

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 18/1403 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 18/1403 Wtra AK van 30 september 2019 van**

de **KONINKLIJKE NEDERLANDSE BEROEPSORGANISATIE VAN ACCOUNTANTS (Nba)**,

gevestigd te Amsterdam,

**K L A A G S T E R,**

raadslieden: mrs. G.M.C. Neuteboom-Klink en D.G. Tersmette,

t e g e n

**Y,**

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats1],

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

gemachtigde: [A].

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

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

- het op 9 augustus 2018 ingekomen klaagschrift van 8 augustus 2018 met bijlagen;
- het op 10 september 2018 ingekomen verweerschrift van 7 september 2018 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 17 december 2018 waar zijn verschenen: namens klaagsters [B] AA, bijgestaan door mr. G.M.C. Neuteboom-Klink en mr. D.G. Tersmette advocaten te Den Haag, en betrokkene, bijgestaan door [A].

1.3 Klaagster en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten toegelicht (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) alsmede 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 De accountantspraktijk van betrokkene is op 25 augustus 2014 onderworpen aan een toetsing op grond van de (destijds geldende) Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen[1] (hierna: VoKwb). Deze toetsing heeft geresulteerd in het eindoordeel van 22 oktober 2014.

Dit eindoordeel hield in dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkene (hierna: accountantspraktijk) verbetering behoeft en in opzet en werking op belangrijke onderdelen niet voldeed. Betrokkene heeft naar aanleiding daarvan bij brief van 16 december 2014 een verbeterplan ingediend. Dat verbeterplan is bij beslissing van 4 februari 2015 op grondslag van artikel 15, vijfde lid van de VoKwb, door de Raad voor Toezicht (hierna: de Raad) goedgekeurd.

2.2 Op 3 november 2015 heeft op grond van artikel 16, eerste en tweede lid van de (met ingang 29 september 2015 gewijzigde[2]) VoKwb een hertoetsing plaatsgevonden. Bij brief van 10 februari 2016 heeft de Raad het eindoordeel van de hertoetsing aan betrokkene toegezonden, inhoudende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkene in opzet en werking niet voldeed aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep (Wab). De Raad heeft betrokkene in die brief tevens meegedeeld klaagster te kunnen adviseren zijn bevindingen in de vorm van een klacht aan de tuchtrechter voor te leggen. De Raad heeft echter beslist dat in dit specifieke geval het uitvoeren van een reguliere toetsing in 2018 meer in de rede lag. De Raad heeft er daarbij op gewezen dat wanneer de uitkomst van de reguliere toetsing in 2018 wederom zou leiden tot een eindoordeel "voldoet niet", de Raad het bestuur in beginsel wel zou adviseren een klacht ter kennis van de tuchtrechter te brengen.

2.3 Betrokkene heeft op 1 februari 2017 bericht ontvangen dat zijn accountantspraktijk (versneld) is geselecteerd voor een toetsing in 2017 op grondslag van de VoKwb. Daarover is betrokkene nader geïnformeerd bij brief van 12 april 2017. Op 12 september 2017 heeft de toetsing plaats gevonden en wel op basis van één samenstellingsopdracht en twee vrijwillige controleopdrachten.

2.4 Het conceptverslag van de toetsing is per e-mail van 15 september 2017 aan betrokkene toegezonden. Betrokkene heeft hierop gereageerd per e-mail van 29 september 2017. Bij brief van 20 oktober 2017 is het definitieve toetsingsverslag aan betrokkene gezonden.

2.5 Bij brief van 22 november 2017 heeft de Raad het eindoordeel van de toetsing aan betrokkene toegezonden, inhoudende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkene in opzet en werking niet voldeed aan het

bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep (Wab). De Raad heeft betrokkene in die brief tevens meegedeeld klaagster te zullen adviseren zijn bevindingen in de vorm van een klacht aan de tuchtrechter voor te leggen.

2.6 Klaagster heeft daarop besloten de onderhavige tuchtklacht tegen betrokkene in te dienen. Hierover is betrokkene bij brief van 9 februari 2018 geïnformeerd.

2.7 Op 14 december 2017 is betrokkene met [C] RA, werkzaam voor [BV1], overeengekomen dat hij hem als externe compliance officer zal ondersteunen bij het kwaliteitsbeleid van de accountantspraktijk.

### **3. De klacht**

3.1 De klacht houdt in, zoals de Accountantskamer het klaagschrift en de daarin vervatte stellingen in hun onderling verband begrijpt, het verwijt dat betrokkene in strijd met artikel 3 van de per 29 september 2015 gewijzigde VoKwb er niet voor heeft zorg gedragen dat de accountantspraktijk, waarbij hij werkzaam is, ten tijde van de toetsing voldeed aan het bepaalde bij of krachtens de Wab, doordat hij als dagelijks beleidsbepaler er niet voor heeft zorg gedragen dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk voldeed aan de daaraan te stellen eisen op grond van hoofdstuk 2 Nadere voorschriften accountantskantoren aan assurance verwante opdrachten (RA) (hierna: NVAK-aav) en met name artikel 11 (beheerste bedrijfsvoering) daarvan en niet voldeed aan daaraan te stellen eisen op grond van hoofdstuk 2 en hoofdstuk 3 van de Nadere voorschriften accountantskantoren assurance opdrachten (RA) (hierna: NVAK-ass), en met name de artikelen 6 en 15 (beheerste bedrijfsvoering), artikel 19 (OKB) en artikel 32 (handboek).

Aldus heeft betrokkene ook in strijd gehandeld met onder meer de fundamentele beginselen 'professionaliteit' en 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' zoals neergelegd in artikel 2 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

3.2 De Accountantskamer merkt daarbij op dat na de per 29 september 2015 in werking getreden wijziging van de VoKwb, deze verordening wellicht onbedoeld<sup>[3]</sup>, niet meer de norm verwoordt dat een accountantspraktijk dient te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat in opzet en werking voldoet aan het bij of krachtens de Wab gestelde, terwijl ingevolge de artikelen 9 en 15 van deze verordening bij de voorgeschreven toets daarnaar wel onderzoek wordt gedaan. Wat daarvan verder ook zij, uit voormelde NVAK-aav en NVAK-ass, tweede hoofdstuk, blijkt dat een accountantskantoor (waaronder ook wordt verstaan de in artikel 3 VoKwb genoemde accountantspraktijk) de kwaliteit dient te beheersen van de door het kantoor uitgevoerde (aan) assurance (verwante) opdrachten (artikel 10 respectievelijk artikel 7) en zijn bedrijfsvoering zodanig dient in te richten dat een beheerste en integere bedrijfsuitoefening is gewaarborgd (artikel 11 respectievelijk 53). Het voldoen aan deze norm acht de Accountantskamer gelegen in de verplichting die is verwoord onder artikel 3 VoKwb. Voorts blijkt uit artikel 2, tweede lid van NVAK-aav en artikel 2, eerste lid NVAK-ass dat betrokkene als dagelijks beleidsbepaler daarop tuchtrechtelijk kan worden aangesproken.

3.3 Aan deze klacht is ten grondslag gelegd dat de toetsers tijdens de toetsing van 12 september 2017 tekortkomingen hebben geconstateerd op het niveau van het kwaliteitsstelsel doordat het Kwaliteitshandboek van het kantoor (hierna: Handboek) de onafhankelijkheid onvoldoende borgt omdat het kantoor niet beschikt over een onafhan-

kelijkheidsfunctionaris en doordat de in de bijlage bij het handboek opgenomen criteria voor het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling onvoldoende concreet zijn. Daarnaast is er te weinig aandacht voor de controle op de naleving van educatieverplichtingen (hierna: PE), is er niet voor zorg gedragen dat het Handboek op de onderdelen waarneming en 'vestigingstoets' goed wordt nageleefd en wordt door de wijze van dossiervorming en -vastlegging van het werkprogramma voor controledossiers in Excel de controle op naleving van de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS) ernstig bemoeilijkt.

3.4 Voorts is aan de klacht ten grondslag gelegd dat de toetsers tijdens de toetsing van 12 september 2017 tekortkomingen hebben geconstateerd op dossierniveau in een getoetst samenstellingsdossier van '[vof1]' en in twee getoetste dossiers van vrijwillige controleopdrachten te weten van de '[Stichting1]' (genummerd 01) en van de '[Stichting2]' (genummerd 02). In de drie dossiers zijn tekortkomingen geconstateerd op de onderdelen 1) opdracht-aanvaarding en -continuering, 2) planning, inzicht in de entiteit en diens omgeving (het samenstellingsdossier) en planning (de vrijwillige controleopdrachten), 3) uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming en 4) in rapportage, communicatie en documentatie.

#### **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 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant 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 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 De stelling van betrokkene dat de basis aan de klacht is ontvallen doordat bij de toetsing van de accountantspraktijk geen rekening lijkt te zijn gehouden met de aard, omvang en het belang van de opdrachten biedt geen wettelijke grondslag voor niet-ontvankelijkverklaring van de klacht. In elk geval zou de juistheid van die stelling overigens ook door de Accountantskamer moeten worden onderzocht. Het beroep van betrokkene daarop faalt derhalve.

4.3 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet, nu dit plaatshad ná 4 januari 2014, onder meer worden getoetst aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en ook aan de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen.

4.4 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.

4.5 Zoals hiervoor aangegeven kan naar het oordeel van de Accountantskamer van betrokkene als de dagelijks beleidsbepaler van de accountantspraktijk worden verlangd dat hij er steeds voor zorg draagt dat de interne beheersing (hierna ook aan

te duiden als “het stelsel van kwaliteitsbeheersing” of “het stelsel”) voldoet aan de vereisten van hoofdstuk 2 van de NVAK-aav en hoofdstuk 2 van de NVAK-ass.

4.6 De onderdelen van de klacht als vermeld onder 3.1 zijn in het klaagschrift toegelicht met de hierna volgende tekortkomingen, geconstateerd door de toetsers bij gelegenheid van de toetsing van de praktijk van betrokkene op 12 september 2018 op stelselniveau welke (volgens klaagster) overtredingen opleveren van artikel 11, eerste lid en artikel 13, eerste lid NVAK-aav respectievelijk 6, 7, 15, 20, 32 en 53 NVAK-ass en de Nadere voorschriften permanente educatie (hierna onder I) en met de hierna volgende tekortkomingen geconstateerd door de toetsers op dossierniveau welke tekortkomingen (volgens klaagster) evenzovele overtredingen opleveren van onder meer het in de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (hierna: NV COS of voor de individuele standaard, Standaard) 4410, 200, 210, 230, 240, 250, 315, 320, 330, 500, 520, 700, 705 en RJ 640 bepaalde (hierna onder II).

#### I. Door klaagster gestelde tekortkomingen in het stelsel

4.7.1 Klaagster heeft naar voren gebracht dat de toetsers hebben vastgesteld dat het Handboek het formele aspect van de onafhankelijkheidsborging als bedoeld in artikelen 32 NVAK-ass onvoldoende waarborgt, omdat het kantoor niet beschikt over een onafhankelijkheidsfunctionaris. Niet alleen de expliciete benoeming van een onafhankelijkheidsfunctionaris ontbreekt, maar er is ook geen sprake van een onafhankelijkheidsregeling die beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op naleving van de onafhankelijkheidsregels als bedoeld in de artikelen 32 tot en met 52 van de NVAKass, zoals artikel 32, leden 2 en 3, NVAK-ass voorschrijft. Uit de toetsing is daarnaast gebleken dat de criteria voor het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB), die zijn opgenomen in de bijlage bij het Handboek, nog altijd onvoldoende concreet zijn.

Tijdens de toetsing is ook gebleken dat in voorgaande jaren geen enkel dossier is geselecteerd voor een OKB en niet is vastgelegd wie de kwaliteitsbeoordelaar is van het accountantskantoor. Dit is in strijd met artikel 19 NVAK-ass.

4.7.2 Voorts is gebleken dat meer aandacht nodig is voor controle van de naleving van de verplichtingen in het kader van de permanente educatie omdat betrokkene in 2016 wel aan zijn PE-verplichtingen heeft voldaan maar niet aan de verplichting dat gevolgde PE activiteiten zich richten op het relevante vakgebied.

4.7.3 De toetsers hebben volgens klaagster eveneens vastgesteld dat het Handboek niet goed wordt nageleefd op het onderdeel van review door een collega-accountant bij bepaalde specifieke verklaringen en op het onderdeel toetsingsprocedure van nieuwe en bestaande leden van het [D] accountantscollectief waarvan het kantoor van betrokkene deel uitmaakt. Niet gebleken is dat daaraan materiële invulling wordt gegeven.

4.7.4 Voorts is volgens klaagster uit de toetsing gebleken dat de wijze van dossiervastlegging te wensen over laat. Die vindt deels fysiek en deels digitaal plaats en werkprogramma's bestaan uit Excel-bestanden. De toetsers hebben vastgesteld dat de 'story of the audit' op deze manier lastig te volgen is en dat niet door middel van 'loggings' is vast te stellen wie de dossiers heeft opgesteld en gecontroleerd, of wanneer dit is gebeurd. Daarnaast is volgens hen niet te controleren of er na afgifte van de

controleverklaring nog iets aan het dossier is toegevoegd. Dat alles leidt ertoe dat de (controle op de) naleving van de NV COS ernstig wordt bemoeilijkt. Klaagster acht dat in strijd met artikel 11 NVAK-aav en artikelen 6 en 15 NVAK-ass.

## II. Door klaagster gestelde tekortkomingen op dossier niveau

### II.1 De samenstelopdracht

#### 4.8 *Inzake de opdrachtaanvaarding en –continuering*

4.8.1 De toetsers hebben vastgesteld dat op het cliëntacceptatieformulier door betrokkene is afgetekend dat de Wwft "nvt" is, waarbij zowel de vraag ter bevestiging dat het risico laag is, als de vraag ter bevestiging dat het risico hoog is als "nee" zijn afgetekend. De toetsers hebben vastgesteld dat het hierbij niet om een eenmalige vergissing gaat. Ten slotte is bij geen van de 26 vragen van het cliëntacceptatieformulier een nadere toelichting gegeven. Betrokkene heeft zich volgens klaagster, blijkens het voorgaande, onvoldoende verdiept in de integriteit van zijn cliënt. Hiermee heeft hij gehandeld in strijd met Standaard 4410 paragraaf 25. Het voorgaande is tevens in strijd met artikel 13 eerste lid van de NVAK-aav.

#### 4.9 *Inzake planning, inzicht in de entiteit en diens omgeving*

4.9.1 Volgens klaagster moet een accountant op grond van de Standaard 4410 paragraaf 28 voldoende inzicht verwerven in (onder meer) de activiteiten van de entiteit om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren.

De toetsers hebben ten aanzien van de samenstellingsopdracht volgens haar pas gedurende de toetsing kunnen vaststellen dat deze entiteit onderdeel was van een vennootschap onder firma (VOF). Dat bleek niet voldoende uit het dossier. Deze VOF had begin 2016 een drietal vestigingen. De toetsers hebben geconstateerd dat betrokkene deze drie filialen afzonderlijk als klant heeft geregistreerd en ook zo heeft behandeld: voor de verschillende filialen werd een afzonderlijke opdrachtbevestiging en jaarrekening opgesteld en werden afzonderlijke letters of representation (LOR) opgevraagd. De toetsers hebben in dit kader vastgesteld dat uit de bedrijfsbeschrijving ook niet blijkt dat het gaat om een VOF met verschillende filialen. Dat één van de filialen in maart 2016 verkocht is, zoals de toetsers tijdens de toetsing is gebleken, volgde ook niet uit het dossier. Dergelijke klantspecifieke zaken vereisen volgens klaagster een expliciete vastlegging in de voorgeschreven bedrijfsbeschrijving. Door onvoldoende inzicht te verkrijgen in de entiteit en hierover onvoldoende te rapporteren, heeft betrokkene volgens klaagster in strijd gehandeld met Standaard 4410 paragraaf 28 sub a.

#### 4.10 *Inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming*

4.10.1 De samenstellingsopdracht dient volgens klaagster op grond van Standaard 4410 paragraaf 29 te worden uitgevoerd met gebruikmaking van passende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft. De toetsing heeft volgens haar uitgewezen dat in de initieel door de cliënt aangeleverde cijfers onderlinge leveringen tussen filialen binnen dezelfde VOF als "RC groepsmaatschappijen" werden geboekt en verwerkt in de financiële administratie en uit de jaarrekening van de VOF bleek dat er geen sprake was van rekening-courantverhoudingen. Deze standen waren door middel van journaalposten via het kapitaal van de beide

vennoten gecorrigeerd. De toetsers hebben hierover volgens haar in het dossier echter geen vastleggingen en overwegingen aangetroffen.

4.10.2 Uit Standaard 4410 paragraaf 32 volgt, zo stelt klaagster, dat indien een accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn, hij dat onder de aandacht van het management dient te brengen.

Betrokkene dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken. Uit het dossier blijkt volgens klaagster niet dat betrokkene het management op de onjuistheden in de initieel van de cliënt ontvangen cijfers heeft gewezen terwijl het ging om aangelegenheden die belangrijk genoeg waren om onder de aandacht van het management te brengen (Standaard 4410 paragraaf 27). Dat geldt volgens klaagster temeer nu uit de vergelijkende cijfers over het jaar 2015 blijkt dat de wijze waarop de onderlinge leveringen tussen de filialen zijn geboekt in 2016 afwijkt van de wijze waarop dat in 2015 geschiedde. Ook die omstandigheid brengt mee dat het passend was geweest een nadere onderbouwing in het dossier op te nemen en hierover navraag te doen bij de klant.

4.10.3 Als gevolg van de wijze waarop de VOF de financiële administratie voert, wordt de post "toewijzing van inkopen (kostprijs verkopen)" bovendien een zeer significante post in de jaarrekening, die het beeld van de jaarrekening als geheel kan beïnvloeden. Betrokkene had volgens klaagster een brutomargevergelijking moeten maken tussen de verschillende jaarrekeningen. Dan zou hem zijn opgevallen dat er vreemde verhoudingen bestonden tussen de brutomargecijfers van de verschillende filialen. Daar had hij vragen over moeten stellen. Van een dergelijke vergelijking is de toetsers echter niets gebleken. Dit is volgens klaagster in strijd met Standaard 4410 paragraaf 38, dat onder meer voorschrijft dat een accountant significante aangelegenheden moet opnemen in de opdrachtdocumentatie en moet bespreken met zijn opdrachtgever (Standaard 4410 paragraaf 27).

#### *4.11 Inzake rapportage, communicatie en documentatie.*

4.11.1 Uit de toetsing is voorts naar voren gekomen dat de cijfermatige opstelling en verwerking in de samengestelde jaarrekening niet overeenkomt met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Uit de cijfermatige opstelling blijkt dat de goodwill in tien jaar evenredig ten laste van het resultaat wordt gebracht, terwijl dit volgens de in de jaarrekening vermelde grondslagen vijf jaar is. Eenzelfde tegenstrijdigheid is tijdens de toetsing geconstateerd met betrekking tot de post materiële vaste activa. Overeenkomstig de grondslagen van de uitgebrachte jaarrekening wordt deze post in vijf jaar evenredig (20%) ten laste van het resultaat gebracht, maar in de uiteindelijke cijfermatige opstelling wordt slechts 17,5% (zonder restwaarde) gehanteerd. Dit is volgens klaagster in strijd met het bepaalde in Standaard 4410 paragraaf 31, nu de cijfermatige opstelling en verwerking niet in overeenstemming zijn met het gekozen stelsel inzake financiële verslaggeving.

4.11.2 Aangezien de heer [Y] niet voor één bestaande juridische entiteit als geheel een jaarrekening heeft samengesteld, is zijn handelswijze volgens klaagster niet conform de Algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving. Hij had zich moeten

afvragen of het gekozen verslaggevingsstelsel in de gegeven situatie toepasbaar was. Als hij dat had gedaan, zou hij hebben moeten concluderen dat dit niet het geval was en aanpassing daarvan moeten voorstellen (Standaard 4410 paragraaf 34 onder a en b).

4.11.3 In de jaarrekening van de entiteit die in de toetsing was betrokken, zijn bovendien drie langlopende leningen bij de [bank1] opgenomen terwijl de bankrekening die met deze leningen is verbonden op naam staat van één van de andere filialen. Tot slot is de onder niet uit de balans blijkende verplichtingen gemelde bankgarantie ad €11.707,- geadministreerd op een bankafschrift op naam van datzelfde andere filiaal. De toetsers hebben vastgesteld dat uit het samenstellingsdossier niet blijkt waarom deze leningen en bankgarantie niettemin zijn opgenomen in de boeken en de jaarrekening van de vestiging waarvan de toetsers het dossier hebben beoordeeld. Omdat van vele in de jaarrekening opgenomen posten en processen niet helder is op welke vestiging zij zien, is het naar de mening van de toetsers onmogelijk om per vestiging separaat een financieel overzicht samen te stellen. Het voorgaande is volgens klaagster in strijd met Standaard 4410 paragraaf 31, 32 en 34.

## II.2 De wettelijke controle-opdrachten

### 4.12 *Inzake de opdrachtaanvaarding en –continuering*

4.12.1 Volgens klaagster mag een controleopdracht enkel worden gecontinueerd wanneer de accountant vaststelt dat hij kan voldoen aan de gedrags- en beroepsregels hieromtrent, dat de randvoorwaarden voor de controle zijn vastgesteld en dat een bevestiging is verkregen dat gemeenschappelijk begrip bestaat over de voorwaarden van de controleopdracht tussen de accountant en de opdrachtgever en/of degene die belast is met governance, en dat daaromtrent toereikende dossiervastleggingen bestaan (Standaard 210 paragraaf 3). Tijdens de toetsing is volgens klaagster gebleken dat betrokkene op dit punt in gebreke is gebleven.

4.12.2 Inzake vrijwillige controleopdracht 01 hebben de toetsers vastgesteld dat er sprake is van een opdrachtbevestiging uit 2015. Standaard 210 paragraaf 13 laat een accountant de ruimte om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging te sturen. De heer [Y] heeft niet vastgelegd waarom hij niet opnieuw de voorwaarden voor de opdracht is overeengekomen, terwijl Standaard 210 toelichting onder A28 toch voorschrijft dat Standaard 210 paragraaf 11 meebrengt dat ook wanneer afgezien wordt van een nieuwe opdrachtbevestiging, een schriftelijke bevestiging van het management moet worden verkregen waaruit blijkt dat het begrijpt wat de verdeling van de verantwoordelijkheden is. Ook hebben de toetsers geconstateerd dat de opdrachtbevestiging uit 2015 is gericht aan het bestuur van de stichting, maar uitsluitend is ondertekend door de penningmeester. De penningmeester is echter volgens de registratie bij de Kamer van Koophandel niet zelfstandig bevoegd tot het bevestigen van een dergelijke opdracht. De directeur, die wel beschikte over een volledige volmacht, heeft niet meegetekend. De opdracht is in 2015 dus niet verleend in overeenstemming met artikel 2:393 lid 2 BW.

4.12.3 Inzake vrijwillige controleopdracht 02 hebben de toetsers vastgesteld dat de opdrachtbevestiging stamt uit 2011. Ook hier heeft betrokkene volgens klaagster geen overwegingen vastgelegd waarom niet opnieuw een opdrachtbevestiging is verzonden.



#### 4.13 Inzake planning

4.13.1 Volgens klaagster dient een controleopdracht zodanig gepland te worden dat de controle op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd. Hiertoe dient het concept van materialiteit op een passende wijze te worden toegepast bij de planning en uitvoering van de controle. Daarnaast moeten alle risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen adequaat worden onderkend en ingeschat.

4.13.2 De toetsers hebben vastgesteld dat betrokkene, conform Standaard 240 paragraaf 29 in zijn controleaanpak van vrijwillige controleopdracht 01 niets heeft vastgelegd omtrent het onderdeel onvoorspelbaarheid in de controle.

4.13.3 Verder heeft de toetsing uitgewezen dat betrokkene heeft nagelaten om tijdens zijn controle te handelen in overeenstemming met het WNT-controleprotocol, terwijl de stichting waarop de controle betrekking heeft, wel staat ingeschreven in het WNTregister. Betrokkene had hieraan in zijn controle-aanpak invulling en uitvoering moeten geven. In het dossier noch in de controleverklaring wordt volgens de toetsers aandacht besteed aan de vraag of het bezoldigingsbeleid van de stichting in overeenstemming is met het bepaalde in de WNT en ook in de toelichting op de jaarrekening wordt geen aandacht besteed aan de bezoldiging van de bestuurders en de toezichthouders. Dat is volgens klaagster niet in overeenstemming met RJ 640.413, dat bepaalt dat de stichting het bedrag van de bezoldiging van de bestuurders en toezichthouders in de toelichting moet vermelden.

4.13.4 Betrokkene heeft daarnaast nagelaten om zijn overwegingen ten aanzien van de gekozen benchmark ten behoeve van het bepalen van de materialiteit van de financiële overzichten als geheel vast te leggen en niets is vastgelegd ten aanzien van de kwalitatieve aspecten van de materialiteit. Dat is in strijd met Standaard 320 paragraaf 10, 11 en 14.

4.13.5 Ook hebben de toetsers geconstateerd dat betrokkene wel de uitvoerings-materialiteit heeft vastgesteld maar dat de onderbouwing daarvan ontbreekt wat in strijd is met Standaard 320 paragraaf 11 en 14.

4.13.6 De toetsers hebben ten aanzien van vrijwillige controleopdracht 02 eveneens vastgesteld dat betrokkene in zijn controleaanpak geen element van onvoorspelbaarheid heeft ingebouwd dat opnieuw in strijd is met Standaard 240.29.

4.13.7 De toetsers hebben vastgesteld dat betrokkene ook in die opdracht met betrekking tot het bepalen van de materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle steken heeft laten vallen. Uit de toetsing blijkt volgens klaagster dat betrokkene ook bij deze controle-opdracht heeft nagelaten om zijn overwegingen ten aanzien van de gekozen benchmark vast te leggen. De toetsers hebben verder geconstateerd dat de uitvoeringsmaterialiteit weliswaar is vastgesteld, maar dat er geen nadere overweging is opgenomen over de wijze waarop deze is vastgesteld en ook niet of de materialiteit - achteraf bezien - ook passend is gebleken. Dit is volgens klaagster in strijd met Standaard 320 paragraaf 10, 11 en 14.

#### 4.14 Inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming

4.14.1 Volgens de toetsers heeft betrokkene bij beide vrijwillige controle opdrachten onvoldoende aandacht besteed aan de IT-auditaspecten. De toetsers hebben vastgesteld dat zich in de dossiers geen werkprogramma's bevinden waaruit blijkt dat betrokkene de betrouwbaarheid van de 'General IT Controls' heeft getoetst. Aangezien meerdere overzichten uit deze IT-systemen (waaronder de financiële administratie) door de heer [Y] zijn gebruikt als controle-informatie, zijn de door hem uitgevoerde controlewerkzaamheden volgens hen van onvoldoende omvang. Hij heeft onvoldoende de betrouwbaarheid van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit onderzocht, terwijl hij daar in zijn controle wel op steunt (Standaard 330 paragraaf 8). Dit is volgens klaagster in strijd met Standaard 500 paragraaf 6, dat bepaalt dat de accountant controlewerkzaamheden dient op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Ook is dit in strijd met Standaard 500 paragraaf 7, waaruit volgt dat de accountant bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient te overwegen in welke mate de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is.

4.14.2 Wat betreft vrijwillige controleopdracht 01 hebben de toetsers specifiek de volgende tekortkomingen geconstateerd.

Ten aanzien van de controle van de post 'liquide middelen' blijkt uit het dossier dat betrokkene voornemens was een Standaard Bankverklaring (SBV) aan te vragen, maar dit blijkt niet daadwerkelijk te zijn gedaan. Een accountant dient in het kader van de controle op de post 'liquide middelen' banksaldi van opvolgende jaren op elkaar aan te sluiten: het eindsaldo van enig jaar moet gelijk zijn aan het beginsaldo van het opvolgende jaar. De toetsers hebben echter vastgesteld dat in het controledossier voor de meest omvangrijke bankrekening van de stichting enkel het saldo per 16 december 2016 is opgenomen. Het banksaldo per 31 december 2016 was niet aanwezig, waardoor de aansluiting op het beginsaldo van 2017 voor die bankrekening niet mogelijk was. Ten aanzien van de bankrekening met het op-één-na-hoogste saldo hebben de toetsers geen enkele zichtbare aansluiting aangetroffen. Dat is in strijd met Standaard 315, toelichting onder A129. Betrokkene heeft een afschrift getoond met het saldo per 5 januari 2016 en heeft daarbij aangegeven dat er sindsdien geen mutaties meer zijn geweest. Van wie en wanneer hij die controle-informatie heeft verkregen, blijkt niet uit het controledossier. Dat is in strijd met Standaard 500 paragraaf 9 omdat daaruit volgt dat een accountant controle-informatie dient te verkrijgen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie overgedragen door de klant, alsmede dient te evalueren of die informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de controledoeleinden.

4.14.3 Ten aanzien van de jaarrekening is in de toelichting niets vermeld over de bezoldiging en pensioenlasten van de bestuurders. In het dossier zou staan dat die informatie op de website van de entiteit beschikbaar zou zijn. In zijn reactie heeft betrokkene aangegeven dat de stichting geen bezoldiging toekent aan haar bestuurders. Conform RJ 640.613 had in de jaarrekening moeten worden vermeld dat de stichting geen bezoldiging toekende aan haar bestuurders zoals betrokkene in zijn reactie heeft aangegeven. Door niet vast te stellen dat deze informatie in de jaarrekening ontbreekt, heeft betrokkene in strijd gehandeld met Standaard 330 paragraaf 24 en toelichting onder A59.

4.14.4 De toetsers hebben voorts vastgesteld dat uit de foutenevaluatie blijkt dat er sprake is van een onzekerheid in de jaarrekening over de verdeling van de personeels-

kosten over de projecten waaraan geen opvolging is gegeven. Uit de toetsing is gebleken dat aan de vaststelling van aanvaardbaarheid daarvan in het werkprogramma die gebaseerd zou zijn op een 'grondige analyse en kennisname van de projecten' geen enkele cijfermatige onderbouwing ten grondslag ligt. Uit het dossier kan daarom niet worden afgeleid of betrokkene op juiste gronden heeft vastgesteld dat de onzekerheid over de verdeling van de personeelskosten over de projecten 'aanvaardbaar' is en of deze onzekerheid niet van materieel belang is zoals in het werkprogramma is opgenomen, en dus niet hoeft te leiden tot een beperking in de controleverklaring. Deze stelling is op basis van het controledossier niet te verifiëren. De toetsers merken wel op dat de post 'personeelskosten' de (overall)materialiteit met een factor tien overstijgt. Uit het dossier blijkt onvoldoende waarom betrokkene ondanks genoemde onzekerheid, tot een 'schone verklaring' is gekomen en niet tot een aangepast oordeel als bedoeld in Standaard 705 paragraaf 6 onder b.

4.14.5 Wat betreft vrijwillige controleopdracht 02 hebben de toetsers specifiek de volgende tekortkomingen geconstateerd.

Betrokkene heeft op het overzicht 'niet gecorrigeerde fouten/onzekerheid in de jaarrekening' het volgende risico vermeld:

"Volledigheid van de verantwoorde baten, bar, boeken en verhuur voor zover per kas ontvangen". Als toelichting heeft betrokkene vervolgens opgenomen dat een sluitende controle op de jaarrekening niet mogelijk is. Toch heeft hij uiteindelijk een goedkeurende verklaring verstrekt. Tijdens de toetsing kon niet uit het dossier worden opgemaakt hoe betrokkene tot deze conclusie is gekomen. Dit is in strijd met Standaard 700 paragraaf 11, dat bepaalt dat de accountant teneinde zijn oordeel te vormen over de door de entiteit aangeleverde financiële overzichten onder andere rekening dient te houden met de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.

4.14.6 Betrokkene heeft voor de post 'Liquide middelen' een gegevensgerichte cijferanalyse uitgevoerd op de kasmutaties. Op grond van Standaard 520 paragraaf 5 dient de accountant een verwachting op te bouwen ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers, en te evalueren of die verwachting voldoende nauwkeurig is om een afwijking te kunnen identificeren die tot de constatering van een materiële afwijking kan leiden. Betrokkene heeft in het dossier echter een verwachting, noch een bedrag in de zin van Standaard 520 paragraaf 5 onder d vastgelegd, en hij heeft ook geen conclusie aan de gegevensgerichte cijferanalyse verbonden. Daarnaast is niets vastgelegd omtrent de betrouwbaarheid van de gegevens waarop de cijferanalyse gebaseerd is. Op grond van Standaard 520 paragraaf 5 onder b dient de accountant de betrouwbaarheid van de gegevens waarop zijn verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers is gebouwd, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie. Aangezien voor de controle niet op de Administratieve Organisatie en Interne Beheersing (AO/IB) wordt gesteund en onvoldoende werkzaamheden zijn verricht ten aanzien van het systeem waaruit de informatie voortkomt (er zijn geen werkzaamheden verricht ten aanzien van de betrouwbaarheid van de General IT Controls van de controlecliënt) heeft betrokkene niet aan deze vereisten voldaan.

4.14.7 Bovendien is geconstateerd dat bepaalde werkzaamheden in het kader van de controle op de post liquide middelen niet adequaat zijn uitgevoerd. Zo was de SBV voor het laatst verkregen in boekjaar 2014. Daarnaast is gebleken dat ook in dit dossier

door betrokkene niet (voldoende) is gecontroleerd of de banksaldi in opvolgende jaren op elkaar aansluiten. Voor de meest omvangrijke bankrekening van de stichting ligt alleen het saldo per 30 december 2016 vast en dus niet per 1 januari 2017. Tot slot is niet vastgelegd wat de bron van de controle-informatie is en wanneer deze informatie is verkregen. Dit alles is in strijd met Standaard 500 paragraaf 9.

4.14.8 Voorts zijn tijdens de toetsing tekortkomingen vastgesteld inzake gegevensgerichte werkzaamheden (omdat niet gesteund kon worden op de AO/IB) van betrokkene om het risico te mitigeren van het door hem bij de controle van de cursusgelden van de stichting onderkende significante risico dat de cursusbaten niet volledig door de stichting verantwoord werden. Dit betreft de volgende tekortkomingen.

De cursistenaantallen zijn gegevensgericht gecontroleerd door de aantallen uit de cursistenadministratie aan te sluiten op de aantallen in de jaarrekening (verbandcontrole) terwijl op de cursusadministratie niet gesteund kon worden. Daarmee is opnieuw niet tegemoetgekomen aan de eis van Standaard 520 paragraaf 5 onder b. Bovendien blijkt uit de toelichting dat de gegevens uit beide genoemde bronnen niet op elkaar aansluiten (verschil van 71 cursisten). Deze mogelijke fout is niet gekwantificeerd en ook niet opgenomen in een overzicht met gecorrigeerde/niet-gecorrigeerde verschillen. Betrokkene heeft, in plaats daarvan, aangegeven dat geen verdere controletijd besteed hoefde te worden aan het vaststellen van de oorzaak van dit verschil. De verrichte werkzaamheden zijn daarnaast niet reproduceerbaar vastgelegd. De toetsers concluderen dat de heer [Y] met deze werkzaamheden geen voldoende en geen geschikte controle-informatie heeft verkregen over de volledigheid van de opbrengstverantwoording.

Voorts is door betrokkene beoordeeld of de aanwezigheidsrapportages juist zijn verantwoord in de cursistenadministratie. Hij heeft daarmee geen gegevensgerichte cijferanalyse uitgevoerd op de cursusadministratie conform de vereisten van Standaard 520. Op grond van Standaard 520 paragraaf 5 dient de accountant een verwachting op te bouwen ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers, en te evalueren of die verwachting voldoende nauwkeurig is om een afwijking te kunnen identificeren die tot de constatering van een materiële afwijking kan leiden. De heer [Y] heeft in het dossier echter een verwachting, noch een bedrag in de zin van Standaard 520 paragraaf 5 onder d (een “threshold”) vastgelegd. Daarnaast is niets vastgelegd omtrent de betrouwbaarheid van de gegevens waarop de cijferanalyse gebaseerd is. Op grond van Standaard 520 paragraaf 5 onder b dient de accountant de betrouwbaarheid van de gegevens waarop zijn verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers is gebouwd, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie. Aangezien voor de controle niet op de Administratieve Organisatie en Interne Beheersing (AO/IB) wordt gesteund en onvoldoende gegevensgerichte werkzaamheden zijn verricht ten aanzien van het systeem waaruit de informatie voortkomt, heeft betrokkene niet aan dit vereiste voldaan. Aldus heeft hij geen voldoende en geschikte controle informatie verkregen om te onderbouwen dat het risico op een afwijking van materieel belang - met betrekking tot de opbrengsten van de cursussen - in voldoende mate tot een aanvaardbaar laag niveau is teruggebracht. Dat is in strijd met Standaard 500 paragraaf 6 en Standaard 200 paragraaf 17.

4.15 *Inzake rapportering, communicatie en documentatie.*

4.15.1 Volgens klaagster moet de rapportage van een accountant over de bevindingen en de uitkomst van een controle voldoen aan de wettelijke bepalingen en de toepasselijke gedrags- en beroepsregels. Er dient sprake te zijn van een doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en degene die binnen de entiteit belast is met de governance. Voorts moet de controledocumentatie voldoen aan de daaraan gestelde eisen. Uit Standaard 230 paragraaf 2 volgt dat in het controledossier de documentatie moet zijn vastgelegd waaruit blijkt op welke basis de accountant tot een conclusie is gekomen over het bereiken van de algehele doelstelling van de accountant zoals neergelegd in Standaard 200 paragraaf 11. Ook moet volgens klaagster uit het controledossier blijken dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de vereisten die voortvloeien uit de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Uit de toetsing is gebleken dat aan deze doelstelling niet is voldaan. In Standaard 200 paragraaf 13 worden enkele aanvullende doelstellingen van een zorgvuldige controledocumentatie weergegeven. Het gaat daarbij onder meer om het afleggen van verantwoording over de werkzaamheden die het controleteam heeft verricht en het mogelijk maken dat kwaliteitsbeoordelingen en inspecties worden uitgevoerd op de verrichte werkzaamheden.

4.15.2 Wat betreft de vrijwillige controleopdracht 02 hebben de toetsers vastgesteld dat in de jaarrekening is aangegeven dat deze is opgesteld conform de RJ 640 ('Organisaties-zonder-winststreven'). Conform RJ 640.301 dient de jaarverslaggeving van de desbetreffende organisatie in ieder geval een bestuursverslag te bevatten waarin is opgenomen de omschrijving van de doelstelling, de samenstelling van bestuur en directie en een verslag van de activiteiten. Betrokkene heeft in het dossier niets vastgelegd met betrekking tot het bestuursverslag, maar hieromtrent in de goedkeurende verklaring toegevoegd dat het bestuursverslag niet in de jaarrekening is opgenomen, maar separaat aan belanghebbenden samen met de jaarrekening beschikbaar wordt gesteld. Omdat het bestuursverslag in de jaarrekening ontbreekt en daarover ook niets is opgenomen in het controledossier, heeft betrokkene volgens klaagster in strijd gehandeld met RJ 640.301. Ook heeft hij volgens klaagster niets vastgelegd omtrent de bezoldiging van de bestuurders van de stichting.

4.15.3 Voor beide wettelijke controleopdrachten is klaagster van mening dat de wijze van dossiervastlegging te wensen over laat. Aldus blijkt volgens klaagster niet uit het controledossier dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de NV COS, zoals Standaard 230 paragraaf 2 vereist. Door deze tekortkomingen in de documentatie heeft betrokkene volgens haar gehandeld in strijd met Standaard 230 paragraaf 3.

4.15.4 Ook hebben de toetsers geconstateerd dat niet kan worden vastgesteld of is voldaan aan de vereisten van Standaard 300 paragraaf 7-12. Dit wordt bijvoorbeeld veroorzaakt door het feit dat er geen afzonderlijke notulen vastliggen van besprekingen met de cliënt of met het team ten aanzien van de controleopdracht. De digitale dossiervoering in dit kader, waaronder de notulen/besprekingsverslagen in het Excel werkprogramma, is volgens hen uiterst beperkt.

III. Verweer en beoordeling.

4.16 Betrokkene heeft tegen meerdere van de aan hem gemaakte verwijten gemotiveerd verweer gevoerd. Bij de bespreking daarvan wordt daarop hierna, indien van belang, nader ingegaan.

4.17 Daarbij volgt na een voor de gehele klacht geldende beoordeling (onder A) haar beoordeling van de specifieke verwijten op de beide niveaus die aan de klacht ten grondslag zijn gelegd (onder B en C). Die beoordeling vindt in volgorde plaats op grondslag van het door klaagster en betrokkene over en weer in hun klaagschrift, verweerschrift en ter zitting gestelde. Een en ander wordt vermeld respectievelijk herhaald indien dat voor de leesbaarheid en begrijpelijkheid van de beslissing noodzakelijk is.

#### A. Algemene overwegingen

4.18.1 De Accountantskamer merkt bij voorbaat op dat het verweer van betrokkene steeds strandt als zijn betoog er op duidt dat de regelgeving te veel kosten met zich brengt, in zijn optiek te weinig ruimte biedt of realiteitsgehalte mist. De daarin opgenomen rechtsregels hebben immers kracht van wet en schrijven voor hoe moet worden gehandeld en waaraan tuchtrechtelijk moet worden getoetst.

Op grondslag van die wet- en (beroeps)regelgeving heeft de Nba een systematiek van toetsing en hertoetsing van accountantskantoren(-praktijken dan wel -organisaties) vastgesteld waaraan haar leden zijn onderworpen. Dat stelsel biedt de accountant een kader dat er preventief op is gericht dat zijn werkzaamheden overeenkomstig wet- en (beroeps)regelgeving worden uitgevoerd waarbij de toetsingssystematiek rekening houdt met de aard en omvang van een kantoor (artikel 9 NVAK-aav en artikel 3 NVAK-ass).

4.18.2 Betrokkene heeft onder meer betoogd dat 1) aan veel voorschriften wel is voldaan, 2) dat er geen stakeholders zijn die hebben geklaagd, 3) dat niet aanwijsbaar afbreuk is gedaan aan gebruiksmogelijkheden van de uitkomsten van zijn werkzaamheden en 4) dat op grond van dat alles is voldaan aan de kenbare behoeften van het maatschappelijk verkeer en dat verkeer over voldoende informatie heeft beschikt waardoor door betrokkene aan de kwaliteitseisen is voldaan. Daarmee lijkt betrokkene te veronderstellen dat opdrachten die conform wet- en regelgeving worden uitgevoerd er op duiden dat het stelsel van zijn accountantspraktijk voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Dat is echter een misvatting en miskent dat los van de wijze waarop opdrachten worden uitgevoerd een accountantseenheid, ter bescherming van het maatschappelijk verkeer en de beroepsgroep tegen mislagen van een individuele accountant, een stelsel van kwaliteitsbeheersing dient in te richten om de werkzaamheden van accountants en andere medewerkers te beheersen en te kunnen aantonen dat deze werkzaamheden op een kwalitatief goede manier en volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zullen worden uitgevoerd. De opzet (en werking) van dat stelsel moet derhalve aan het bij of krachtens de Wab gestelde voldoen en wordt daaraan getoetst. Zo wijzen correcte uitvoeringen van opdrachten er niet simpelweg op dat het stelsel voldoet maar kan een aantal tekortkomingen in de uitvoering van opdrachten wel wijzen op een stelsel dat niet aan de daaraan te stellen eisen voldoet. Steeds als betrokkene zich in de klachtonderdelen beroept op één van de vier hierboven vermelde elementen faalt derhalve dat beroep.

4.18.3 Voorts geldt dat als er voor is gekozen om door middel van een kantoorhandboek aan de ingevolge artikel 3 van de VoKwb rustende verplichting te voldoen, klaagster dat kantoor aan die keuze mag houden en dat de in het kantoorhandboek geformuleerde normen leidend zijn bij de beoordeling of het stelsel in opzet en/of werking aan de daaraan te stellen eisen voldoet. Als de werksystematiek in een accountantspraktijk afwijkt van hetgeen in het Handboek is vastgelegd, leidt dat tot de conclusie dat sprake is van een significante tekortkoming[4].

4.18.4 De door klaagster verweten tekortkomingen betreffen tekortkomingen die door haar inhoudelijk in strijd worden geacht met één of meerdere nadere voorschriften of tekortkomingen die in strijd worden geacht met documentatieverplichtingen in die voorschriften.

Voor de getoetste samenstelopdracht heeft de documentatieplicht onder meer het doel dat de accountant verantwoording kan afleggen over zijn werk en is deze in ieder geval opgenomen in Standaard 4410, paragraaf 38. Voor de getoetste vrijwillige controleopdrachten is de documentatieplicht geregeld in Standaard 230. Die documentatie dient te voorzien in een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring en dient zo te worden opgesteld dat die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder bij de controle betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in de onder paragraaf 8 van die Standaard beschreven onderwerpen.

B. Beoordeling van de specifieke verwijten op stelselniveau.

4.19.1 De verwijten over de onafhankelijkheidsfunctionaris en –regeling zijn gegrond. Betrokkene heeft niet weersproken dat de accountantspraktijk geen onafhankelijkheidsfunctionaris en onafhankelijkheidsregeling heeft. Het ontbreken daarvan is in strijd met artikel 32 NVAK-ass.

Betrokkene heeft ook niet weersproken dat (concrete) toetsingscriteria aan de hand waarvan kan worden vastgesteld voor welke assurance-opdrachten een kwaliteitsbeoordeling moet plaats vinden ontbreken noch dat is geregeld wie de kwaliteitsbeoordelaar is van het kantoor. Daardoor heeft hij gehandeld in strijd met de artikelen 18 en 19 NVAK-ass. Uit de door betrokkene als bijlage 2 overgelegde pagina blijkt overigens dat betrokkene niet overeenkomstig het Handboek heeft gehandeld en een kwaliteitsbeoordelaar heeft aangesteld die geen onderdeel uitmaakte van het opdrachtteam met het doel om voor het afgeven van een verklaring de redelijkheid van de totstandkoming daarvan te toetsen. Weliswaar heeft betrokkene pas per december 2018 een externe compliance officer ingeschakeld maar die was in de periode van toetsing (september 2017) en daarvoor nog niet in functie.

4.19.2 Het verwijt dat het stelsel onvoldoende is gericht op een controle van de aard van de PE-activiteiten faalt, omdat niet is gebleken dat de Nba in 2016 de mening was toegedaan dat betrokkene onvoldoende op zijn werkzaamheden toegespitste PE-activiteiten heeft gevolgd en het ten tijde van de toetsing te vroeg was om daarover en over de vraag of het stelsel daarin tekortschoot voor het jaar 2018 conclusies te trekken.

4.19.3 Betrokkene heeft niet betwist dat de in het Handboek opgenomen passage over review bij waarneming door een collega-accountant bij bepaalde specifieke verklaringen in zijn praktijk niet wordt gevolgd. Dit verwijt is derhalve gegrond.

4.19.4 Betrokkene heeft niet betwist dat de in het Handboek opgenomen toetsingsprocedure binnen de organisatie [D] waarvan hij lid is, niet is nageleefd. Dit verwijt is derhalve gegrond. Daaraan doet niet af dat betrokkene een samenloop met de toets door de Nba heeft willen voorkomen of dat er capaciteitsproblemen bij [D] speelden. De Accountantskamer overweegt hierbij dat een toets door de Nba geen vervanging is van een toets door de accountantspraktijk zelf. Immers, de Nba maakt geen onderdeel uit van het kwaliteitsstelsel van de organisatie van betrokkene. Het beroep op capaciteitsproblemen bij [D] dienaangaande wijst er eerder op dat betrokkene de noodzaak en het belang van een interne toetsing niet inziet.

4.19.5 Betrokkene heeft naar voren gebracht dat klaagster het verwijt aangaande de Exceldossiers en het gebruik daarvan onvoldoende heeft toegelicht en niet duidelijk heeft gemaakt wat hem exact wordt verweten. Hij heeft evenwel erkend dat de combinatie van elektronisch- en papieren dossier minder eenvoudig te hanteren is dan een volledig elektronisch dossier en naar voren gebracht dat kruisverwijzingen inmiddels wel worden gemaakt, dat de checklist Bedrijfsverkenning kan worden verbeterd en dat het bestaande verband tussen voorbereiding, uitvoering en documentatie van werkzaamheden voor niet ingewijden lastig waarneembaar kan zijn. Daarnaast wekken de door betrokkene overgelegde producties naar het oordeel van de Accountantskamer niet de indruk dat het vastleggingsprotocol “sophisticated” is. Er is slechts sprake van een “platte” invulling van de checklists zonder dat zaken worden afgedwongen. Gelet op dit verweer is de juistheid van het verwijt voldoende aannemelijk geworden. Het verwijt is daarom gegrond.

4.19.6 Deze tekortkomingen zijn in strijd met artikel 11 NVAK-aav en artikelen 6 en 15 NVAK-ass.

## C. Tekortkomingen op dossierniveau

### *C.1 De samenstelopdracht ([vof1])*

#### *4.20 Opdrachtaanvaarding en continuering:*

4.20.1 Het verwijt onder 4.8.1 is ongegrond. Op de eerste plaats merkt de Accountantskamer op dat het op zich niet goed invullen van het cliëntacceptatieformulier niet strijdig is met het onder Standaard 4410 paragraaf 25 bepaalde waarin het gaat om het vastleggen van opdrachtvoorwaarden. Voorts heeft betrokkene niet betwist dat het formulier terzake de Wwft-vragen niet juist is ingevuld maar toegelicht dat sprake is van een vergissing ingegeven door de vraagstelling en dat een toelichting slechts wordt opgenomen als daar een aanleiding voor is. Het verwijt betreft naar het oordeel van de Accountantskamer een (in de context gezien relatief) geringe omissie en omvat onvoldoende aanwijzing om aan te nemen dat het Wwft onderzoek materieel gezien anders had moeten worden uitgevoerd.

#### *4.21 Planning, inzicht in de entiteit en diens omgeving*

4.21.1 Het verwijt onder 4.9.1 klaagschrift is ook ongegrond. Klaagster heeft niet weersproken dat de door betrokkene overgelegde checklist Bedrijfsverkenning 2016 in het dossier van de cliënt was opgenomen. Uit die checklist blijkt dat de VOF meerdere vestigingen had. Daaruit is niet op te maken dat deze tezamen te herleiden zijn



tot één entiteit doch uit Standaard 4410 paragraaf 28a volgt niet dat deze beperkte vastlegging relevant is voor het samenstellen van de jaarrekening van één van de vestigingen zoals klaagster heeft betoogd.

#### *4.22 Uitvoering, evaluatie, oordeelsvorming*

4.22.1 De verwijten onder 4.10.1 en 4.10.2 zijn eveneens ongegrond. Voor deze verwijten geldt naar het oordeel van de Accountantskamer dat klaagster in het licht van het verweer van betrokkene onvoldoende inzichtelijk heeft gemaakt wat in haar optiek niet juist is. Daar komt bij dat klaagster ter onderbouwing van het verwijt onder 4.10.1 naar voren heeft gebracht dat correcties ten gevolge van intercompanyleveringen niet onderbouwd zijn in het dossier. Omdat de toetsers niet de jaarrekening van de VOF hebben geselecteerd maar die van een specifieke vestiging, ontgaat de Accountantskamer het belang van dit verwijt.

4.22.2 Het verwijt onder 4.10.3 is gegrond. In Standaard 4410 paragraaf 38 a is bepaald dat een accountant in de opdrachtdocumentatie 'significante aangelegenheden die zich tijdens de samenstellingsopdracht voordoen en hoe de accountant daarmee is omgegaan' moet opnemen. Betrokkene heeft niet betwist dat hij de door klaagster gestelde brutowinstmargevergelijking moest maken en dat die kwalificeert als een significante aangelegenheid. Voor de vereiste vastlegging daarvan heeft hij gewezen op bijlagen 7, 8 en 9 bij zijn brief van 29 september 2017 (productie 11 bij het klaagschrift). Daaruit blijken volgens hem de ter zake verrichte werkzaamheden, analyses en onderdelen van het werkprogramma. Uit die bijlagen blijkt echter niet dat betrokkene heeft vastgelegd op welke wijze hij met deze aangelegenheid is omgegaan in de zin dat hij heeft vastgelegd wat ten aanzien daarvan voor toekomstige samenstellingsopdrachten relevant is.

#### *4.23 Rapportage, communicatie en documentatie*

4.23.1 Het verwijt onder 4.11.1 is, hoewel niet inzichtelijk is of sprake is van een materiële fout, gegrond omdat het verweer er op duidt dat de door klaagster gedane constatering dat de jaarrekening niet klopt, juist is. Daarbij heeft de Accountantskamer er niet op gelet of, zoals door klaagster is betoogd, een dergelijke constatering eerder door toetsers is gedaan omdat dat hier niet van belang is. Betrokkene mag er immers niet van uit gaan dat – als een eerdere toetsing op eenzelfde dossier geen specifieke bevinding aan het licht brengt – de toetser die bevinding niet alsnog bij latere toetsing kan rapporteren. De scope van een toetsing kan van jaar tot jaar verschillen, dus hoeft een toetser niet noodzakelijkerwijs in een eerdere toetsing alles te vinden wat hij/zij in het laatste jaar van toetsing heeft bevonden.

4.23.2 Het verwijt onder 4.11.2 is ongegrond. Met betrokkene is de Accountantskamer van oordeel dat er geen beroepsregel bestaat die voorschrijft dat voor een VOF die bestaat uit drie filialen, één jaarrekening moet worden samengesteld. Van het (ten onrechte) achterwege laten door betrokkene van een voorstel tot aanpassing van het gekozen verslaggevingsstelsel is dan ook geen sprake.

4.23.3 Ook het verwijt onder 4.11.3 is ongegrond. Al in zijn reactie aan de Raad op het concepttoetsingsverslag bij zijn brief van 29 september 2018 heeft betrokkene betwist dat de stellingen van klaagster juist zijn. Daar heeft betrokkene in zijn verweerschrift

opnieuw, met verwijzing naar de bij die brief behorende bijlage 10, op gewezen.

Klaagster heeft dit niet weersproken. Gevolg daarvan is dat zij dit verwijt niet aanne- melijk heeft gemaakt.

## *C.2 De vrijwillige controleopdrachten 01 ([Stichting1] of [Stichting3]) en 02 ([Stichting2] of [Stichting4])*

### *4.24 Opdrachtaanvaarding en -continuering*

4.24.1 Het verwijt onder 4.12.2 is ongegrond. Het verwijt onder 4.12.3 is gegrond.

Wat betreft entiteit 01 geldt dat de toelichting onder A28 noch paragraaf 11 van Stan- daard 210 voorschrijven dat bij een doorlopende opdracht een schriftelijk vastgelegde bevestiging van het management moet worden verkregen waaruit blijkt dat het begrijpt wat de verdeling van de verantwoordelijkheden is. Die verplichting geldt op grond van paragraaf 11 van die Standaard op het moment van het overeenkomen van de op- dracht.

Op grond van paragraaf 13 van deze Standaard dient een accountant bij een doorlo- pende opdracht een afweging te maken of bestaande voorwaarden moeten worden herzien of dat een entiteit aan voorwaarden moet worden herinnerd. Betrokkene heeft naar voren gebracht een dergelijke afweging te hebben gemaakt. Het niet schriftelijk vastleggen daarvan duidt er naar het oordeel van de Accountantskamer voor deze cliënt niet op dat het stelsel in zoverre niet voldoet. Hoewel in het algemeen in Standaard 210 geen specifiek documentatievereiste is opgenomen, acht de Accountantskamer het in overeenstemming met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvul- digheid in zijn algemeen noodzakelijk om – gelet op het juridische belang van het ac- countantsdossier en gelet op verduidelijking van de rol die de accountant in de maat- schappij speelt - de overwegingen betreffende de noodzaak van een nieuwe opdracht- bevestiging in het accountantsdossier te documenteren. In dit specifieke geval overweegt de Accountantskamer echter dat sprake is van een kleine stabiele entiteit, waarvoor geen aanleiding bestaat iets anders te verwachten, zodat onvoldoende aanne- melijk is dat een verplichting tot schriftelijke vastlegging in het onderhavige dossier op betrokkene rustte, waarbij zij aangetekend dat de opdrachtbevestiging stamde uit 2015, derhalve ten tijde van de toetsing nog vrij recent.

Voor entiteit 02 geldt dat zich sinds het overeenkomen van de opdracht in 2011 vele wijzigingen in regelgeving hebben voorgedaan waaronder intrekking van de Verordening Gedragscode en inwerkingtreding van de VGBA. Dat maakte op grond van Standaard 210, paragraaf 11 juncto paragraaf 10 reeds zonder meer een nieuwe opdrachtbeves- tiging, met daarin de vermelding dat die (nieuwe) regelgeving van toepassing zou zijn, noodzakelijk. Het achterwege laten daarvan duidt op een tekortkoming in het dossier.

### *4.25 Planning*

4.25.1 Met betrekking tot de verwijten onder 4.13.2 en 4.13.6 geldt het volgende. Op grond van Standaard 240 paragrafen 28 en 29 dient een accountant algehele manieren te bepalen om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten die het gevolg is van fraude. Die Standaard is aldus van toepassing als er sprake is van een ingeschat risico op een af- wijking van materieel belang ten gevolge van fraude. Betrokkene heeft in zijn verweer-

schrift naar voren gebracht dat daarvan geen sprake was bij de getoetste organisaties 01 en 02.

Ter zitting heeft betrokkene daarentegen desgevraagd geantwoord dat daarvan wel sprake was bij organisatie 01 ([Stichting3]) zoals is vermeld in zijn brief van 29 september 2017 op de 10e bladzijde onder B.1. In verband daarmee had hij conform het bepaalde in Standaard 240 paragraaf 29 onder c een element van onvoorspelbaarheid in zijn controleplan van entiteit 01 mee moeten nemen en zijn controle daarop moeten inrichten. Onbetwist is gebleven dat hij dat niet heeft gedaan.

Echter, ook voor de getoetste organisatie 02 is de Accountantskamer van oordeel dat op grond van Standaard 240.32 in ieder geval dient te worden uitgegaan van het frauderisico “doorbreking van de interne beheersing” en had betrokkene moeten handelen als voormeld, hetgeen hij niet heeft gedaan.

De verwijten onder 4.13.2 en 4.13.6 zijn, gelet op voorgaande, derhalve gegrond.

4.25.2 Het verwijt onder 4.13.3 is ongegrond wat betreft het verwijt dat betrokkene heeft nagelaten tijdens zijn controle te handelen in overeenstemming met het WNT-protocol. Uit bijlage 13 bij zijn brief van 29 september 2017 blijkt dat betrokkene daar wel aandacht aan heeft besteed en dit schriftelijk heeft vastgelegd. Doordat klaagster achterwege heeft gelaten dat te weerleggen of haar verwijt op dit onderdeel nader te onderbouwen heeft ze de juistheid daarvan niet aannemelijk gemaakt.

Het verwijt is echter gegrond wat betreft het achterwege blijven in de toelichting bij de jaarrekening van een passage over de bezoldiging van de bestuurder. Wat er zij van het verweer van betrokkene dat RJ 640.413 niet van toepassing is, heeft klaagster ter zitting terecht naar voren gebracht dat betrokkene in dossier 01 gekozen heeft voor het verslaggevingskader RJ 640. Deze moet dan ook worden gevolgd. Dat uitgangspunt heeft betrokkene ter zitting bevestigd. In RJ 640.413 is (onder meer) bepaald dat de stichting het bedrag van de bezoldiging van bestuurders en toezichthouders in de toelichting moet vermelden. Dat heeft betrokkene kennelijk niet gecheckt terwijl Standaard 330 paragraaf 24 voorschrijft dat de toelichting in de jaarrekening juist moet zijn.

4.25.3 Het verwijt onder 4.13.4 is gegrond. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat, bij de bepaling van de materialiteit kwalitatieve aspecten onderbelicht zijn gebleven en zijn werkwijze, naar de Accountantskamer begrijpt, zowel ten aanzien van de bepaling van de materialiteit als ten aanzien van de vastlegging, onmiddellijk heeft verbeterd. Gelet op dit verweer heeft klaagster naar haar oordeel aannemelijk gemaakt dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met het bepaalde in Standaard 320 paragrafen 10, 11 en 14 onder e.

Dit geldt eveneens voor het verwijt onder 4.13.7, zij het dat klaagster het deelverwijt dat betrokkene niet heeft vastgesteld of de materialiteit achteraf bezien ook passend is gebleken, gelet op het onbetwiste verweer terzake van betrokkene, niet aannemelijk heeft gemaakt.

4.25.4 Het verwijt onder 4.13.5 is ongegrond omdat betrokkene het standpunt van klaagster gemotiveerd heeft betwist en klaagster dat niet heeft weerlegd. Zij heeft derhalve niet aannemelijk gemaakt dat het verwijt betrokkene terecht wordt gemaakt.

#### 4.26 *Uitvoering evaluatie en oordeelsvorming*

4.26.1 Het verwijt onder 4.14.1 is gegrond voor zover het inhoudt dat zich in het dossier geen werkprogramma's bevinden waaruit blijkt dat betrokkene de betrouwbaarheid van IT-systemen heeft gecontroleerd zodat duidelijk was dat hij daarop conform Standaard 330 paragraaf 8 en Standaard 500 paragrafen 6 en 7 kon steunen. Dat wordt door betrokkene namelijk niet betwist. Daardoor heeft betrokkene gehandeld in strijd met Standaard 230 paragraaf 8.

4.26.2 Het verwijt onder 4.14.2 is gegrond. Betrokkene wordt verweten dat hij onvoldoende controle-informatie heeft vergaard om banksaldi van opeenvolgende jaren op elkaar aan te sluiten. Dat is niet door hem betwist. Het achterwege laten daarvan is in strijd met Standaard 500 paragraaf 6. Daaraan doet niet af dat betrokkene op grondslag van Standaard 500 paragraaf 9 geen aanleiding heeft gezien om de juistheid van de informatie op een bankafschrift van 5 januari 2016 nader te onderzoeken.

4.26.3 Het verwijt onder 4.14.3 is gegrond. Voor de motivering daarvan geldt hetgeen hierboven met betrekking tot verwijt 4.13.3 (zie 4.25.2) is overwogen ten aanzien van de toelichting bij de jaarrekening. Betrokkene heeft hiermee in strijd gehandeld met Standaard 330 paragraaf 24.

4.26.4 Het verwijt onder 4.14.4 is gegrond nu betrokkene heeft erkend dat niet uit het controledossier blijkt dat er een grondige analyse is uitgevoerd die aan de vaststelling door betrokkene ten grondslag is gelegd. Betrokkene heeft ook niet naar voren gebracht dat die er op deze (significante) aangelegenheden wel is, zodat er bij de beoordeling van de klacht van moet worden uitgegaan dat geen grondige analyse is uitgevoerd. Zijn vaststelling dat de onzekerheid over de verdeling van de personeelskosten over de projecten aanvaardbaar is en deze onzekerheid niet van materieel belang is en niet hoeft te leiden tot een beperking in de controleverklaring ontbeert zodoende een deugdelijke grondslag. Deze handelwijze is in strijd met Standaard 700 paragraaf 11.

4.26.5 Het verwijt onder 4.14.5 is gegrond. Op het overzicht 'niet gecorrigeerde fouten/onzekerheid in de jaarrekening heeft betrokkene weliswaar als risico onderkend "de volledigheid van de verantwoorde baten, bar, boeken en verhuur voor zover per kas ontvangen", en als toelichting opgenomen dat een sluitende controle van de jaarrekening niet mogelijk is maar een goedkeurende verklaring wel kan worden verstrekt. Ook dit verwijt heeft betrokkene erkend. Daarvoor geldt dat sprake is van een (significant) frauderisico en dat betrokkene op de zitting niet duidelijk heeft aan gegeven welke werkzaamheden zijn uitgevoerd om helderheid rondom dat risico te verkrijgen noch dat hij een adequate kwantificering van dit frauderisico heeft gedocumenteerd. Als gevolg daarvan is er onvoldoende en ongeschikte controle-informatie gedocumenteerd ter onderbouwing van de (goedkeurende) controleverklaring. Deze handelwijze is in strijd met Standaard 500 paragraaf 6 en 700 paragraaf 11.

4.26.6 Het verwijt onder 4.14.6 is ongegrond. Betrokkene heeft dit verwijt betwist en naar voren gebracht dat niet vaststaat dat ten aanzien van de post liquide middelen een gegevensgerichte cijferanalyse heeft plaats gevonden waardoor er geen grondslag is voor de daaraan gerelateerde tekortkomingen, inhoudende dat geen verwachtingen zijn geformuleerd, geen bedrag als bedoeld in Standaard 520 paragraaf 5 d is gedefinieerd en niets is vastgelegd omtrent de betrouwbaarheid van de gegevens waarop de cijferanalyse is gebaseerd. Omdat klaagster dit niet heeft weersproken, heeft zij dit verwijt niet aannemelijk gemaakt.

4.26.7 Het verwijt onder 4.14.7 is gegrond. Betrokkene wordt verweten dat hij onvoldoende controle-informatie heeft vergaard om banksaldi van opvolgende jaren op elkaar aan te sluiten. Dat is niet door hem betwist. Het achterwege laten daarvan is in strijd met Standaard 500 paragraaf 6. Daaraan doet niet af dat betrokkene op grondslag van Standaard 500 paragraaf 9 geen aanleiding heeft gezien om de juistheid van de informatie op een bankafschrift van 5 januari 2016 nader te onderzoeken.

4.26.8 Het verwijt onder 4.14.8 is gegrond. Daartoe overweegt de Accountantskamer dat ten aanzien van de volledigheid van de omzet sprake is van een frauderisico waarvoor betrokkene bepaalde gegevensgerichte werkzaamheden heeft verricht omdat niet gesteund kon worden op de AO/IB. Daarbij heeft hij volstaan met het verzamelen van mondelinge controle-informatie zonder een detail-controle toe te passen, hetgeen niet voldoet aan het bepaalde in Standaard 330 paragraaf 21. Zo heeft betrokkene niet beschikt over voldoende en adequate controle-informatie terzake van de verantwoording van de materiële post 'cursusbaten' noch daargelaten de vraag of de aansluiting tussen de cursusadministratie en de jaarrekening kwalificeert als een gegevensgerichte cijferanalyse. Betrokkene verweert dat zijn analyse volstond en verdere controlewerkzaamheden niet noodzakelijk waren, faalt derhalve. Deze handelwijze is in strijd met Standaard 500 paragraaf 6 en Standaard 200 paragraaf 17.

#### *4.27 Rapportering, communicatie en documentatie*

4.27.1 De verwijten onder 4.15.2 zijn gegrond. Wat er zij van het verweer van betrokkene dat RJ 640 feitelijk niet van toepassing is, heeft hij de jaarrekening wel opgesteld conform deze Richtlijn. Deze moet dan ook worden gevolgd. In RJ 640.301 is (onder meer) bepaald dat de jaarverslaggeving van de stichting in ieder geval een bestuursverslag moet bevatten. In RJ 640.413 is (onder meer) bepaald dat de stichting het bedrag van de bezoldiging van bestuurders en toezichthouders in de toelichting moet vermelden. Dat heeft betrokkene kennelijk niet gecheckt, terwijl Standaard 330 paragraaf 24 voorschrijft dat de toelichting in de jaarrekening juist moet zijn.

4.27.2 De verwijten onder 4.15.3 en 4.15.4 zijn eveneens gegrond. Wat betreft het verwijt aangaande de wijze van dossiervastlegging (deels fysiek, deels digitaal met werkprogramma's die bestaan uit Excelbestanden) heeft de Accountantskamer hiervoor al overwogen dat betrokkene naar voren heeft gebracht dat de combinatie van elektronisch- en papieren dossier minder eenvoudig te hanteren is dan een volledig elektronisch dossier, dat kruisverwijzingen inmiddels wel worden gemaakt, dat de checklist Bedrijfsverkenning kan worden verbeterd en dat het bestaande verband tussen voorbereiding, uitvoering en documentatie van werkzaamheden voor niet ingewijden lastig waarneembaar kan zijn en de door betrokkene overgelegde producties naar het oordeel van de Accountantskamer niet de indruk wekken dat het vastleggingsprotocol "sophisticated" is waarbij sprake is van een "platte" invulling van de checklists zonder dat zaken worden afgedwongen.

Dat is in strijd met de artikelen 6 en 15 NVAK-ass.

Wat betreft het verwijt dat door het feit dat er geen afzonderlijke notulen vastliggen van besprekingen met de cliënt of met het team ten aanzien van de controle, niet kan worden vastgesteld of is voldaan aan de vereisten van Standaard 330 paragraaf 7 tot 12, ziet het verweer vooral op het kleinschalige en overzichtelijke karakter van de organisatie met veel informeel overleg. Dat doet echter niets af aan de verplichting te voldoen aan

de NV COS. Niet al het informeel overleg hoeft te worden vastgelegd maar wel het overleg dat als cruciaal dient te worden bestempeld. Het verweer baat betrokkene derhalve niet. Gevolg daarvan is dat het verwijt gegrond is, omdat betrokkene niet heeft gehandeld conform Standaard 300 paragraaf 7-12.

4.28 Op grond van het voorgaande is de Accountantskamer van oordeel dat, gezien de aard en de omvang van voormelde vastgestelde overtredingen van onder meer de NV COS (klachtonderdelen 3.3 en 3.4), aannemelijk is geworden dat betrokkene er niet voor heeft zorg gedragen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van zijn accountantspraktijk voldeed aan de eisen van artikel 11 NVAK-aav en artikelen 6, 15, 19 en 32 NVAK-ass en dat derhalve geoordeeld moet worden dat betrokkene er niet voor heeft zorg gedragen dat zijn accountantspraktijk ten tijde van de toetsing van 12 september 2017 voldeed aan het bepaalde krachtens de Wab, zoals artikel 3 VoKwb van hem verlangde. Hij heeft daarmee tevens het fundamentele beginsel van 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel 2 van de VGBA niet in acht genomen (klachtonderdeel 3.1).

4.29 Van omstandigheden die meebrengen dat betrokkene van het niet naleven van alle 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 de toetsing van 12 september 2017 na een eerder negatief eindoordeel terzake van het kwaliteitsstelsel van het kantoor wederom tot een negatief eindoordeel heeft geleid. Daarbij had hij het stelsel in vergaande mate niet op orde en wel zodanig dat de situatie waarin de praktijk zich bevindt, zeer zorgelijk is. Tevens heeft betrokkene niet of nauwelijks inzicht getoond in de zeer zwakke kwaliteit van zijn (assurance) werkzaamheden die hij met onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft uitgevoerd.

4.30 Nu de klacht gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van doorhaling van de inschrijving van betrokkene in de registers als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder e. Wtra, met de bepaling dat betrokkene zich niet binnen een periode van achttien maanden na de datum van ingang van de doorhaling opnieuw in het register kan doen inschrijven, passend en geboden.

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

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de verschillende verwijten die aan de klacht ten grondslag zijn gelegd (klachtonderdelen 3.3 en 3.4) gegrond respectievelijk ongegrond zoals hiervoor is vermeld;
- verklaart klachtonderdeel 3.1 gegrond zoals hiervoor omschreven;
- legt ter zake van de gegrond verklaarde verwijten aan betrokkene op de maatregel als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder e. Wtra, te weten die van **doorhaling van de**

**inschrijving van de accountant in de registers**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;

- bepaalt de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in de registers kan worden ingeschreven op **achttien maanden**;

- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. G. van Rijssen en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en dr. C.M. van Nieuw Amerongen RA en P. van de Streek AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 30 september 2019.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

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

Ingevolge artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient de gronden van het beroep te bevatten en te zijn ondertekend.

[1] Stcrt 2013, 23899

[2] Stcrt 2015, 31686

[3] Blijkens de toelichting op het vernieuwde artikel 3 lijkt de beroepsregelgever beoogd te hebben om dit artikel alleen te wijzigen wat betreft de aanwijzing van de verantwoordelijke persoon die kan worden aangesproken op de norm om zorg te dragen voor een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk.

[4] CBb 18 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:15, rechtsoverweging 6.2.