

UITSpraak van 10 januari 2025 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 29 april 2024 ontvangen klacht met nummer **24/2448 Wtra AK** van

DE KONINKLIJKE NEDERLANDSE BEROEPSORGANISATIE VAN ACCOUNTANTS (NBA)

gevestigd in Amsterdam

KLAAGSTER

advocaat: mr. I.C.E. Oosthoek-Spierings te Den Haag

t e g e n

Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats1]

BETROKKE NE

advocaat: mr. drs. J.F. Garvelink en mr. D.C. Theunis te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de op de zitting door beide partijen overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 11 oktober 2024. De NBA heeft zich laten vertegenwoordigen door de heer [A] AA, bijgestaan door mr. I.C.E. Oosthoek-Spierings. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. drs. J.F. Garvelink en mr. D.C. Theunis.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Betrokkene is de kwaliteitsbepaler van een accountantskantoor. De NBA heeft, na een eerdere kantoortoetsing, een hertoetsing en een aanvullende hertoetsing uitgevoerd. Zowel bij de hertoetsing als bij de aanvullende hertoetsing is een aantal dossiers onvoldoende bevonden. Daaruit blijkt volgens de NBA dat het kwaliteitssysteem van het accountantskantoor in opzet en werking nog steeds niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.2. De klacht is gegrond. Betrokkene krijgt de maatregel van berisping opgelegd. Betrokkene is tekortgeschoten in zijn verantwoordelijkheid als kwaliteitsbepaler om te zorgen voor een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In dit geval volstaat een berisping omdat de tekortkomingen zijn geconstateerd in twee vrijwillige controleopdrachten en het accountantskantoor naar aanleiding van de hertoetsing heeft besloten om deze opdrachten niet meer uit te voeren. Het kwaliteitssysteem ten aanzien van de beoordelings- en samenstellingsopdrachten is uiteindelijk bij de hertoetsingen wel voldoende bevonden.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds 2005 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Betrokkene is verbonden aan [accountantskantoor1] in [plaats1] (hierna: het accountantskantoor). Betrokkene is de enige accountant binnen het accountantskantoor. Binnen dit kantoor werden ten tijde van de (her)toetsing onder meer samenstellingen en beoordelingsopdrachten uitgevoerd en daarnaast vijf vrijwillige controleopdrachten.

3.2. In 2019 heeft de NBA een kantoortoetsing verricht bij het accountantskantoor. Er zijn vier dossiers onderzocht, twee vrijwillige controleopdrachten en twee samenstellingsopdrachten. De vier dossiers zijn onvoldoende bevonden. De Raad voor Toezicht van de NBA (hierna: de Raad) heeft als eindoordeel vastgesteld dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing verbetering behoeft. Betrokkene heeft daartoe een verbeterplan opgesteld, dat de Raad heeft goedgekeurd op 5 februari 2020.

3.3. De hertoetsing, die als gevolg van de covid-pandemie is uitgesteld, heeft op 4 oktober 2021 plaatsgevonden. Bij de hertoetsing zijn een vrijwillige controleopdracht, een beoordelingsopdracht en twee samenstellingsopdrachten betrokken. Alleen de beoordelingsopdracht voldeed aan de eisen die de NBA daaraan stelt, de overige drie dossiers zijn onvoldoende bevonden. De toetsers hebben het eindoordeel "voldoet niet" aan de Raad voorgesteld.

3.4. Betrokkene heeft verzocht om de conclusies aan te houden om een aanvullende hertoetsing uit te voeren, omdat hij van mening is dat de geconstateerde afwijkingen incidenten betreffen die op korte termijn op te lossen zijn. De Raad heeft na een gesprek met betrokkene op 10 december 2021 ingestemd met een aanvullende hertoetsing. In het bericht van 14 december 2021 schrijft de Raad het volgende:

"(...) De Raad kan in principe het eindoordeel 'voldoet niet' verstrekken en daarbij het bestuur van de NBA adviseren zijn bevindingen, krachtens artikel 7 lid 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen, in de vorm van een tuchtklacht ter kennis van de tuchtrechter te brengen. Bij de uitoefening van het toezicht is immers gebleken dat er feiten en/of omstandigheden zijn die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtmaatregel, althans tot gegrondverklaring van een klacht.

De Raad ziet hier in dit specifieke geval - mede op grond van het gesprek met u en een afvaardiging van de Raad op 10 december 2021 - evenwel voornamelijk van af en is van mening dat het aanhouden van het eindoordeel en het uitvoeren van een aanvullende hertoetsing in september 2022 meer in de rede ligt dan het in gang zetten van een tuchtprocedure. De Raad heeft in uw geval het vertrouwen dat u op relatief korte termijn kunt voldoen aan de eisen die bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep worden gesteld aan de opzet en werking van het

interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van uw accountantspraktijk. Daarom krijgt u van de Raad deze extra kans om verder te verbeteren. (...)

Bij de aanvullende hertoetsing zal in het bijzonder worden gezien of de bij de reeds uitgevoerde hertoetsing gegeven aanwijzingen door u zijn opgevolgd. Het per 1 januari 2022 geïntegreerde administratiekantoor zal ook onderdeel van de aanvullende hertoetsing zijn. De Raad verzoekt u derhalve hem binnen zes weken na dagtekening van deze brief te informeren over de door u te treffen maatregelen (voorzien van een tijdsplan) middels een zogenaamd plan van aanpak met onderliggende oorzakenanalyse. Voorts verzoekt de Raad u hem in juni 2022 een halfjaarlijkse rapportage te doen toekomen. In deze rapportage dient u aan te geven welke maatregelen al zijn genomen en hoe de stand van zaken is op dat moment. Ook het plan van aanpak en de oorzakenanalyse brengt u middels een chatbericht in de applicatie ter kennis aan de medewerker van de NBA. (...)"

3.5. De aanvullende hertoetsing heeft plaatsgevonden op 27 oktober 2022. In deze toetsing zijn een samenstellingsopdracht en een vrijwillige controleopdracht betrokken. De samenstellingsopdracht voldeed, maar de vrijwillige controleopdracht voldeed op meerdere punten niet.

3.6. Betrokkene heeft in zijn reactie op het concept-toetsingsverslag het volgende aan de Raad geschreven:

"(...) Wij hebben naar aanleiding van de uitvoering van de aangehouden hertoetsing oktober 2022 wederom een oorzakenanalyse opgesteld.

Hierbij komen wij tot de conclusie dat: de hierna opgenomen bevindingen op korte termijn niet structureel verbeterd kunnen worden. De volgende belangrijke oorzaken hebben geleid tot wederom bevindingen die leiden tot een niet goedkeurend oordeel op de geselecteerde controledossier(s) t.w.:

- *De heer [Y] is de enige accountant. Hierdoor is er sprake van een beperkte ruggespraak mogelijk binnen de opgezette controleteams op de toepassing en uitvoering van NVCOS op lopende opdrachten. Ondanks de inspanningen volgens het eerder opgestelde verbeterplan, heeft dit niet geleid tot een structurele oplossing;*
- *Er zijn te weinig controleklanten om ervaring, kennis en ontwikkelingen voldoende te ontwikkelen en toe te passen;*

(...)

Wij hebben daarom als kantoor besloten om geen controleopdrachten op jaarrekeningen meer uit te voeren. Alle controleklanten zijn inmiddels geïnformeerd en overgedragen aan een accountantskantoor die tevens wettelijke controleopdrachten uitvoert. (...)"

3.7. De Raad heeft in zijn eindoordeel van 3 mei 2023 geoordeeld dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor in opzet en werking niet voldoet. De Raad heeft het bestuur van de NBA geadviseerd een tuchtklacht in te dienen.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens de NBA gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

4.2. De NBA verwijt betrokkene dat het kwaliteitssysteem van het accountantskantoor in opzet en werking niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De NBA heeft haar standpunt toegelicht aan de hand van de tekortkomingen in twee dossiers betreffende controleopdrachten.

5. De beoordeling

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (VoKwb), de Nadere Voorschriften Kwaliteitssystemen (NVKS) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

5.2. Betrokkene heeft een aantal (algemene) verweren gevoerd die de Accountantskamer eerst zal beoordelen. Daarna zal de Accountantskamer ingaan op de door de NBA gestelde tekortkomingen in de twee controleopdrachten en het daartegen door betrokkene gevoerde verweer.

Verweer: beroep op niet-ontvankelijkheid

5.3. In de eerste plaats meent betrokkene dat de klacht niet-ontvankelijk moet worden verklaard, omdat de klacht onvoldoende (deugdelijk) is onderbouwd. De NBA beschrijft het procesverloop van de toetsingen en herhaalt de bevindingen van de toetsers. Maar daarmee heeft zij volgens betrokkene slechts volstaan met het innemen van een standpunt zonder dat behoorlijk te onderbouwen en zonder te verwijzen naar (vindplaatsen in) de producties.

5.4. De Accountantskamer ziet geen aanleiding om de NBA niet-ontvankelijk te verklaren in haar klacht, omdat uit het klaagschrift voldoende duidelijk blijkt wat de NBA betrokkene verwijt, waarbij ook de gestelde tekortkomingen in de controleopdrachten zijn benoemd. Betrokkene is in zijn verweerschrift bovendien uitgebreid ingegaan op de klacht, waaruit volgt dat betrokkene de klacht goed heeft begrepen. De vraag of de NBA de klacht al dan niet voldoende heeft onderbouwd, komt bij de inhoudelijke beoordeling van de klacht aan de orde.

Verweer: de gebruikte methode is ondeugdelijk

5.5. De NBA heeft een aantal dossiers onderzocht en daarin beweerdelijke tekortkomingen vastgesteld. Volgens betrokkene rechtvaardigt de (betwiste) aanwezigheid van deze tekortkomingen niet de conclusie dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing tekortschiet. Daar had de NBA naar stelling van betrokkene specifiek onderzoek naar moeten doen, maar dat onderzoek is achterwege gebleven. Betrokkene heeft zijn standpunt als volgt nader toegelicht.

5.6. In een vergelijkbare kwestie heeft de stichting Autoriteit Financiële Markten het standpunt ingenomen dat uit de aard, ernst en hoeveelheid van geconstateerde tekortkomingen in wettelijke controles kan blijken dat een accountantsorganisatie niet aan haar zorgplicht voldoet. Dat standpunt is echter noch door de rechtbank noch door het CBb gehonoreerd. Het CBb heeft overwogen: *De aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van de externe accountant zeggen op zichzelf beschouwd onvoldoende over een eigenstandige gedraging van de accountantsorganisatie om een overtreding van de zorgplicht van artikel 14 van de Wta te kunnen vaststellen* (ECLI:NL:CBB:2019:234). Een vergelijkbare redenering gaat volgens betrokkene op bij dit soort kantoortoetsingen.

5.7. Daar komt volgens betrokkene bij dat de Raad van State in zijn advies op het wetsvoorstel Toekomst accountancysector de wetgever heeft gewezen op een breuk met de bestaande,

wettelijke verhoudingen. De wetgever heeft daarop het wetsvoorstel gewijzigd met de motivering dat het voorstel niet langer uitgaat van *'de veronderstelling dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controles zonder meer betekenen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft gefaald, waarop de accountantsorganisatie aanspreekbaar is'* (Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4).

5.8. Betrokkene heeft tot slot aangevoerd dat in het accountantstuchtrecht geen risicoaansprakelijkheid geldt voor individuele accountants voor de kwaliteit van het stelsel van de accountantsorganisatie.

5.9. De Accountantskamer overweegt dat de door betrokkene aangehaalde jurisprudentie ziet op schendingen van het bepaalde bij of krachtens de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). De primaire normadressaat van de Wta is de accountantsorganisatie, een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht. De Wta is in dit geval niet van toepassing, omdat het accountantskantoor van betrokkene geen wettelijke controle-opdrachten verricht. Binnen het kantoor van betrokkene werden ten tijde van de (her)toetsing vrijwillige controles, beoordelingsopdrachten en samenstellingsopdrachten uitgevoerd, waarop de NVKS van toepassing is. De primaire normadressaat van de NVKS is, anders dan bij de Wta, de individuele accountant in de hoedanigheid van (onder andere) kwaliteitsbepaler en/of eindverantwoordelijke accountant. De kwaliteitsbepaler is daarbij verantwoordelijk voor een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving¹.

5.10. Omdat betrokkene de enige accountant binnen het accountantskantoor is, is hij de kwaliteitsbepaler én de enige eindverantwoordelijke accountant. De getoetste dossiers vertonen tekortkomingen die bij de eindverantwoordelijke accountant bekend waren of bekend hadden moeten zijn. Dat betekent in dit geval dat ook bij de kwaliteitsbepaler bekend was of had moeten zijn dat er NVKS-opdrachten worden uitgevoerd die niet voldoen aan de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Het gevolg daarvan is dat de kwaliteitsbepaler weet of moet weten dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet voldoet en dat dus niet is voldaan aan artikel 4 lid 1 NVKS. Het verweer van betrokkene kan daarom niet worden gevolgd.

¹ Artikel 4 lid 1 NVKS

Verweer: de toetsing is te afhankelijk van de individuele voorkeuren van een toetster en de Vokwb kent een gebrek aan rechtsbescherming

5.11. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat men bij de kantoortoetsingen is overgeleverd aan de persoon die de toetsing uitvoert. Een toetser heeft vaak een (heel) eigen visie. Dat was in het geval van betrokkene niet anders. Al bij de kennismaking in het kader van de hertoetsing op 4 oktober 2021 heeft de toetser aan betrokkene laten weten dat hij vindt dat kleine kantoren helemaal geen controleopdrachten zouden moeten uitvoeren. Daaruit blijkt volgens betrokkene dat de toetser vooringenomen was en dat hij op zoek was naar bevestiging van zijn standpunt. Daarbij is er naar stelling van betrokkene ook sprake van een gebrek aan rechtsbescherming in het systeem, omdat er geen rechtsmiddel openstaat tegen het oordeel van de toetser dat het kwaliteitsstelsel niet voldoet. Ook zijn er volgens betrokkene geen checks and balances, doordat er naast de toetser niemand is die naar de dossiers kijkt of die kritisch kijkt naar de toetsing. De Raad toetst het toetsingsverslag slechts marginaal en in het geval van betrokkene zelfs zonder kennis te nemen van de reactie van betrokkene.

5.12. De Accountantskamer is van oordeel dat de kantoortoetsingen met voldoende waarborgen zijn omkleed. Ten aanzien van de persoon van de toetser is namelijk bepaald dat de naam van de toetser voorafgaand aan de toetsing wordt bekendgemaakt, waarbij de mogelijkheid bestaat om de toetser binnen een bepaalde termijn te wraken op grond van feiten of omstandigheden waardoor gereede twijfel is ontstaan met betrekking tot de objectiviteit van de toetser². De toetsing vindt vervolgens plaats aan de hand van vastgestelde toetsingsprogramma's die ook bekend worden gemaakt aan de leden van de NBA³. Anders dan betrokkene doet voorkomen, is dus geen sprake van een ongestructureerde toetsing waarbij de toetser volledig naar eigen goeddunken op zoek kan gaan naar bepaalde informatie. Daarnaast bestaat de mogelijkheid om een geschil over de wijze van de toetsing of hertoetsing voor te leggen aan de Raad die daarna een bindende uitspraak doet⁴. Ook bestaat er voor de getoetste accountantseenheid (in dit geval het accountantskantoor) voldoende gelegenheid om haar standpunt met betrekking tot de (eventuele) bevindingen van de toetser naar voren te brengen. De toetser bespreekt namelijk na afloop van de toetsing op hoofdlijnen zijn bevindingen⁵, waarbij wordt gevraagd om een reactie die in het toetsingsverslag wordt weergegeven. Vervolgens stelt de toetser een concept-toetsingsverslag op dat voor commentaar aan de accountantseenheid wordt toegezonden⁶. Het definitieve toetsingsverslag wordt daarna tezamen met de schriftelijke reactie naar de Raad gezonden⁷, die tot een eindoordeel komt. Als de Raad na de reguliere toetsing tot het eindoordeel komt dat het kwaliteitssysteem in opzet of werking op belangrijke onderdelen niet voldoet, zoals in dit geval, kan daartegen bezwaar worden ingesteld bij het bestuur van de NBA. Als de Raad tot het eindoordeel komt dat het kwaliteitssysteem niet voldoet, kan de Raad het bestuur van de NBA adviseren om een tuchtklacht in te dienen⁸. Voordat dit advies aan het bestuur van de NBA wordt verstrekt wordt de betrokken accountant in het kader van hoor en wederhoor in de gelegenheid gesteld om zijn zienswijze daarover kenbaar te maken. Deze reactie wordt ook aan het bestuur van de NBA voorgelegd. Het bestuur neemt daarna een besluit of al dan niet een klacht wordt ingediend. Als dat het geval is, volgt een procedure bij de Accountantskamer. Deze procedure kent voldoende rechtsbescherming, zoals betrokkene ook zelf in zijn pleitnota te kennen heeft gegeven.

² Artikel 11 leden 3 en 4 Vokwb

³ Artikel 9 Vokwb

⁴ Artikel 14 Vokwb juncto artikel 2 Verordening op de Raad van Toezicht

⁵ Artikel 13 lid 1 Vokwb

⁶ Artikel Artikel 13 lid 6 Vokwb

⁷ Artikel 13 lid 8 Vokwb

⁸ Artikel 7 lid 1 Vokwb

5.13. Dat de Raad bij de eindbeoordeling het definitieve toetsingsverslag slechts marginaal toetst, is inherent aan het feit dat de toetsers tijdens de toetsingsdag geen kopiën mogen maken uit de getoetste dossiers. Omdat de Raad geen kennis kan nemen van de desbetreffende dossierstukken, kan de Raad de bevindingen van de toetser niet volledig toetsen. De Raad neemt echter wel kennis van de reactie van de getoetste accountantseenheid, die immers ook aan de Raad wordt toegezonden. Het is daarom van belang dat de accountantseenheid tijdens de toetsdag en naar aanleiding van het concept-toetsingsverslag een adequate reactie geeft, helemaal als de accountantseenheid het niet eens is met deze bevindingen. De verantwoordelijkheid voor de inhoud van deze reactie ligt bij de getoetste accountantseenheid.

5.14. Met betrekking tot de kantoortoetsing bij het accountantskantoor van betrokkene is de Accountantskamer van oordeel dat uit het dossier niet blijkt dat de toetser vooringenomen was. Betrokkene heeft zijn bezwaren tegen de opstelling van de toetser ook niet kenbaar gemaakt aan de toetser of bij de Raad. Hij heeft dit pas in zijn verweer tegen de tuchtklacht naar voren gebracht. Dat betrokkene dit niet eerder zou hebben aangekaart omdat hij zich geïntimideerd zou hebben gevoeld door de toetser, kan de Accountantskamer niet volgen. Betrokkene is als kwaliteitsbepaler verantwoordelijk voor de kwaliteit en moet in staat worden geacht om het gesprek daarover te kunnen voeren, ook als er tekortkomingen zijn gevonden. Bovendien heeft betrokkene de gelegenheid gekregen om te reageren op het concept-toetsingsverslag. Als betrokkene zich benadeeld heeft gevoeld door de opstelling van de toetser, lag het op zijn weg om dat in ieder geval in zijn reactie op dit verslag naar voren te brengen.

5.15. Betrokkene heeft erop gewezen dat in het eindoordeel van de Raad van 3 mei 2023 staat dat hij niet schriftelijk heeft gereageerd op het concept-toetsingsverslag van 27 oktober 2022, terwijl betrokkene dat wel heeft gedaan. Hij heeft op 2 december 2022 immers laten weten dat binnen zijn kantoor niet langer vrijwillige controle-opdrachten worden uitgevoerd. Voor zover betrokkene hiermee heeft bedoeld te stellen dat de NBA geen tuchtklacht tegen hem zou mogen indienen, wordt hij daarin niet gevolgd. In zijn brief van 2 december 2022 heeft betrokkene de geconstateerde tekortkomingen namelijk niet weersproken, zodat niet valt in te zien waarom deze brief tot een ander eindoordeel zou moeten leiden. Bovendien heeft de NBA, voordat de tuchtklacht is ingediend, ook kennis genomen van deze brief en is uiteengezet waarom desondanks is besloten om een tuchtklacht in te dienen. Het is uiteindelijk aan de NBA om te bepalen welke klachten zij aan de Accountantskamer wenst voor te leggen, waarna de Accountantskamer de gegrondheid van de klacht beoordeelt.

5.16. Gelet op het voorgaande slaagt het verweer niet.

Verweer: de hertoetsing en de aanvullende hertoetsing hebben geen deugdelijke grondslag

5.17. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat een hertoetsing is bedoeld om na te gaan of het verbeterplan, dat de accountantseenheid heeft opgesteld, voldoende is opgevolgd. Het object van de (aanvullende) hertoetsing is daarmee het verbeterplan. In dit geval heeft de Raad het verbeterplan beoordeeld en goedgekeurd. Bij de aanvullende hertoetsing is vastgesteld dat het verbeterplan correct is geïmplementeerd. Daar had het volgens betrokkene bij moeten worden gelaten. De toetser heeft echter, zonder dat daarvoor een deugdelijke (juridische grondslag) bestond, bij de hertoetsing en de aanvullende hertoetsing dossiers beoordeeld. Daarbij zijn bovendien andere aspecten beoordeeld dan bij de vorige toetsing, waarop betrokkene niet voorbereid hoefde te zijn. Volgens betrokkene was er geen sprake van een (aanvullende) hertoetsing maar van een reguliere toetsing. Deze reguliere toetsing mocht echter nog niet worden uitgevoerd, omdat het daarvoor nog te vroeg was.

5.18. De Accountantskamer overweegt dat eenmaal in de zes jaar wordt getoetst of het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor in opzet en werking voldoet aan wet- en regelgeving⁹. Wanneer de Raad na een kantoortoetsing tot het eindoordeel komt dat het kwaliteitssysteem verbetering behoeft en in opzet of werking op belangrijke onderdelen niet aan de gestelde eisen voldoet, zoals in dit geval, is het accountantskantoor verplicht om een verbeterplan op te stellen en uit te voeren¹⁰. De Raad verricht daarna een hertoetsing¹¹. Met betrekking tot deze hertoetsing is het volgende bepaald: *'Onverminderd artikel 3, tweede lid, toetst het bestuur bij een hertoetsing of de accountantseenheid in voldoende mate opvolging heeft gegeven aan het verbeterplan'*¹². Hieruit volgt dat bij een hertoetsing moet worden beoordeeld of het verbeterplan goed is opgevolgd, maar ook of het kwaliteitssysteem in opzet en werking voldoet aan de gestelde eisen. Artikel 3 lid 2 Vokwb, waarin de toetsing van het kwaliteitssysteem is vastgelegd, is bij een hertoetsing immers onverkort van toepassing. Het object van de (aanvullende) hertoetsing is dus niet alleen het verbeterplan, zoals betrokkene heeft betoogd, maar omvat ook het kwaliteitssysteem. Omdat ook het kwaliteitssysteem moest worden getoetst, bestond er voor de toetsers dus wel grond om bij de (aanvullende) hertoetsing dossiers te beoordelen.

5.19. De omstandigheid dat de toetsers bij de eerdere toetsing (de reguliere toetsing in 2019 of de hertoetsing in 2021) bepaalde aspecten van de uitgevoerde opdracht niet hebben benoemd, betekent niet dat de toetsers deze aspecten bij de daarop volgende (aanvullende) hertoetsing van het dossier niet meer zouden mogen betrekken. Betrokkene kan geen rechten ontleen aan de uitkomsten van een eerdere toetsing. Tijdens een toetsing worden niet alle aspecten van de uitgevoerde opdracht beoordeeld, maar wordt door de toetsers een selectie daarvan gemaakt waardoor nieuwe tekortkomingen aan het licht kunnen komen. Het is aan betrokkene om ervoor te zorgen dat de geselecteerde dossiers bij de (aanvullende) hertoetsing voldoen aan *alle* daaraan te stellen eisen en niet alleen eerder vastgestelde tekortkomingen zijn hersteld.

5.20. De conclusie is dat dit verweer van betrokkene niet slaagt.

Verweer: de bevindingen tijdens de hertoetsing in 2021 kunnen de klacht niet dragen

5.21. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat het controledossier met betrekking tot het tuincomplex is beoordeeld tijdens de hertoetsing in 2021. Naar aanleiding van de bevindingen van dat toetsingsmoment heeft betrokkene een verbeterplan opgesteld. Vastgesteld is dat dit verbeterplan volledig en correct is uitgevoerd. Omdat het kwaliteitsstelsel naar aanleiding van de bevindingen uit 2021 al is aangepast, kunnen deze bevindingen naar de mening van betrokkene de klacht niet dragen.

5.22. Ook dit verweer treft geen doel. De Raad heeft namelijk na de hertoetsing op 14 oktober 2021 op verzoek van betrokkene zijn eindoordeel aangehouden en op 22 oktober 2022 een aanvullende hertoetsing laten uitvoeren. Deze aanvullende hertoetsing is geen afzonderlijke (tweede) hertoetsing, omdat de Raad na de hertoetsing in 2021 zijn eindoordeel heeft aangehouden. De Vokwb kent ook niet de mogelijkheid om een tweede hertoetsing te laten plaatsvinden. De hertoetsing uit 2021 en de aanvullende hertoetsing uit 2022 vormen dus samen de uitgevoerde hertoetsing. De NBA kan daarom alle bevindingen die zijn gedaan tijdens deze hertoetsing en de aanvullende hertoetsing ten grondslag leggen aan haar tuchtklacht.

⁹ Artikel 3 lid 2 sub a Vokwb

¹⁰ Artikel 16 Vokwb

¹¹ Artikel 17 Vokwb

¹² Artikel 17 lid 4 Vokwb

Beoordeling van de door de NBA gestelde tekortkomingen en het verweer daartegen

5.23. De Accountantskamer komt nu toe aan de beoordeling van de door de NBA gestelde tekortkomingen in beoordeelde controleopdrachten en het daartegen gevoerde verweer.

5.24. De NBA heeft gesteld dat het kwaliteitssysteem in opzet en werking niet voldoet en heeft dat onderbouwd door middel van vastgestelde tekortkomingen in twee getoetste vrijwillige controledossiers van een tuincomplex en een reisbureau.

5.25. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat de toetsingen disproportioneel en niet representatief zijn. Volgens betrokkene hebben de toetsers zich ten onrechte niet verdiept in de aard van de uitgevoerde opdracht voor de betreffende cliënt. Er is daardoor te veel aandacht besteed aan posten die voor deze opdrachten niet representatief waren en is er te weinig aandacht besteed aan posten die met name van belang waren. Betrokkene heeft daarbij verwezen naar verschillende posten en stukken uit de controledossiers. De bevindingen zeggen volgens betrokkene weinig over de uitvoering van deze vrijwillige controles en de documentatie daarvan.

5.26. De Accountantskamer overweegt dat betrokkene zich na afloop van de hertoetsing en de aanvullende toetsing akkoord heeft verklaard met de uitkomsten van het dossieronderzoek. Ook in zijn reactie op de concept-toetsingsverslagen heeft betrokkene de bevindingen van de toetsers niet weersproken. In zijn reactie van 2 december 2022 op het concept-toetsingsverslag van de aanvullende hertoetsing heeft hij bovendien te kennen gegeven dat de gedane bevindingen niet op korte termijn kunnen worden verbeterd en dat daarom is besloten om geen vrijwillige controleopdrachten meer uit te voeren binnen het accountantskantoor. Deze reactie van betrokkene komt niet overeen met het verweer dat betrokkene thans voert. De discrepantie tussen zijn aanvankelijke reacties en zijn huidige verweer is in dit geval zodanig groot dat van betrokkene verwacht had mogen worden dat hij tijdens de toetsingsdagen het gesprek al had gevoerd over zijn (huidige) visie op de bevindingen of anders in zijn reacties op de concept-toetsingsverslagen. Betrokkene heeft dat gesprek niet gevoerd en heeft in zijn schriftelijke reacties de bevindingen juist onderschreven. Daarbij heeft betrokkene ook geen toereikende verklaring gegeven voor zijn gewijzigde standpunt. Dat hij zich geïntimideerd zou hebben gevoeld door de toetser, is geen excuus. Zoals hiervoor al is overwogen mag van betrokkene worden verwacht dat hij in staat is om met de toetser het gesprek te voeren over de tekortkomingen of dat hij dat in zijn schriftelijke reactie had gedaan.

5.27. Los van het vorenstaande heeft betrokkene in deze tuchtprocedure de bevindingen van de toetsers onvoldoende weerlegd. Hij gaat in zijn verweer namelijk (deels) in op andere posten dan door de toetser zijn beoordeeld en door de NBA in haar klacht zijn genoemd. Dat volgens klager andere posten meer relevant zouden zijn voor de beoordeling van de kwaliteit van de controledossiers, neemt niet weg dat wel tekortkomingen zijn geconstateerd bij de posten die zijn beoordeeld. De toetser is bovendien ook niet gehouden om de posten te beoordelen die volgens betrokkene het meest relevant zijn. De toetser mag zelf kiezen welke posten worden getoetst. Hij moet daarbij wel toelichten waarom hij voor bepaalde posten heeft gekozen, wat in dit geval ook is gebeurd. Zo heeft de toetser bij het controledossier met betrekking tot het reisbureau gekozen voor de post "financiële vaste activa" omdat dit de grootste post van de balans was en voor de post "bruto marge" omdat dit de belangrijkste geldstroom was. Bij het controledossier met betrekking tot het tuincomplex is toegelicht dat is gekozen voor onder andere de post "kosten" vanwege het controleprotocol dat uitgaat van rechtmatigheid. Er bestaat dan ook geen grond voor het oordeel dat de in de toetsing betrokken posten niet van belang

5.28. Voorts heeft betrokkene niet bestreden dat uit het controledossier van het tuincomplex niet blijkt dat is voldaan aan de vereisten uit de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme (Wwft). Uit het dossier blijkt niet dat onderzoek is gedaan naar eventuele politiek prominente personen (PEP). Er is enkel vermeld dat hier geen sprake van is. Ook heeft betrokkene onvoldoende weersproken dat uit dit controledossier niet blijkt dat er een controle is uitgevoerd naar de rechtmatigheid van kosten, terwijl dat op grond van de subsidieverordening van de gemeente wel had moeten. Betrokkene heeft weliswaar aangevoerd dat hij bij de controle 12 facturen heeft selecteerd en beoordeeld op onder meer rekenkundige juistheid, autorisatie en betaling, maar dit is geen controle op de rechtmatigheid van de kosten. Deze rechtmatigheidscontrole had op grond van de subsidieverordening van de gemeente wel moeten plaatsvinden. Ten aanzien van het controledossier van het reisbureau geldt dat betrokkene sinds 2010 betrokken is bij deze klant. Volgens de toetser ontbreekt een adequaat gemotiveerde vastlegging dat deze langdurige betrokkenheid geen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid. Betrokkene heeft deze tekortkoming bestreden, waarbij hij heeft aangevoerd dat hij wel is nagegaan of er daadwerkelijk sprake was van een bedreiging. In overleg met de externe compliance officer zou hij hebben geconcludeerd dat dit niet het geval was, wat hij in de onafhankelijkheidschecklist heeft vastgelegd. Dit verweer kan niet worden gevolgd, omdat in de onafhankelijkheidschecklist alleen staat *'er zijn voor zover ons bekend geen bedreigingen voor onze onafhankelijkheid in de opdracht'*. Uit deze vastlegging blijkt niet wat betrokkene bij zijn beoordeling heeft betrokken en overwogen, waardoor geen sprake is van een toereikende vastlegging. Op grond van de hiervoor genoemde wezenlijke tekortkomingen kan worden geconcludeerd, dat de twee getoetste controledossiers niet voldoen aan de gestelde eisen.

5.29. De slotsom is dat in beide vrijwillige controledossiers sprake is van tekortkomingen, waardoor kan worden geconcludeerd dat het kwaliteitsstelsel van het accountantskantoor in opzet en werking niet voldoet aan de daaraan gestelde eisen. Dit betekent dat betrokkene is tekortgeschoten in zijn verantwoordelijkheid als kwaliteitsbepaler om te zorgen voor een kwaliteitsstelsel dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Hij heeft daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.30. De klacht zal gegrond worden verklaard.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene op 2 december 2022 aan de toetser heeft bericht dat naar aanleiding van de aanvullende hertoetsing is besloten om binnen het accountantskantoor geen vrijwillige controleopdrachten meer te doen en dat alle controleklanten zijn overgedragen aan een ander accountantskantoor. Dit besluit is prijzenswaardig en de Accountantskamer heeft ook geen twijfel dat dergelijke opdrachten sindsdien niet meer zijn uitgevoerd of zullen worden uitgevoerd. Omdat het kwaliteitsstelsel ten aanzien van de beoordelings- en samenstellingsopdrachten wel voldoende is bevonden, bestaat geen aanleiding om betrokkene een (tijdelijke) doorhaling op te leggen.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van
- berisping;
- 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.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. A.A.T. van Rens en mr. J.E. Brink- van der Meer (rechterlijke leden) en C.M. Verdiesen AA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 10 januari 2025.

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.