroep. Het uitvoeren van toetsingen in opdracht van de NBA, die daarvoor de volle verantwoordelijkheid neemt, kan niet als zodanig worden aangemerkt. (MvT, 2011-2012, TK 33025, nr. 3.)

Daarbij zij nog opgemerkt dat hier wat de ontvankelijkheid betreft sprake is van een andere situatie dan in de procedure die heeft geleid tot de beslissing van uw Accountantskamer van 11 juni 2012 (YH0266). Daarin was aan de orde een klacht tegen een registeraccountant die eerder namens het BFT klachten tegen de betreffende klager, een gerechtsdeurwaarder, had ingediend. De klacht had betrekking op het handelen en/of nalaten van deze registeraccountant in de eerdere klachtprocedure bij de Kamer voor Gerechtsdeurwaarders en daarmee een handelen in het maatschappelijk verkeer door deze toetsende registeraccountant zelf. Daarvan is hier, zoals aangevoerd, geen sprake.

4.2 Van de zijde van klagers is ter zitting tegen dit verweer het volgende ingebracht. In artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (Wab) is geregeld dat de accountant "ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep" onderworpen is aan tuchtrecht wanneer hij handelt in strijd met het bij of krachtens de Wab bepaalde of wanneer hij handelt in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

In Memorie van Toelichting, 2011-2012, TK 33025 is opgenomen: "In de uitoefening van zijn beroep" heeft betrekking op al die zaken waar de accountant geacht wordt verstand van te hebben. Het is evident dat de werkzaamheden in het kader van kwaliteitsbeoordelingen zich daarvoor kwalificeren.

De beroepsorganisatie NBA vereist zelfs, om dergelijke toetsingswerkzaamheden te kunnen en mogen uitvoeren, de kwalificaties: "het zijn van accountant en het verrichten van actuele of recente werkzaamheden in de accountancy" .

4.3 De Accountantskamer verwerpt het niet-ontvankelijkheidsverweer van betrokkenen, reeds omdat - zoals ook door klagers terecht is opgemerkt - slechts een accountant (AA en/of RA) tot het uitvoeren van toetsingen in opdracht van de Nba kan worden toegelaten, zodat die werkzaamheden - welhaast bij uitstek - als beroepsmatig handelen of beroepsuitoefening van een accountant moeten worden aangemerkt.

4.4 Op grond van artikel 51 van de Wet op de Accountants-administratieconsulenten (oud, hierna: Wet AA) onderscheidenlijk artikel 33 van de Wet op de Registeraccountants (oud, hierna: Wet RA) was - en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab)is - de accountant-administratieconsulent respectievelijk de registeraccountant bij het beroepsmatig 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.

4.5 De Accountantskamer heeft vastgesteld dat het handelen en/of nalaten van betrokkenen waarop de klacht betrekking heeft, heeft plaatsgevonden ná 1 (althans 17) januari 2007 zodat het moet worden getoetst aan de sindsdien vigerende Verordening Gedragscode (RA's of AA's) (hierna: VGC), in het bijzonder de delen A (de gedragscode voor iedere accountant) en C (de gedragscode voor de accountants in business) daarvan. Voor zover het handelen van betrokkenen tuchtrechtelijk moet worden getoetst, heeft in het kader van het fundamentele beginsel van professioneel gedrag echter krachtens de VGC te gelden dat betrokkenen in de eerste plaats moesten voldoen aan de voor hen geldende wet en/of regelgeving met betrekking tot de door hen uit te oefenen toezichthoudende werkzaamheden (onder meer de hiervoor - onder 2.2 - genoemde VPPT). Binnen die grenzen moesten betrokkenen als accountants in business ook voldoen aan het overig bepaalde in de hiervoor genoemde delen van de VGC. Hierbij zij aangetekend dat gedragingen van toezichthoudende accountants in overeenstemming met voormelde wet- en/of regelgeving niet tot een gegronde tuchtklacht aanleiding kunnen geven. Dit is slechts anders onder bijzondere omstandigheden en daarvan is vooralsnog niet gebleken. Voorts zal de Accountantskamer het handelen en/of nalaten van betrokkenen waarop de klacht betrekking heeft slechts marginaal toetsen en wel in die zin, dat zal worden beoordeeld of dat handelen en/of nalaten van een redelijk handelend toetsers mocht worden verwacht, mede gelet op de consequenties die de uitkomst van de toetsing voor de getoetste kon hebben.

4.6 Vooropgesteld wordt dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klagers 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.

4.7 Wat betreft het hiervoor bij 3.2 onder a. weergegeven verwijt geldt het volgende.

4.7.1 Klagers hebben dit verwijt in het klaagschrift - onder meer - als volgt toegelicht.
"1. De gedetailleerde weergave van de waarnemingen van de getoetste dossiers, dit zijn de bijlagen 3, 4, 5 en 6, bevatten meerdere inconsistenties en onzorgvuldigheden. In de brief van 29 oktober 2012 (bijlage 11), zijn deze inconsistenties en onzorgvuldigheden opgenomen. Hier wordt volstaan om deze kort te herhalen en voor het overige te verwijzen naar de betreffende citaten.

- betreft vraag 228 in de bijlagen 3 en 4: het negatieve oordeel op vraag 228 is strijdig met het positieve oordeel op vraag 243 alsmede de tekstuele toelichting bij vraag 341.

- betreft vraag 279 in de bijlagen 4, 5 en 6: het negatieve oordeel op vraag 279 is strijdig met het positieve oordeel op vraag 298.

- betreft vraag 281 in de bijlage 3: het negatieve oordeel op vraag 281 is strijdig met de positieve oordelen op de vragen 243 en 298.

- betreft vraag 341 in de bijlagen 3 en 4: het negatieve oordeel is strijdig met de daarbij opgenomen tekstuele toelichting.

In de documentatie bij de brief van 14 februari 2013 van de Raad van Toezicht (bijlage 12) worden bovengenoemde inconsistenties en onzorgvuldigheden door de betrokkenen bevestigd. In deze documentatie geven de betrokkenen namelijk het volgende aan:

- mevrouw Y op de tweede pagina van haar document gedateerd op 3 december 2012: *"Door de vraag ontkennend te beantwoorden ontstaat er gelegenheid tot het geven van toelichting c.q. een samenvatting waarmee de getoetste zijn processen verder kan verbeteren"*.

- de heer Y1 op de eerste pagina van zijn brief: *"ondergetekende sluit zich aan bij de inhoudelijke reactie d.d. 3 december 2012 van collegatoetser Y"*.

Vragen bewust ontkennend (= negatief) beantwoorden vanwege het kunnen geven van een toelichting getuigt niet van zorgvuldigheid en professioneel gedrag. Bovendien hadden de betrokkenen moeten beseffen dat de negatieve kwalificaties op de betreffende vragen de uitkomst in de evaluatietabellen negatief zouden beïnvloeden. De antwoorden op de vragen worden namelijk automatisch verwerkt in de totaalscore in de evaluatietabellen en tot uiting gebracht in de totaalstelling van de score per dossier. Hierdoor wordt een onjuiste voorstelling van zaken gegeven en kan dan ook tevens de conclusie worden getrokken dat de betreffende evaluatietabellen niet correct en waarheidsgetrouw zijn. De evaluatietabellen zijn opgenomen telkens aan het eind van de toetsingsformulieren voor samenstellingsopdrachten (dit zijn de bijlagen 3, 4,5 en 6).

2. De betrokkenen beoordelen de vragen niet eenduidig in gelijke situaties. In gelijke situaties beoordeelt de heer Y1 de vraag positief en mevrouw Y negatief. Het betreft hier de vragen 228, 356.1 en 359 van de getoetste dossiers (dit zijn de bijlagen 3, 4, 5 en 6). In de documentatie bij de brief van 14 februari 2013 van de Raad van Toezicht (bijlage 12) geven de betrokkenen het volgende aan:

- mevrouw Y op de derde pagina van haar document gedateerd op 3 december 2012: *"Er is wellicht sprake van een andere wijze van registreren, maar er is geen sprake van "niet eenduidige beoordeling"*.

- de heer Y1 op de eerste pagina van zijn brief: *"ondergetekende sluit zich aan bij de inhoudelijke reactie d.d. 3 december 2012 van collegatoetser Y"*.

De betrokkenen hadden zich er van bewust moeten zijn dat een andere wijze van registreren tevens een andere wijze van beoordelen impliceert. Dit vanwege het feit dat de gegeven negatieve/positieve kwalificaties automatisch in de evaluatietabellen worden opgenomen en daardoor de totaalstelling van de score per dossier beïnvloeden. Hieruit

kan dan ook tevens de conclusie worden getrokken dat de eindscores in betreffende evaluatietabellen tussen de betrokkenen van elkaar afwijken zonder dat daarvoor een grondige reden aanwezig is. Derhalve zijn zij niet correct en waarheidsgetrouw. De evaluatietabellen zijn opgenomen telkens aan het eind van de toetsingsformulieren voor samenstellingsopdrachten (dit zijn de bijlagen 3, 4, 5 en 6).

(...)

3. Voor alle cliënten van het accountantskantoor A & X worden de volgende vastleggingen en analyses verricht:

- opdrachtbevestiging en vragenlijst opdrachtaanvaarding
- klantonderzoek, Wwft-gegevens en legitimatiebewijs
- bedrijfsbeschrijving, organisatieschema en vragenlijst bedrijfsverkenning

In deze documenten wordt nadrukkelijk aandacht besteedt aan risico's met betrekking tot bedreigingen van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag en de specifieke risico's met betrekking tot WWFT en NV COS 240.

De betrokkenen hebben dit onderkend en bevestigd. In punt 17 van het formulier hertoetsingen (bijlage 8) is namelijk opgenomen: *"Het kantoor heeft het handboek ingevoerd en de dossiers conform afgehandeld, waardoor de uitvoering van de samenstellingsopdrachten thans (met opmerkingen) voldoen aan de eisen"*. Ondanks deze constatering hebben de betrokkenen vraag 57 van de toetsingsformulieren voor samenstellingsopdrachten (bijlagen 3, 4,5 en 6) negatief beantwoord. De betrokkenen slaan hier de plank volledig mis. Dit is ernstig. Temeer, omdat de betrokkenen hadden moeten beseffen dat een negatieve kwalificatie voor deze vraag zwaar in de evaluatietabellen in negatieve zin tot uiting zou worden gebracht in de totaalstelling van de score per dossier. Ook hier is de conclusie dat de betreffende evaluatietabellen niet correct en waarheidsgetrouw zijn. (...)

4. Punt 1 van het formulier besprekingsverslag (bijlage 7) is strijdig met punt 17 van het formulier hertoetsingen (bijlage 8).

- In punt 1 van het formulier besprekingsverslag (bijlage 7) is opgenomen: *"In het handboek kantoororganisatie is (in hoofdstuk 2,2) een paragraaf over de fundamentele beginselen opgenomen . Inhoudelijk is dit in feite een letterlijk citaat van VGC artikel A-100.4, waardoor een gerichte toepassing op de praktijk van getoetste lijkt te ontbreken"*.

- In punt 17 van het formulier hertoetsingen (bijlage 8) is opgenomen: *"Het kantoor heeft het handboek ingevoerd en de dossiers conform afgehandeld , waardoor de uitvoering van de samenstellingsopdrachten thans (met opmerkingen) voldoen aan de eisen"*.

Naast het aspect van strijdigheid van de geciteerde citaten, duidt het eerste citaat onder het eerste gedachtestreepje op vooringenomenheid van de betrokkenen. Dit te meer omdat de betrokkenen het bestaan en het aanwezig zijn van de betreffende documentatie, genoemd onder de voorgaande paragraaf 3, hebben vastgesteld.

5. Het recapitulatieoverzicht is niet consequent en eenduidig ingevuld (laatste pagina van bijlage 8). Ten aanzien van de fundamentele beginselen hebben de betrokkenen ten onrechte geen onderscheid gemaakt tussen "Andere Assurance opdrachten" en "Aan

Assurance Verwante opdrachten".

Dit is niet zorgvuldig (...). Te meer, omdat nadrukkelijk op het betreffende formulier is aangegeven dat de te onderscheiden aard van werkzaamheden (dit is het onderscheid

tussen "Andere Assurance opdrachten" en "Aan Assurance Verwante opdrachten") afzonderlijk in de beoordeling dient te worden betrokken.

6. Door in het recapitulatieoverzicht geen onderscheid te maken tussen "Andere Assurance opdrachten" en "Aan Assurance Verwante opdrachten" hebben de betrokkenen niet correct gehandeld en geen juiste eindconclusie getrokken. Dit blijkt ook uit de tegenstrijdige beoordelingen van de op het recapitulatieoverzicht opgenomen rubrieken 1 a, 2 tot en met 8 ten opzichte van de rubrieken 1d (deskundigheid en zorgvuldigheid) en 1b (objectiviteit). Voor de in het recapitulatieoverzicht opgenomen rubrieken 1d en 1b hebben de betrokkenen "voldoet niet" beoordeeld. Deze beoordeling geldt voor de kolom "Aan Assurance Verwante Opdrachten". Dit is door de betrokkenen met een kruis aangegeven.

Het getuigt niet van deskundigheid en zorgvuldig gedrag van de betrokkenen als in een en dezelfde kolom (Aan Assurance Verwante Opdrachten) de rubriek 1d "deskundigheid en zorgvuldigheid" als "voldoet niet" wordt beoordeeld, terwijl alle betreffende aspecten die daarvan een onderdeel uitmaken als "voldoet" wordt beoordeeld. Dit is niet met elkaar in overeenstemming.

Daarnaast is beoordeling van rubriek 1a (fundamentele beginselen) ten opzichte van de beoordeling van de rubrieken 1d (deskundigheid en zorgvuldigheid) en 1b (objectiviteit) met elkaar in tegenspraak. De aspecten deskundigheid en zorgvuldigheid en objectiviteit zijn namelijk bestanddelen van fundamentele beginselen. Een afwijkende beoordeling tussen de rubrieken onderling is niet mogelijk en inconsistent.

7. In de weergave van de waarnemingen van de toetsers met betrekking tot de getoetste dossiers (bijlage 6) hebben de betrokkenen bij vraag 57 en 64 vastgelegd *"hiermee loopt AA het risico op schending van het fundamentele beginsel "objectiviteit"*.

De betrokkenen hebben enkel en alleen aan de hand van deze constatering de rubriek 1b in het recapitulatieoverzicht (laatste pagina van bijlage 8) "voldoet niet" beoordeeld. De betrokkenen hebben niet vastgesteld en/of aanwijzingen aangetroffen dat een schending van de objectiviteit ook daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Dit wordt door de betrokkenen bevestigd in de documentatie bij de brief van 14 februari 2013 de Raad van Toezicht (bijlage 12). Hierin geven de betrokkenen het volgende aan:

- mevrouw Y op de derde pagina, onder punt 7 van haar document gedateerd op 3 december 2012: *"Rubriek b objectiviteit is als voldoet niet beoordeeld op basis van de constatering van een mogelijke dreiging als gevolg van de verstrekte lening. De motivering om tot een onvoldoende te komen is het ontbreken van een zichtbare afweging of al dan niet sprake is van een dreiging"*.

- de heer Y1 op de eerste pagina van zijn brief: *"ondergetekende sluit zich aan bij de inhoudelijke reactie d.d. 3 december 2012 van collegatoetsers Y"*.

De kwalificatie ten aanzien van het fundamentele beginsel "objectiviteit" is dus alleen gebaseerd op "het ontbreken van een zichtbare afweging". Uit het ontbreken van een zichtbare afweging kan niet de conclusie worden getrokken dat niet objectief is gehandeld en het fundamentele beginsel "objectiviteit" is overtreden. De betrokkenen hebben hiernaar geen nader onderzoek verricht. Een dergelijke conclusie trekken, zonder dat daarnaar een nader onderzoek is gedaan, getuigt niet van professioneel en zorgvuldig handelen.

8. Zoals in bovenstaande paragraaf 7 is opgenomen geven de betrokkenen aan dat de beoordeling met betrekking tot de objectiviteit gebaseerd is op het ontbreken van een zichtbare motivatie. Dit is niet juist. In het dossier is weldegelijk een afweging gemaakt. Niet expliciet door de vermelding er van, maar impliciet bij de beoordeling van de opdrachtaanvaarding en de jaarlijkse afweging bij de opdrachtcontinueren. Dit wordt bij

alle cliënten gedaan. Met alle cliënten is er een financiële relatie (geldvordering). Deze worden niet expliciet genoemd, maar bij de opdrachtcontinuering impliciet betrokken. Voor alle cliënten van het accountantskantoor A & X worden de volgende vastleggingen en analyses verricht:

- opdrachtbevestiging en vragenlijst opdrachtaanvaarding
- klantonderzoek, Wwft-gegevens en legitimatiebewijs
- bedrijfsbeschrijving, organisatieschema en vragenlijst bedrijfsverkenning

In deze documenten wordt nadrukkelijk aandacht besteedt aan risico's met betrekking tot bedreigingen van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag en de specifieke risico's met betrekking tot WWFT en NV COS 240.

9. In het recapitulatie-overzicht (bijlage 8) is het eindoordeel "voldoet niet" vermeld voor "aan assurance verwante opdrachten". In het formulier hertoetsingen (bijlage 9) is onder punt 17 opgenomen: "*Het kantoor heeft het handboek ingevoerd en de dossiers conform afgehandeld, waardoor de uitvoering van de samenstelopdrachten thans (met opmerkingen) voldoen aan de eisen.*"

Bovenstaand is strijdig met elkaar. (...)

10. In het formulier hertoetsingen onder punt 19 (bijlage 9) hebben de betrokkenen een aantal uitspraken over de persoon van de heer X opgenomen, die zij niet hebben onderbouwd. Zij hebben daardoor niet professioneel en zorgvuldig gehandeld. (...)"

4.7.2 Betrokkenen hebben daartegen het volgende doen inbrengen.

"Met de klacht wensen klagers in feite bij uw Accountantskamer een discussie te voeren over de juistheid van de uitkomsten van de toetsing. Klagers zijn het niet eens met de bevindingen van de toetsers die tot het voorstel voor een negatief eindoordeel hebben geleid. Dat klagers het niet eens zijn met de bevindingen, maakt nog niet dat betrokkenen daarmee in strijd met de fundamentele beginselen, zoals neergelegd in de VGC, hebben gehandeld. Indien klagers het niet eens zijn met de bevindingen van de toetsers kunnen zij dit aan de orde stellen in de tuchtprocedure tegen het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van hun accountantspraktijk die aanhangig is bij uw Accountantskamer of zich daarover tot de NBA zelf wenden, overeenkomstig het bepaalde in artikel 9 van de Verordening PPT (oud).

Van enig onzorgvuldig of inconsistent handelen door betrokkenen is bovendien geen sprake. Betrokkenen hebben de toetsing volledig in overeenstemming met de daarvoor geldende vereisten uitgevoerd. Zij hebben daarbij gebruik gemaakt van de toetsingsformulieren. Deze formulieren vormen voor de toetsers een handvat om tot een voorstel te komen, niet meer en niet minder. Betrokkenen hebben deze zo zorgvuldig mogelijk ingevuld. Anders dan klagers stellen, vormt het toetsingsformulier niet een mathematisch model waaruit een voorstel rolt. Het is aan de toetsers aan de hand van hun indrukken en concrete bevindingen, met als hulpmiddel het toetsingsformulier, hun algemene conclusies over het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing te vormen. Dat hebben betrokkenen gedaan en hun algemene beeld over de accountantspraktijk neergelegd in het recapitulatieformulier, dat het detailniveau van de toetsingsformulieren overstijgt. De stellingen van klagers over de detailopmerkingen in de toetsingsformulieren doen aan de algehele conclusie van betrokkenen over het af te geven eindoordeel niet af. De belangrijkste bevinding van betrokkenen is blijkens het recapitulatieformulier dat klagers meerdere assuranceverklaringen hebben afgegeven, terwijl de daartoe uitgevoerde werkzaamheden, vastleggingen en conclusies overeenkomstig de vigerende regelgeving niet uit het dossier blijken. Daarmee ontbreekt een deugdelijke grondslag voor de afgegeven verklaringen. Klagers ontkennen deze bevinding als zodanig niet,

maar stellen dat in het recapitulatieformulier ten onrechte geen onderscheid zou zijn gemaakt tussen assurance en aan assurance verwante opdrachten. Daardoor zou geen juiste eindconclusie zijn getrokken. Niet valt in te zien waarom dat het geval zou zijn. Opmerking verdient dat betrokkenen de formulieren voor samenstelopdrachten hebben gebruikt, omdat klagers in de oriënterende vragenlijst hebben aangegeven alleen aan assurance verwante opdrachten te verrichten. Dat verklaart ook dat op het bijbehorend schematisch overzicht verschillende onderdelen die zien op aan assurance verwante opdrachten met een voldoende zijn beoordeeld. Tijdens de toetsing bleek echter dat verscheidene assurance opdrachten waren verricht, die niet aan de daaraan te stellen vereisten voldeden. Nu betrokkenen dit oordeel niet op het schematisch overzicht bij het recapitulatieformulier kwijt konden, hebben zij dit aangegeven in het formulier "klachtwaardig handelen" (zie o.a. randnr. 7). Daarmee hebben zij hun bevindingen en conclusies duidelijk gemaakt. Van enig handelen in strijd met de fundamentele beginselen door betrokkenen is hiermee geenszins sprake.

3.6 Een andere belangrijke bevinding vormt het feit dat klager sub 1) via zijn accountantspraktijk een lening van € 30.000,- heeft verstrekt aan een klant, hetgeen een bedreiging zou kunnen vormen voor zijn objectiviteit. Van enige analyse van deze bedreiging en het treffen van waarborgen is niet gebleken. Ook met deze bevinding zijn klagers het niet eens (7 en 8). Volgens klagers hebben betrokkenen deze bevinding onvoldoende onderbouwd en ten onrechte gebaseerd op het gegeven dat van een zichtbare afweging geen sprake is geweest. Anders dan klagers stellen handelen betrokkenen daarmee niet in strijd met de fundamentele beginselen. Het is niet aan betrokkenen om te onderbouwen dat daadwerkelijk een schending van de objectiviteit heeft plaatsgevonden. Integendeel, het is aan de betrokken accountant mogelijke bedreigingen voor de objectiviteit te onderkennen en zo nodig waarborgen te treffen. Het verstrekken van een lening aan een klant, hetgeen klagers op zichzelf niet ontkennen, kan een dergelijke bedreiging opleveren. De stellingen van klagers getuigen er dan ook niet van dat zij doordrongen zijn van de betekenis van het fundamentele beginsel van objectiviteit. De stellingen bevestigen eerder de juistheid van de bevinding van betrokkenen. Zie hieromtrent ook de reactie van betrokkene sub 2) in zijn brief van 22 maart jl. (bijlage 1). Van enig klachtwaardig handelen door betrokkenen is hoe dan ook geen sprake.

3.7 Klagers richten zich nog tegen de algemene conclusie van betrokkenen achter randnr. 19 van het formulier hertoetsingen. Betrokkenen hebben daarin aangegeven de indruk te hebben dat klager sub 1) onvoldoende op de hoogte is van de fundamentele beginselen en van het belang onderscheid te maken tussen aan assurance verwante opdrachten en assurance opdrachten. Klagers stellen dat betrokkenen deze conclusie niet hebben onderbouwd en daarmee niet professioneel en zorgvuldig hebben gehandeld. Betrokkenen stellen voorop dat het al dan niet aanwezig zijn van een afdoende onderbouwing geen grond vormt voor klachtwaardig handelen. Of sprake is van een afdoende onderbouwing dient aan de orde te komen in de tuchtprocedure betreffende het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van klagers. Los daarvan hebben betrokkenen hun conclusies wel degelijk afdoende onderbouwd, zoals al blijkt uit het voorgaande. Dat hebben zij ook gedaan in hun brieven van 3 december 2012 en 4 januari 2013 (bijlage 2 en 3) waarin zij reageren op de reactie van klagers op hun bevindingen. Zij hebben gemotiveerd betoogd dat zij daarin geen aanleiding hebben gezien terug te komen van hun voorstel voor een negatief eindoordeel. Daarmee is van onzorgvuldig, laat staan klachtwaardig handelen door betrokkenen geenszins sprake.

4.7.3 De Accountantskamer is - mede gelet op de aan te leggen toets als hiervoor onder 4.5 omschreven - van oordeel dat klagers, tegenover deze uitvoerige en gedocumenteerde weerspreking van de zijde van betrokkenen, ook met hetgeen zij ter zitting nog hebben aangevoerd met betrekking tot dit klachtonderdeel, niet aannemelijk hebben gemaakt dat betrokkenen de toetsingsformulieren onzorgvuldig en inconsistent hebben ingevuld en al helemaal niet dat betrokkenen de consequenties die de uitkomst van de toetsing voor de getoetste kon hebben, uit het oog hebben verloren en niet hebben gehandeld op een wijze die van een redelijk handelend toetser mocht worden verwacht. Het gegeven dat betrokkenen als toetsers hebben vermeld dat zij de uitgevoerde samenstellingsopdrachten ondanks geconstateerde tekortkomingen al met al voldoende vonden, brengt nog niet met zich dat zij niets meer mochten opmerken over de tekortkomingen die zij overigens nog hebben aangetroffen. Het hiervoor bij 3.2 onder a. weergegeven verwijt moet daarom ongegrond worden verklaard.

4.8 Wat betreft het hiervoor bij 3.2 onder b. weergegeven verwijt geldt het volgende.

4.8.1 Klagers hebben dit verwijt als volgt toegelicht.

“De betrokkenen hebben de bevindingen en hun eindoordeel zonder hoor en wederhoor gerapporteerd aan de opdrachtgever, de Raad van Toezicht. De rapportages bevatten fouten, inconsistenties en onduidelijkheden. Dit had voorkomen kunnen worden als de betrokkenen vooraf hoor en wederhoor hadden toegepast. Dat de betrokkenen vooraf geen hoor en wederhoor hebben verricht is een ernstige misslag. Dit te meer omdat de betrokkenen wisten of behoorden te weten dat hun bevindingen zeer precair en gevoelig zouden zijn. Bovendien is nadrukkelijk aan de betrokkenen kenbaar gemaakt dat een schriftelijke reactie op de bevindingen zou worden gegeven. Ook mede als gevolg van het feit dat tijdens de bespreking al bij de betrokkenen duidelijk was en/of moest zijn dat er sprake was van verschil van inzichten ten aanzien van enkele bevindingen tussen de betrokkenen en de toetser. De betrokkenen hebben hieraan geen gehoor gegeven. Zij hebben zonder hoor en wederhoor de bevindingen en het eindoordeel aan de Raad van Toezicht gezonden. Dit wordt door de betrokkenen bevestigd in de documentatie bij de brief van 14 februari 2013 de Raad van Toezicht (bijlage 12). Hierin geven de betrokkenen het volgende aan:

- mevrouw Y op de vierde pagina, onder punt 9 van haar document gedateerd op 3 december 2012: *“De heer X1 is overvallen door de opmerkingen en stelt voor dat wij de bevindingen vastleggen en dat er dan een gefundeerde reactie komt. De heer X is het hiermee eens. Wij hebben onze bevindingen vastgelegd en ons voorstel eindoordeel voorgelegd aan de Raad”*.

- de heer Y1 op de eerste pagina van zijn brief: *“ondergetekende sluit zich aan bij de inhoudelijke reactie d.d. 3 december 2012 van collegatoetser Y”*.

Door geen hoor en wederhoor toe te passen hebben de betrokkenen niet integer, professioneel en zorgvuldig gehandeld. Dit dient te worden aangemerkt als een ernstige misslag. Te meer, omdat de betrokkenen in opdracht van de Raad van Toezicht optraden en zich bewust dienden te zijn van hun verantwoordelijkheden en mogelijke gevolgen voor de toetser” (getoetste, *begrijpt de Accountantskamer*).

4.8.2 Betrokkenen hebben hiertegen het volgende doen inbrengen.

“Betrokkenen stellen voorop dat zij niet gehouden zijn hoor en wederhoor toe te passen. Daartoe is van belang dat de toetsing die zij uitvoeren niet kan worden aangemerkt als een persoonsgericht onderzoek, waarvoor wel het vereiste van hoor en wederhoor geldt. Klagers verwijzen op p. 2 van hun klacht naar de Praktijkhandreiking 1112 voor persoonsgerichte onderzoeken, maar komen daar verder niet op terug. Volledigheids-

halve verwijzen betrokkenen in dit verband naar de hiervoor al aangehaalde uitspraak van uw Accountantskamer van 11 juni 2012 waaruit volgt dat in het geval sprake is van een wettelijke toezichttaak van een persoonsgericht onderzoek geen sprake is (rov. 4.5.2). De toetsing die betrokkenen hebben verricht is daarmee te vergelijken. Het vereiste van hoor en wederhoor geldt dan niet. Bovendien heeft wel degelijk hoor en wederhoor plaatsgevonden, zowel tijdens de bespreking van de bevindingen op de dag van de toetsing zelf (zie hiervoor het besprekingsverslag), als nadien doordat klagers door de beroepsorganisatie in de gelegenheid zijn gesteld schriftelijk op de bevindingen van betrokkenen te reageren. Hoor en wederhoor zal daarnaast plaatsvinden bij uw Accountantskamer in het kader van de behandeling van de tuchtklacht gericht tegen de accountantspraktijk van klagers. Van schending van het beginsel van hoor en wederhoor is aldus hoe dan ook geen sprake, nog los van het feit dat dit niet aan betrokkenen kan worden tegengeworpen.”

4.8.3 Anders dan klagers menen, is de door hen in dit kader aangehaalde Verordening op de Kwaliteitstoetsing NOvAA (Stcrt. 2012, 16150, gewijzigd Stcrt. 2013, 730) niet op de onderhavige toetsing van toepassing, doch de VPPT.

Nu die regeling van wetgevende, en dus van hogere orde is dan de voorts door klagers bedoelde Praktijkhandreiking, gaat het erom of bij de toetsingswerkzaamheden de VPPT in acht is genomen. In de artikelen 10 en 11 van die verordening is geregeld op welk moment en op welke wijze de getoetste accountant op bevindingen kan reageren, waarbij de Accountantskamer aantekent dat voor zover dienaangaande op de betrokken toetsers een rol rust, die niet kan worden losgezien van hetgeen overigens in de regeling is bepaald ten aanzien van de andere bij het toetsingsproces betrokken rolspelers. In dit geval staat vast dat betrokkenen direct na afloop van de toetsing met klagers hun waarnemingen hebben besproken en zij op deze wijze conform artikel 10, eerste lid VPPT aan de op hen rustende hoorverplichting hebben voldaan. Vervolgens hebben zij conform het in artikel 10, tweede lid bepaalde hun waarnemingen vastgelegd in een toetsingsverslag, welk verslag door de Raad van Toezicht als gemandateerde van het bestuur van de NOvAA aan klager sub 1) voor schriftelijk commentaar is voorgelegd, voordat tot een eindoordeel over het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen de accountantspraktijk is besloten.

De Accountantskamer is van oordeel dat op deze wijze klagers in voldoende mate in het totale proces van de toetsing tot hoor en wederhoor in staat zijn gesteld. Gelet op een en ander mist dan ook doel het verwijt dat betrokkenen, wat betreft hun aandeel in het totale proces van toetsing, een verplichting tot hoor en wederhoor hebben geschonden.

Het hiervoor bij 3.2 onder b. weergegeven verwijt moet daarom eveneens ongegrond worden verklaard.

4.9 Nu ook overigens niet is gebleken of aannemelijk geworden dat betrokkenen bij het uitvoeren van hun (her)toetsingswerkzaamheden namens de Nba, dan wel ten aanzien van door hen daarover uitgebrachte rapportage, hebben gehandeld in strijd met enige voor hen geldende gedrags- en/of beroepsregel, moet de klacht op grond van het voorgaande in alle onderdelen ongegrond worden verklaard.

5. Beslissing

De Accountantskamer verklaart de klacht in alle onderdelen ongegrond.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. E.W. Akkerman en mr. E.A. Maan (rechterlijke leden) P.A.S. van der Putten RA en J. Maan AA (accountantsleden) in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 6 september 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 klagers en/of betrokkenen dan wel de voorzitter van de Nba 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 Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.