

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/2336 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 12/2336 Wtra AK van 30 september 2013 van

de voorzitter van de **NEDERLANDSE BEROEPSVERENIGING van ACCOUNTANTS (Nba)**, rechtsopvolgster van de **NEDERLANDSE ORDE van ACCOUNTANTS-ADMINISTRATIECONSULENTEN (NOvAA)**,

kantoorhoudende te Amsterdam,

K L A G E R,

raadvrouw: 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,

raadsman: mr. V. Bakker.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van:

- het op 5 november 2012 ingekomen klaagschrift van 2 november 2012 met bijlagen.

- het op 3 januari 2013 ingekomen verweerschrift van 2 januari 2013 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 1 februari 2013 waar zijn verschenen namens klager diens raadvrouw mr. R.L. Herregodts, advocaat te 's-Gravenhage, vergezeld van de heer H. Geerlofs AA, adviseur van zowel de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's als van (voorheen) de NOvAA, en betrokkene die werd bijgestaan door mr. V. Bakker, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klager en betrokkene hebben bij gelegenheid van genoemde zitting hun standpunten doen toelichten 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 was ingeschreven in het accountantsregister van de NOvAA en is met toepassing van artikel 72 van de Wet op het accountantsberoep thans ingeschreven in het accountantsregister van de Nba en werkzaam als openbaar accountant-administratieconsulent voor de accountantspraktijk Y AA.

2.2 Op 24 november 2009 is de accountantspraktijk van betrokkene in het kader van de ten tijde van de toetsing geldende Verordening op de periodieke preventieve toetsing (hierna: VPPT) voor het eerst getoetst. Bij brief van 3 december 2009 heeft de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's (hierna: de Raad) het toetsingsverslag van deze toetsing aan betrokkene gezonden. In die brief heeft de Raad betrokkene medegedeeld dat hij, indien hij het niet eens was met de inhoud van het toetsingsverslag tot uiterlijk 3 weken na 3 december 2009 een schriftelijke reactie bij de Raad kon indienen.

2.3 Bij brief van 20 januari 2010 heeft betrokkene verzocht om uitstel te verlenen tot begin maart 2010 voor het indienen van een schriftelijke reactie op het toetsingsverslag. Dit verzoek is niet in behandeling genomen omdat een tijdige reactie op de brief van de Raad van 3 december 2009 was uitgebleven.

2.4 Bij brief van 28 januari 2010 heeft de Raad het eindoordeel van de toetsing van 24 november 2009 aan betrokkene gezonden. Het eindoordeel luidde dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk niet voldeed aan de eisen die daaraan werden gesteld. De Raad heeft in de brief opgemerkt dat de Raad, gezien de aard van de tekortkomingen, overwoog om een klacht in te dienen bij de Accountantskamer.

2.5 Bij brief van 2 maart 2010 heeft betrokkene zijn reactie op het toetsingsverslag alsnog aan de Raad gezonden. Hij heeft erkend een controleopdracht te hebben uitgevoerd als ware het een samenstellingsopdracht en aangegeven niet aan zijn verplichtingen inzake de permanente educatie te hebben voldaan. In die reactie heeft hij naar voren gebracht dat de geconstateerde tekortkomingen zouden worden hersteld waardoor alsnog zou worden voldaan aan de geldende regelgeving.

2.6 Bij brief van 28 april 2010 heeft de Raad betrokkene in de gelegenheid gesteld binnen zes weken alsnog een verbeterplan in te dienen waarin hij diende aan te geven hoe -binnen een termijn van maximaal zes maanden- de accountantspraktijk op het vereiste niveau zou worden gebracht. De gebruikelijke hertoetsingstermijn werd verkort tot één jaar. Op 9 juni 2010 heeft de Raad betrokkene op zijn verzoek uitstel verleend voor het indienen van een verbeterplan tot 1 juli 2010 en daarbij vermeld dat het uitstel geen opschortende werking heeft ten aanzien van de termijn tot hertoetsing. Betrokkene heeft het verbeterplan bij brief van 30 juni 2010 aan de Raad gezonden. Bij brief van

29 juli 2010 heeft de Raad betrokkene laten weten dit plan onvoldoende te vinden en een termijn van twee weken gesteld om een herzien verbeterplan in te dienen. Na verkregen uitstel heeft betrokkene bij brief van 27 augustus 2010 een herzien verbeterplan aan de Raad gezonden.

Bij brief van 4 november 2010 heeft de Raad betrokkene laten weten dat ook dit plan onvoldoende is bevonden en hem verzocht een herzien verbeterplan in te dienen. Vanwege het uitblijven van een reactie van betrokkene is hij bij brief van 13 januari 2011 opnieuw verzocht het verbeterplan op aangegeven punten aan te passen. Bij brief van 28 januari 2011 heeft de Raad bij wijze van uitzondering een laatste uitstel verleend tot 10 februari 2011.

2.7 Bij brief van 11 februari 2011 heeft betrokkene aangegeven niet te weten wat van hem werd verlangd en op 11 maart 2011 heeft hij, nadat de Raad had herhaald op welke punten het door betrokkene ingediende verbeterplan aanvulling behoefde een aanvulling aan de Raad gezonden. Bij brief van 25 mei 2011 heeft de Raad betrokkene laten weten dat zijn herziene en aangevulde verbeterplan onder voorwaarde was goedgekeurd.

2.8 De hertoetsing van de accountantspraktijk heeft op 1 december 2011 plaats gevonden. Bij brief van 7 december 2011 is het toetsingsverslag aan betrokkene gezonden. Daarop heeft betrokkene, na een verzoek om uitstel daartoe, op 2 februari 2012 gereageerd.

2.9 Bij brief van 4 april 2012 heeft de Raad het eindoordeel van de hertoetsing aan betrokkene gezonden, inhoudende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De Raad heeft betrokkene tevens medegedeeld dat zijn bevindingen in de vorm van een klacht aan de tuchtrechter zouden worden voorgelegd. Door de Raad gevraagde afschriften van de onafhankelijkheidsverklaringen van zijn personeel en de geheimhoudingsverklaring van de externe systeembeheerder heeft betrokkene bij brief van 21 mei 2012 aan de Raad gezonden.

3. De klacht

3.1 De klacht omvat drie onderdelen, te weten dat:

a. betrokkene in strijd met artikel 3, eerste lid, van de Nadere voorschriften permanente educatie (AA's) (hierna: NVPE) niet heeft voldaan aan de verplichting in een periode van drie kalenderjaren, van 2007 tot 2009, minimaal 120 PE-punten te behalen en minimaal 20 PE-punten per kalenderjaar, althans dat hij in strijd met artikel 7 NVPE daarvan geen registratie heeft gevoerd. Betrokkene heeft zich volgens klager aldus niet gehouden aan het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC);

b. betrokkene heeft gehandeld in strijd met het beginsel van objectiviteit omdat hij zich onvoldoende bewust is geweest van de bedreiging die uitgaat van zijn betrokkenheid bij de administratie en het beheer van gelden van cliënten via een besloten vennootschap die evenals zijn accountantspraktijk onder zijn holding hangt en voor wie in de accountantspraktijk ook werkzaamheden worden verricht;

c. de accountantspraktijk van betrokkene na de hertoetsing niet beschikt over een intern stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor gestelde normen, zoals bedoeld in artikel 3, eerste lid van de VPPT. Betrokkene heeft hiermee volgens klager

gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 en hoofdstuk A-150 van de VGC.

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 op de Accountants-administratieconsulenten (oud; hierna: Wet AA) en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant-administratieconsulent bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet AA respectievelijk Wab 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 1 december 2011 vastgesteld bij de toetsing 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 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klager is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.4 Met betrekking tot hetgeen betrokkene in klachtonderdeel a. wordt verweten, 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 onder meer bepaald dat de accountant-administratieconsulent zijn deskundigheid en vaardigheid houdt op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. Op grond van artikel A-130.7 van de VGC kon het bestuur van de NOvAA nadere voorschriften geven over het bepaalde in de artikelen A-130.1 tot en met A-130.6 van de VGC ten aanzien van (onder meer) permanente educatie. Daaraan is gevolg gegeven met de vaststelling van de NVPE. Daarin staan de vereisten aangaande de permanente educatie die de accountant-administratieconsulent dient te volgen om zijn vakkennis op peil te houden en de registratie daarvan. In artikel 3, eerste lid, van de (destijds geldende) NVPE is bepaald dat de accountant minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren en 20 punten per kalenderjaar dient te behalen. In artikel 7 is bepaald dat de registratie op de door het bestuur aangegeven wijze dient plaats te vinden zodat over de mate en de aard waarin betrokkene jaarlijks activiteiten heeft verricht op het gebied van permanente educatie op eenvoudige en verifieerbare wijze informatie kan worden verkregen.

4.4.2 Betrokkene heeft niet betwist dat hij in de periode 2007-2009 niet voldaan heeft aan de verplichting om minimaal 120 PE-punten te behalen. In zijn verweerschrift heeft

hij naar voren gebracht dat hij in deze periode, waarvoor hij zich heeft gebaseerd op de aantekeningen die hij daarvan heeft gemaakt in zijn agenda, 93,5 punten behaald. Volgens klager kunnen daarvan 36 punten als PE-activiteiten worden aangemerkt. Op grondslag van de bespreking van de educatieactiviteiten ter zitting wil de Accountantskamer aannemen dat betrokkene in de periode 2007-2009 in totaal 42 PE-punten heeft behaald. Voor 2007 tellen mee: 2 punten Akkermans en Partners, 3 punten Van Lanschot, 5 punten Kluwer en 1 punt Extendum. Voor 2008 tellen mee: 17 punten Akkermans en Partners en voor 2009 tellen mee: 8 punten Akkermans en Partners, 5 punten Full-Finance Consultants en 1 punt ING bank. Daarmee heeft betrokkene evenwel niet voldaan aan de verplichting om 120 PE-punten in deze periode en minimaal 20 PE-punten per kalenderjaar te behalen en treft hem een tuchtrechtelijk verwijt.

De Accountantskamer merkt nog op dat zij zich onder bijzondere omstandigheden kan voorstellen dat het volgen van een cursus op het gebied van bedrijfssoftware en automatisering kan meetellen als PE-waardige activiteit, maar zij kan niet zonder nadere toelichting, die ontbreekt, beoordelen of de door betrokkene bij zijn verweerschrift ter zake opgegeven cursussen voor de NVPE kwalificeren.

4.4.3 Betrokkene heeft evenmin betwist dat de registratie niet op de door het bestuur voorgeschreven wijze heeft plaats gevonden. Betrokkene treft derhalve eveneens een tuchtrechtelijk verwijt inzake de wijze van registreren van zijn PE-punten.

4.4.4 Gelet op het voorgaande heeft betrokkene in strijd gehandeld met het bepaalde in de NVPE. Betrokkene heeft daarmee tevens in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als neergelegd in de artikelen A-130.1 en volgende van de VGC. Daardoor staat vast dat betrokkene nalatig is geweest, zulks in strijd met het bepaalde krachtens de Wet AA. Dit klachtonderdeel moet daarom gegrond worden verklaard.

Daaraan doet niet af dat betrokkene zoals hij ter zitting heeft betoogd in de periodes 2007-2009 en 2010-2012 in totaal 289,5 punten heeft behaald omdat, wat daar overigens van zij, het compenseren van tekortkomingen in een periode met punten behaald in een andere periode op grond van de NVPE niet mogelijk is.

4.5 Met betrekking tot klachtonderdeel b. heeft klager naar voren gebracht dat binnen de onderneming A Vastgoedbeheer B.V., die beheerst wordt door de holding waarvan betrokkene enig aandeelhouder en bestuurder is, gelden worden beheerd en geadmistreerd voor cliënten die betrokkene ook in zijn accountantspraktijk bedient. Dat levert volgens klager bedreigingen op voor de objectiviteit van betrokkene waarvan niet gebleken is dat hij deze heeft onderkend. Ook is volgens klager niet helder welke maatregelen betrokkene getroffen heeft om die bedreigingen tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen omdat vastlegging van maatregelen ontbreekt.

4.5.1 Ingevolge de artikelen A-100.2 en A-100.4 VGC neemt een accountant-administratie-consulent de fundamentele beginselen van integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag in acht, signaleert hij bedreigingen voor een goede naleving daarvan en treft hij zonodig waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Ingevolge het beginsel van objectiviteit laat een accountant-administratieconsulent niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde. Artikel B1-280.1 VGC bepaalt dat de openbaar accountant bij het verlenen van een professionele dienst dient te beoordelen

of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van het aanhouden van een belang in of een relatie met een cliënt. Indien sprake is van een bedreiging, dan dient de accountant op grond van artikel B1-280.3 VGC waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

4.5.2 Betrokkene heeft, naar aanleiding van het feit dat de toetsers bij de eerste reguliere toetsing van het accountantskantoor er op hadden gewezen dat de schijn van materiële verwevenheid van A Vastgoedbeheer B.V. met de accountantspraktijk voorkomen diende te worden, bij brief van 11 maart 2011 aan de Raad de werkzaamheden van A Vastgoedbeheer B.V. toegelicht. Daarbij is voorts het bestuur van beide vennootschappen en het onderlinge (organisatorische en vennootschapsrechtelijke) verband met de holding van betrokkene uiteengezet. In de brief van 12 februari 2012 aan de Raad heeft betrokkene toegelicht welke werkzaamheden door de accountantspraktijk voor A Vastgoedbeheer B.V. worden verricht en door wie, en in het verweerschrift heeft betrokkene dienaangaande naar voren gebracht dat voor zover er al werkzaamheden worden verricht voor cliënten van A Vastgoedbeheer B.V., deze werkzaamheden beperkt zijn en blijven tot het verzorgen van de (beperkte) aangifte IB door de fiscaal medewerker van het kantoor en niet door betrokkene zelf. Door het aanbrengen van een strikt functionele en persoonlijke scheiding in de betrokkenheid blijkt volgens betrokkene zijn bewustzijn voor een mogelijke bedreiging van de objectiviteit en de met het oog op vermindering hiervan getroffen maatregelen.

4.5.3 Bovenstaande leidt de Accountantskamer tot het oordeel dat niet is gebleken of aannemelijk gemaakt dat de door betrokkene getroffen waarborgen van functiescheiding en de door betrokkene genoemde beperkte werkzaamheden onvoldoende waren. Dit klachtonderdeel is dan ook in zoverre ongegrond.

4.5.4 Wel moet met klager geconstateerd worden dat betrokkene in strijd met artikelen A-100.2 juncto B1-200.1 e.v. VGC het naleven van de voorgeschreven procedure van het conceptueel raamwerk in zoverre niet heeft vastgelegd dat niet uit zijn kantooradministratie is gebleken dat hij deze bedreiging voor zijn objectiviteit, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie ter zake heeft vastgelegd. In zoverre is dit klachtonderdeel wel gegrond.

4.6 Met betrekking tot het klachtonderdeel c., te weten dat de 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.

4.6.1 In artikel 3, eerste lid VPPT is bepaald dat de accountant er zorg voor draagt dat de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is afgestemd op de aard, omvang en het belang van de opdrachten, niet zijnde opdrachten tot het uitvoeren van wettelijke controles, en waarmee wordt voldaan aan het bepaalde bij en krachtens de Wet AA. Gelet op deze bepaling kan van betrokkene naar het oordeel van de Accountantskamer worden verlangd dat deze zorgt voor een voldoende stelsel van kwaliteitsbeheersing.

4.6.2 De tekortkomingen in het interne stelsel zijn volgens klager gelegen in 'acceptatie en continuering' van (de relaties met) cliënten en opdrachten, in 'uitvoering en documentatie van werkzaamheden' en in de 'rapportering'. In de klacht aangaande de uit-

voering en documentatie van werkzaamheden ligt naar het oordeel van de Accountantskamer begrepen dat betrokkene tijdens de toetsing niet alle, volgens hem beschikbare dossierinformatie heeft overgelegd.

4.6.3 Hoofdstuk B1-210 VGC stelt regels aangaande “aanvaarden en continueren van een opdracht”. Ingevolge artikel B1-210.3 VGC beoordeelt de openbaar accountant 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 op grond van onder meer artikel B1-210.6 VGC periodiek opnieuw te beoordelen of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd. Ingevolge artikel B1-210.7 en B1-210.8 VGC aanvaardt een openbaar accountant uitsluitend een opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikbaar is. Alvorens een accountant een specifieke opdracht aanvaardt beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging en treft hij zonodig waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

In de nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK-aav) zijn voorschriften opgenomen, welke zich richten op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten waaronder voorschriften ten aanzien van het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een cliënt en van de opdracht en ten aanzien van de uitvoering van de opdracht. Daarnaast zijn, voor zover hier van toepassing, onder meer in de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NVCOS) 4410 nadere regels neergelegd voor de wijze waarop het accountantskantoor zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten inricht, zodat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt en omtrent de vereiste overeenstemming over en de vastlegging van de opdrachtvoorwaarden. Daarin, in het bijzonder in het gestelde onder 10 tot en met 16A van deze standaard, is onder meer bepaald op welke wijze de accountant de uitvoering en documentatie van de werkzaamheden moet verrichten. In dit geval is vooral van belang het onder 10 van NVCOS 4410 gestelde, te weten dat de accountant dient vast te leggen de aangelegenheden die van belang zijn om aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht. In artikel 18 is bepaald wat in een samenstellingsverklaring dient te zijn opgenomen. Voorts is van belang Leidraad 11 “Kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor”, waarin een kader wordt geschetst voor de maatregelen die in het kader van de kwaliteitsbeheersing binnen een accountantspraktijk kunnen worden genomen.

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

4.6.4 De toetsers hebben bij de hertoetsing van 1 december 2012 op de eerste plaats geconstateerd dat sprake is van tekortkomingen in de acceptatie en continuering. Zo hebben de toetsers in twee samensteldossiers de vraag of tussen opdrachtgever en

betrokkene, bijvoorbeeld aan de hand van een schriftelijke opdrachtbevestiging, duidelijk was wat de aan de opdracht verbonden voorwaarden en verantwoordelijkheden waren, ontkennend beantwoord. In twee andere samensteldossiers hebben ze deze vraag ook ontkennend beantwoord en toegelicht en opgemerkt dat geen opdrachtbevestiging was aangetroffen maar dat de werkzaamheden, gezien de omvang van de onderneming, tussen de cliënt en betrokkene wel duidelijk zouden zijn. Ook de vraag of in geval van een bestaande opdracht er een afweging heeft plaatsgevonden of de opdracht kon worden gecontinueerd is in deze vier dossiers door hen ontkennend beantwoord.

4.6.5 Betrokkene heeft ter afwering van dit verwijt allereerst naar voren gebracht dat bij de eerste toetsing van 24 november 2009 geen enkele opmerking is gemaakt over de continuering van opdrachten zodat dit evenmin heeft behoeven te leiden tot een verbeterplan dienaangaande en daarover derhalve eerst bij de tweede toetsing opmerkingen zijn gemaakt. Hij heeft bepleit dat hij er om die reden op mocht vertrouwen dat de wijze van opdrachtaanvaarding en opdrachtcontinuering als adequaat en juist werd gekwalificeerd.

4.6.5.1 Uitgangspunt is dat de accountant krachtens artikel 3 VPPT ervoor dient zorg te dragen dat het accountantskantoor (voor de non-assurancepraktijk) op elk moment beschikt over een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersing. Een min of meer gelijke regel geldt volgens de artikelen 10 en 11 NVAK-aav juncto de artikelen B1-291.2 en B1-291.3 VGC. Overigens zijn de bij een (her-)toetsing geconstateerde feitelijke tekortkomingen (die tezamen volgens klager een overtreding van art 3 VPPT met zich brengen) veelal eveneens overtredingen van diverse andere voorschriften, waardoor gelet op artikel 51 Wet AA eveneens sprake is van het niet naleven van evenzovele tuchtrechtelijke normen. Daaruit volgt naar het oordeel van de Accountantskamer dat op elk moment tuchtrechtelijk geklaagd kan worden over het niet beschikken over een adequaat stelsel, tenzij bijvoorbeeld opgewekt vertrouwen daaraan in de weg staat.

4.6.5.2 Van opgewekt vertrouwen dat aan het moment van klagen in de weg staat is op zich geen sprake als bij de eerste toetsing op een onderdeel geen en bij de hertoetsing op datzelfde onderdeel wel tekortkomingen in het kwaliteitsstelsel zijn geconstateerd. Overigens staat in de beslissing van de Raad van 25 mei 2011 dat aan het goedgekeurde verbeterplan geen rechten ontleend kunnen worden waardoor van opgewekt vertrouwen om reden als door betrokkene is bepleit ook daarom geen sprake is.

4.6.5.3 Indien na een eerste toetsing en het opvragen van een verbeterplan een termijn is verleend om het stelsel van kwaliteitsbeheersing aan te passen aan de normen van artikel 3 VPPT, dan zal daaraan als regel wel een vertrouwen ontleend kunnen worden dat de hertoetsing niet plaatsvindt voor de afloop van deze termijn en dat niet eerder een tuchtrechtelijke klacht zal worden ingediend over het niet beschikken over een adequaat stelsel noch over andere gebleken gebreken dan op basis van een na deze termijn uitgevoerde hertoetsing. Deze benadering is in lijn met het bepaalde in artikel 12 lid 3 VPPT. Niet gebleken is dat van schending van een dergelijk vertrouwen in casu sprake is.

4.6.5.4 Los van voormelde verplichtingen voor de accountant geeft de VPPT (het bestuur van) de beroepsorganisatie een instrument om als publiekrechtelijke bedrijfsorganisatie de kwaliteit van de accountantskantoren te borgen via het systeem van toetsing, verbe-

terplan en hertoetsing. De bij de hantering van dit instrument genomen besluiten kunnen door een accountant via bezwaar en beroep bestuursrechtelijk ter toetsing worden voorgelegd.

4.6.6 Betrokkene heeft voorts naar voren gebracht dat de cliënten al sinds jaar en dag een vaste relatie zijn van het kantoor, dat betrokkene voortdurend zicht heeft op het reilen en zeilen binnen een onderneming omdat het kantoor niet alleen de jaarrekeningen produceert maar ook zorg draagt voor de verwerking van de administratie van de cliënten en dat hij volledig inzicht heeft in de bedrijfsontwikkeling van een onderneming. De beoordeling of een opdracht kan worden gecontinueerd, vindt volgens hem dan ook feitelijk constant plaats.

4.6.6.1 Op grond van artikel B1-210.6 VGC, gelezen in samenhang met artikel B1-210.1 en B1-210.8 VGC, beoordeelt de openbaar accountant periodiek opnieuw of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd en aldus of de opdracht kan worden voortgezet of dat voortzetting daarvan leidt tot een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag. Op grond van artikel 13, eerste lid NVAK-aav zorgt het accountantskantoor ervoor dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt. De door de toetsers in elk dossier geconstateerde tekortkoming wijst er steeds niet op dat betrokkene mogelijke bedreigingen als gevolg van het continueren van de relatie met zijn cliënten en in samenhang daarmee als gevolg van het continueren van de opdrachten heeft onderkend voor zijn integriteit of professioneel gedrag danwel maatregelen heeft genomen een geconstateerde bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

4.6.6.2 Voor de acceptatie en continuering van een opdracht geldt dat de inhoud van de opdracht tussen partijen duidelijk dient te zijn en dat daarover tussen partijen overeenstemming bestaat. Een opdrachtbevestiging kan daartoe een geschikt hulpmiddel zijn. Een andere wijze van vastlegging is echter ook denkbaar. De voorwaarden waaronder de opdrachten worden uitgevoerd, zijn echter op geen enkele wijze vastgelegd, zo is door de toetsers in een aantal dossiers geconstateerd. Betrokkene heeft dit niet betwist doch bepleit dat de wijze waarop hij zijn praktijk voert meebrengt dat de beoordeling of een opdracht voor een cliënt kan worden gecontinueerd feitelijk constant plaats vindt.

4.6.6.3 Naar het oordeel van de Accountantskamer is dat echter onvoldoende en wordt van een accountant op grondslag van de regelgeving verlangd dat uitdrukkelijk uit het dossier blijkt dat hij een beoordeling van een en ander heeft uitgevoerd, wat de opdrachtvoorwaarden waren en dat deze voor partijen helder zijn. Nu betrokkene daaromtrent niets heeft vastgelegd en niet gebleken is dat hij aan de voorschriften daaromtrent heeft voldaan is dit klachtonderdeel gegrond.

4.6.6.4 Gelet hierop heeft betrokkene gehandeld in strijd met de artikelen B1-210.1 tot en met B1-210.8 VGC, en de artikelen 11, eerste lid en 13, eerste lid NVAK-aav en artikel 7 NVCOS 4410.

4.6.7 Bij de hertoetsing hebben de toetsers eveneens tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden. Zo hebben de toetsers in vier dossiers geconstateerd dat de dossiers niet altijd overzichtelijk zijn. Meer specifiek

hebben ze geconstateerd dat geen structuur in een dossier is te ontdekken of dat dossiers onsamenhangend overkomen. Voorts hebben zij geconstateerd dat informatie in de dossiers ontbrak en dat een bevestiging bij de jaarrekening niet is aangetroffen. In drie dossiers ontbraken vastleggingen met betrekking tot uit de balans blijkende rechten of verplichtingen en wordt door de toetsers geconcludeerd dat de aangelegenheden die van belang zijn om aan te tonen dat de opdracht is verricht conform NVCOS 4410 en de voorwaarden van de opdracht, niet zijn vastgelegd.

4.6.7.1 In zijn verweerschrift stelt betrokkene dat de dossiers een volstrekt logische en overzichtelijke opbouw hebben. In een stamdossier (witte map) worden gegevens, gebundeld per jaar, meestal 5 jaar bewaard waarna ze worden gescand en opgeslagen in een digitaal dossier. Voor het voeren van administraties en het samenstellen van jaarrekeningen wordt met werk- of kladdossiers gewerkt. Daarbij heeft betrokkene, samengevat weergegeven, opgesomd en uiteengezet welke gegevens in zijn algemeenheid in elk dossier worden bewaard, op welke wijze de structuur uit de opgenomen informatie blijkt en van welke specificaties er sprake is. Aangaande gebeurtenissen die niet zijn opgenomen, heeft betrokkene naar voren gebracht dat die er dan niet zijn geweest. Betrokkene heeft met verwijzing naar de door klager genoemde randnummers in de toetsingsformulieren aangaande de vier bewuste dossiers gesteld dat de opmerkingen van de toetsers in die dossiers onterecht zijn en uiteengezet in welk van de dossiers, het stam-, het werk/klad- respectievelijk het digitale maar ook een fiscaal dossier (dat is opgenomen in de ordner van het kladdossier) gegevens waren opgenomen. Betrokkene vindt zijn dossieropbouw en documentatie van werkzaamheden een werkbaar systeem dat sinds een zeer groot aantal jaren binnen kantoor wordt gebruikt. Het is, zo stelt hij, logisch en inzichtelijk voor alle medewerkers, ook in geval van eventuele waarneming. Volgens hem vloeien de opmerkingen van de toetsers ter zake voort uit het feit dat zij niet de moeite hebben genomen om zich te verdiepen in het stamdossier en het digitale dossier dat naast het werkdossier wordt gebruikt. Ter onderbouwing van zijn verweer heeft betrokkene gewezen op een aantal bijlagen waaruit een en ander zou blijken.

4.6.7.2 Wat betreft de geconstateerde tekortkomingen in de uitvoering en documentatie van de werkzaamheden geldt dat een dossier van cruciaal belang is om inzichtelijk te maken welke werkzaamheden reeds zijn verricht en of deze zijn verricht in overeenstemming met de voor de uitvoering van een opdracht, dan wel de afgifte van een rapport of samenstellingsverklaring geldende vereisten. Daarnaast is van groot maatschappelijk belang dat een accountant zijn werkzaamheden zorgvuldig uitvoert. De vastgestelde materiële tekortkomingen zijn daarmee naar het oordeel van de Accountantskamer niet te rijmen. Door de tekortkomingen, die deels samenhangen met of voortvloeien uit gebreken in vastleggingen, kan, zoals klager terecht heeft betoogd, niet worden vastgesteld of de opdrachten op de juiste wijze zijn uitgevoerd en of de afgegeven samenstellingsverklaringen op de juiste gronden zijn afgegeven.

4.6.7.3 Naar het oordeel van de Accountantskamer rechtvaardigen de aan de toetsing ten grondslag liggende stukken en de reactie daarop van betrokkene tijdens de toetsingsprocedure, bezien in het licht van het verweer van betrokkene in onderhavige procedure, het oordeel dat sprake was van tekortkomingen in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden. Voor zover betrokkene er in onderhavige klachtprocedure op wijst dat uit andere dan de werkdossiers, die de toetsers hebben beoordeeld, kon blijken dat het kwaliteitsstelsel wel op orde was, wat daar overigens ook van zij,

had het op zijn weg gelegen die ten tijde van de toetsing te overleggen en dat ter beoordeling aan de toetsers voor te leggen. Nu hij dat niet heeft gedaan, kan hem worden verweten dat niet gebleken is dat ten tijde van de toetsing het kwaliteitsstelsel voldeed aan de daarvoor geldende normen en dat hij heeft verzuimd tijdig de van belang zijnde informatie beschikbaar te stellen aan de Raad. Dit geldt temeer nu betrokkene heeft nagelaten alsnog ontbrekende stukken aan te reiken op het moment dat de toetsers aangaven omissies in de dossiers te constateren, en hij dat evenmin heeft gedaan na ontvangst van het toetsingsverslag waarin deze omissies tevens zijn vastgelegd. Het moet er derhalve voor worden gehouden dat ten tijde van de toetsing het kwaliteitsstelsel op dit onderdeel niet op orde was. Een ander oordeel zou met zich brengen dat het een accountant nog tot in een tuchtrechtelijke procedure vrij staat om voor (het resultaat van) de toetsing van belang zijnde (informatie uit) dossiers te overleggen. Dat is in strijd met de systematiek van de toetsing en met name artikel 3, tweede lid van de VPPT.

4.6.7.4 Gelet hierop heeft betrokkene gehandeld in strijd met artikel 10 van de NV COS 4410. Betrokkene heeft niet alle aangelegenheden vastgelegd die van belang zijn om aan te kunnen tonen dat de opdrachten zijn verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht.

4.6.8 De toetsers hebben eveneens tekortkomingen geconstateerd in de rapportering door betrokkene. In twee (samenstel-)dossiers is in de jaarstukken verwezen naar titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Het ging echter om een eenmanszaak respectievelijk vennootschap onder firma en zodat die titel in beginsel niet van toepassing is op die rechtsvormen van een onderneming. Voorts is onduidelijk of die verwijzingen bewust zijn opgenomen.

4.6.8.1 Betrokkene heeft dienaangaande naar voren gebracht dat de op zijn kantoor gebruikte rapportgenerator VisionPlanner tot eind 2011 geen onderscheid maakte tussen een samenstelverklaring voor een B.V. enerzijds en voor een eenmanszaak en V.O.F. anderzijds. Naar aanleiding van de opmerkingen van de toetsers is thans een nieuwe versie van VisionPlanner in gebruik genomen.

4.6.8.2 In het licht van het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid dienen ook de bepalingen in NVCOS 4410 ten aanzien van het samenstellen van financiële overzichten en het daarbij uitbrengen van een samenstellingsverklaring te worden beschouwd. Een samenstellingsverklaring wordt door de accountant uitgebracht indien hij toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, zo blijkt uit het onder artikel 6 van de NVCOS 4410 gestelde. Aan een samenstellingsverklaring wordt grote waarde gehecht in het maatschappelijk verkeer. Aan deze verklaring is daarom een aantal formele vereisten verbonden. Deze vereisten zijn opgenomen in het gestelde onder artikel 18 van de NVCOS 4410.

4.6.8.3 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. Uit het verweer van betrokkene blijkt naar het oordeel van de Accountantskamer niet dat de toetsers en klager ten onrechte hebben geconcludeerd dat betrokkene, met de verwijzing naar het BW zonder toelichting, onvoldoende deskundigheid en zorgvuldigheid heeft betracht bij het rapporteren.

4.6.8.4 Gelet op bovenstaande heeft betrokkene in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid.

4.6.9 Gezien de aard en de omvang van de hiervoor vastgestelde tekortkomingen, waarvoor betrokkene gezien artikel B1-291.2 VGC verantwoordelijk is, moet worden geoordeeld dat de 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, de NVAK-aav en NVCOS.

4.7 Van omstandigheden die meebrengen dat betrokkene van het niet naleven van de hiervoor vermelde verordeningen en nadere voorschriften geen of maar een gering verwijt kan worden gemaakt, is niet gebleken. Betrokkene moet in het bijzonder worden aangerekend dat hij in vergaande mate het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet op orde had en wel zodanig dat de situatie waarin de praktijk zich bevindt, zeer zorgelijk is. Betrokkene dient daarnaast te worden aangerekend dat hij bij hertoetsing zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing wederom niet op orde had.

4.8 Het niet naleven van de verordeningen en nadere voorschriften die (onder meer) de kwaliteit van de beroepsuitoefening door de accountants-administratieconsulenten beogen te bewaken levert naar het oordeel van de Accountantskamer, gelet op het maatschappelijk belang dat met de naleving gemoeid is, een overtreding op van de voor iedere accountant geldende fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag.

4.9 Nu eveneens bij de behandeling van de klacht ter zitting niet is gebleken dat het kantoor inmiddels wel beschikte over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan alle daarvoor geldende normen en betrokkene kennelijk, althans dat leidt de Accountantskamer af uit het telkenmale door hem uitstel vragen voor het indienen van bezwaar, voor het reageren op verzoeken van de Raad of voor het indienen van een verbeterplan of van het herstel van een verbeterplan, het belang en de noodzaak daarvan niet inziet en vindt dat het systeem, werkzaam binnen zijn kantoor, voldoet en daarmee niet de indruk wekt het van belang te vinden om het door de beroepsorganisatie en wetgever gegeven regelgevende kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing als uitgangspunt te hanteren, en voorts, gezien het tekort aan PE-punten, getwijfeld moet worden aan de deskundigheid van betrokkene, acht de Accountantskamer de in artikel 2, eerste lid, sub e. Wtra bedoelde maatregel van doorhaling passend en geboden. Een tijdelijke doorhaling als bedoeld in sub d. van genoemd artikel volstaat naar het oordeel van de Accountantskamer niet, nu in dat geval de inschrijving van betrokkene in het register van rechtswege zou herleven, ook als het kantoor dan nog steeds niet beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende normen en niet vaststaat dat betrokkene zijn deskundigheid op peil heeft gebracht. De Accountantskamer zal in dat kader bepalen dat betrokkene zich niet binnen een periode van zes maanden na de datum van ingang van de doorhaling opnieuw in het register kan doen inschrijven.

4.10 De Accountantskamer acht het voorts opportuun om voor het sedert 1 mei 2009 niet behalen van voldoende PE-punten een geldboete, waarvoor toen met de inwerking-treding van de Wet tuchtrechtspraak accountants de mogelijkheid is ontstaan, op te

leggen. Daarbij merkt de Accountantskamer op dat van betrokkene, nu het verwijt onder meer is gericht tegen het voorschrift om minimaal 120 PE-punten over de periode 2007-2009 te behalen, verwacht had mogen worden dat hij na 1 mei 2009 in ieder geval er voor had zorg gedragen dat hij 40 PE punten voor geheel 2009 zou hebben behaald. Nu hij in 2009 14 PE-punten heeft behaald, zal de Accountantskamer de op te leggen geldboete relateren aan een tekort van 26 PE-punten.

Bij de beslissing tot het opleggen van de geldboete en het bepalen van de hoogte ervan heeft de Accountantskamer mede rekening gehouden met de omstandigheid dat collega-accountants, die zich wel aan hun PE-verplichtingen hebben gehouden, deswege studiekosten -het besteden van arbeidsuren daaronder begrepen - hebben moeten maken en dat zulks ten onrechte (deels) niet bij betrokkene het geval is. Het verschil in positie van betrokkene ten opzichte van zijn bedoelde collega-accountants schat de Accountantskamer, als het gaat om de economische waardering van dat verschil, op € 50,00 per PE-punt.

Betrokkene wordt erop gewezen dat bij niet tijdige betaling van de opgelegde geldboete de Accountantskamer op grond van artikel 5, vierde lid Wtra (opnieuw) kan beslissen dat betrokkene de maatregel van doorhaling voor een langere duur dan nagemeld moet worden opgelegd.

4.11 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor omschreven en voor het overige ongegrond;
- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van
 - **doorhaling** van de inschrijving van de accountant in het register als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder e. Wtra voor de duur van **zes maanden**. Deze doorhaling gaat in op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;
 - en
 - een **geldboete van € 1.300,00 (éénuizendendriehonderd euro)**, welke boete binnen een maand na het door de voorzitter van de Accountantskamer uitvaardigen van een last tot tenuitvoerlegging dient te worden betaald door overmaking van voormeld bedrag op rekeningnummer 56.99.92.400 ten name van het Ministerie van Financiën te 's-Gravenhage onder vermelding van het zaaksnummer **12/2336** Wtra AK;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba, na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging ervan door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in de registers voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mrs. W.M. de Vries en R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en drs. E.J.F.A. de Haas RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 30 september 2013.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klager en betrokkenetegen 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.