

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 19/735 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 19/735 Wtra AK van 24 februari 2020 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,

accountantadministratieconsulent,

kantoorhoudende te [plaats1],

B E T R O K K E N E,

raadsman: mr. A.P.P. Witteveen

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 23 april 2019 ingekomen klaagschrift van 19 april 2019 met bijlagen;
- het op 26 juni 2019 ingekomen verweerschrift van 26 juni 2019 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 16 augustus 2019 waar zijn verschenen: namens klaagster [A] AA, bijgestaan door mr. D.G. Tersmette advocaat te Den Haag, en betrokkene, bijgestaan door mr. A.P.P. Witteveen, advocaat te Amsterdam.

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 Op 23 juni 2010 heeft een toetsing van de accountantspraktijk van betrokkene plaatsgevonden op grond van de toen geldende 'Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing'. Het kantoor voldeed niet aan de eisen en heeft een verbeterplan en twee aanvullingen daarop ingediend. Dat is onder voorwaarden goedgekeurd op 27 mei 2011. In 2013 heeft een hertoetsing van de praktijk plaats gevonden met negatief resultaat. Nadat betrokkene verbeteringen heeft doorgevoerd heeft eind 2013 een aanvullende toets plaatsgevonden. Het kantoor voldeed toen volgens de Nba wederom niet aan de eisen. Zij heeft evenwel coulance-halve besloten om geen tuchtklacht tegen betrokkene in te dienen, maar het kantoor begin 2015 vervroegd opnieuw te toetsen.

2.2 Naar aanleiding van de uitkomsten van deze toetsingen heeft betrokkene een aantal maatregelen getroffen. Hij heeft een klant afgestoten, het nieuwe software pakket Caseware aangeschaft en derden ingeschakeld voor de ondersteuning bij de werkzaamheden waaronder (destijds) [bedrijf] voor praktijkondersteuning en een fiscalist voor ondersteuning bij de aangiften.

2.3 De accountantspraktijk van betrokkene is op 29 september 2015 onderworpen aan de vervroegde reguliere toetsing op grond van de (destijds geldende) Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen[1] (hierna: VoKwb). Deze toetsing heeft geresulteerd in het eindoordeel van 18 december 2015.

2.4 Dit eindoordeel hield in dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkene (hierna: accountantspraktijk) verbetering behoefde en in opzet en/of werking op belangrijke onderdelen niet voldeed aan het bepaalde bij of krachtens de Wab. Betrokkene heeft naar aanleiding daarvan bij brief van 1 februari 2016 een verbeterplan ingediend. Dat verbeterplan is bij beslissing van 30 maart 2016 op grondslag van artikel 15, vijfde lid van de (destijds geldende) VoKwb, juncto artikel 2, eerste en tweede lid Verordening op Raad voor Toezicht[2], door de Raad voor Toezicht (hierna: de Raad) goedgekeurd.

2.5 Betrokkene heeft op 1 juni 2017 bericht ontvangen dat de bij brief van 1 februari 2017 aangekondigde hertoetsing op 24 oktober 2017 zal plaatsvinden en is er toen (voor de tweede maal) aan herinnerd dat hij de Oriëntatievragenlijst 2017 nog moest invullen.

2.6 Op 24 oktober 2017 en 1 november 2017 heeft een hertoetsing plaatsgevonden op basis van drie samenstellingsopdrachten en een opdracht tot specifiek overeengekomen werkzaamheden.

2.7 Het conceptverslag van de toetsing is per e-mail van 19 maart 2018 aan betrokkene toegezonden. Betrokkene heeft hierop gereageerd per e-mails van 3 en 8 april

2018. Bij brief van 11 april 2018 is het definitieve toetsingsverslag aan betrokkene gezonden.

2.8 Bij brief van 17 mei 2018 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 dat hij klaagster zou gaan adviseren zijn bevindingen in de vorm van een klacht aan de tuchtrechter voor te leggen.

2.9 Klaagster heeft daarop besloten de onderhavige tuchtklacht tegen betrokkene in te dienen. Hierover is betrokkene bij brief van 18 september 2018 geïnformeerd.

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 er in strijd met artikel 3 van de per 29 september 2015 gewijzigde Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen[3] niet voor heeft gezorgd dat zijn accountantspraktijk ten tijde van de toetsing (24 oktober 2017) voldeed aan het bepaalde bij of krachtens de Wab, doordat hij als dagelijks beleidsbepaler er niet voor heeft zorggedragen dat de interne beheersing van de accountantspraktijk voldeed aan de daaraan op grond van hoofdstuk 2 Nadere voorschriften accountantskantoren aan assurance verwante opdrachten (AA) (hierna: NVAK-aav) te stellen eisen en met name niet aan het bepaalde in de artikelen 10 en 11 van die voorschriften. 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 allereerst op dat na de per 29 september 2015 in werking getreden wijziging van de VoKwb, deze verordening, wellicht onbedoeld[4], 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, 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) en zijn bedrijfsvoering zodanig dient in te richten dat een beheerste en integere bedrijfsuitoefening is gewaarborgd (artikel 11). Het voldoen aan deze norm acht de Accountantskamer begrepen in de verplichting die is verwoord onder artikel 3 VoKwb. Voorts blijkt uit artikel 2, tweede lid van NVAK-aav 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 24 oktober 2017 tekortkomingen hebben geconstateerd op het niveau van het kwaliteitsstelsel doordat niet voldaan is aan de in het kantoorhandboek (hierna: Handboek) opgenomen vereisten:

a) om elk jaar een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB), dan wel inspectie van een dossier plaats te laten vinden en

b) om elk jaar met de externe compliance officer (van de franchise organisatie) van de accountantspraktijk een jaarlijkse evaluatie plaats te laten vinden.

3.4 Voorts is aan de klacht ten grondslag gelegd dat de toetsers tijdens de toetsing van 24 oktober 2017 tekortkomingen hebben geconstateerd op dossierniveau in drie getoetste samenstellingsdossiers te weten van [BV1] (hierna: dossier 01), [BV2] (hierna: dossier 02) en [BV3] (hierna: dossier 03) en in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie te weten van een praktijk Bewindvoering.

In de drie samenstellingsdossiers zijn tekortkomingen geconstateerd op de onderdelen 1) opdrachtaanvaarding en -continuering, 2) planning, inzicht in de entiteit en diens omgeving 3) uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming en 4) in rapportage, communicatie en documentatie. In de opdracht 'specifiek overeengekomen werkzaamheden' zijn ook diverse tekortkomingen geconstateerd.

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

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 Zoals hiervoor aangegeven kan naar het oordeel van de Accountantskamer van betrokkene als de dagelijks beleidsbepaler van de accountantspraktijk worden verlangd dat deze 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.

4.5 De onderdelen van de klacht als vermeld onder 3.1 tot en met 3.4 zijn in het klaagschrift toegelicht met de hierna genoemde tekortkomingen zoals deze zijn geconstateerd door de toetsers bij gelegenheid van de toetsing van de praktijk van betrokkene zowel op stelselniveau als op dossierniveau. Deze tekortkomingen leveren evenzoveel overtredingen op van artikel 11, eerste lid NVAK-aav respectievelijk van onder meer het bepaalde in de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (hierna: NV-COS of Standaard) 4400 en 4410.

I. Door klaagster gestelde tekortkomingen op stelselniveau

4.6 Door de toetsers is geen vastlegging aangetroffen van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB), dan wel inspectie van een dossier die volgens het binnen de accountantspraktijk gehanteerde Handboek elk jaar dient plaats te vinden. De toetsers hebben ook geen vastlegging aangetroffen van een jaarlijkse evaluatie met de compliance officer van de accountantspraktijk die volgens het Handboek dient plaats te vinden. Aangezien dit door betrokkene niet in rapportages is vastgelegd, was het voor de toetsers onmogelijk om vast te stellen hoe de werkzaamheden van de compliance officer zijn geëvalueerd en of en zo ja hoe invulling is gegeven aan dit aspect van de kwaliteitsbewaking. Dit is in strijd met artikel 11 NVAK-aav.

II. Door klaagster gestelde tekortkomingen op dossierniveau

De samenstellingsopdrachten

4.7 Inzake Opdrachtaanvaarding en -continuering hebben de toetsers volgens klaagster vastgesteld dat betrokkene de schriftelijke opdrachtbevestiging (dagtekening op 13 juli 2017) voor het uitvoeren van de samenstellingsopdracht van dossier 02 ten aanzien van de jaarrekening 2016 heeft opgemaakt nádat de betreffende samenstellingsverklaring is afgegeven en de jaarrekening is vastgesteld en gedeponereerd (op 23 februari 2017). De handtekening van de directie op de opdrachtbevestiging dateert volgens klaagster zelfs pas van 23 oktober 2017, dus acht maanden nadat de samenstellingsverklaring is afgegeven en de jaarrekening is gedeponereerd.

Ook de schriftelijke opdrachtbevestiging van de samenstellingsopdracht van dossier 03 is volgens klaagster pas op 18 juli 2017 ondertekend, terwijl de samenstellingsverklaring al op 29 juni 2017 was afgegeven. De accountant dient echter, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst vast te leggen. Door dit na te laten heeft betrokkene gehandeld in strijd met NVCOS 4410.25.

4.8 Inzake Planning, inzicht in de entiteit en diens omgeving heeft klaagster het volgende naar voren gebracht.

4.8.1 Een accountant moet op grond van NVCOS 4410.28 voldoende inzicht verwerven in (onder meer) de activiteiten van de entiteit om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren. Hij moet in dat verband ook onderkennen welke posten in de jaarrekening van de entiteit significant zijn. Betrokkene heeft in zowel dossier 01 als dossier 02 verzuimd significante posten te onderkennen, terwijl de toetsers op basis van het kostenoverzicht in Caseware -het softwareprogramma aan de hand waarvan samenstellingsopdrachten worden uitgevoerd en waarin de werkprogramma's zijn opgenomen- wél significante posten hebben kunnen identificeren.

4.8.2 De toetsers hebben geconstateerd dat in de bedrijfsbeschrijving in het kader van dossier 01 en dossier 02 een aantal onzorgvuldigheden staat. Bij 'vraag 7' ontbreken organogrammen van de entiteiten. Bij 'vraag 9' heeft betrokkene niet duidelijk aangegeven of sprake is van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting / omzetbelasting. Onder 'vraag 6' heeft betrokkene vermeld dat de jaarrekening wordt opgemaakt

op basis van fiscale grondslagen, terwijl deze feitelijk is samengesteld op basis van commerciële grondslagen. Dezelfde mislag is in dossier 03 te vinden.

4.8.3 Hieruit volgt volgens klaagster dat de betrokkene gehandeld heeft in strijd met NVCOS 4410.28.

4.8.4 De toetsers hebben volgens klaagster voorts vastgesteld dat bij de planning van de werkzaamheden voor dossier 03 geen bespreking heeft plaatsgevonden met de uitvoerend assistent-accountant met betrekking tot de significante aangelegenheden. Er is geen inhoudelijke beschrijving aanwezig waaruit blijkt aan welke onderwerpen of posten extra aandacht moet worden besteed door de accountant en/of zijn assistenten. Wel is een korte lijst met aandachtspunten opgenomen in het werkprogramma, maar deze posten betreffen volgens de toetsers niet alle daadwerkelijke significante posten van deze opdracht. Door een medewerker van betrokkene is een checklist cliëntonderzoek ingevuld en een toelichting gegeven op het begrip 'significante aangelegenheden', maar dat begrip is hier te beperkt uitgelegd en toegepast. De toetsers hebben daarnaast vastgesteld dat de vastleggingen in het dossier uiterst summier zijn (er is volstaan met vinkjes en soms summiere aantekeningen) en in veel gevallen niet de kern raken van de uitgevoerde werkzaamheden.

4.8.5 Het is volgens klaagster van belang dat de accountant op adequate wijze significante posten selecteert, aan deze posten bij de uitoefening van zijn werkzaamheden extra aandacht besteedt en die werkzaamheden bovendien toereikend documenteert. Volgens klaagster heeft betrokkene in de planningsfase onvoldoende inzicht verkregen in de entiteit en diens omgeving, waardoor significante posten en aangelegenheden niet dan wel onvoldoende zijn onderkend. Dat wreekt zich vervolgens in de uitvoering van de werkzaamheden, die volgens haar onvoldoende diepgaand zijn geweest en bovendien niet adequaat zijn vastgelegd. De betrokkene heeft aldus gehandeld in strijd met NVCOS 4410.23 (met name sub b onder IV) en 4410.28.

4.9. Inzake Uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming, heeft klaagster het volgende naar voren gebracht.

4.9.1 Een samenstellingsopdracht dient op grond van NVCOS 4410.29 te worden uitgevoerd met gebruikmaking van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management zijn verschaft. Indien de verschaft informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen en om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken (NVCOS 4410.32). De toetsing heeft volgens klaagster uitgezeten dat ten aanzien van dossier 01, behoudens een telefonische opgave van de voorraad, een verdere onderbouwing van de voorraad in de jaarrekening ontbreekt. Ook de posten 'overige verkoopkosten' en 'advieskosten' worden onvoldoende gespecificeerd (betrokkene heeft uitsluitend vermeld dat de posten 'akkoord' zijn). Betrokkene heeft zodoende onvoldoende geschikte informatie verkregen om de opdracht goed te kunnen uitvoeren. Dit is in strijd met NVCOS 4410.29 en 4410.32.

Daarnaast hebben de toetsers volgens klaagster vastgesteld dat de betrokkenheid van betrokkene onvoldoende blijkt uit het dossier bij dossier 01, nu zijn betrokkenheid zich

in Caseware beperkt tot de programma's 'materieel belang', 'postenoverzicht', 'documentbeheer' en 'saldibalans'. Hieruit volgt volgens klaagster dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met NVCOS 4410.23. Bij het afrondingsmemorandum alsmede bij de afsluitende cijferbeoordeling is betrokkene volgens klaagster niet betrokken geweest. Uit NBA-handreiking 1136 blijkt volgens haar bovendien dat de betrokkenheid van de accountant voldoende zichtbaar moet zijn in het dossier.

Bij dossier 02 hebben de toetsers in het geheel geen conclusies of aantekeningen van betrokkene op de werkprogramma's bij de gecontroleerde posten aangetroffen, zo heeft klaagster naar voren gebracht. Voorts mist in het werkprogramma 'financiële vaste activa' het verplichte antwoord op de vraag naar eventuele verschillen die volgen uit de cijferanalyse van de financiële vaste activa ten opzichte van voorgaande jaren.

4.9.2 Ten aanzien van alle samenstellingsopdrachten geldt volgens klaagster dat de significante posten en aangelegenheden niet of onvoldoende in de planningsfase zijn vastgelegd of op voorhand concreet zijn benoemd, onvoldoende duidelijk is op welke wijze betrokkene de posten heeft beoordeeld en welke conclusies hij hierover heeft getrokken in relatie tot de samenstellingsverklaring (NVCOS 4410.29). De toetsers hebben

geconstateerd dat in het werkprogramma een aantal checklists en dossierstukken blijkt te zijn afgevinkt. De summiere aantekeningen die in het werkprogramma zijn gemaakt tonen volgens klaagster onvoldoende aan dat bepaalde werkzaamheden adequaat zijn uitgevoerd. Zo blijkt dat onder meer de post 'onderhanden projecten' niet is onderzocht. Ook is niet door betrokkene toegelicht waarom hiervoor geen post is opgenomen in de jaarrekening. Nu het gaat om een software-ontwikkelingsbedrijf, waarbij het niet ongebruikelijk is dat er aan het eind van het jaar sprake is van nog niet-gefactureerde werkzaamheden, had betrokkene volgens klaagster in het werkprogramma moeten toelichten dat hij hierover met cliënt heeft gesproken en dat hij hierover (kritische) vragen heeft gesteld. Tijdens de toetsing is hiervan echter niets gebleken. Door dit na te laten heeft betrokkene volgens klaagster gehandeld in strijd met NVCOS 4410.29 en 4410.32. Voorts blijkt uit de dossiers volgens klaagster dat betrokkene in onvoldoende mate contact heeft gehad met de opdrachtgever omtrent ontbrekende of onduidelijke informatie. Zo hebben de toetsers geconstateerd dat de post 'onderhanden projecten' niet zichtbaar is besproken en is daarnaast een aantal posten in de cijferbeoordeling slechts summier toegelicht. Zeker afwijkende posten vereisen een uitgebreidere toelichting. Door dit na te laten heeft betrokkene volgens klaagster gehandeld in strijd met NVCOS 4410.32-4410.35.

4.10 Inzake Rapportage, communicatie en documentatie, heeft klaagster het volgende naar voren gebracht.

4.10.1 NVCOS 4410.16 bepaalt dat het financieel overzicht moet worden opgesteld conform het van toepassing zijnde stelsel van verslaggeving. NVCOS 4410.38 bepaalt dat de accountant bij het uitvoeren van de samenstellingsopdrachten (kort gezegd) alle relevante bescheiden en werkzaamheden moet documenteren in het dossier. Uit de toetsing is naar voren gekomen dat betrokkene ook hier steken heeft laten vallen.

4.10.2 In het kader van dossier 01 is de toetsers opgevallen dat in de definitieve jaarrekening, voorafgaand aan de samenstellingsverklaring van de accountant, een alinea is opgenomen waarin staat dat de jaarrekening nog niet is voltooid en dat nog geen samenstellingsverklaring is verstrekt. Deze alinea past volgens klaagster niet in een

definitieve jaarrekening. Uit het feit dat deze alinea toch in de jaarrekening is opgenomen, blijkt dat betrokkene de jaarrekening niet (goed) heeft doorgelezen voordat hij de samenstellingsverklaring heeft ondertekend. Dat is in strijd met NVCOS 4410.31.

4.10.3 Daarnaast heeft betrokkene in de inhoudsopgaven naar bijlagen verwezen die de toetsers in het rapport niet hebben aangetroffen. Verder hebben de toetsers geconstateerd dat betrokkene ten aanzien van de grondslagen van de winst- en verliesrekening bij dossier 01 uitsluitend de posten omzet en belastingen heeft toegelicht. Dit terwijl tevens de posten 'inkopen', 'personeelskosten', 'huisvestingskosten', 'verkoopkosten', 'kantoorkosten', 'algemene kosten', 'rentebaten' en 'rentelasten' in de winst- en verliesrekening zijn opgenomen. Bovendien ontbreken volgens klaagster in het rapport de grondslagen voor het kasstroomoverzicht. Daarnaast is nog een aantal tekortkomingen vastgesteld. Zo wordt het geplaatste kapitaal in het geheel niet nader in de jaarrekening toegelicht. De inkoopwaarde van de omzet wordt ook onvoldoende toegelicht, nu uitsluitend de voorraadmutatie wordt vermeld. Deze post sluit bovendien niet aan op de winst- en verliesrekening. Er is volgens klaagster aldus sprake van veel verschillende tekortkomingen ten aanzien van de documentatie en rapportage in dit samensteldossier. Betrokkene heeft daardoor gehandeld in strijd met NVCOS 4410.38, 4410.23 en 4410.31.

4.10.4 Ten aanzien van dossier 02 hebben de toetsers volgens klaagster eveneens verschillende tekortkomingen geconstateerd. De definitieve jaarrekening is op commerciële grondslagen gewaardeerd en niet op fiscale grondslagen zoals aangegeven in de bedrijfsbeschrijving. Bij de balans is niet vermeld of deze voor of na resultaatverdeling is opgesteld, wordt er een toelichting gegeven bij latente belastingvorderingen die er niet blijken te zijn en ontbreken ook in dit rapport de grondslagen bij het kasstroomoverzicht. Voorts zijn er volgens klaagster gebreken vastgesteld in de toelichting bij de balans. Zo is een vordering van de holding van € 100.000,- aan de verkeerde partij toegeschreven. Over een lening aan de directeur-groootaandeelhouder van € 525.000,- is geen toelichting opgenomen omtrent voorwaarden, aflossing of zekerheden. De toetsers hebben verder geconstateerd dat in de toelichting op de winst- en verliesrekening een managementvergoeding van € 120.000 ten onrechte is opgenomen onder algemene kosten. Deze post had onder 'omzet' moeten worden verantwoord. Tot slot is de post 'resultaat deelnemingen' ten onrechte niet uitgesplitst naar deelneming. Het voorgaande is volgens klaagster in strijd met NVCOS 4410.31 en 4410.34 onder a.

4.10.5 Ten aanzien van dossier 03 hebben de toetsers volgens klaagster geconstateerd dat de jaarrekening enkele redactionele tekortkomingen bevat. De post 'bankrente' betreft in feite rente die betrekking heeft op rekening-courantvorderingen/schulden van een groepsmaatschappij. Daarnaast blijken de opschriften betreffende de personeelskosten in de winst- en verliesrekening niet aan te sluiten op het Modellenbesluit jaarrekeningen. De gebruikte term of aanduiding 'lonen en salarissen' blijkt niet te zijn gebruikt bij de toelichting op de winst- en verliesrekening.

4.10.6 Bij de grondslagen van waardering en resultaatbepaling is volgens klaagster geen toelichting opgenomen betreffende de post 'onderhanden projecten'. Voorts is het volgens haar bij een vennootschappelijke jaarrekening gebruikelijk om een fiscale berekening of opstelling te maken van het belastbare bedrag van de vennootschap zelf, en niet van de fiscale eenheid en is het zeer ongebruikelijk om het geconsolideerde fiscale resultaat op te nemen in de vennootschappelijke jaarrekening. Nu dit ook niet nader is toegelicht, leidt klaagster hieruit af dat betrokkene de jaarrekening voor onder-

tekening van de samenstellingsverklaring niet (goed) heeft doorgelezen. Dat is in strijd met NVCOS 4410.31.

4.10.7 NVCOS 4410.38 schrijft onder meer voor dat een accountant significante aanlegenheden moet opnemen in de opdrachtdocumentatie. Bovendien moet een accountant die bespreken met zijn klant (NVCOS 4410.27). Van opdracht 01 is de 'gespreksnotitie jaarrekening 2016' niet aangetroffen in het dossier. Dit is volgens klaagster in strijd met NVCOS 4410.38 en 4410.27

Ten aanzien van opdracht 03 hebben de toetsers voorts vastgesteld dat uit de vastleggingen in het dossier in onvoldoende mate blijkt dat de significante posten concreet zijn besproken met de cliënt. Bovendien hebben de toetsers vastgesteld dat de toelichtingen en analyses bij de cijferbeoordeling in onvoldoende mate zijn verklaard of met onjuiste formulering zijn toegelicht. Het gaat hierbij om vaak algemene en korte opmerkingen die meer duidelijkheid behoeven. De post ontvangen WBSO-subsidie (Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk) blijkt niet apart te zijn opgenomen in de toelichting op de jaarrekening. Tot slot blijkt de afloopcontrole van openstaande debiteurenposten van meer dan 90 dagen niet zichtbaar te zijn uitgevoerd, terwijl dit vanwege de mogelijke voorziening die daarvoor moet worden gevormd en vanwege het feit dat het gaat om een significante post (ongeveer € 90.000,-) in de jaarrekening wel verwacht mocht worden. Uit de verzamelloonstaat blijkt bovendien niet dat er afstemmingen zijn gemaakt met de posten in de winst- en verliesrekening. Voorts merken de toetsers op dat de dossiervastleggingen uiterst summier zijn en onvoldoende de kern van de uitgevoerde werkzaamheden raken. Ook al het voorgaande is in strijd met NVCOS 4410.38 en 4410.27 en 4410.23.

4.10.8 Uit het voorgaande volgt volgens klaagster dat bij het uitvoeren van de samenstellingsopdrachten in strijd is gehandeld met verschillende bepalingen uit onder meer de NVCOS 4410. Betrokkene heeft daarmee tevens gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van professionaliteit en van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid zoals vermeld in artikel 2 sub a en d en verder uitgewerkt in paragraaf 2.2 en 2.5 van de VGBA. Voorts is op basis van het voorgaande ook sprake van overtreding van artikel 11 NVAK-aav.

De opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie

4.11 Inzake deze opdracht heeft klaagster het volgende naar voren gebracht.

4.11.1 De opdracht betrof zowel het samenstellen van de jaarrekening (NVCOS 4410) als overeengekomen specifieke werkzaamheden (NVCOS 4400). Deze overeengekomen specifieke werkzaamheden betroffen een onderzoek naar de kwaliteitseisen van bewindvoerders en curatoren zoals vastgelegd in het Besluit Kwaliteitseisen CBM 2017.

4.11.2 De toetsers hebben volgens klaagster geconstateerd dat de schriftelijke opdrachtbevestiging pas ná de uitvoering van de opdracht en de afgifte van de samenstellingsverklaring is ondertekend (datum opdrachtbevestiging: 1 mei 2017; datum samenstellingsverklaring: 9 februari 2017). Dat is in strijd met NVCOS 4400.9, 4400.11, 4400.12 en 4410.25.

4.11.3 De toetsers hebben voorts geconstateerd dat bij de handgeschreven notities de naam en functie ontbreken van degene die de notities heeft opgesteld. Ook heeft betrokkene het standaard werkprogramma gebruikt dat voor samenstellingsopdrachten wordt gebruikt, zonder dat aan te laten sluiten op deze specifieke (gecombineerde) opdracht. De toetsers hebben in het kader van de documentatie verschillende aanbevelingen gedaan, bijvoorbeeld ten aanzien van het beter documenteren en onderbouwen van bepaalde conclusies, het logisch opslaan van documenten en aanbrengen van verwijzingen vanuit het werkprogramma naar de documentatie in het dossier.

4.11.4 Ten aanzien van de rapportering heeft betrokkene zich niet gehouden aan de voorgeschreven tekst van de samenstellingsverklaring in relatie tot deze gecombineerde opdracht, zoals die is voorgeschreven in het controleprotocol. Dit is volgens klaagster in strijd met NVOCS 4400.17 en 4400.18.

4.11.5 Uit de toetsing is volgens klaagster gebleken dat bij de uitvoering van deze gecombineerde opdracht een aantal zaken niet goed is gegaan. Zo is de opdrachtbevestiging te laat ondertekend, is het werkprogramma niet aangepast aan deze specifieke gecombineerde opdracht en is bovendien sprake van de afgifte van een foutieve samenstellingsverklaring. Verder zijn er verschillende tekortkomingen geconstateerd met betrekking tot de documentatie van de opdracht. Gelet hierop hebben de toetsers ook deze opdracht onvoldoende bevonden en geconstateerd dat in strijd is gehandeld met verschillende bepalingen uit de NVCOS 4400 en artikel 2 sub c VGBA. Betrokkene heeft daarmee tevens gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van professionaliteit en van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid zoals vermeld in artikel 2 sub a en d en verder uitgewerkt in paragraaf 2.2 en 2.5 van de VGBA. Voorts is op basis van het voorgaande ook sprake van overtreding van artikel 11 NVAK-aav.

III Verweer en beoordeling

4.12 Betrokkene heeft betoogd dat de stellingen van klaagster niet in de juiste context zijn geplaatst. Hij heeft deze om die reden bij voorbaat betwist voorzover hij ze niet uitdrukkelijk heeft erkend. Die context betreft, zo heeft betrokkene uiteengezet, de doelbewuste aansluiting van betrokkene als nieuwkomer in de accountancy bij een franchiseorganisatie om te voorzien in een stelsel van kwaliteitsbeheersing en ondersteuning van de praktijk. Dat is niet tot wasdom gekomen omdat die organisatie niet steeds proactief is meegegaan met de veranderingen in het accountantsberoep terwijl betrokkene zich niet zonder verlies van zijn praktijk los kon maken van die organisatie. Met die context doelt betrokkene er ook op dat hij met name eenmanszaken en kleine ondernemingen en een aantal grotere ondernemingen bediende. Hij kent door regelmatig persoonlijk contact die klanten en hun omgeving en hij is op de hoogte van de ontwikkelingen bij de klant in het voorgaande jaar waaronder van de significante aangelegenheden.

Ook heeft betrokkene betoogd dat hij over zijn dienstverlening nog nooit een noemenswaardige klacht heeft ontvangen en dat hij over goede en volledige dossiers beschikt maar dat het aan de inrichting daarvan schort omdat informatie is vastgelegd in twee programma's te weten Caseware of Reelezee en in e-mail wisselingen met de klant.

4.13 De Accountantskamer overweegt dat een en ander betrokkene niet ontslaat van de verplichting (ook) te voldoen aan de rechtsregels waarin is voorgeschreven 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 vastgesteld waaraan haar leden zijn onderworpen waarbij de toetsingssystematiek rekening houdt met de aard en omvang van een kantoor (artikel 9 NVAK-aav). Daarbij wijzen correcte uitvoeringen van opdrachten er niet op dat het stelsel voldoet, maar wijzen meerdere tekortkomingen in de uitvoering van opdrachten wel op een stelsel dat niet aan de daaraan te stellen eisen voldoet.

4.14 Betrokkene heeft ook betoogd dat hij de uitkomst van de toetsing niet volledig bestrijdt en dat zijn primaire focus ligt in de verdere verbetering van de kwaliteit. Dat heeft [B] AA volgens hem bij brief van 25 juni 2018 ook al aan het bestuur van de Nba laten weten. Dat neemt volgens hem niet weg dat niet alle bevindingen van de toetsers terecht zijn. Die bevindingen maken onderdeel uit van de tuchtrechtelijke toetsing voor zover die ten grondslag zijn gelegd aan de klacht. Een aantal verwijten heeft betrokkene voorts onbetwist gelaten. Tegen deze achtergrond zal de Accountantskamer toetsen of de door klaagster gestelde tekortkomingen tezamen het oordeel rechtvaardigen dat het stelsel niet voldoet. Die beoordeling vindt plaats op grondslag van het door klaagster en betrokkene over en weer in hun klaagschrift respectievelijk verweerschrift en ter zitting gestelde. Een en ander wordt vermeld dan wel herhaald indien dat voor de leesbaarheid en begrijpelijkheid van de beslissing noodzakelijk is.

De door klaagster gestelde tekortkoming op stelselniveau

4.15 Het verwijt onder 4.6 is gegrond. Betrokkene heeft dit verwijt niet weersproken maar aangevoerd dat de franchise organisatie OAMKB waarbij hij is aangesloten zorg zou dragen voor de uitvoering van de in het Handboek vastgelegde jaarlijkse opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en inspectie van een dossier en de jaarlijkse evaluatie met een compliance officer maar deze afspraak niet is nagekomen. De uitvoering van in het Handboek opgenomen verplichtingen behoort echter tot de verantwoordelijkheid van betrokkene zodat dit verweer hem niet kan baten. 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[5]. Betrokkene heeft hiermee gehandeld in strijd met artikel 11 NVAK-aav.

De door klaagsters gestelde tekortkomingen op dossierniveau

4.16 De verwijten onder 4.7 zijn gegrond. In Standaard 4410 paragraaf 25 is bepaald dat de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van een opdracht de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst dient vast te leggen. Het verweer dat het in de dossiers 02 en 03 gaat om doorlopende opdrachten faalt omdat betrokkene niet heeft aangetoond dat er al eerder een schriftelijke opdrachtbevestiging was verkregen en, als die opdrachtbevestiging er al wel zou zijn geweest, ook niet is aangetoond dat die evaluatie heeft plaatsgevonden.

4.17 De verwijten onder 4.8 worden door betrokkene betwist voor zover het het onderkennen van significante posten in de jaarrekeningen van de dossiers 01, 02 en 03

betreft. Onbetwist gebleven zijn de verwijten over de onzorgvuldigheden in de bedrijfsbeschrijvingen in dossiers 01, 02 en 03. Voorts heeft betrokkene niet betwist dat hij in de planningsfase van dossier 03 onvoldoende inzicht heeft verkregen in de entiteit en diens omgeving. Betrokkene heeft in zoverre gehandeld in strijd met Standaard 4410 paragraaf 28.

4.18 De verwijten onder 4.9 worden wat betreft dossier 01 door betrokkene betwist voor zover het gaat om de (onderbouwing van) de voorraad in de jaarrekening en specificatie van de 'overige verkoopkosten' en 'advieskosten'. In zoverre heeft klaagster onvoldoende gesteld om het verwijt aannemelijk te maken. Betrokkene heeft niet betwist dat uit het dossier zijn betrokkenheid onvoldoende of niet blijkt. Omdat daarover evenwel niets is bepaald in een Standaard faalt het verwijt eveneens.

De verwijten onder 4.9 over dossier 02, te weten dat in het dossier geheel geen conclusies of aantekeningen van betrokkene van werkprogramma's bij de gecontroleerde posten zijn aangetroffen en in het werkprogramma 'financiële vaste activa' het verplichte antwoord op de vraag naar de eventuele verschillen die volgen uit de cijferanalyse van de financiële vaste activa ten opzichte van voorgaande jaren ontbreekt, heeft betrokkene niet betwist. Door dit alles niet in het dossier op te nemen heeft betrokkene gehandeld in strijd met Standaard 4410 paragraaf 38

De verwijten in alle drie de dossiers te weten dat (door de summier aantekeningen in het werkprogramma) onvoldoende duidelijk is op welke wijze betrokkene de significante posten en aangelegenheden (zoals de onderhanden projecten) heeft beoordeeld en welke conclusies hij daarover heeft getrokken, zijn onbetwist gebleven en ook heeft betrokkene niet betwist dat uit de dossiers in onvoldoende mate blijkt dat betrokkene contact heeft gehad met de opdrachtgever omtrent ontbrekende of onduidelijke informatie. In zoverre heeft betrokkene gehandeld in strijd met Standaard 4410 paragrafen 29 en 32.

4.19 De verwijten onder 4.10 worden door betrokkene slechts ten dele betwist. Onbetwist is gebleven dat betrokkene in dossier 01 in inhoudsopgaven naar bijlagen heeft verwezen die niet in het rapport zijn aangetroffen, dat betrokkene ten aanzien van grondslagen van winst- en verliesrekening uitsluitend de posten omzet en belastingen heeft toegelicht terwijl meer posten daarin zijn opgenomen, dat in het rapport de grondslagen voor het kasstroomoverzicht ontbreken, dat het geplaatste kapitaal niet in de jaarrekening is toegelicht, dat de inkoopwaarde van de omzet onvoldoende wordt toegelicht omdat uitsluitend de voorraadmutatie wordt vermeld en deze post niet aansluit op de winst-en verliesrekening en dat betrokkene de jaarrekening niet (goed) heeft doorgelezen voordat hij de samenstellingsverklaring heeft ondertekend. Tenslotte heeft betrokkene ook niet betwist dat de 'gespreksnotitie jaarrekening 2016' niet is aangetroffen in het dossier. In zoverre heeft betrokkene gehandeld in strijd met Standaard 4410 paragrafen 23, 27, 31 en 38.

Ook is onbetwist gebleven dat in dossier 02 de definitieve jaarrekening op commerciële grondslagen is gewaardeerd en niet op fiscale grondslagen zoals aangegeven is in de bedrijfsbeschrijving, dat bij de balans niet is vermeld of deze voor of na de resultaatverdeling is opgesteld, dat een toelichting wordt gegeven bij latente belastingvorderingen die er niet blijken te zijn, dat de grondslagen bij het kasstroomoverzicht ontbreken en dat een aantal gebreken is vastgesteld bij de toelichting bij de balans. Deze handelwijze is in strijd met Standaard 4410 paragrafen 31 en 34 onder a.

Voorts is onbetwist gebleven dat in dossier 03 de jaarrekening enkele redactionele tekortkomingen bevat, dat bij de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling geen

toelichting is opgenomen betreffende de post 'onderhanden projecten' en dat betrokkene de jaarrekening voor ondertekening van de samenstellingsverklaring niet (goed) heeft doorgelezen. Betrokkene heeft ook niet betwist dat uit de vastleggingen in dit dossier in onvoldoende mate blijkt dat de significante posten concreet zijn besproken met de cliënt, dat de toelichtingen en analyses bij de cijferbeoordeling (waaronder de post ontvangen WBSO-subsidie) in onvoldoende mate zijn verklaard of met een onjuiste formulering zijn toegelicht en dat de afloopcontrole van openstaande debiteurenposten van meer dan 90 dagen niet zichtbaar zijn uitgevoerd terwijl dat wel verwacht mocht worden, dat uit de verzamelloonstaat niet blijkt dat er afstemmingen zijn gemaakt met de posten in de verlies-en winstrekening en de dossiervastleggingen uiterst summier zijn en onvoldoende de kern van de uitgevoerde werkzaamheden raken. Met vorenstaande heeft betrokkene gehandeld in strijd met Standaard 4410, paragrafen 23, 27, 31 en 38.

De opdracht specifieke werkzaamheden

4.20 Betrokkene heeft niet betwist dat de schriftelijke opdrachtbevestiging pas na de uitvoering van de opdracht en de afgifte van de samenstellingsverklaring is ondertekend. Hij heeft ook niet betwist dat bij de handgeschreven notities de naam en functie ontbreken van degene die de notities heeft opgesteld en dat hij het standaard werkprogramma voor samenstellingsopdrachten heeft gebruikt zonder dat aan te laten sluiten op deze gecombineerde opdracht en dat hij zich niet gehouden heeft aan de in het controleprotocol voorgeschreven tekst van de samenstellingsverklaring voor deze opdracht. Dat is in strijd met Standaard 4400 paragrafen 9, 11, 12, 17, 18 en 25.

4.21 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 zorggedragen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van zijn accountantspraktijk voldeed aan de eisen van artikel 11 NVAK-aav en dat derhalve geoordeeld moet worden dat betrokkene er niet voor heeft zorggedragen dat zijn accountantspraktijk ten tijde van de toetsing van 24 oktober 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). De overige aan de klacht ten grondslag gelegde en door betrokkene betwiste bevindingen behoeven gelet daarop geen nadere bespreking.

4.22 Van omstandigheden die meebrengen dat betrokkene van het niet naleven van alle hiervoor vermelde verordeningen en nadere voorschriften geen of slechts een gering verwijt kan worden gemaakt, is niet gebleken.

4.23 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. Betrokkene moet in het bijzonder worden aangerekend dat de toetsing van 24 oktober 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. Betrokkene heeft daarbij nagelaten

zijn in het verbeterplan van maart 2016 neergelegde voorgenomen plannen tot verbetering daadwerkelijk te realiseren. Aldus heeft hij er al sinds de toetsing in 2010 geen blijk van gegeven het belang en noodzaak in te zien om te voldoen aan de eisen die worden gesteld aan het kwaliteitssysteem van zijn praktijk, welke indruk wordt versterkt door zijn beroep thans op de context waarin hij zijn praktijk uitvoert. Zijn pleidooi dat zijn focus thans wel primair op de verbetering van die praktijk is gericht kan hem gelet op de uitkomst van de toetsing niet meer baten.

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.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gebaseerd op de besproken tekortkomingen zoals hiervoor zijn vermeld gegrond en laat de overige aan de klacht ten grondslag gelegde tekortkomingen onbesproken;
- 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. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. E.W. Akkerman en mr. M.Aksu (rechterlijke leden) en drs. E. van Splunter RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 24 februari 2020.

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, (gewijzigd m.i.v. 29 september 2015 Stcrt. 2015, 316860 en m.i.v. 1-1-2018 ingetrokken bij Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen, Stcrt. 2017, 40917 (nadien gewijzigd m.i.v. 21 februari 2019, Stcrt 2019, 8836).

[2] Stcrt. 2013, 23903 (gewijzigd m.i.v. 1 januari 2016: Stcrt. 2015, 31688)

[3] zie noot 1.

[4] 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.

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