

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/2220 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 13/2220 Wtra AK van 15 september 2014 van de

NEDERLANDSE BEROEPSORGANISATIE van ACCOUNTANTS (NBA),
gevestigd te Amsterdam,
K L A A G S T E R,
raadvrouw/gemachtigde: mr. M.L. Batting,

t e g e n

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

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van:

- het op 27 september 2013 ingekomen klaagschrift van 25 september 2013, met bijlagen, en
- het op 18 november 2013 ingekomen verweerschrift van 14 november 2013, met bijlagen.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 20 december 2013, waar aanwezig waren - aan de zijde van klaagster - haar gemachtigde mr. M.L. Batting, advocaat te 's-Gravenhage, vergezeld van G.J.A.H van der Wielen AA, adviseur van de Raad voor Toezicht, voorheen van de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening

AA's (hierna: de Raad), en - aan de zijde van betrokkene - Y AA in persoon, tot bijstand vergezeld van mr. M.W. Renes, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klaagster 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.

1.4 Bij (tussen)beslissing van 14 februari 2014 heeft de Accountantskamer onder meer:

- de behandeling van de onderhavige zaak aangehouden voor onbepaalde tijd, teneinde de praktijk van betrokkene een nieuwe hertoetsing te doen ondergaan;
- klaagster opgedragen de bevindingen van die hertoetsing onverwijld schriftelijk aan de Accountantskamer te (doen) rapporteren, met afschrift daarvan aan betrokkene, die daarop in de gelegenheid werd gesteld binnen vier weken zijn reactie naar de Accountantskamer te zenden;
- bepaald dat de zaak, tenzij naar aanleiding van de nadere wisseling van stukken anders zou moeten worden beslist, zonder nadere behandeling ter zitting zal worden afgedaan;
- voor het overige iedere beslissing aangehouden.

1.5 Vervolgens heeft de Accountantskamer kennisgenomen van:

- de op 29 juli 2014 ingekomen brief van 25 juli 2014 van de raadvrouw/gemachtigde van klaagster, met als bijlagen de stukken inzake de hertoetsing van de praktijk van betrokkene, die op 8 juli 2014 heeft plaatsgevonden;
- de op 13 augustus 2014 ingekomen brief van betrokkene, inhoudende diens reactie op evenvermelde brief met bijlagen van de raadvrouw/gemachtigde van klaagster.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting heeft de Accountantskamer vastgesteld hetgeen dienaangaande staat vermeld in de (tussen)beslissing van 14 februari 2014 in deze zaak. Thans stelt de Accountantskamer op grond van de inhoud van de nagekomen - hiervoor onder 1.5 vermelde - gedingstukken nog het volgende vast.

2.1 Op 8 juli 2014 heeft de aanvullende hertoetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden. De toetsers zijn op grond van de bevindingen tijdens die aanvullende hertoetsing tot de conclusie gekomen dat de getoetste dossiers in overeenstemming zijn met de daarvoor geldende vereisten.

2.2 Klaagster heeft gepersisteerd bij haar oorspronkelijke - hierna nogmaals weer te geven - klacht tegen betrokkene.

3. De klacht

3.1 De klacht, zo begrijpt de Accountantskamer, is gebaseerd op het gegeven dat bij de hertoetsing op 20 december 2011 is geconstateerd dat betrokkene de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels heeft overtreden:

- omdat hij niet aan zijn PE-verplichtingen heeft voldaan en

- omdat de accountantspraktijk van betrokkene, waarin aan assurance verwante opdrachten worden uitgevoerd, niet beschikte over een intern stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de eisen die daaraan worden gesteld.

3.2 Het door betrokkene niet voldoen aan zijn PE-verplichtingen bestond hierin dat hij over de periode 2007-2009 en over de periode 2010-2012 niet heeft voldaan aan de verplichting minimaal 20 PE-punten per jaar te behalen en dat hij evenmin de verplichte 120 PE-punten in totaal over die beide driejaarstermijnen heeft behaald.

3.3 De tekortkomingen in het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing deden zich voor in de vorm van tekortkomingen op het gebied van de acceptatie en continuering van opdrachten, in de uitvoering en documentatie van werkzaamheden in de samenstellingsopdrachten en in de rapportering en de afronding van een dossier.

4. Beoordeling

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 de uitoefening van zijn beroep 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, moet, nu dit plaats had in de periode van 17 januari 2007 tot 1 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode vigerende Verordening Gedragscode (AA's) (hierna: VGC) en daarvan in dit geval 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 klaagster 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 Aangaande het eerste klachtonderdeel, te weten dat betrokkene niet aan zijn PE-verplichtingen heeft voldaan, wordt het volgende overwogen.

4.4.1 Op grond van het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als neergelegd in artikel A-100.4 onder c. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de VGC dient de accountant zijn deskundigheid en vaardigheid te houden op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De accountant dient bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften te handelen.

4.4.2 Op grond van artikel A-130.7 van de VGC kan het bestuur van de NBA nadere voorschriften geven over het bepaalde in de artikelen A-130.1 tot en met A-130.6 VGC ten aanzien van permanente educatie. Daaraan is gevolg gegeven met de vaststelling van de Nadere voorschriften permanente educatie (AA's) (hierna: NVPE). Daarin zijn vereisten gesteld aan de permanente educatie die de accountant dient te volgen om zijn vakkennis op peil te houden. In artikel 3, eerste lid, van de NVPE is bepaald dat de accountant minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren dient te behalen, waarbij geldt dat minimaal 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald. Volgens artikel 3, vijfde lid, van de NVPE kan het bestuur van de NBA aan een accountant op diens verzoek in geval van bijzondere omstandigheden een al dan niet gedeeltelijke vrijstelling van de verplichtingen van artikel 3 verlenen. Artikel 7, eerste lid van de NVPE verplicht de accountant tot het voeren van een registratie van de door hem behaalde PE-punten ter voldoening aan de verplichting van artikel 3 NVPE. Deze registratie dient te voldoen aan de in het tweede lid van artikel 7 van de NVPE gestelde eisen. Artikel 7, derde lid van de NVPE schrijft voor dat de registratie aan de Raad wordt overgelegd indien deze daarom verzoekt.

4.4.3 Tijdens de eerste, reguliere toetsing hebben de toetsers geconstateerd dat betrokkene in 2004 en 2005 geen PE-punten heeft behaald, en in 2006 5 PE-punten. Betrokkene heeft per brief van 2 december 2008 te kennen gegeven dat er wel aan het vereiste opleidingsniveau werd voldaan, maar dat hij inderdaad te weinig PE-punten had behaald en dat hij zijn PE-registratie zou verbeteren.

4.4.4 In het verbeterplan van 10 maart 2009 (bijlage 18) heeft betrokkene laten weten de PE-registratie per direct te zullen verbeteren. Bij de hertoetsing van 20 december 2011 is evenwel gebleken dat de PE-punten nog niet op orde waren.

4.4.5 In 2007 en 2008 heeft betrokkene geen PE-punten behaald. Er is een aantal bewijzen overgelegd van cursusdeelname in 2009, leidend tot 21 PE-punten. Ook is er een bewijs van deelname aan afdelingsvergadering NOvAA à 2 PE-punten. Over 2009 zijn dus 23 PE-punten behaald waarvan een bewijsstuk aanwezig is. Dat betekent een tekort van 97 PE-punten in de periode 2007 tot en met 2009.

4.4.6 Wat betreft 2010 zijn bewijzen van cursusdeelname ad 27 PE-punten overgelegd en daarnaast bewijzen van deelname aan 2 afdelingsvergaderingen NOvAA ad 4 PE-punten. Over 2010 zijn dus 31 PE-punten behaald waarvan een bewijsstuk aanwezig is. Over 2011 zijn overgelegd bewijzen aan cursusdeelname ad 25 PE-punten. Daarnaast een print inzake een 'deskundigheidscertificaat' lijfrentebanksparen voor ondernemers voor 4 PE-punten en een e-mail met betrekking tot de deelname aan een cursus 'communicatie' voor 8 PE-punten. Over 2011 zijn dus 37 PE-punten behaald waarvan een bewijsstuk aanwezig is. Over 2012 zijn overgelegd: een bewijs van deelname aan een Nba-cursus à 5 PE-punten, een uitdraai van Extendum van in totaal 14 PE-punten en een opgaaf van deelname aan 2 RB-cursussen van in totaal 10 PE-punten. Daarnaast zijn er bewijzen van deelname aan twee afdelingsvergaderingen NOvAA ad 4 PE-punten. Over 2012 zijn dus 33 PE-punten behaald waarvan een bewijsstuk aanwezig is. Van hetgeen betrokkene meer of anders aan PE-punten heeft opgevoerd, is onvoldoende gebleken om aan te nemen dat die onderliggende activiteiten kwalificeren als permanente educatie als bedoeld in artikel 4 NVPE. Een en ander betekent een tekort van 19 PE-punten over de periode van 2010 tot en met 2012.

4.4.7 Betrokkene heeft daarmee over de periode 2007-2009 en over de periode 2010-2012 niet voldaan aan de verplichting een totaal van 120 PE-punten over elk van die driejaarlijkse perioden te behalen. Dat is in strijd met artikel 3 NVPE en aldus met het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en betekent dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld, zodat het eerste klachtonderdeel gegrond moet worden verklaard.

4.5 Aangaande het tweede klachtonderdeel, te weten dat de accountantspraktijk van betrokkene, waarin aan assurance verwante opdrachten worden uitgevoerd, niet beschikt over een intern stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de eisen die daaraan worden gesteld, wordt het volgende overwogen.

4.6 In artikel 3, eerste lid van de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (VPPT) is bepaald dat de accountant ervoor zorgt dat de accountantspraktijk waar 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, althans de Wab. Gelet op deze bepaling kan van betrokkene worden verlangd dat deze steeds zorgt voor een voldoende stelsel van kwaliteitsbeheersing.

4.7.1 Klaagster heeft allereerst aangevoerd dat de toetsers bij de hertoetsing van 20 december 2011 hebben geconstateerd dat sprake was van tekortkomingen in de wijze van acceptatie en continuering van opdrachten.

4.7.2 Bij de periodieke preventieve toetsing van 28 oktober 2008 bleek dat er geen schriftelijke opdrachtbevestigingen in de dossiers zaten. De voorwaarden voor de opdracht lagen ook niet anderszins vast, noch waren de afwegingen bij de continuering van opdrachten vastgelegd. In het verbeterplan van betrokkene van 10 maart 2009 werd toegezegd dat integrale nieuwe opdrachtbevestigingen zouden worden gebruikt voor de samenstellingsopdrachten die in mei 2009 stonden gepland. Tijdens de hertoetsing van 20 december 2011 is evenwel gebleken dat aan deze verplichting niet in alle dossiers is voldaan. In een bepaald dossier, waarin werkzaamheden waren verricht in april 2011 en de jaarrekening was gedateerd op 20 april 2011, was de opdrachtbevestiging gedateerd op 14 december 2011 en dus ruimschoots na het starten en afronden van de werkzaamheden.

4.7.3 De accountant dient zich ervan te overtuigen dat er tussen de opdrachtgever en hem overeenstemming bestaat over de voorwaarden van de opdracht, zo wordt bepaald onder 7 van NVCOS 4410. Dat zal in de meeste gevallen vastgelegd worden aan de hand van een opdrachtbevestiging, zoals genoemd onder 8 van NVCOS 4410. Van belang is dat die duidelijkheid reeds bestaat vóórdat de werkzaamheden worden aangevangen en afgerond.

4.7.4 Dat bij de hertoetsing nog een dossier aanwezig was waaruit niet bleek dat bij de aanvaarding en continuering van opdrachten duidelijk was wat de voorwaarden waren waaronder de opdracht wordt uitgevoerd - een opdrachtbevestiging die is gedateerd nadat werkzaamheden zijn verricht heeft in dat verband geen waarde - is in strijd met het bepaalde onder 7 van NVCOS 4410 en aldus met het fundamentele beginsel

'deskundigheid en zorgvuldigheid', zodat het op dit punt aan het tweede klachtonderdeel ten grondslag gelegde aannemelijk is geworden.

4.8.1 Klaagster heeft voorts gesteld dat bij de hertoetsing eveneens tekortkomingen zijn geconstateerd in uitvoering en documentatie van de werkzaamheden.

4.8.2 Bij de eerste, reguliere toetsing van 28 oktober 2008 hebben de toetsers tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering en documentatie van de werkzaamheden door betrokkene. Uit de dossiers bleek niet dat de samenstellingsdossiers onder de verantwoordelijkheid van de AA werden uitgevoerd. Voorts was door het ontbreken van een werkprogramma en onduidelijke documentatie in het algemeen niet altijd duidelijk welke werkzaamheden waren verricht. Daarnaast waren relevante posten in de jaarrekening niet onderbouwd, ontbraken bevindingen, aantekeningen en vragenlijsten in de dossiers, evenals gespreksnotities en bevestigingen.

4.8.3 In zijn brief van 2 december 2008 heeft betrokkene toegezegd dat hij met een werkprogramma zou gaan werken, dat de besprekingsverslagen met de klant in het dossier vastgelegd zouden worden, dat een afwerkingsmemo in de dossiers zou worden opgenomen waaruit de verantwoordelijkheid van betrokkene als accountant zou blijken, dat de relevante posten onderbouwd in de dossiers zouden komen en dat de aantekeningen, besprekingsverslagen en vragenlijsten in de dossiers zouden worden vastgelegd.

4.8.4 Bij de hertoetsing hebben de toetsers evenwel wederom een groot aantal tekortkomingen geconstateerd. Die tekortkomingen zijn met name in twee samensteldossiers, hierna A en B te noemen, gevonden. Wat betreft het derde samensteldossier, hierna C te noemen, hebben de toetsers geconstateerd dat de opdracht weliswaar goed is uitgevoerd, maar dat de betrokkenheid van de accountant niet uit het dossier blijkt.

4.8.4.1 In dossier A hebben de toetsers geconstateerd dat de werkzaamheden in april 2011 zijn uitgevoerd, terwijl ze pas in december 2011 zijn opgeslagen in het werkdossier. Daardoor is niet duidelijk of de samengestelde informatie door de accountant is doorgenomen en al evenmin of daarbij een afweging is gemaakt inzake het toereikend zijn van deze informatie. Doordat de werkzaamheden pas later zijn vastgelegd, kon ook geen goed beeld van de uitvoering van de werkzaamheden worden gevormd. Bovendien was in de betreffende kolommen in het werkprogramma, waar gewoonlijk de assistent en de accountant ieder apart aftekenen, hetzelfde handschrift te zien. Daardoor is niet duidelijk wat door de assistent is beoordeeld en wat door de accountant. Diezelfde tekortkoming is door de toetsers geconstateerd in dossier B. Of de werkzaamheden door de accountant of door de assistent zijn verricht, was niet te beoordelen. Dat zorgt ervoor dat niet duidelijk is of de accountant een afweging heeft gemaakt inzake het toereikend van opzet zijn van de informatie om een samenstellingsverklaring te kunnen afgeven. Ook kon niet worden geconcludeerd dat de accountant de werkzaamheden op zodanige wijze heeft vastgelegd dat op aanvaardbare wijze een goed beeld van de uitvoering kan worden gevormd. Daarnaast geldt wat betreft beide dossiers A en B dat uit het dossier niet kon worden opgemaakt of de uit de werkzaamheden voortvloeiende zaken zijn gecommuniceerd met cliënt. Het formulier dat daartoe strekt, was opgeslagen zonder dat de inhoud op het betreffende dossier was toegespitst. Voorts ontbrak een groot aantal zaken in de dossiers. In dossier A werden geen kolommenbalans met winstsaldo en ook geen kruisverwijzingen aangetroffen, waren de posten uit de balans en de resultatenrekening onvoldoende gedocumenteerd en werd geen beschrijving van

bedrijfsactiviteiten aangetroffen. Ten tijde van het opstellen van de jaarrekening zijn vele bestanden niet in de digitale dossiers vastgelegd. Evenmin waren aanwezig de waarderinggrondslagen, de vergelijkende cijfers van het vorig jaar, de verplichtingen voor toekomstige investeringen, een aansluitend overzicht tussen jaarrekening en afschrijvingsstaat en de niet uit de balans blijkende rechten en verplichtingen. In dossier B waren ook geen kruisverwijzingen toegepast. Daarnaast werd geen toelichting aangetroffen op de waarderinggrondslagen en ontbraken vergelijkende cijfers van het vorige jaar. Er zijn geen aantekeningen aangetroffen en evenmin waren bevindingen of conclusies in het dossier opgenomen. De samenstelling van de voorraad, een leningsovereenkomst, de aflossingsverplichtingen, de niet uit de balans blijkende verplichtingen en de omzet en kostprijs ontbraken evenzeer in het dossier. De toetsers hebben in dossier A niet kunnen vaststellen hoe de waarde van de materiële vaste activa was opgebouwd. In dossier B was geen onderbouwing van de voorraad door de klant aanwezig, terwijl de cijfers daartoe wel aanleiding gaven. Aantekeningen over gebeurtenissen van ná de balansdatum zijn in beide dossiers A en B niet aangetroffen. Ook de afwerking van de werkzaamheden is in deze beide dossiers onvoldoende gedocumenteerd. Er is geen bevestiging bij de jaarrekeningen aangetroffen. Evenmin was er een verslag van een bespreking van de concept-jaarrekening. Wat betreft dossier B geldt dat, omdat het werkprogramma pas in december 2011 was opgeslagen terwijl de werkzaamheden waren uitgevoerd in april 2011, ook niet kon worden geconcludeerd dat een review van het dossier heeft plaatsgevonden. Uit dossier B bleek uit de parafering dat de AA alle werkzaamheden op 15 november 2011 heeft uitgevoerd, terwijl een concept-jaarrekening van 27 oktober 2011 was opgeslagen. Daardoor is ook in dit dossier onduidelijk wat de AA zelf heeft gedaan.

4.8.4.2 Betrokkene heeft in een brief van 20 februari 2013 gesteld dat het werk van de toetsers tekort zou zijn geschoten. Hij heeft bestreden dat werkzaamheden in dossier A zouden zijn uitgevoerd door assistenten in plaats van door de accountant zelf en hij heeft ter onderbouwing daarvan een urenspecificatie van de werkzaamheden overgelegd. Voorts heeft hij gesteld dat de materiële vaste activa wel door hem zouden zijn beoordeeld. Wat betreft dossier B heeft betrokkene gesteld dat het dossier later in 2011 is omgezet van hardcopy naar digitaal en dat daardoor later is geparafeerd; het hard copy dossier zou wel gewoon in april 2011 zijn afgetekend en de toetser had dat volgens betrokkene aan hem kunnen vragen. Dit doet echter niet af aan de inhoudelijke tekortkomingen die in de beide dossiers zijn geconstateerd. Uitgangspunt is immers dat de werkzaamheden in de dossiers moeten zijn vastgelegd en overdraagbaar zijn aan een accountant die geen ervaring heeft met de opdracht. Daarmee verhoudt zich niet dat cruciale zaken niet uit het dossier blijken en moeten worden nagevraagd. Daarbij komt dat de systemen waarmee in de praktijk van betrokkene werd gewerkt, kennelijk zodanig ingewikkeld waren, dat het de inzichtelijkheid van de dossiers niet ten goede kwam en juist de geconstateerde tekortkomingen veroorzaakte, hetgeen voor rekening van betrokkene dient te komen.

4.8.4.3 Een dossier is van cruciaal belang om inzichtelijk te maken welke werkzaamheden zijn verricht en of deze zijn verricht in overeenstemming met de voor de afgifte van een samenstellingsverklaring of controleverklaring geldende vereisten. In dat verband is van belang dat de accountant de uitvoering van zijn werkzaamheden vastlegt, alsmede de gegevens waarop de uitvoering van de werkzaamheden is gebaseerd. De dossiers dienen inzichtelijk te maken dat de werkzaamheden conform de geldende normen zijn uitgevoerd. Als leidraad voor de informatie die in ieder geval in de dossiers dient te

worden opgenomen, geldt dat - op grond van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid en de uitwerking daarvan in Leidraad 11 - de dossiers in ieder geval overdraagbaar dienen te zijn aan een opvolgende accountant. Bovendien dient de accountant betrokken te zijn bij alle dossiers. Alleen op die wijze kan de accountant zorg dragen voor een intern stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de praktijk van betrokkene was daarvan geen sprake. Gelet op het voorgaande voldeden de dossiers niet aan de daarvoor geldende eisen, zulks in strijd met het bepaalde onder 10 van NVCOS 4410. Bovendien kon in strijd met het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' niet worden vastgesteld dat de werkzaamheden zorgvuldig zijn uitgevoerd. Het accountantskantoor van betrokkene was in strijd met de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's) (hierna: NVAK-aav) niet zodanig ingericht dat sprake is van uitvoering van de opdrachten conform de daarvoor geldende normen, zodat ook dit aan het tweede klachtonderdeel ten grondslag gelegde aannemelijk is geworden.

4.9.1 Klaagster heeft ten slotte gesteld dat bij de hertoetsing eveneens tekortkomingen zijn geconstateerd in de rapportering door betrokkene.

4.9.2 Bij de eerste, reguliere toetsing is door de toetsers geconstateerd dat bij de conceptjaarrekening de vermelding "geen accountantscontrole toegepast" niet was opgenomen en dat geen begeleidende brief werd meegezonden.

4.9.3 Bij de hertoetsing is gebleken dat nog steeds onvoldoende zorgvuldig werd omgegaan met het uitbrengen van concepten. In dossier A was bij het uitbrengen van de concept-jaarrekening op de balans en winst- en verliesrekening ten onrechte niet vermeld dat (nog) geen samenstellingsverklaring was afgegeven. In dossier B is bij het uitbrengen van de *concept*-jaarrekening op de pagina's van de balans en de winst- en verliesrekening zelfs vermeld dat wel een samenstellingsverklaring is afgegeven. In dossier A was verder geen verklaring opgenomen waarom een wettelijk verplichte controle ontbreekt.

4.9.4 Rapportering betreft de kern van het werk van de accountant, namelijk het uitbrengen van verklaringen waaraan door derden in het maatschappelijk verkeer waarde kan worden gehecht. Daarom is het van belang dat de verklaringen voldoen aan de geldende vereisten. Betrokkene heeft, zoals uit het voorgaande blijkt, hierbij de vereiste zorgvuldigheid niet in acht genomen, zulks in strijd met het bepaalde onder 15 van het Stramien voor Assurance-opdrachten, met het bepaalde onder 6 van NVCOS 4410, met artikel 11 van de NVAK-aav en aldus met het fundamentele beginsel "deskundigheid en zorgvuldigheid", zodat ook wat dit betreft het aan het tweede klachtonderdeel ten grondslag gelegde aannemelijk is geworden.

4.10 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 van betrokkene 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 de NVCOS.

4.11 Omstandigheden die meebrengen dat betrokkene van het niet naleven van de hiervoor vermelde verordeningen en nadere voorschriften geen tuchtrechtelijk verwijt

kan worden gemaakt, zijn niet aannemelijk geworden. Betrokkene moet in het bijzonder worden aangerekend dat hij ook nog ten tijde van de hertoetsing van 20 december 2011 het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet op orde had. 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 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'professioneel gedrag', een en ander als bedoeld in artikel A-100.4 sub c. en e. van de VGC. Het tweede klachtonderdeel moet daarom gegrond worden verklaard.

4.12.1 Als de Accountantskamer (een onderdeel van) een klacht geheel of gedeeltelijk gegrond verklaart, kan zij een maatregel opleggen. Bij de keuze van de op te leggen maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim en de omstandigheden waaronder het is begaan. Meegewogen wordt ook of de betrokken accountant al eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld.

4.12.2 Een van de essentiële vereisten voor een goede beroepsuitoefening is het voortdurend op peil houden van de deskundigheid. Betrokkene heeft aan dit vereiste niet voldaan, want hij heeft over de driejaarscycli 2007 t/m 2009 en 2010 t/m 2012 telkens niet het minimum aantal van 120 PE-punten behaald. Dit duidt op onvoldoende besef bij betrokkene van het belang van de fundamentele beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'professioneel gedrag' voor een adequate beroepsuitoefening van elke accountant en voor het publieke vertrouwen in een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.12.3 Zoals hiervoor reeds is overwogen, moet betrokkene voorts in het bijzonder worden aangerekend dat hij ook nog ten tijde van de hertoetsing het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet op orde had. Een en ander zou de maatregel van doorhaling in het accountantsregister hebben kunnen rechtvaardigen. Inmiddels is echter uit de resultaten van de - naar aanleiding van de ter zitting van 20 december 2013 genomen tussenbeslissing van de Accountantskamer - gehouden aanvullende hertoetsing op 8 juli 2014 van de praktijk van betrokkene gebleken dat zijn kantoor inmiddels beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daarvoor geldende normen, zodat kan worden uitgegaan van een vooruitgang in de kwaliteit van de praktijk van betrokkene. De Accountantskamer heeft voorts meegewogen dat aan betrokkene niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

4.12.4 Een en ander overziende acht de Accountantskamer in deze klachtzaak het passend en geboden af te zien van een maatregel van definitieve doorhaling in het accountantsregister en te volstaan met de maatregelen van tijdelijke doorhaling en geldboete. Bij de beslissing tot het opleggen van die geldboete en het bepalen van de hoogte ervan heeft de Accountantskamer 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 niet bij betrokkene het geval is geweest. 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. Voor de omvang van de boete zal[1] alleen acht worden geslagen op het tekort aan PE-punten over de periode van 2010 tot en met 2012. Bij niet tijdige betaling van de opgelegde geldboete kan de Accountantskamer op grond

van artikel 5, vierde lid Wtra beslissen dat betrokkene een maatregel van (tijdelijke) doorhaling wordt opgelegd.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht in beide onderdelen gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt ter zake aan betrokkene op:
 - de maatregel van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers als bedoeld** in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra **voor de duur van 2 (twee) weken**; deze maatregel gaat in op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt daarna na ommekomst van genoemde twee weken;
en
 - een **geldboete van € 950,00 (negenhonderdvijftig 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 IBAN: NL70 RBOS 0569 9924 00 ten name van het Ministerie van Financiën te 's-Gravenhage onder vermelding van zaaknummer **13/2220 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 van de voorzitter van de Accountantskamer, ingevolge artikel 9, tweede lid juncto artikel 47 Wtra, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in de registers ex artikel 1, sub i. Wtra, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. W.M. de Vries en mr. M.B. Werkhoven (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en J. Maan AA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 15 september 2014.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klaagster 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 Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.

[1] Zie de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven van 25 april 2013 (AWB11/725) (ECLI:NL:CBB:2013:CA0787)