

UITSpraak van **14 april 2023** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 13 juli 2022 ontvangen klacht met nummer **22/1203 Wtra AK** van

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)

gevestigd in Amsterdam

KLAAGSTER

advocaten: mr. G.M.C. Neuteboom-Klink en mr. R. den Boer

t e g e n

Y

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudend in [plaats1]

BETROKKENE

advocaat: mr. M.G. Kelder

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de nagezonden productie 18 van betrokkene
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 17 februari 2023. Voor klagster is de heer [A] AA verschenen, bijgestaan door mrs. R. den Boer en A.H.T. van Gijssel. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. Kelder.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Klagster heeft in 2017 een kantoortoetsing uitgevoerd en geoordeeld dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkene verbetering behoeft. Betrokkene heeft in 2020 een verbeterplan ingediend, waarna klagster in 2021 een hertoetsing heeft uitgevoerd. Klagster stelt zich op het standpunt dat na hertoetsing het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk nog steeds niet voldoet. Onder meer om die

reden heeft zij een tuchtklacht ingediend. Die klacht is grotendeels gegrond.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds [datum1] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij is verbonden aan [accountantskantoor1] (hierna: het kantoor). Daarvan is hij beleids- en kwaliteitsbepaler als bedoeld in de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (hierna: NVKS).

3.2. Op 6 september 2017 heeft een toetsing van het kwaliteitssysteem plaatsgevonden op grond van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (hierna: Vo Kwb). De toetsers hebben tekortkomingen geconstateerd. De Raad voor Toezicht van klaagster (hierna: de Raad) heeft op 22 november 2017 geoordeeld dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk verbetering behoeft en in opzet en/of werking niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab). Betrokkene is gevraagd om een verbeterplan in te dienen.

3.3. Betrokkene heeft aanvankelijk nagelaten om een verbeterplan in te dienen. Klaagster heeft op 25 juni 2020 daarover een klacht ingediend bij de Accountantskamer. Die klacht is op 18 januari 2021 gegrond verklaard. Aan betrokkene is de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van drie maanden opgelegd. De uitspraak is onherroepelijk geworden. De tijdelijke doorhaling is ingegaan op 13 mei 2021 en geëindigd op 13 augustus 2021.

3.4. Betrokkene heeft op 7 september 2020 verbeterplan ingediend. Bij brief van 7 oktober 2020 heeft de Raad aan betrokkene meegedeeld dat het verbeterplan is goedgekeurd onder de volgende voorwaarden:

- *De accountantspraktijk dient voor zover dat nog niet is gedaan criteria op te stellen voor het uitvoeren van OKB's zodanig dat er periodiek een OKB moet worden uitgevoerd;*
- *De accountantspraktijk dient periodiek interne dossierinspecties te laten uitvoeren op afgeronde dossiers bijvoorbeeld door de waarnemer of door een serviceorganisatie;*
- *De accountantspraktijk dient ervoor te zorgen dat bovengenoemde punten worden opgenomen in het kantoorhandboek.*

3.5. Op 2 november 2021 heeft het bestuur van klaagster op grond van artikel 4 Vo Kwb aan betrokkene een door hem in te vullen monitoringvragenlijst 2022 toegestuurd. Betrokkene heeft die lijst op 25 februari 2022, na rappels te hebben ontvangen, aan klaagster geretourneerd.

3.6. Op 3 november 2021 heeft een hertoetsing van de accountantspraktijk plaatsgevonden. Van de vier getoetste dossiers zijn er drie onvoldoende bevonden. Daarnaast is op basis van de door betrokkene gegeven antwoorden in de oriëntatievragenlijst een dossier beoordeeld waarin betrokkene een aangifte Vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) heeft verzorgd.

3.7. Klaagster heeft het concepttoetsingsverslag op 9 november 2021 aan betrokkene voorgelegd. Betrokkene heeft op 23 november 2021 op dit verslag gereageerd. Klaagster heeft vervolgens op 26 november 2021 een definitief toetsingsverslag opgesteld. De Raad heeft op 28 december 2021 aan betrokkene meegedeeld dat na hertoetsing het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk in opzet en werking niet voldoet aan het

bepaalde bij of krachtens de Wab en dat het bestuur van klagster zal worden geadviseerd een tuchtklacht in te dienen.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. Klagster verwijt betrokkene het volgende:

- a. de door betrokkene opgestelde criteria voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (hierna: OKB) brengen niet mee dat daadwerkelijk periodiek een OKB wordt uitgevoerd;
- b. betrokkene heeft een aangifte Vpb opgesteld hoewel een inrichtingsjaarrekening van de vennootschap ontbrak en hij heeft ten onrechte Standaard 4410 buiten toepassing gelaten als hij heeft bedoeld een jaarrekening samen te stellen;
- c. betrokkene heeft (tijdens de periode van de tijdelijke doorhaling) een samenstellingsverklaring getekend hoewel Boek 9 van Titel 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) en Richtlijn C1 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen (getiteld: Kleine Organisaties-zonder-winststreven, hierna: RJK C1), niet onverkort waren toegepast;
- d. betrokkene heeft de werkzaamheden in verband met een derdenverklaring NOW 1¹, waarop Standaard 4400N van toepassing is, niet naar behoren uitgevoerd, althans niet gedocumenteerd;
- e. betrokkene heeft bij het opstellen van een rapport van feitelijke bevindingen Standaard 4400N niet onverkort toegepast;
- f. betrokkene heeft de monitoringvragenlijst 2022 niet op tijd ingevuld.

4.2. De klachtonderdelen c, d, en e bevatten subklachtonderdelen die bij de bespreking van deze klachtonderdelen zullen worden vermeld.

5. De beoordeling

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en aan de Nadere voorschriften en overige standaarden (NV COS).

Klachtonderdeel a: de door betrokkene opgestelde criteria voor OKB brengen niet mee dat daadwerkelijk periodiek een OKB wordt uitgevoerd.

5.2. Vast staat dat in het kantoorhandboek van betrokkene ten tijde van de toetsing onder meer het volgende stond:

'In de volgende situaties zal een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvinden:

- a. *Er is bij de cliënt fraude geconstateerd*
- b. *Cliënt heeft een rechtszaak tegen ons kantoor aanhangig gemaakt, of heeft een klacht tegen het kantoor ingediend bij de NBA of de Accountantskamer*
- c. *Er is betreffende de cliënt in 1 jaar meer dan 1 melding gedaan van een ongebruikelijke transactie (in het kader van de Wwft)*
- d. *Wet- of regelgeving schrijft een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor.*

¹ Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid

Naast bovenstaande criteria zal de eindverantwoordelijke accountant bij elke opdracht beoordelen of er zwaarwegende omstandigheden zijn die een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wenselijk maken.

Daarbij neemt hij in aanmerking:

- *De aard van de opdracht*
- *De mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is*
- *Gesignaleerde ongebruikelijke omstandigheden of risico's ten aanzien van een opdracht of groep opdrachten.*

Met name is de verantwoordelijke accountant ook alert op situaties waarin hij een onafhankelijkheidsrisico (of de schijn daarvan) loopt.'

5.3. Uit deze criteria volgt niet dat er periodiek een OKB zal plaatsvinden. Betrokkene heeft in zoverre dus niet voldaan aan de voorwaarden waaronder de Raad op 7 oktober 2020 het verbeterplan van betrokkene heeft goedgekeurd. Daaruit volgt namelijk dat de criteria zodanig moeten worden opgesteld dat periodiek een OKB zal plaatsvinden. Inmiddels heeft betrokkene aan de hiervoor genoemde criteria a. t/m d. het criterium 'e. Periodiek uit te voeren (in navolging van de brief van 07-10-2020)' toegevoegd, maar betrokkene had dat conform de brief van de Raad van 7 oktober 2020 binnen een jaar na die brief moeten doen. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel b: betrokkene heeft een aangifte Vpb verzorgd hoewel een inrichtingsjaarrekening van de vennootschap ontbrak en hij heeft ten onrechte Standaard 4410 buiten toepassing gelaten als hij heeft bedoeld een jaarrekening samen te stellen.

5.4. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene voor een klant een aangifte Vpb heeft verzorgd, hoewel de op grond van Titel 9 van Boek 2 BW vereiste inrichtingsjaarrekening ontbrak en aan betrokkene geen opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening was verleend. Betrokkene heeft aan de hand van de administratie van de vennootschap een balans en resultatenrekening samengesteld en vervolgens de aangifte Vpb verzorgd. Betrokkene heeft ter zitting verklaard dat hij geen jaarrekening heeft samengesteld, maar een cijferopstelling heeft gemaakt.

5.5. Het verweer van betrokkene dat de hertoetsing zich niet tot de aangifte Vpb had mogen uitstrekken omdat dit geen NVKS-opdracht is, is onjuist. Het staat klaagster vrij de aangifte Vpb tot onderdeel van haar klacht te maken, omdat eenieder kan klagen bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42 Wab, ten tijde van de toetsing aangiften Vpb een aandachtspunt vormden en het desbetreffende dossier op grond van de door betrokkene ingevulde monitoringsvragenlijst 2021 is getoetst.

5.6. Het verzuim een jaarrekening op te maken is een relevante niet-naleving door de cliënt als bedoeld in de Nadere voorschriften NOCLAR (hierna: NV NOCLAR). Betrokkene had dat verzuim met het bestuur van de vennootschap moeten bespreken (artikel 12 NV NOCLAR) en er zo nodig op moeten aandringen (artikel 13 NV NOCLAR) dat een jaarrekening zou worden opgemaakt. Indien het bestuur vervolgens had geweigerd de jaarrekening op te maken, dan had betrokkene de opdracht tot het verzorgen van de aangifte Vpb op grond van artikel 21 VGBA behoren te weigeren of te beëindigen. In dat geval was immers sprake van een geïdentificeerde bedreiging van het zich houden aan de fundamentele beginselen van integriteit en professionaliteit die tot het nemen van deze maatregel noodzaakte (artikel 7 VGBA).

5.7. Het verweer van betrokkene dat het een stamrecht-B.V. zonder activiteiten betreft is niet relevant. De wet kent geen bepaling waaruit volgt dat een dergelijke vennootschap vrijgesteld is van het opmaken van een jaarrekening.

5.8. Nu betrokkene heeft verklaard niet te hebben bedoeld een jaarrekening samen te stellen en het tweede gedeelte van het klachtonderdeel van die eventuele bedoeling van betrokkene uitgaat, is dit deel ongegrond. Standaard 4410.2 sub 1 bepaalt overigens klip en klaar dat Standaard 4410 moet worden toegepast indien een jaarrekening wordt opgemaakt op grond van Titel 9 van Boek 2 BW. Deze Standaard is dus ook van toepassing op het samenstellen van een jaarrekening van een stamrecht-B.V.

5.9. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel c: betrokkene heeft een samenstellingsverklaring getekend hoewel boek 9 van titel 2 BW en Rjk C1 niet onverkort waren toegepast.

5.10. Bij dit klachtonderdeel heeft klaagster de volgende subklachtonderdelen geformuleerd:
c.1: de begroting was niet in de staat van baten en lasten verwerkt;
c.2: het bestuursverslag ontbrak.

5.11. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene op 9 juni 2021 een samenstellingsverklaring heeft ondertekend en afgegeven. Dat was, naar vast staat, tijdens de periode van de tijdelijke doorhaling. Klaagster heeft hierop gewezen maar het (terecht) niet tot onderdeel van haar klacht gemaakt, omdat betrokkene vanwege de tijdelijke doorhaling op het moment van de ondertekening van de samenstellingsverklaring geen accountant was. Op grond van artikel 56 Wab kan de Minister van Financiën tegen overtreding van artikel 41 lid 2 Wab² optreden (door middel van een last onder dwangsom ter handhaving of een bestuurlijke boete bij overtreding), maar ter zitting is gebleken dat hieraan geen toepassing is gegeven, omdat het geen prioriteit heeft.

5.12. Vast staat dat de rechtspersoon, een stichting, titel 9 van boek 2 BW en Rjk C1 vrijwillig heeft toegepast. De stichting kwalificeert als microbedrijf als bedoeld in artikel 2:395a BW. Volgens Rjk C1.303 dienen in de staat van baten en lasten de begrotingscijfers van het boekjaar te worden opgenomen, tenzij de functie die de organisatie aan de begroting toekent dat niet zinvol maakt.

5.13. Betrokkene heeft voldoende aannemelijk gemaakt dat het bestuur in het boekjaar 2020, waarop de samenstellingsverklaring betrekking heeft, de begroting (nog) niet als belangrijk stuurinstrument gebruikte, zodat de hiervoor bedoelde uitzondering van toepassing is. Subklachtonderdeel c.1 is daarom ongegrond.

² Lid 2 luidt: Het is degene die niet in het accountantsregister is ingeschreven verboden om anders dan in besloten kring de titels, genoemd in het eerste lid, of de benaming accountant zonder nadere toevoeging dan wel in samenstelling of afkorting te voeren, dan wel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk kan zijn gewekt, dat hij tot het voeren van die benaming gerechtigd is.

5.14. Ten aanzien subklachtonderdeel c.2 overweegt de Accountantskamer het volgende. Volgens RJK C.301 behoort het bestuursverslag onderdeel uit te maken van het jaarverslag. Betrokkene heeft door middel van het door hem overgelegde verslag getiteld 'Review 2020' aannemelijk gemaakt dat bij de bespreking van het jaarverslag 2020 met het bestuur op 8 april 2021 het ontbreken van het bestuursverslag aan de orde is gesteld. In het reviewverslag staat onder meer: 'Is er een bestuursverslag? Moet [B] nog doen (...) [B] zal dit oppakken'. [B] was bestuurslid. Betrokkene heeft op 8 april 2021 dus gedaan wat van hem op dat moment mocht worden verlangd, namelijk de omissie met het bestuur bespreken. Daarom is subklachtonderdeel c.2 ongegrond. Voor de volledigheid merkt de Accountantskamer nog op dat aangezien de inschrijving van betrokkene als accountant op de dag van de ondertekening van de samenstellingsverklaring (9 juni 2021) was doorgehaald, betrokkene niet als accountant kan worden verweten dat het bestuursverslag toen nog steeds ontbrak.

5.15. Het klachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel d: betrokkene heeft de werkzaamheden in verband met een derdenverklaring NOW 1, waarop Standaard 4400N van toepassing is, niet naar behoren uitgevoerd, althans niet gedocumenteerd.

5.16. Bij dit klachtonderdeel heeft klaagster de volgende subklachtonderdelen geformuleerd:
d.1: betrokkene heeft het voorgeschreven formulier derdenverklaring niet gebruikt;
d.2: de omzet volgens de conceptjaarrekening sloot niet aan op de omzet volgens de aangiften BTW, maar de werkzaamheden in verband hiermee zijn niet gedaan, althans niet gedocumenteerd
d.3: betrokkene heeft geen creditboekingen geselecteerd;
d.4: betrokkene heeft niet vijf grootste facturen, bank-of kasontvangsten geselecteerd, althans niet gedocumenteerd;
d.5: zonder toelichting is de omzet tabak gecorrigeerd.

Subklachtonderdeel d.1: betrokkene heeft het voorgeschreven formulier derdenverklaring niet gebruikt

5.17. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene voor het aanvragen van een loonkostensubsidie op grond van de NOW 1 niet het formulier heeft gebruikt dat in artikel 13 lid 3³ van die regeling is voorgeschreven. Betrokkene heeft alleen het onderdeel '4. Verklaring' uit het voorgeschreven formulier gebruikt en dat opgenomen in een brief aan het UWV van 19 oktober 2021. Betrokkene heeft deze fout weliswaar op 17 december 2021 hersteld nadat hij daarop door het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid was gewezen, maar betrokkene had het formulier meteen bij de aanvraag moeten gebruiken. Het subklachtonderdeel is daarom gegrond. Betrokkene dient op grond van artikel 13 lid 1 VGBA bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving (volledig) toe te passen en dat heeft hij nagelaten.
Subklachtonderdeel d.2: de omzet volgens de conceptjaarrekening sloot niet aan op de omzet volgens de aangiften BTW, maar de werkzaamheden in verband hiermee zijn niet gedaan, althans niet gedocumenteerd

³ Artikel 13 lid 3 eerste zin luidt: De werkgever die op grond van het tweede lid is vrijgesteld van de verplichting om een verklaring van een accountant over te leggen, overlegt ten behoeve van de vaststelling van de subsidie het in de bijlage bij deze regeling opgenomen formulier met een verklaring van een deskundige derde waarmee de omzetzaling wordt bevestigd.

5.18. In het door betrokkene gebruikte werkprogramma ten behoeve van de derdenverklaring is het volgende opgenomen:

'Heeft u vastgesteld dat de gegevens op het aanvraagformulier over de omzet in de referentieperiode en de meetperiode, voor zover relevant toepasbaar, aansluiten op de administratie over 2019 en 2020, de BTW-aangiften over deze periodes en de jaarrekening 2019 of IB aangifte 2019?'

5.19. Betrokkene heeft deze vraag bevestigend beantwoord en dit antwoord toegelicht met de volgende tekst:

'De omzetten zijn conform de financiële administratie, de BTW aangiften sluiten hierop niet volledig aan door correcties in de administratie.'

5.20. De Accountantskamer overweegt het volgende. Standaard 4400N.32⁴ en de bijlage bij artikel 13 lid 3 NOW 1⁵ kennen een documentatieverplichting. In het toetsingsverslag is ten aanzien van het omzetverschil opgemerkt: *'Uit dossier blijkt niet wat het verschil is'*. Het verwijt van klaagster gaat verder dan deze opmerking. Klaagster verwijt betrokkene niet alleen dat hij niet heeft gedocumenteerd wat het verschil is, maar ook dat het dossier geen verklaring voor het verschil bevat en wat de mogelijke gevolgen van het verschil zijn voor de derdenverklaring.

5.21. Betrokkene heeft bij zijn verweerschrift stukken overgelegd waaruit de omvang van en de verklaring voor het omzetverschil kunnen worden afgeleid. Het gaat om een verschil van € 2.004 bij een omzet van € 315.124 volgens de conceptjaarrekening en € 313.120 volgens de aangiften BTW. Die stukken bevonden zich volgens betrokkene tijdens de toetsing *'in het dossier'*. Klaagster heeft opgemerkt dat als die stukken zich ten tijde van de toetsing in het NOW-dossier bevonden, van een tekortkoming geen sprake is. Klaagster gaat ervan uit dat die stukken zich niet in *'een dossier'* bevonden, omdat de toetser heeft geconstateerd dat het verschil niet uit *'het dossier'* blijkt en de toetser de beschikking had over het NOW-dossier en het jaardossier.

5.22. De Accountantskamer overweegt dat het op de weg van klaagster ligt haar verwijt voldoende aannemelijk te maken. Daarin is zij niet voldoende geslaagd. Het toetsingsverslag maakt tegenover het onderbouwde verweer dat de stukken zich *'in het dossier'* bevonden, onvoldoende duidelijk welk dossier de toetser heeft bedoeld, terwijl klaagster heeft gesteld dat nu niet meer valt vast te stellen of de door betrokkene overgelegde stukken zich in het NOW-dossier bevonden. Er bestaat naar het oordeel van de Accountantskamer op dit punt te veel onduidelijkheid over de feiten om de conclusie te kunnen trekken dat betrokkene zijn werkzaamheden op dit onderdeel niet heeft verricht, althans niet heeft gedocumenteerd.

5.23. Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Subklachtonderdeel d.3: betrokkene heeft geen creditboekingen geselecteerd

⁴ De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen:

- a. de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende uitkomsten ter onderbouwing van het rapport; en
- b. informatie die aantoont dat de opdracht in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd.

⁵ De deskundige derden dienen de werkzaamheden zodanig te documenteren dat verantwoording kan worden afgelegd over de uitgevoerde werkzaamheden. Van hen wordt verwacht dat zij op verzoek uitleg geven over deze werkzaamheden. Deze dienen in een dossier te worden vastgelegd.

5.24. Uit 2.5. van de bijlage bij NOW 1 volgt dat betrokkene diende te constateren dat *'10 (of minder indien er minder zijn) willekeurige, door de derde deskundige geselecteerde, creditboekingen die zijn geboekt op tussenrekeningen in de balans of op kostenrekeningen in de resultatenrekening gedurende de meetperiode niet tot de netto omzet behoren.'*

5.25. Betrokkene heeft in zijn werkprogramma bij dit onderdeel (2.B5) ingevuld *'NVT'* en erbij geschreven: *'[Y] verzorgt de administratie, geen credit boekingen op de omzet'*.

5.26. In het toetsingsverslag staat bij dit onderdeel: *'Niet in NOW dossier maar in jaardossier zie ik op grootboekrekening tussenrekening 2190 te rubriceren posten een jaartotaal van € 4647. Of dit betrekking heeft op de meetperiode kan ik niet vaststellen'*.

5.27. In zijn verweer heeft betrokkene (onderbouwd met grootboekkaart 2190) aangevoerd dat in het boekjaar 2020 op rekening *'2190 Nog te rubriceren posten'* één creditpost d.d. 23 februari 2020 voorkomt, in verband met een dubbele betaling van een factuur van € 245,62 die buiten de meetperiode maart t/m mei 2020 viel.

5.28. De Accountantskamer is van oordeel dat het verwijt niet gegrond is. Uit de beantwoording van de vraag in het werkprogramma volgt dat betrokkene geen creditboekingen in de meetperiode (maart t/m mei 2020) heeft geconstateerd die tot de netto omzet behoren. Een onderbouwing in de vorm van een schriftelijke toelichting van de negatieve constatering was hier bezwaarlijk te geven. Die zou neerkomen op een herhaling van de constatering. Uit het toetsingsverslag volgt niet dat het antwoord van betrokkene onjuist is. De toetsers heeft gerapporteerd niet te kunnen vaststellen dat een door hem geconstateerd jaartotaal van € 4.647 op genoemde rekening 2190 *'te rubriceren posten'* tot de meetperiode behoort. Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Subklachtonderdeel d.4: betrokkene heeft niet vijf grootste facturen, bank-of kasontvangsten geselecteerd, althans niet gedocumenteerd

5.29. In het werkprogramma van betrokkene staat als *'TAAK'* omschreven: *'Selecteer de 5 grootste facturen/bankontvangsten/kasontvangsten in de 2 maanden na afloop van de meetperiode.'* Vervolgens wordt in het werkprogramma gevraagd: *'Heeft u (aan de hand van orderbevestigingen, contracten, levering/pakbonnen, betaald data en/of urenspecificaties) vastgesteld dat deze in de desbetreffende periode mogen worden verwerkt i.p.v. in de meetperiode?'* Betrokkene heeft geantwoord: *'NVT'* en toegelicht: *'Client geeft per week de omzetten door uit het kasregister. Vergelijking gemaakt met de omzet voor de meetperiode en 2019. Hierin geen grote verschillen.'*

5.30. De toetsers heeft vastgelegd: *'Uit het dossier blijkt niet welke posten zijn geselecteerd en wat daar de bevindingen van zijn.'*

5.31. Betrokkene heeft gesteld dat de omzet bij zijn cliënt, een horecaonderneming, via het kasregister loopt, met name pinbetalingen, dat de onderneming vanwege corona in de periode 15 maart tot en met 31 mei 2020 was gesloten en dat het daarom volstrekt zinloos was om de vijf grootste posten in de periode juni en juli 2020 te selecteren.

5.32. De Accountantskamer is van oordeel dat het verwijt gegrond is. Betrokkene heeft de mogelijkheid dat omzet was verschoven weggedeneerd, hoewel hij volgens de bijlage bij het

formulier waarop het werkprogramma was gebaseerd een constatering⁶ diende te doen. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel d.5: zonder toelichting is de omzet tabak gecorrigeerd.

5.33. Betrokkene heeft aangevoerd dat de correctie omzet tabak het boekjaar 2018 betreft, dat dat boekjaar buiten de referentieperiode 2019 valt en dat de correctie in verband met de in de jaarrekening 2019 op te nemen vergelijkende cijfers, in het dossier 2019 is opgenomen.

5.34. Klaagster heeft gesteld dat betrokkene dit verweer niet met stukken heeft onderbouwd.

5.35. De Accountantskamer overweegt dat het toetsingsrapport hier onvoldoende duidelijkheid verschaft. Er staat: *'Uit een vastlegging in het dossier blijkt dat de omzet tabak volgens de kolommenbalans is gecorrigeerd met een opgave van die omzet van de klant (de bedragen zijn materieel).'* Het ligt op de weg van klaagster haar verwijt aannemelijk te maken. Nu het toetsingsrapport onvoldoende duidelijk is en betrokkene verweer heeft gevoerd dat op zichzelf niet is bestreden, slaagt het verwijt niet.

5.36. Het klachtonderdeel is alleen wat betreft de subklachtonderdelen d.1 en d.4 gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

Klachtonderdeel e: betrokkene heeft bij het opstellen van een rapport van feitelijk bevindingen Standaard 4400N niet onverkort toegepast

5.37. Bij dit klachtonderdeel heeft klaagster de volgende subklachtonderdelen geformuleerd:
e.1: *betrokkene heeft in de opdrachtfase onvoldoende overleg gevoerd met de gebruikers van zijn rapport;*

e.2: *betrokkene heeft geen opdrachtbevestiging verstrekt;*

e.3: *de specifieke werkzaamheden, uitgangspunten en opdrachtvoorwaarden zijn niet met de opdrachtgever overeengekomen, althans niet vastgelegd in de opdrachtdocumentatie;*

e.4: *de in het rapport gebruikte termen passen niet bij een rapport van feitelijke bevindingen;*

e.5: *het dossier is negen dagen na de datum van het rapport afgetekend.*

Subklachtonderdelen e.1 t/m e.3

5.38. De Accountantskamer bespreekt de subklachtonderdeel e.1 t/m e.3 gezamenlijk, omdat ze samenhangen.

5.39. Vast staat dat betrokkene vanaf het boekjaar 2005 op verzoek van het bestuur van een vereniging jaarlijks een rapport heeft uitgebracht over de boekhouding van die vereniging. Betrokkene heeft de (vrijwel identieke) verzoeken van het bestuur met betrekking tot de boekjaren 2015 tot en met 2020 en zijn rapporten uit die periode overgelegd. De (schriftelijke) vraag van het bestuur aan betrokkene was telkens de boekhouding te controleren en een verklaring af te geven op grond waarvan de penningmeester décharge kon worden verleend.

⁶ Te constateren dat: *'De omzet van de 5 grootste facturen/bankontvangsten/kasontvangsten in de twee maanden na afloop van de meetperiode en de omzet van de 3 grootste facturen/bankontvangsten/kasontvangsten in de twee maanden voorafgaande aan de meetperiode in de betreffende periode mogen worden verwerkt aan de hand van orderbevestigingen, contracten, levering/pakbonnen, betaaldaten en/of urenspecificaties'*

5.40. Het klachtonderdeel betreft de werkzaamheden van betrokkene over het boekjaar 2020 en het door betrokkene over dat boekjaar opgemaakte rapport. De Accountantskamer zal zich daartoe beperken.

5.41. In zijn rapport aan het bestuur van 12 mei 2021 heeft betrokkene verwezen naar Standaard 4400N, Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Volgens Standaard 4400N.24 dient de accountant in overleg met de beoogde gebruikers (hier: het bestuur) te komen tot specifieke werkzaamheden en de uitgangspunten die voor de opdracht gelden. Uit het verweer van betrokkene volgt niet dat hij dit overleg heeft gevoerd. Volgens betrokkene volgt uit de bewoordingen in zijn rapporten over de eerdere boekjaren dat het bestuur *'volledig bekend was en akkoord was met samengevat de uitgangspunten van de opdracht, de reikwijdte van de opdracht, de doelstelling van de opdracht, de beperkingen van de opdracht en de rapportage, de verrichte c.q. te verrichten werkzaamheden en de punten die in art. 27 COS 4400N worden opgesomd als zijnde voorwaarden waarover overeenstemming moet bestaan.'*

5.42. Dit verweer slaagt naar het oordeel van de Accountantskamer niet, omdat betrokkene niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij bij het bestuur heeft geverifieerd of duidelijk was dat hij geen controle van de boekhouding verrichtte en dat zijn rapport daarom geen zekerheid bood. De achtergrond van Standaard 4400N.24 is dat de accountant vooraf de verwachtingen van de beoogde gebruiker van het rapport managet en (dus) niet achteraf in zijn rapport. Betrokkene veronderstelt dat het bestuur zijn eerdere rapporten heeft gelezen, begrepen en met de reikwijdte van zijn werkzaamheden akkoord is gegaan, maar die veronderstelling is niet onderbouwd en lijkt misplaatst, omdat het bestuur jaarlijks, ook met betrekking tot het boekjaar 2020, om een *'controle van de boekhouding'* en *'een verklaring'* heeft gevraagd.

5.43. Betrokkene heeft geen schriftelijke opdrachtbevestiging met betrekking tot het boekjaar 2020 overgelegd. Pas met ingang van het boekjaar 2021, kennelijk naar aanleiding van de hertoetsing, hanteert betrokkene een schriftelijke opdrachtbevestiging. De subklachtonderdelen e.1 t/m e.3 zijn gegrond.

Subklachtonderdeel e.4: de in het rapport gebruikte termen passen niet bij een rapport van feitelijke bevindingen

5.44. In het rapport heeft betrokkene naar het oordeel van de Accountantskamer terminologie gebruikt die niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen, zoals *'Wij hebben een aantal specifieke werkzaamheden verricht met betrekking tot controle van het aangeleverde cijfermateriaal'*, *'Wij hebben de in de balans vermelde saldi liquide middelen gecontroleerd op juistheid'*, en *'Wij hebben de op de balans vermelde vorderingen en schulden beoordeeld...'*. Deze terminologie is in een rapport van feitelijke bevindingen, in termen van Standaard 4400N.A22, minder passend.

Subklachtonderdeel e.4 is gegrond.

Subklachtonderdeel e.5: het dossier is negen dagen na de datum van het rapport afgetekend

5.45. Betrokkene heeft erkend dat hij voorafgaand aan de ondertekening van het rapport op 12 mei 2021 het dossier had moeten aftekenen en niet op 21 mei 2021, negen dagen na de ondertekening van het rapport. Betrokkene heeft gesteld dat hij wel voor de ondertekening van

zijn rapport de werkzaamheden van zijn assistent heeft gereviewd. Dit verweer treft geen doel, omdat de functie van het aftekenen nu juist is dat in het dossier vastligt dat de werkzaamheden voorafgaand aan de ondertekening van het rapport zijn gereviewd. Subklachtonderdeel e.5 is gegrond.

5.46. Uit het vorenstaande volgt dat betrokkene het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid heeft geschonden. Klachtonderdeel e. is gegrond.

Klachtonderdeel f: betrokkene heeft de monitoringvragenlijst 2022 niet op tijd ingevuld

5.47. De Accountantskamer kan hierover kort zijn: betrokkene erkent dat hij deze te laat heeft ingevuld. Het klachtonderdeel is gegrond.

Slotsom

5.48 De klacht zal gegrond worden verklaard, behoudens klachtonderdeel c. en de subklachtonderdelen d.2. d.3 en d5.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht grotendeels gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De Accountantskamer betreft hierbij behalve de gegronde (sub)klachtonderdelen, de volgende omstandigheden. Betrokkene heeft in zijn verbeterplan van 7 september 2020 geschreven dat hij de bij de toetsing geconstateerde tekortkomingen als beschamend heeft ervaren en niet accountantswaardig, dat hij de regelgeving volledig onderschrijft en dat hij een hertoetsing met vertrouwen tegemoet ziet. Deze, in positieve bewoordingen uitgedrukte grondhouding van betrokkene vertaalt zich echter onvoldoende in het gedrag van betrokkene. Zo heeft betrokkene tijdens de periode van doorhaling als accountant werkzaamheden verricht. Daaruit blijkt dat betrokkene de afwegingen niet juist maakt tussen enerzijds de op hem rustende verplichtingen als accountant en anderzijds de door hem gestelde hindernissen (zoals zijn schaamte voor de doorhaling en moeilijke privé en zakelijke omstandigheden) om die verplichtingen na te komen. Deze hindernissen wegen bij betrokkene soms zwaarder.

6.2. Daar komt bij dat betrokkene zelfs eenvoudig na te komen verplichtingen heeft verzaakt. Bij de hertoetsing is vastgesteld dat betrokkene geen criteria in zijn kwaliteitsbeleid heeft opgenomen die tot een periodieke OKB verplichten, hoewel het voldoen aan deze door de Raad voor Toezicht gestelde voorwaarde heel eenvoudig was te realiseren. Dit laatste geldt ook voor het gebruikmaken van het voorgeschreven NOW1-formulier en het op tijd insturen van monitoringsvragenlijsten. Betrokkene wist dat hij na de toetsing in 2017 en de tegen hem ingediende klacht in verband met het uitblijven van het verbeterplan onder een vergrootglas lag, maar (ook) dat heeft niet geleid tot telkens correct, adequaat en tijdig handelen. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing was ook in november 2021 niet op orde. De Accountantskamer rekent dit alles betrokkene aan. Betrokkene lijkt niet echt ervan te zijn doordrongen dat zijn titel als accountant verplichtingen meebrengt die hij nauwgezet en op tijd dient na te komen. De Accountantskamer is van oordeel dat een tijdelijke doorhaling voor de duur van 18 maanden op zijn plaats is.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond, behoudens klachtonderdeel c. en de subklachtonderdelen d.2, d.3, en d.5;
- legt aan betrokkene op de maatregel als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra, te weten die van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van 18 maanden**, 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 en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;
- 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. C.H. de Haan, voorzitter, mr. A.A.J. Lemain en mr. A.M. van Amsterdam (rechterlijke leden) en drs. J. Hetebrij RA en B.J.G. van den Bragt RA AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 14 april 2023.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van 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 moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.