

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer **16/3132** en **16/3133 Wtra AK** van **21 juli 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,

kantoorhoudende te [plaats1],

en

Y2,

kantoorhoudende te [plaats2],

beiden 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 28 december 2016 ingekomen klaagschriften van 27 december 2016 met bijlagen;
- de op 26 januari 2017 ingekomen verweerschriften van 24 januari 2017 respectievelijk 26 januari 2017.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 24 april 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 (hierna ook: [Y1] respectievelijk [Y2]) in persoon.

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 [Y2] staat sedert [datum] als accountant-administratieconsulent ingeschreven in het accountantsregister en [Y1] sedert [datum].

Zij waren ten tijde van de hierna te vermelden toetsing en hertoetsing als dagelijks beleidsbepaler verbonden aan accountantsorganisatie [A] B.V. (hierna: [A]). [Y1] is daarvan mede-eigenaar.

2.2 [A] beschikt sedert 19 november 2009 over een vergunning bedoeld in artikel 5 Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) van de Autoriteit Financiële Markten (AFM)

voor het verrichten van wettelijke controles.

2.3 De accountantspraktijk van betrokkenen is op 22 en 24 oktober 2013 onderworpen aan een toetsing op grond van de destijds geldende Verordening op de kwaliteitstoetsing NOvAA. Deze toetsing heeft geresulteerd in het eindoordeel van 4 april 2014. Dit eindoordeel hield in dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkenen 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. [Y2] heeft naar aanleiding daarvan per e-mail van 9 mei 2014 een verbeterplan ingediend. Dat verbeterplan is bij brief van 17 juli 2014 door de Raad goedgekeurd met de mededeling dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing één jaar na dagtekening van het eindoordeel moest zijn aangepast en daarna een hertoetsing zou plaatsvinden.

2.4 De accountantspraktijk van betrokkenen 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 betrokkenen bij brief van 2 april 2015 geïnformeerd over de datum van de hertoetsing. Bij brief van 6 mei 2015 heeft de Raad betrokkenen geïnformeerd over een nieuwe datum voor de hertoetsing.

2.5 In de periode van 21 tot en met 30 juli 2015 heeft de hertoetsing plaatsgevonden en wel op basis van de dossiers van één opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, één beoordelingsopdracht en vier wettelijke controle opdrachten. Het conceptverslag van de hertoetsing is bij brief van 31 juli 2015 aan betrokkenen gezonden. Betrokkenen hebben hierop gereageerd bij e-mail van 28 augustus 2015. Bij e-mail van 28 augustus 2015 is het definitieve toetsingsverslag aan betrokkenen gezonden.

2.6 Bij brief van 9 december 2015 heeft de Raad het eindoordeel van de hertoetsing aan betrokkenen toegezonden, inhoudende dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van betrokkenen in opzet en werking niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep (Wab). De Raad heeft

betrokkenen in die brief tevens meegedeeld dat de bevindingen met betrekking tot de wettelijke controle-opdrachten conform artikel 3, lid 3 van het Convenant met de AFM zullen worden gedeeld en klaagster te zullen adviseren zijn bevindingen in de vorm van een klacht aan de tuchtrechter voor te leggen.

2.7 Klaagster heeft daarop besloten de onderhavige tuchtklachten tegen betrokkenen in te dienen. Hierover zijn betrokkenen bij brieven van 25 januari 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 in de periode van 21 tot en met 31 juli 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 kantoorniveau, tekortkomingen in vier wettelijke controledossiers in de planning, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming, in de rapportering, communicatie en documentatie en in opdrachtaanvaarding en continuering en tekortkomingen in het beoordelingsdossier in de communicatie met het management, het uitvoeren van de opdracht, in het vormen van de conclusie en in de documentatie.

4. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer op 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.

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 De onderneming van betrokkenen 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, een vergunning (hierna: 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 2012¹ 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 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'² overeengekomen. Op grond van dit Convenant heeft klagster de uitkomsten van de toetsingen die zij ingevolge haar verordeningen bij [A] heeft uitgevoerd, wat de wettelijke controleopdrachten betreft, ook aan de AFM verstrekt. In deze klachtprocedure is niet gebleken dat de AFM jegens de accountantsorganisatie van betrokkenen in het kader van haar toezicht maatregelen heeft genomen.

4.4.2 Bezien in het licht van het vorenstaande heeft klagster, naar de Accountantskamer begrijpt, de toetsing van de accountantsorganisatie van betrokkenen mede uitgevoerd ten behoeve van het door de AFM uit te voeren toezicht. Daarop wijst ook de door de toetsers gehanteerde oriënterende 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 is onder meer de Verordening op de kwaliteitstoetsing NOvAA vervangen door een 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 luidde ten tijde van de onderhavige hertoetsing, houdt een toetsing een onderzoek in waarbij wordt nagegaan of het stelsel van

¹ Stert. 2012 nr. 16150

² Stert. 2012, nr. 18639

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 de 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 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 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 inzake wettelijke controleopdrachten niet op grond van de VoKwb door klaagster had kunnen worden uitgevoerd, het haar toch vrij stond om onderhavige

tuchtklacht in te dienen. Immers, krachtens artikel 24 Wab en de ter zake met de AFM gesloten convenanten, heeft klagster bevoegdelijk een onderzoek bij [A] ingesteld. Naar aanleiding van haar bij dat onderzoek gebleken handelen of nalaten van betrokkenen in strijd met de 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 klaagschrift onder punt 5.18 en 5.19 geconcludeerd dat de accountantsorganisatie van betrokkenen niet beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de daaraan te stellen eisen op grond van artikelen 4 en volgende van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA) (NVAK-ass), waardoor de organisatie niet zodanig is ingericht dat deze een beheerste en integere uitoefening van het bedrijf waarborgt. Deze voorschriften zijn gelet op artikel 1 onder a. NVAK-ass echter 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 nu juist vooral gericht was op het stelsel van kwaliteitsbeheersing rondom de uitvoering van wettelijke controles door de accountantsorganisatie van betrokkenen. 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 Besluit toezicht accountantsorganisaties (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 werkingssfeer van de Wta vallen laatstgenoemde wet- en regelgeving. Hierin ziet de Accountantskamer aanleiding om, daar waar klagster heeft geconcludeerd dat het stelsel strijdig is met de NVAK-ass, dat 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 eerder genoemde oriënterende vragenlijst en in de recapitulatie van de toetsing, gedateerd 31 juli 2015.

4.5 De Accountantskamer overweegt voorts als volgt.

4.6 In artikel 3 VoKwb (oud) 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. Gelet op deze bepaling maar ook op grond van artikel 3 van de VAO, waarin is bepaald dat personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen ervoor zorgen dat het kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie leidt tot een bedrijfscultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf gestelde kwaliteitseisen, en artikel 21 Wta, waarin bepaald is dat de accountantsorganisatie de bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere bedrijfsvoering waarborgt, kon naar het oordeel van de Accountantskamer van betrokkenen als dagelijkse beleidsbepalers, worden verlangd dat zij steeds zorgden voor een voldoende stelsel van kwaliteitsbeheersing.

4.7 Het onderdeel van geconstateerde tekortkomingen op kantoorniveau als vermeld onder 3.2 is in het klaagschrift toegelicht met de navolgende bevindingen die de toetsers bij gelegenheid van de hertoetsing van de praktijk van betrokkenen in juli 2015 hebben gedaan.

4.8 De toetsers hebben wat het beleid van [A] betreft onder meer het volgende geconstateerd, zulks, naar de Accountantskamer heeft begrepen, toegespitst op het verrichten van wettelijke controles.

Wat betreft de fundamentele beginselen hebben de toetsers geconstateerd dat deze niet altijd per opdracht maar slechts bij de opdrachtaanvaarding worden overwogen, wat strijdig is met hoofdstuk 2 van de VGBA, nu deze beginselen niet alleen bij de opdrachtaanvaarding maar ook periodiek daarna, alsook bij de opdrachtcontinuering dienen te worden (her)overwogen.

Verder is geconstateerd dat het kwaliteitshandboek in hoge mate een standaard is die niet

overeenkomt met de feitelijke werkwijzen binnen de organisatie van [A]. Voorts wordt geen jaarlijkse evaluatie van de werking van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing uitgevoerd, ontbreekt een selectiesysteem waarbinnen risicodossiers binnen de organisatie onder de aandacht worden gebracht en ontbreekt een adequaat stelsel van inspecties achteraf. Ook ontbreekt een incidentenregistratie.

Wat betreft de vaardigheden en bekwaamheden van het personeel hebben de toetsers vastgesteld dat wat de medewerkers betreft die zijn ingeleend voor de uitvoering van een controleopdracht, een centrale registratie met betrekking tot de permanente educatieverplichting ontbreekt en dat [A] heeft nagelaten een zodanig stelsel op te zetten dat kan worden aangetoond dat de externe accountants voldoen aan de aan hen te stellen eisen.

Ten aanzien van de uitvoering en documentatie van de opdrachten hebben de toetsers geconstateerd dat een controlehandboek ontbreekt, terwijl met de globale visie op de controle die is opgenomen in het kwaliteitshandboek, niet wordt voldaan aan de daaraan te stellen eisen.

Aldus hebben betrokkenen gehandeld in strijd met het bepaalde in de artikelen 16, 18, 21, 25 Wta en 8, 11, 12, 16, 18, 22, 32, 33 Bta en 2, 5, 6, 9 VAO.

Daarnaast voldoet de controledocumentatie niet aan de eisen van NVCOS 230.8.

4.9 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 de praktijk van betrokkenen in juli 2015, welke tekortkomingen evenzovele overtredingen opleveren van onder meer het in de NVCOS bepaalde. Klaagster verwijt betrokkenen op basis van die constatering dat zij in strijd met de NVCOS 200.15 de wettelijke controles niet met de vereiste professioneel-kritische instelling hebben verricht en in strijd met NVCOS 200.17 geen voldoende en geschikte controle-informatie hebben verkregen bij de jaarrekening om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. Wat betreft de beoordelingsopdracht heeft [Y1] de opdracht volgens klaagster in strijd met NVCOS 2400.22 niet met de vereiste professioneel-kritische instelling verricht en heeft hij gelet op NVCOS 2400.14 onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd om een verklaring met

een beperkte mate van zekerheid te kunnen verstrekken.

4.10 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de wettelijke controle-opdracht 01 (groothandel verpakkingsmateriaal) verschillende tekortkomingen gebleken zijn op de onderdelen planning, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming, en rapportering en documentatie.

Aan de vereisten inzake planning is onder meer niet voldaan, omdat de accountant geen vastleggingen heeft verricht van een fraudeoverleg met zijn cliënt (NVCOS 240.17 en 18), niet voldoende en geen geschikte werkzaamheden heeft gepland ten aanzien van de voorraden (NVCOS 501.4) alsmede de juistheid van stamgegevens (NVCOS 500.6), en geen inzicht heeft verworven in het informatiesysteem (NVCOS 315.18).

Aan de vereisten inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming is onder meer niet voldaan, omdat de accountant niet voldoende en geen geschikte werkzaamheden heeft uitgevoerd met betrekking tot de interne beheersing van de onderneming (NVCOS 315.18 en 500.7 en 9) en ten aanzien van de posten voorraad (NVCOS 500.6 en 530.7), verkopen en goodwill (NVCOS 540.8). Daarnaast heeft de accountant niet voldaan aan de vereisten inzake de richtlijnen voor de jaarverslaggeving (NVCOS 200.11) en blijkt uit het dossier onvoldoende zijn betrokkenheid bij de uitvoering van de opdracht (NVCOS 200.15 en 17 en 220.15, sub a).

Aan de vereisten inzake rapportering en documentatie heeft de accountant niet voldaan, omdat de bewijswaarde van stukken in het dossier onduidelijk is en werkzaamheden en conclusies onvoldoende zijn vastgelegd (NVCOS 230.8), en daarnaast omdat de accountantsverklaring een onduidelijke verwijzing bevat en in het accountantsverslag belangrijke informatie ontbreekt.

4.11 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de wettelijke controle-opdracht 02 (handel en productie pijpen) verschillende tekortkomingen aanwezig zijn op de onderdelen planning, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming, en rapportering, communicatie en documentatie.

Aan de vereisten inzake planning is onder meer niet voldaan, omdat de accountant geen werkzaamheden heeft gepland ten aanzien van belangrijke onderwerpen zoals beginsaldi, buitenlandse deelnemingen en een omvangrijke pensioenmutatie (NVCOS 300.7 en

330.5). Daarnaast heeft de accountant nagelaten om een risicoanalyse met betrekking tot de deelneming en selectie van de relevante posten op te nemen in het dossier (NVCOS 600.15), geen pre-auditmeeting met de klant gepland (NVCOS 315.10) en geen besprekingsverslag opgenomen in het dossier waarin fraudeaspecten met de klant worden besproken (NVCOS 240.16 en 17).

Aan de vereisten inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming is onder meer niet voldaan, omdat de accountant niet voldoende en geen geschikte werkzaamheden heeft uitgevoerd ten aanzien van de posten pensioen (NVCOS 200.17) en voorraad (NVCOS 501.4, 220.8 en 15, en 500.6), en met betrekking tot de interne beheersing van de onderneming (NVCOS 315.18 en 500.6). Daarnaast heeft de accountant niet voldaan aan de vereisten inzake de richtlijnen voor de jaarverslaggeving (NVCOS 200.11) en blijkt uit het dossier onvoldoende zijn betrokkenheid bij de uitvoering van de opdracht (NVCOS 200). Verder heeft de accountant onvoldoende inzicht verworven in de (werkzaamheden van twee) deelnemingen (NV COS 600.17 en 18, en 550.11) en ten onrechte geen overleg gevoerd met de vorige accountant die bij de controle betrokken was (NVCOS 510.5).

Aan de vereisten inzake rapportering, communicatie en documentatie heeft de accountant niet voldaan, omdat de controledocumentatie niet aan de daaraan gestelde eisen voldoet (NVCOS 230.8), de accountant ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft afgegeven (NVCOS 200.17), de managementletter te summier en incompleet is (NVCOS 265.10, sub b), de procedures ten aanzien van de jaarrekening niet in acht zijn genomen en de publicatiejaarrekening niet voldoet aan de daaraan te stellen vereisten.

4.12 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de wettelijke controle-opdracht 03 (herenkleding) verschillende tekortkomingen aanwezig zijn op de onderdelen planning, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming, en rapportering, communicatie en documentatie.

Aan de vereisten inzake planning is onder meer niet voldaan, omdat de accountant onvoldoende werkzaamheden heeft gepland om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking (NVCOS 315.8 en 330.5) en de verkopen en inkopen (NVCOS 315.12 en 13). Daarnaast heeft de accountant de materialiteit voor de groepsonderdelen niet juist vastgesteld (NVCOS 600.21c).

Aan de vereisten inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming is onder meer niet voldaan, omdat de accountant geen werkzaamheden heeft opgezet en uitgevoerd om het bestaan van de relevante interne beheersingsmaatregelen te testen (NVCOS 330.8). Daarnaast heeft de accountant geen gegevensgerichte werkzaamheden opgezet en uitgevoerd ten aanzien van de opbrengstverantwoording (NVCOS 230.8), niet toegelicht waarom hij slechts een beperkte controle heeft uitgevoerd ten aanzien van de handelsdebiteuren (NVCOS 530.7) en nagelaten een inventarisatie van de voorraden bij te wonen (NCCOS 501.4) of alternatieve werkzaamheden te verrichten (NVCOS 501.7 en 8). Verder blijkt de betrokkenheid van de accountant bij de uitvoering van de opdracht onvoldoende uit het dossier (NVCOS 200.15 en 17 NVCOS 220.15a) en zijn verschillende tekortkomingen geconstateerd in de jaarverslaggeving (NVCOS 200.11).

Aan de vereisten inzake rapportering, communicatie en documentatie heeft de accountant onder meer niet voldaan, omdat de controledocumentatie niet aan de daaraan gestelde eisen voldoet (NVCOS 230.8) en onvoldoende informatie in het dossier is opgenomen om de verklaring tot oordeelonthouding op te kunnen baseren (NVCOS 705.16 en 20).

4.13 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de wettelijke controle-opdracht 04 (vleeshandel) verschillende tekortkomingen aanwezig zijn op de onderdelen planning, uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming, rapportering, communicatie en documentatie, en opdrachtaanvaarding en -continuering.

Aan de vereisten inzake planning is onder meer niet voldaan, omdat de accountant geen duidelijke vastlegging heeft verricht van de pre-auditmeeting, waardoor niet kan worden nagegaan of in overleg met de directie aandacht is besteed aan afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude (NVCOS 240.15 en 240.44). Daarnaast heeft de accountant ten onrechte nagelaten om interne beheersingsmaatregelen en application controls in zijn controle te betrekken (NVCOS 3 15.13 en 315.18).

Aan de vereisten inzake uitvoering, evaluatie en oordeelsvorming is onder meer niet voldaan, omdat de accountant niet voldoende en geen geschikte controle-informatie heeft verkregen ten aanzien van de posten opbrengstverantwoording, voorraden en handelsdebiteuren (NVCOS 330.18 en 330.21) en bij het uitvoeren van de werkzaamheden heeft nagelaten om te overwegen in welke mate de controle-informatie relevant en betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant (NVCOS 500.7 en 500.9). Daarnaast

zijn door de toetsers verschillende tekortkomingen geconstateerd in het jaarverslag en de jaarrekening met betrekking tot de jaarverslaggeving (NVCOS 200.11).

Aan de vereisten inzake rapportering, communicatie en documentatie is niet voldaan, omdat de schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening evenals het accountantsverslag niet aan de daaraan te stellen eisen voldoet (NVCOS 580.10 en 580.11) en stukken en documenten die als controledocumentatie zijn opgenomen in het dossier, onvoldoende zijn verantwoord (NVCOS 230.8 en 230.9).

Aan de vereisten inzake opdrachtaanvaarding en -continuering is niet voldaan, omdat uit het dossier onvoldoende duidelijk blijkt of de opdrachtpartner is nagegaan dat het opdrachtteam en eventueel ingeschakelde deskundigen over de passende competenties en capaciteiten beschikken (NVCOS 220.12). Daarnaast heeft de accountant niet voldaan aan de eisen met betrekking tot de beoordeling van de integriteit van de cliënt en de toepasselijke eisen op grond van de Wwft.

4.14 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat in het dossier van de beoordelingsopdracht (fondsenwervende instelling) tekortkomingen aanwezig zijn op de onderdelen communicatie, uitvoering van de opdracht, conclusie en verklaring, en documentatie.

Aan de vereisten inzake communicatie is niet voldaan, omdat tussen de betrokken accountant en de cliënt geen directe communicatie over de opdracht heeft plaatsgevonden (NVCOS 2400.42).

Aan de vereisten inzake uitvoering van de opdracht is onder meer niet voldaan, omdat de betrokken accountant geen inzicht heeft verkregen in de administratieve organisatie van de cliënt (NVCOS 2400.45 en 2400.46) en de materialiteit voor de financiële overzichten niet zichtbaar heeft toegepast bij de planning en evaluatie van de werkzaamheden (NVCOS 2400.43). Daarnaast heeft hij nagelaten om navraag te doen naar relevante informatie bij het management (NVCOS 2400.48c) en belangrijke informatie niet opgenomen in de niet uit de balans blijkende verplichtingen (NVCOS 2400.69). Hij heeft verder nagelaten om werkzaamheden te plannen ten aanzien van het bestaan en de waardering van een grote materiële post (NVCOS 2400.47) en frauderisico's alleen door de samenstelaccountant laten bespreken met de cliënt (NVCOS 2400.48, sub d en 2400.52)

Aan de vereisten inzake conclusie en verklaring is niet voldaan omdat de betrokken

accountant bij het vormen van zijn conclusie onvoldoende heeft geëvalueerd of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of op adequate wijze hiervan een beschrijving geven (NVCOS 2400.69, sub a).

Aan de vereisten inzake documentatie is niet voldaan omdat de documentatie in het dossier niet aan de daaraan gestelde eisen voldoet (NVCOS 2400.93 en 2400.94).

4.15 Betrokkenen hebben ten aanzien van de hiervoor weergegeven bevindingen geen of nauwelijks inhoudelijk schriftelijk verweer gevoerd. [Y2] had verwacht dat de uitkomst van de hertoetsing beter zou zijn geweest, omdat veel is geïnvesteerd in interne en externe kennissessies en er evaluatiemomenten zijn geweest in de periode van 2013 tot 2015. Ook is in die periode nog een registeraccountant aangetrokken, zo heeft hij betoogd. Ter zitting heeft hij naar voren gebracht (inmiddels) werkzaam te zijn op het terrein van koop en verkoop van kantoren in de accountantsbranche, kantoorinnovatie en digitaal werken en van compliance bij met name samenstelopdrachten en een enkele wettelijke controleopdracht. Hij heeft zich als extern accountant in het AFM-register uitgeschreven. [Y1] heeft naar voren gebracht dat [A] te veel hooi op haar vork genomen heeft door zowel volledig over te gaan op een elektronisch werkprogramma als door het invoeren van een volledig nieuwe controlesystematiek. Na ontvangst van het negatieve eindoordeel van de Raad met betrekking tot de hertoetsing heeft hij zich als extern accountant uitgeschreven bij de AFM en ter zitting heeft hij naar voren gebracht dat de wettelijke controleopdrachten nu op orde zijn door onder andere de inzet van een registeraccountant die tijd en budget heeft, door onderlinge reviews en door het inschakelen van een externe compliance-officer. Besloten is ook om de wettelijke controle-opdrachten af te stoten en de van de AFM verkregen vergunning in te leveren.

4.16 Op grond van het voorgaande is de Accountantskamer van oordeel dat aannemelijk is geworden dat betrokkenen hebben gehandeld in strijd met de genoemde voorschriften uit de NVCOS en de VGBA. Daarnaast hebben zij gehandeld in strijd met de artikelen 12, 16, 18, 21, 22 Wta, en de artikelen 8, 11, 16, 18, 32, 33 Bta en artikelen 2, 5, 6, 9 en 31 VAO. Zij hebben daarmee het fundamentele beginsel van 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel 2 van de VGBA niet in acht genomen. Gezien de

aard en de omvang van de vastgestelde tekortkomingen, waarvoor betrokkenen verantwoordelijk zijn, moet worden geoordeeld dat de accountantspraktijk van betrokkenen ten tijde van de hertoetsing wat betreft het verrichten van wettelijke controles niet beschikte over een stelsel van kwaliteitsbeheersing als bedoeld in artikel 3 VoKwb (oud). Van omstandigheden die meebrengen dat betrokkenen hiervan geen tuchtrechtelijk verwijt kan worden gemaakt, is niet gebleken. De klacht omschreven onder 3.1 en 3.2 is daarom gegrond te achten.

4.17 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.

4.18 Ten tijde van de hertoetsing zijn door de toetsers veel tekortkomingen in met name de wettelijke controledossiers geconstateerd. [Y1] heeft naar voren gebracht dat de praktijk door de maatregelen die genomen zijn inmiddels wel op orde is, maar dat [A] met het doen van wettelijke controles zal stoppen in de zomer van 2017 of eind 2017, vanwege het lage rendement en het hoge afbreukrisico. Klaagster heeft desgevraagd dienaangaande naar voren gebracht positief te staan tegenover de genomen maatregelen en vertrouwen te hebben in een voldoende stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk wat betreft andere dan wettelijke controlewerkzaamheden.

4.19.1 De tekortkomingen die door de toetsers zijn geconstateerd duiden er naar het oordeel van de Accountantskamer zonder meer op dat betrokkenen in ernstige mate niet hebben voldaan aan de kwaliteitseisen die bij en krachtens de Wta voor de wettelijke controlepraktijk (en daarom dus ook “krachtens de Wab”) gelden. Dat impliceert naar het oordeel van de Accountantskamer niet dat ook het kwaliteitsstelsel wat betreft de ‘niet-wettelijke controleopdrachten’ niet op orde is, althans de (her)toetsingen van klaagster hebben niet tot die gevolgtrekking geleid en voormelde mededeling van klaagster gaat juist uit van positieve verwachtingen ter zake.

4.19.2 Gezien de ernst van de door betrokkenen gepleegde overtredingen in hun functie

van extern accountant ligt een doorhaling in het accountantsregister in de rede. Dat zou met zich brengen dat zij hun functie van (openbaar) accountant niet meer kunnen uitoefenen, terwijl er geen reden is te twijfelen aan hun functioneren op het terrein van de non-assurance. Hierin ziet de Accountantskamer aanleiding een maatregel op te leggen die louter de inschrijving in het register van de AFM treft.

4.19.3 Uit de wetsgeschiedenis blijkt niet dat de wetgever zich gerealiseerd heeft dat er omstandigheden zouden kunnen bestaan die het opportuun doen zijn om een onderscheid te maken tussen doorhaling van een betrokkene in het AFM-register of het Nba-register. Er is geen dwingende wettelijke grond om artikel 2 onderdeel e, jo artikel 1 onder i. Wtra zodanig uit te leggen dat doorhaling als externe accountant alleen in het AFM-register niet mogelijk zou zijn. Anders is dat, indien er termen zijn om een betrokkene in het Nba-register door te halen deze natuurlijk niet nog kan functioneren als externe accountant, zodat doorhaling in het Nba-register altijd tevens doorhaling in het AFM-register met zich brengt.

Voorgaande wetsinterpretatie leidt ook tot een rechtvaardiger resultaat in de rechtspraak. Nu is het in de praktijk feitelijk zo dat in het geval de AFM zelf een accountantsorganisatie toetst, er veelal geen tuchtklachten worden ingediend tegen de betrokken externe accountants van wie dossiers bij de toetsing onvoldoende worden bevonden. Veelal worden deze accountants (al dan niet na indringend overleg met de AFM) door de accountantsorganisatie uitgeschreven als extern accountant in het AFM-register, maar zij blijven wel ingeschreven als accountant in het Nba-register. Aldus bestaat er een feitelijke rechtsongelijkheid tussen externe accountants verbonden aan kantoren die rechtstreeks door de AFM worden getoetst en (kantoren van) externe accountants die krachtens het Convenant door de Nba worden getoetst en tegen wie door de Nba een tuchtklacht wordt ingediend.

Bij voormelde wetsinterpretatie is het voor de tuchtrechter mogelijk af te wegen of de aard en de ernst van de overtredingen zodanig zijn dat de tuchtrechtelijk aangeklaagde externe accountant in het geheel niet meer als accountant zou mogen functioneren.

4.20 Rekening houdend met het vorenoverwogene is de Accountantskamer van oordeel

dat, gezien de aard en de ernst van de overtredingen, aan beide betrokkenen de maatregel van doorhaling in het AFM-register moet worden opgelegd voor de duur van 18 maanden. De AFM en de Nba dienen deze maatregel ieder in de door hen gehouden registers op te nemen op een dusdanige wijze dat kenbaar is dat de doorhaling enkel het AFM-register betreft.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond;
- legt ter zake aan betrokkenen op de maatregel van **doorhaling** als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder e. Wtra, te weten die van doorhaling van de inschrijving van de accountant in het (AFM-)register, **bedoeld in artikel 11, eerste lid van de Wta**, voor de duur van **achttien** 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;
- 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 het door hen gehouden register.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. A.D.R.M. Boumans en mr. E.F. Smeele (rechterlijke leden) en Th.A. Verkade RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 21 juli 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.