

## **ACCOUNTANTSKAMER**

**BESLISSING** ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer **17/803** en **17/804 Wtra AK** van **25 augustus 2017** van

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

gevestigd te Amsterdam,

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

raadvrouwen: mr. M.L. Batting en mr. G.M.C. Neuteboom-Klink,

t e g e n

**Y1,**

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats1],

raadslieden mrs J. Ekelmans en A.M.M. Vermeijden,

en

**Y2,**

voorheen accountant-administratieconsulent,

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

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

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

- de op 5 april 2017 ingekomen klaagschriften van 4 april 2017 met bijlagen;
- de op 29 mei 2017 en 8 juni 2017 ingekomen verweerschriften van 24 mei 2017 en van 8 juni 2017. De laatste met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 10 juli 2017 waar zijn verschenen: namens klagster, G.J.A.H. van der Wielen AA, bijgestaan door mr. G.M.C. Neuteboom-Klink, advocaat te Den Haag, en betrokkenen in persoon (hierna ook: [Y1] respectievelijk [Y2]), [Y1] bijgestaan door mr. Ekelmans.

1.3 Klagster en betrokkenen hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (klagster aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht, alsmede doen antwoorden en/of 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 [Y1] staat sedert [datum] als registeraccountant ingeschreven in het accountantsregister. [Y2] stond daarin sedert [datum] ingeschreven als accountant-administratieconsulent en is per [datum] op eigen verzoek uitgeschreven. Beiden waren ten tijde van de hierna te vermelden toetsing en hertoetsing verbonden aan Accountantskantoor [A] B.V. (hierna ook: [A]) te [plaats1]. [Y1] is daarvan (mede-) eigenaar.

2.2 [A] beschikt sedert [datum] over een vergunning als bedoeld in artikel 5 Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) voor

het verrichten van wettelijke controles. [Y1] staat sedertdien in het register ex artikel 11, eerste lid Wta (hierna het AFM-register) ingeschreven als (mede) beleidsbepaler en extern accountant.

2.3 [A] is, na een negatief eindoordeel aangaande het kwaliteitsstelsel van 14 februari 2013, op 9 en 14 oktober 2013 onderworpen aan een nieuwe reguliere kwaliteitstoetsing op grond van de destijds geldende Verordening op de kwaliteitstoetsing NIVRA/NOvAA. Deze toetsing heeft geresulteerd in het eindoordeel van 29 januari 2014. Dit eindoordeel hield in dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van [A] op belangrijke onderdelen in opzet of werking niet voldeed aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants of de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en aangepast diende te worden. [Y1] heeft naar aanleiding daarvan per brief van 24 maart 2014 een verbeterplan ingediend. Dat verbeterplan is, na herhaald verzoek van de Raad voor Toezicht (hierna: de Raad) tot aanpassing daarvan, bij brief van 27 augustus 2014 (onder een voorwaarde) goedgekeurd door de Raad met de mededeling dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing in het tweede kwartaal van 2015 moest zijn aangepast en daarna een hertoetsing zou plaatsvinden.

2.4 [A] is bij brief van 23 januari 2015 aangewezen voor een hertoetsing in 2015 op grondslag van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (VoKwb). De Raad heeft [Y1] bij brief van 3 juni 2015 geïnformeerd over de datum van de hertoetsing.

2.5 Op 22 en 23 september 2015 heeft de hertoetsing plaatsgevonden en wel op basis van de dossiers van één bijzondere controleopdracht, twee wettelijke controleopdrachten en twee samenstellingsopdrachten. Het conceptverslag van de hertoetsing is bij brief van 28 september 2015 aan [Y1] gezonden. [Y1] heeft hierop gereageerd bij e-mail van 11 oktober 2015. Bij e-mail van 28 oktober 2015 is het definitieve toetsingsverslag aan [Y1] gezonden.

2.6 Bij brief van 2 december 2015 heeft de Raad het eindoordeel van de hertoetsing aan [Y1] toegezonden, inhoudende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van [A] in opzet en werking niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het

accountantsberoep (Wab). De Raad heeft [Y1] in die brief tevens meegedeeld klaagster te zullen adviseren zijn bevindingen ten aanzien van het Nba-domein in de vorm van een klacht aan de tuchtrechter voor te leggen en de AFM te zullen vragen passende maatregelen te treffen ten aanzien van de geconstateerde tekortkomingen binnen het AFM-domein.

2.7 Klaagster heeft daarop besloten de onderhavige tuchtklachten tegen betrokkenen in te dienen. Hierover zijn betrokkenen bij brieven van 14 maart 2016 geïnformeerd.

### **3. De klacht**

3.1 De klacht houdt in -zoals de Accountantskamer deze begrijpt in het licht van de tekst van artikel 3 VoKwb- zoals deze luidde ten tijde van de hertoetsing op 22 en 23 september 2015 (hierna: VoKwb (oud)) - het verwijt dat betrokkenen in strijd met artikel 3 VoKwb (oud) er niet voor hebben zorg gedragen dat de accountantsorganisatie waarbij zij werkzaam zijn ten tijde van de hertoetsing beschikte over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat was afgestemd op de aard, omvang en het belang van de opdrachten waarmee voldaan werd aan het bepaalde bij en krachtens de Wab, nu betrokkenen wat betreft de getoetste dossiers onder meer hebben gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen zoals neergelegd in de VGBA.

3.2 Aan deze klacht is ten grondslag gelegd dat de toetsers tijdens deze hertoetsing tekortkomingen hebben geconstateerd op stelselniveau, tekortkomingen in een bijzondere controle dossier in opdrachtaanvaarding en –continuering, planning, documentatie en uitvoering en in rapportering, tekortkomingen in twee wettelijke controledossiers (01 en 02) in opdrachtaanvaarding en –continuering, planning, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming en in rapportering, communicatie en documentatie en tekortkomingen in twee samenstellingsdossiers (01 en 02).

3.3 Ook ligt aan de klacht ten grondslag dat [Y1] als eindverantwoordelijke accountant voor de wettelijk controleopdracht 01 en [Y2] als eindverantwoordelijk accountant voor de bijzondere controleopdracht, de wettelijke controleopdracht 02, de samenstellingsopdracht

01 en voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in het wettelijke controledossier 01 tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld vanwege de geconstateerde tekortkomingen in elk van die dossiers.

#### **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 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep. Daarbij merkt de Accountantskamer op dat een vrijwillige uitschrijving uit het accountantsregister niet aan een tuchtrechtelijke beoordeling van een handelwijze ten tijde van het ingeschreven staan in de weg staat.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had ná 4 januari 2014, worden getoetst aan onder meer 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 accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

4.4 Opmerking verdient in de eerste plaats het volgende.

4.4.1 [A] verricht bedrijfsmatig wettelijke controles en is derhalve een accountantsorganisatie, als bedoeld in artikel 1, eerste lid onder a. van de Wta. Op haar

aanvraag heeft de AFM de onderneming daartoe op grondslag van artikel 5, eerste lid, juncto artikel 6, eerste lid Wta, per 3 oktober 2013 een vergunning (hierna ook: niet-OOB vergunning) verleend. Een dergelijke vergunning wordt verleend indien de aanvrager aantoont dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden externe accountants voldoen aan de voorschriften bepaald bij of krachtens de artikelen 14 tot en met 21 en bij of krachtens de artikelen 25 tot en met 31 Wta. Daartoe behoren voorschriften ten aanzien van het systeem van kwaliteitsbeheersing. De AFM houdt ingevolge de Wta toezicht op de naleving daarvan.

Bij de uitvoering van dit toezicht houdt de AFM op grond van artikel 48, eerste lid Wta rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door deze accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door (onder meer) de Nba die op haar beurt op grond van artikel 24 Wab samenwerkt met de AFM voor zover dat noodzakelijk is ten behoeve van de uitoefening van het toezicht ingevolge de Wta. Met het oog op deze samenwerking is per 8 augustus 2012<sup>1</sup> het stelsel van kwaliteitstoetsing door het NIVRA en de NOvAA, voorgangers van de Nba, herzien en de reikwijdte van de door of namens het bestuur uit te voeren toetsingen uitgebreid met wettelijke controles. Daartoe is -geparafraseerd en gelet op de definitie van 'accountantspraktijk' in de tot 1 januari 2014 geldende VGC- in artikel 9 van de Verordening op de kwaliteitstoetsing NIVRA respectievelijk NOvAA bepaald dat een toetsing ook wettelijke controles bij accountantsorganisaties met een niet-OOB vergunning betreft. Voor hun samenwerking is door de voorgangers van de Nba en de AFM terzake van de toetsing eveneens, op 6 september 2012, het 'Convenant inzake samenwerking op het gebied van toezicht op accountantsorganisaties'<sup>2</sup> overeengekomen. Op grond van dit Convenant heeft de Raad klaagster geadviseerd de uitkomsten van de toetsingen die zij ingevolge haar verordeningen bij [A] heeft uitgevoerd, wat de wettelijke controleopdrachten betreft, ook met de AFM te delen. In deze klachtprocedure is niet gebleken dat de AFM jegens [A] in het kader van haar toezicht maatregelen heeft genomen.

---

<sup>1</sup> Stert. 2012 nr. 16150

<sup>2</sup> Stert. 2012, nr. 18639

4.4.2 Bezien in het licht van het vorenstaande heeft klagster, naar de Accountantskamer begrijpt, de toetsing van de accountantsorganisatie mede uitgevoerd ten behoeve van het door de AFM uit te voeren toezicht. Daarop wijst ook de door klagster gehanteerde monitoring vragenlijst waarin staat dat op grond van het met de AFM gesloten convenant bij accountantsorganisaties met een niet OOB-vergunning ook wettelijke controles zullen worden getoetst in het kader van de kwaliteitstoetsingen van de Raad voor Toezicht van de Nba.

4.4.3 Met de op 1 januari 2014 in werking getreden VoKwb (oud) zijn de Verordening op de kwaliteitstoetsing NOvAA en de Verordening op de kwaliteitstoetsing NIVRA (en de Verordening kwaliteitsonderzoek<sup>3</sup>) vervangen door één verordening van de Nba; daarmee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Op grond van zowel artikel 3 als op grond van artikel 9 van deze verordening, zoals deze luiden ten tijde van de onderhavige hertoetsing<sup>4</sup>, houdt een toetsing een onderzoek in waarbij wordt nagegaan of het stelsel van kwaliteitsbeheersing in opzet en werking voldoet aan het bij en krachtens de Wab bepaalde, terwijl op grond van artikel 1, jo artikel 3, derde lid van het Convenant een toetsing, net als de toetsingsmaatstaf voor de AFM van artikel 48 Wta, een toetsing inhoudt door de Nba - ingevolge haar verordeningen aan de hand van ten minste een selectie van wettelijke controledossiers- van de mate waarin accountantsorganisaties de voor hen geldende wettelijke bepalingen, in het bijzonder de gestelde regels bij en krachtens de Wta (“en overige van overheidswege en het NIVRA en de NOvAA gegeven regels”), naleven.

4.4.4 Omdat een accountant op grond van artikel 3 van de Vokwb (oud) er –kort weergegeven- zorg voor draagt dat de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing waarmee wordt voldaan aan het bepaalde bij en krachtens de **Wab** en de toetsing door de Nba op grondslag van artikel 9 VoKwb een onderzoek betreft naar het voldoen aan het bij en krachtens de **Wab** bepaalde, heeft de Accountantskamer zich ambtshalve afgevraagd of een toetsing waarbij wordt

---

<sup>3</sup> Stert. 2008, nr 253

<sup>4</sup> Artikel 3 Vokwb is per 29 september 2015 in opzet en tekst gewijzigd.

onderzocht of het stelsel voldoet aan het bij en krachtens de **Wta** bepaalde, aan te merken is als een toetsing op grond van de VoKwb. Dienaangaande is de Accountantskamer van oordeel dat het zich houden aan de regels rondom het stelsel van kwaliteitsbeheersing die volgen uit de **Wta** en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), mede vallen onder het zich houden aan het krachtens de **Wab** geldende fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en deskundigheid als bedoeld in de VGBA (en dan met name artikel 13, eerste lid). Steun daarvoor biedt de Toelichting bij artikelen 12 tot en met 15 van de VGBA waarin staat: “Regels met betrekking tot onder andere permanente educatie, controlewerkzaamheden en kwaliteitssystemen geven nadere invulling aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid”. Langs deze weg leidt een overtreding van het bij of krachtens de **Wta** bepaalde, waar het het kwaliteitsstelsel betreft, ook tot een overtreding van het krachtens de **Wab** bepaalde en kan een toetsing op grond van de VoKwb daarop zijn gericht.

4.4.5 Ten overvloede wordt opgemerkt dat, indien de Accountantskamer tot het oordeel zou hebben moeten komen dat een onderzoek naar en toetsing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ter zake van wettelijke controleopdrachten niet op grond van de VoKwb door klagster had kunnen worden uitgevoerd, het haar toch vrij stond om onderhavige tuchtklacht in te dienen. Immers, krachtens artikel 24 Wab en het ter zake met de AFM gesloten convenant, heeft klagster bevoegdlijk een onderzoek bij [A] ingesteld wat betreft de wettelijke controleopdrachten. Naar aanleiding van haar bij dat onderzoek gebleken handelen of nalaten van betrokkenen in strijd met het bij of krachtens de Wta bepaalde zijn betrokkenen ex artikel 31 Wta onderworpen aan de tuchtrechtspraak op de voet van de Wtra, terwijl de Nba ingevolge artikel 22 Wtra dan bevoegd is daarover een tuchtklacht in te dienen. Na te melden oordeel zou dan niet anders hebben geluid.

4.4.6 Klagster heeft in haar klaagschriften onder meer, zij het beperkt, geconcludeerd tot tekortkomingen op stelselniveau vanwege strijdigheid met de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass). Deze voorschriften zijn gelet op artikel 1 onder a. NVAK-ass niet van toepassing op een organisatorische eenheid die beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 Wta, voor zover het betreft het uitvoeren van onder de werking van de Wta vallende wettelijke controles,



terwijl de hertoetsing wel mede was gericht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing rondom de uitvoering van wettelijke controles door de accountantsorganisatie. Hoewel het bepaalde in deze voorschriften, naar blijkt uit de Toelichting bij de NVAK-ass, is ontleend aan hetgeen voor accountantsorganisaties ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering is opgenomen in de Wta, het Bta en de (krachtens artikel 19, tweede lid onder b. Wab vastgestelde) Verordening accountantsorganisaties (VAO), geldt voor een accountantsorganisatie terzake het stelsel van kwaliteitsbeheersing met betrekking tot het uitvoeren van professionele diensten die onder de werkingssfeer van de Wta vallen laatstgenoemde wet- en regelgeving. Hierin ziet de Accountantskamer aanleiding om, daar waar klaagster heeft geconcludeerd dat het stelsel strijdig is met de NVAK-ass, dat (voor bedoelde professionele diensten) ook te kwalificeren volgens de bepalingen van de Wta, Bta en VAO waarvoor overigens in de Toelichting bij de NVAK-ass een vergelijkingstabel is opgenomen. Naar deze regelgeving wordt overigens ook verwezen in de Orientatievragenlijst assuranceopdrachten en de vragenlijsten dossieronderzoek wettelijke controleopdrachten.

4.5 Tenslotte houdt klaagster [Y1] en [Y2] beiden verantwoordelijk voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing van [A] (onder meer) op grond van artikel 3 VoKwb (oud) waarin is bepaald dat de accountant ervoor zorgt dat de accountantspraktijk of accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is afgestemd op de aard, omvang en het belang van de opdrachten en waarmee wordt voldaan aan het bepaalde bij en krachtens de Wab.

4.5.1 Ingevolge artikel 3 VAO, artikelen 4 juncto 1 NVAK-ass, artikel 2 NVAK-aav en artikel 1 van de Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen echter, is het de dagelijks beleidsbepaler die, samengevat, ter zake van de wettelijke controleopdrachten, de assuranceopdrachten en de aan assurance verwante opdrachten belast is met de zorg voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Vanwege deze tegenspraak in de beroepsregelingen is artikel 3 Vokwb (oud) per 29 september 2015<sup>5</sup> gewijzigd en is, samengevat, de bij of

---

<sup>5</sup> Stert. 2015, 31686

krachtens de Wab aangewezen accountant met de zorg belast dat de accountantspraktijk voldoet aan het bepaalde bij en krachtens de Wab.

4.5.2 In deze wijziging ziet de Accountantskamer aanleiding om voor het antwoord op de vraag op welke accountant van [A] de zorg rust voor een voldoende stelsel van kwaliteitsbeheersing, van een ander standpunt uit te gaan dan bij een grammaticale uitleg volgt uit de aangehaalde (ten tijde van de hertoetsing nog voor de duur van 1 week geldende) tekst van artikel 3 Vokwb (oud) en dan volgt uit de uitleg die het CBb onder meer in haar uitspraak van 20 december 2007<sup>6</sup>, en de gelijkkluidende latere jurisprudentie van de Accountantskamer, heeft gegeven aan de daaraan nagenoeg gelijkkluidende bepaling van de toen (sedert 1 januari 2003) geldende Verordening op de kwaliteitstoetsing, en aldus niet iedere accountant binnen [A] met die zorg belast te achten. Daaraan doet niet af, zoals de Accountantskamer heeft geconstateerd, dat de nieuwe redactie van bedoeld artikel 3 VoKwb, niet is beperkt tot (geparafraseerd) ‘de zorg voor het kwaliteitsstelsel’. Evenmin maakt de handhaving van het voorschrift (geparafraseerd) te voldoen ‘aan het bij of krachtens de Wab bepaalde’ dit anders, omdat overtreding van het bij of krachtens de Wta bepaalde zoals onder 4.4.4 is overwogen, via het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en deskundigheid, leidt tot een overtreding van het bij of krachtens de Wab bepaalde.

4.5.3 Naar het oordeel van de Accountantskamer kon van [Y1] die volgens het AFM-register (in de toetsingsperiode) de (enige) dagelijks (mede) beleidsbepaler was, worden verlangd dat hij steeds zorgde voor een voldoende stelsel van kwaliteitsbeheersing. [Y2], die onbetwist naar voren heeft gebracht dat hij geen (mede)beleidsbepaler van [A] was, kan daarvoor gelet op vorenvermelde systematiek niet verantwoordelijk gehouden worden. Vorenstaande doet evenwel niet af aan ieders tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid voor tekortkomingen in concrete dossiers, al dan niet als gevolg van tekortkomingen in het stelsel, waarover door klagster eveneens is geklaagd (3.3). Daarvoor dragen beiden tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid voor zover zij in die dossiers de verantwoordelijke accountant zijn.

---

<sup>6</sup> ECLI:NL:CBB:2007:BC2488

4.6 De Accountantskamer overweegt voorts als volgt.

4.7 Het onderdeel van geconstateerde tekortkomingen op kantooniveau als vermeld onder 3.2 is in het klaagschrift toegelicht met de navolgende bevindingen die de toetsers bij gelegenheid van de hertoetsing van [A] in september 2015 hebben gedaan.

De toetsers hebben vastgesteld dat verschillende voorschriften uit het kwaliteitshandboek niet worden nageleefd. Zo wordt volgens het kwaliteitshandboek de compliance functie binnen het kantoor ingevuld door de directeur ([Y1]) en een lid van het managementteam. De toetsers hebben echter geen verslaglegging aangetroffen van compliancewerkzaamheden. Dat doet de vraag rijzen of er überhaupt compliancewerkzaamheden plaatsvinden binnen het kantoor.

Het kwaliteitshandboek schrijft voorts voor dat er jaarlijks dossierinspecties dienen plaats te vinden op zowel controledossiers als samenstellingsdossiers. Tijdens de toetsing is echter gebleken dat er geen dossierinspectie heeft plaatsgevonden op de samenstellingsdossiers.

Tijdens de hertoetsing is de toetsers voorts duidelijk geworden dat verschillende namen die bij de Kamer van Koophandel bekend zijn, niet worden genoemd in de polis van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering. Ook is tijdens de toetsing gebleken dat het kantoor niet beschikt over een deugdelijke waarnemingsregeling. Er bestond een dergelijke regeling tussen [Y1] en mw. [B] (zijn ex-partner) die eerder tevens bij het kantoor betrokken was. Na haar vertrek is de waarnemingsregeling echter niet aangepast. De tekortkomingen brengen volgens klagster mee dat geen sprake is van een beheerste en integere bedrijfsvoering.

Aldus heeft [Y1] gehandeld in strijd met het bepaalde in de artikelen 3 lid 1, 4, 5, 10 en 11 NVAK-aav en 28, 30 en 53 NVAK-ass, artikel 21 Wta en met artikelen 11,13 en 31 VAO.

4.8 De overige onderdelen van de klacht als omschreven onder 3.2 zijn in het klaagschrift toegelicht met de constatering van de volgende tekortkomingen door de toetsers bij gelegenheid van de hertoetsing van [A] in september 2015, welke tekortkomingen evenzovele overtredingen opleveren van onder meer het in de NVCOS bepaalde.

Klaagster verwijt betrokkenen in verband daarmee ter zake de controleopdrachten eveneens dat zij in strijd met NV COS 200.15 de controles niet met de vereiste professioneel kritische instelling hebben verricht en in strijd met NV COS 200.17 geen voldoende en geschikte controle-informatie hebben verkregen bij de jaarrekening om het controlerisico tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

4.9 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de bijzondere controleopdracht, waarvoor [Y2] de eindverantwoordelijke accountant was, verschillende tekortkomingen aangetroffen zijn op de onderdelen opdrachtaanvaarding en -continuering, planning, documentatie en uitvoering en rapportering. Aan de vereisten inzake opdrachtaanvaarding en -continuering is niet voldaan omdat in de vragenlijst bij de opdrachtaanvaarding onvoldoende aandacht is besteed aan de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assuranceopdrachten (ViO) en de VGBA (paragraaf 17 stramien voor assurance-opdrachten, artikel 12 ViO en NVCOS 800.8 jo. 200.14 en artikel 21 VGBA). Bovendien is de vragenlijst opdrachtaanvaarding slechts voorzien van parafen en ontbreekt bij verschillende onderdelen een motivering (NVCOS 230.8, 800.5, 800.8 en artikel 12 ViO). Ook heeft de accountant zich er niet van vergewist of hij over de noodzakelijke professionele bekwaamheid beschikt om de opdracht uit te voeren (NVCOS 220.14, artikel 9 NVAK-ass en de VGBA).

Aan de vereisten inzake planning is onder meer niet voldaan, omdat de accountant de opdracht heeft gepland op basis van een onjuist controleprotocol. Voorts ontbreekt iedere verwijzing naar de toepasselijke uitvoeringsregeling. De accountant heeft voorts onvoldoende kennis verkregen over het object van onderzoek en de omstandigheden rond de opdracht (NVCOS 800.9, 800.10 jo. 315.11 en 300.8 en 300.9). Voorts heeft de accountant geen werkzaamheden gepland om de werking van de interne beheersingsmaatregelen vast te stellen ( NVCOS 300.8 en 300.9 alsmede 200.15). Ook is bij de planning onvoldoende rekening gehouden met de materialiteit (NVCOS 320.10, 320.11 en 320.14).

Aan de vereisten inzake uitvoering en documentatie is onder meer niet voldaan, omdat uit het dossier niet blijkt dat de accountant voldoende en geschikte werkzaamheden heeft

uitgevoerd met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen (NVCOS 330.8, 330.9 en 330.10).

Voorts is gebleken dat de accountant de deelwaarneming op de juistheid van de subsidiabele kosten onvoldoende heeft uitgevoerd. Bovendien heeft de accountant geen overleg gehad met de provincie over de materiële overschrijding van de architectenkosten, noch blijkt dat de accountant specifieke werkzaamheden heeft verricht naar aanleiding van de vraag van de provincie over BTW-aftrek. De accountant heeft aldus onvoldoende controle-informatie verkregen om zijn conclusie op te baseren (NVCOS 500.4 en 500.6).

Aan de vereisten inzake rapportering heeft de accountant niet voldaan, omdat in het assurancerapport en de afgegeven verklaring verschillende onjuistheden staan (NVCOS 800.12, 800.13 en 800.14jo. NVCOS 700.10 en 700.15). Bovendien is in het dossier geen LOR aangetroffen ( NVCOS 580.9 e.v.).

4.10 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de wettelijke controle-opdracht 01 (producent van gehydroliseerde eiwitten ten behoeve van de levensmiddelenindustrie) waarvoor [Y1] de eindverantwoordelijke accountant was verschillende tekortkomingen aanwezig zijn op de onderdelen opdrachtaanvaarding en – continuering, planning, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming, en rapportering, communicatie en documentatie.

Aan de vereisten inzake opdrachtaanvaarding en -continuering is niet voldaan, onder meer omdat uit de opdrachtbevestiging niet blijkt dat de accountant en de leiding van de entiteit overeenstemming hebben bereikt over het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel (NVCOS 210.3). Ook heeft de accountant onvoldoende onderzoek gedaan naar de integriteit van de cliënt zoals vereist krachtens de Wwft en is de checklist incompleet en bovendien onzorgvuldig ingevuld. De accountant heeft zijn werkzaamheden aldus niet verricht met een professioneel-kritische instelling, als bedoeld in NVCOS 200.15.

Aan de vereisten inzake planning is onder meer niet voldaan, omdat is gebleken dat de accountant onvoldoende kennis heeft van het systeem van de cliënt om tot een geschikte controleaanpak te komen. Voorts heeft de accountant bij zijn planning geen significant risico onderkend ten aanzien van mogelijke fraude door het management (NVCOS 240.31) en alle risico's die hij wel heeft herkend, heeft hij als 'significant' aangemerkt zonder dat

dit wordt toegelicht (NVCOS 315.28) en zonder dat hiermee in de planning van de werkzaamheden rekening wordt gehouden (NVCOS 315.29).

Aan de vereisten inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming is onder meer niet voldaan, omdat de accountant geen voldoende en geschikte systeemgerichte werkzaamheden heeft uitgevoerd met betrekking tot onvervangbare maatregelen van AO/IB, meer in het bijzonder ten aanzien van de functiescheidingen (NVCOS 500.6). De accountant heeft onvoldoende systeemgerichte werkzaamheden verricht ten aanzien van interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op significante risico's (NVCOS 330.15). Ook heeft de accountant onvoldoende gegevensgerichte werkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om zijn conclusie op te baseren (NVCOS 200.17). Hij heeft nagelaten detailcontroles uit te voeren ten aanzien van risico's die door hem als significant zijn aangemerkt (NVCOS 330.21). Bovendien is hij ten onrechte voorbijgegaan aan het bepaalde in NVCOS 600, terwijl sprake is van de controle van een groep.

Aan de vereisten inzake rapportering, communicatie en documentatie heeft de accountant niet voldaan, nu is gebleken dat de rapportage bepaalde onverwerkte materiële correcties bevat en verschillende posten (materieel) afwijken (NVCOS 700.10 en 700.18). Bovendien is de dochteronderneming in Thailand ten onrechte niet meegeconsolideerd (artikel 2:406 BW).

Ook is de OKB, waarvoor [Y2] de eindverantwoordelijke accountant was, niet met de vereiste diepgang en objectiviteit uitgevoerd (Bta 19 en 20 en artikel 11 VGBA).

4.11 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de wettelijke controleopdracht 02 (een doorlopende opdracht tot de controle van de jaarrekening van een groothandel in vis), waarvoor [Y2] de eindverantwoordelijke accountant was, verschillende tekortkomingen aanwezig zijn op de onderdelen opdrachtaanvaarding en -continuering, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming en rapportering, communicatie en documentatie.

Aan de vereisten inzake opdrachtaanvaarding en -continuering is niet voldaan, onder meer omdat de checklists met betrekking tot de opdrachtcontinuïteit zeer summier zijn ingevuld

(NVCOS 210.6 en Wwft). Bovendien mist in het dossier een toelichting op het feit dat de accountant voor de entiteit ook de jaarrekening heeft opgemaakt (artikel 19 en 20 ViO).

Aan de vereisten inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming is onder meer niet voldaan, omdat de accountant geen voldoende en geen geschikte werkzaamheden heeft uitgevoerd ten aanzien van de voorraad (NVCOS 501.1 en 501.4) en de posten bruto marge (NVCOS 330.10, 330.21 en 520.5) en debiteuren (NVCOS 200.17 en 500.6). Tot slot heeft de accountant de verklaringen voor twee grote wijzigingen in de jaarrekening niet op juistheid getoetst (NVCOS 200.15).

Aan de vereisten inzake rapportering, communicatie en documentatie heeft de accountant niet voldaan, nu het verschil tussen het geconsolideerde resultaat en het vennootschappelijke resultaat niet is toegelicht. Bovendien is in het rapport de toelichting op de waarderingsgrondslag onvoldoende. Ook overigens bevat de jaarrekening een aantal onjuistheden. De accountant heeft niet gehandeld in overeenstemming met NVCOS 700.13, artikel 2:367 BW en RJ 290 paragraaf 9.18-9.27.

4.12 De toetsers hebben in twee getoetste samenstellingsopdrachten, verschillende tekortkomingen geconstateerd ten aanzien van de documentatie en uitvoering van de samenstellingsopdrachten. Voor samenstellingsopdracht 01 (een onderneming in industriële productie van machines en groothandel in meet- en regelapparatuur) was [Y2] en voor samenstellingsopdracht 02 (een onderneming in de zakelijke dienstverlening) was kantoorgenote [C] AA de eindverantwoordelijke professional.

De toetsers hebben zowel bij samenstellingsopdracht 01 als bij samenstellingsopdracht 02 geconstateerd dat er geen bedrijfsbeschrijving in het dossier is aangetroffen. Daarmee is in strijd gehandeld met NVCOS 4410.11, waarin onder meer is bepaald dat de accountant een globaal beeld dient te verkrijgen van de bedrijfsactiviteiten inclusief de inrichting van de administratie van de entiteit.

Ten aanzien van samenstellingsopdracht 01 is geconstateerd dat in het dossier geen aandacht is besteed aan de waardering van de post 'immateriële vaste activa' ter waarde van € 882.000. Evenmin is er een verklaring aangetroffen voor het feit dat er € 5.000 wordt afgeschreven, terwijl uit het dossier blijkt dat deze post in tien jaar moet worden afgeschreven. In het dossier van samenstellingsopdracht 02 ([C]) hebben de toetsers geconstateerd dat de onderneming jaarlijks een zogenaamde doorloopprovisie van

financiële instellingen ontvangt uit hoofde van in het verleden door klanten afgesloten verzekeringscontracten. Deze provisie is per 31 december 2014 op de balans opgenomen en gewaardeerd tegen de nominale waarde onder aftrek van een voorziening van 15%. De provisie is voor een bedrag van € 126.000,00 opgenomen onder de post ‘vlottende activa’. Dit is echter onjuist. De doorloopprovisie had niet in de balans per 31 december 2014 opgenomen moeten worden, maar moet ieder jaar ten gunste van de winst- en verliesrekening worden verantwoord. Uit deze tekortkoming blijkt dat de accountant niet bekend was met de gebruikelijke grondslagen van waardering en resultaatbepaling van de bedrijfstakken waarin de desbetreffende ondernemingen werkzaam zijn. Daarmee heeft de accountant in strijd gehandeld met NVCOS 4410.11.

De toetsers hebben in het kader van samenstellingsopdracht 01 (betrokkene [Y2]) geconstateerd dat er weliswaar een werkprogramma is gehanteerd, maar dat dit werkprogramma niet geheel is afgetekend. Bovendien heeft de accountant in het werkprogramma geen verslag gedaan van zijn conclusies en bevindingen. Nu hij dit niet heeft gedaan, valt geenszins uit het dossier af te leiden dat de accountant zich heeft afgevraagd of de onderneming onvolledige of onbevredigende informatie aan hem heeft verstrekt. Dit is in strijd met NVCOS 4410.12, 4410.12A en 4410.14.

Voorts hebben de toetsers bij samenstellingsopdracht 01 geconstateerd dat er in het dossier, noch in de jaarrekening, noch in de samenstelverklaring aandacht is besteed aan de beoordeling van de continuïteit van de onderneming. Dit terwijl de onderneming de afgelopen jaren steeds verlies heeft geleden. Dit is in strijd met NVCOS 4410.12a.

Bij samenstellingsopdracht 01 hebben de toetsers tevens geconcludeerd dat de accountant heeft nagelaten om een afweging te maken of het samengestelde financieel overzicht toereikend van opzet en vrij van afwijkingen van materieel belang lijkt te zijn. Voorts heeft hij de waardering van de onderhanden projecten niet nader uitgewerkt. De accountant heeft voorts nagelaten aandacht te besteden aan de waardering van de immateriële activa. Zoals hiervoor reeds is besproken, hebben de toetsers geen verklaring aangetroffen voor het feit dat er slechts € 5.000,00 wordt afgeschreven. Gelet op deze tekortkomingen heeft de accountant ook in strijd met NVCOS 4410.15 gehandeld.

4.13 Betrokkenen hebben ten aanzien van de hiervoor weergegeven bevindingen geen of nauwelijks inhoudelijk schriftelijk verweer gevoerd.



4.13.1 [Y1] heeft samengevat naar voren gebracht sedert de toetsing in september 2015 voortvarend aan de slag te zijn gegaan en diverse maatregelen doorgevoerd te hebben die van structurele aard zijn, te weten aangaande de dagelijkse leiding, (versterking van) het personeel, educatie, implementatie van nieuwe software, waarneming, compliance en kwaliteitsbewaking en beroepsaansprakelijkheidsverzekering.

Met het aantrekken van een nieuwe registeraccountant voor de controlepraktijk en als directeur van [A] en een andere vorm van zijn eigen betrokkenheid bij [A] heeft betrokkene de vaktechnische en operationele gang van zaken overgedragen en is volgens hem een kwaliteitsslag voor de toekomst gemaakt welk proces zal worden voortgezet zoals is vastgelegd in het “Businessplan voor de controlepraktijk, Accountantskantoor [A] naar de toekomst”.

4.13.2 [Y2] heeft samengevat naar voren gebracht dat hij door de kantoorleiding niet betrokken werd bij (de verbetering van) het kwaliteitsstelsel en door omstandigheden, gelegen in de overname van het kantoor door [Y1], diens echtscheiding en als gevolg daarvan de overname door hem van een controleopdracht en extra werkdruk, zijn werkzaamheden in 2015 niet met volle tevredenheid en op voldoende niveau heeft kunnen uitvoeren. Vanwege het uitblijven van passende oplossingen heeft hij ontslag genomen, is het dienstverband per december 2015 geëindigd en is zijn inschrijving in het accountantsregister op eigen verzoek per 31 december 2016 doorgehaald.

4.14 Op grond van het voorgaande is de Accountantskamer van oordeel dat, gezien de aard en omvang van de voormelde vastgestelde overtredingen van onder meer de Wta, het Bta, de NV COS, de NVAK-ass en NVAK-aav, de VAO, de ViO en de VGBA, aannemelijk is geworden dat [Y1] er niet voor heeft zorggedragen dat [A] ten tijde van de hertoetsing beschikte over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is afgestemd op de omvang en het belang van de opdrachten als bedoeld in artikel 3 VoKwb (oud). Van omstandigheden die meebrengen dat [Y1] daarvan geen tuchtrechtelijk verwijt kan worden gemaakt, is niet gebleken. De klacht onder 3.1 en 3.2 is daarom in zoverre gegrond te achten.

Ook is aannemelijk geworden dat [Y1] ten aanzien van wettelijke controleopdracht 01 en [Y2] ten aanzien van de bijzondere controleopdracht, de wettelijke controleopdracht 02, de samenstellingsopdracht 01 en de opdrachtgerichte kwaliteits-beoordeling in het wettelijke controledossier 01 hebben gehandeld in strijd met de betreffende voorschriften. De klacht onder 3.3 is daarom voor beide betrokkenen eveneens gegrond te achten.

4.15 Nu de klacht gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daaromtrent houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkenen en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer overweegt daartoe als volgt.

4.16 De tekortkomingen die door de toetsers zijn geconstateerd duiden er naar het oordeel van de Accountantskamer zonder meer op dat de accountantsorganisatie [A] in ernstige mate niet heeft voldaan aan de kwaliteitseisen die bij en krachtens de Wab voor de assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten gelden en ook niet aan de kwaliteitseisen die bij en krachtens de Wta juncto de Wab voor de wettelijke controlepraktijk gelden; hiervoor draagt [Y1] als (mede) dagelijkse beleidsbepaler de tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid.

4.16.1 Wat betreft [Y1] rechtvaardigt de ernst van de gepleegde overtreding in het wettelijke controledossier 01 samen met de overtredingen aangaande het kwaliteitsstelsel de maatregel van doorhaling in de registers van de Nba en de AFM. Betrokkene heeft weliswaar sedert de laatste, hier aan de orde zijnde hertoetsing inzicht getoond in de beroepsmatige tekortkomingen en naar voren gebracht diverse maatregelen ter verbetering van het kwaliteitsstelsel doorgevoerd te hebben, onder meer, zo heeft hij betoogd, door een nieuw aangetrokken directeur (op termijn) met bepaalde taken en verantwoordelijkheden te belasten, doch op geen enkele wijze is gebleken welke verbetering inmiddels, na een derde aftoetsing, daadwerkelijk is gerealiseerd. Betrokkene heeft er ook niet voor gekozen de hulp van een professionele, van hem meer onafhankelijke, externe organisatie in te roepen bij het op orde brengen van het kwaliteitsstelsel en hij kan dan ook niet middels een voortgangsrapportage van een

dergelijke organisatie aannemelijk maken dat het kwaliteitsstelsel inmiddels wel op orde is.

Daarnaast is (onder meer als gevolg van het niet op orde zijn van het kwaliteitsstelsel) een veelvoud aan ernstige fouten geconstateerd in vijf dossiers, zowel in de controlepraktijk als in de samenstelpraktijk, en is van belang dat ook bij de uitvoering van de wettelijke controleopdracht waarvoor [Y1] zelf verantwoordelijk was, een fors aantal tekortkomingen is geconstateerd. Een en ander overziend acht de Accountantskamer het passend en geboden [Y1] de maatregel op te leggen van doorhaling in de registers. De Accountantskamer zal de termijn waarop [Y1] niet opnieuw in de registers kan worden ingeschreven, bepalen op één jaar.

4.16.2 Wat betreft [Y2] is van belang dat hem een verwijt treft aangaande een fors aantal tekortkomingen in de dossiers waarvoor hij de eindverantwoordelijke accountant was en ook ten aanzien van een uitgevoerde opdrachtgerichte kwaliteitscontrole in het wettelijke controledossier 01. Daarbij is tevens van belang, naar ter zitting is gebleken, dat betrokkene hoewel hij zich bij de uitvoering van de wettelijke controleopdrachten heeft gerealiseerd deze niet zonder deskundige assistentie, die ontbrak, te kunnen uitvoeren, daarmee toch is voortgegaan. Eén en ander overziend acht de Accountantskamer het passend en geboden ook [Y2] de maatregel op te leggen van doorhaling in de registers. De Accountantskamer bepaalt de termijn waarop [Y2] niet opnieuw in de registers kan worden ingeschreven op drie maanden.

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

## **5. Beslissing**

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht tegen [Y1] in alle onderdelen gegrond;
- verklaart de klacht onder 3.3 tegen [Y2] gegrond en voor het overige ongegrond;

- legt ter zake aan [Y1] 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 [Y1] niet opnieuw in de registers kan worden ingeschreven op **één jaar**;
- legt ter zake aan [Y2] 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 [Y2] niet opnieuw in de registers kan worden ingeschreven op **drie maanden**;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van lasten tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in het door hen gehouden register.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en drs. W.J. Schoonderbeek RA en J. Maan AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 25 augustus 2017.

---

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 te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.