

## **ACCOUNTANTSKAMER**

Beslissing in de zaak onder nummer van: 24/3191 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 21 maart 2025 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 6 augustus 2024 ontvangen klacht met nummer 24/3191 Wtra AK van **X1 en x2**

beiden wonende in [plaats1]

### **KLAGERS**

t e g e n

**Y**

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende in [plaats2]

### **BETROKKENE**

#### **1. De procedure**

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen;
- het verweerschrift met bijlagen;
- de door klagers op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 17 januari 2025. Voor klagers is de heer [X1] (hierna: klager) verschenen. Betrokkene is met voorafgaand bericht niet verschenen.

#### **2. De uitspraak samengevat**

Betrokkene heeft voor de tandartsenpraktijk van klagers de jaarrekening 2018 samengesteld. Klagers verwijten betrokkene onder meer dat hij de afspraken in de maatschapsovereenkomst niet heeft gevolgd en dat hij bij de samenstelling van de jaarrekening vaktechnische fouten heeft gemaakt. De klacht is gedeeltelijk gegrond. Aan betrokkene wordt de maatregel van berisping opgelegd.

#### **3. De feiten**

3.1. Sinds 1997 staat betrokkene ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij is verbonden aan [BV1] in [plaats2] (hierna: [BV1]).

3.2. In 2017 hebben klagers een tandartsenpraktijk in [plaats3] overgenomen. Zij hebben zich daarbij laten bijstaan door de heer [A], als register-belastingadviseur verbonden aan [BV1], en betrokkene.

3.2.1. [A] heeft klagers onder meer geadviseerd om een maatschap aan te gaan, bestaande uit klagers en een door hen op te richten besloten vennootschap [BV2] (hierna: [BV2]). [A] heeft daartoe een maatschapsovereenkomst opgesteld. Deze overeenkomst luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

***“Artikel 4. Inbreng***

*3. Van de zijde van maat 3 [[BV2], toevoeging Accountantskamer], op wiens naam de huurovereenkomst voor de praktijkruimte aan de [adres] [plaats3] alsmede de arbeidsovereenkomsten met de binnen de tandartsenpraktijk werkzame medewerkers zijn afgesloten, wordt ingebracht: de arbeid door de betreffende medewerkers in loondienst alsmede de huisvesting van de praktijk op basis van een met een derde partij gesloten huurovereenkomst.*

***Artikel 10. Winstverdeling***

*5. Tot de maatschapkosten behoren in elk geval de premies voor*

*beroepsaansprakelijkheidsverzekeringen, alsmede de renten, aflossingen en kosten van*

*door de maatschap aangegane geldleningen en/of leaseverplichtingen voor gedane*

*investeringen door de maatschap. Eveneens behoren tot de maatschapskosten de kosten*

*van personeel en huur, die door maat 3 worden betaald en vervolgens worden doorbelast*

*aan de maatschap, waarbij maat 3 een winsttopslag zal hanteren van 3%.”*

3.2.2. Betrokkene had de opdracht gekregen tot het samenstellen van de jaarrekeningen van de maatschap en [BV2].

3.3. Bij e-mail van 25 februari 2017 heeft [BV1] (onder meer) de samenstellingsopdracht bevestigd.

3.4. Bij e-mail van 20 april 2020 heeft [A] de concept-jaarcijfers en concept-belastingaangiften over het jaar 2018 aan klagers toegezonden. Daarbij heeft [A] verzocht om aanvullende gegevens die klagers vervolgens hebben aangeleverd. Het was klagers opgevallen dat een deel van de zakelijke autokosten niet in de concept-jaarrekening van de maatschap was verwerkt. Daar hebben zij [BV1] op gewezen. Per e-mailbericht van 1 mei 2020 heeft [A] het volgende aan klagers geschreven:

*“Wat niet goed is gegaan is de verwerking van alle (auto)kosten via de [bank1] rekening op naam van [voornaam1][klager [X1], toevoeging Accountantskamer]. Omdat we bij samenstelling van de belastingaangiften/buitenvennootschappelijke cijfers deze bankafschriften niet erbij hadden (ten onrechte ervan uitgegaan dat we deze nog niet hadden), zijn we bij de buitenvennootschappelijke kosten op [voornaam1]’s naam uitgegaan van stelposten. Dit mede gebaseerd op het jaar 2017, waarop weinig mutaties op deze rekening plaatsvonden (doch destijds allemaal meegenomen zijn). In principe dus nog een openstaande vraag voor afwikkeling van alle stukken 2018.*

*Tijdens onze afspraak afgelopen maandag bleek al snel dat er via [voornaam1]’s rekening wel nog aanzienlijke autokosten gelopen hebben door de opmerking over de reparatiekosten en overige autokosten van voor totaal € 7.000. Naar aanleiding van onze bespreking van maandag jl. had ik dan ook al de opdracht gegeven om bij definitieve afronding van de jaarcijfers 2018 deze autokosten nog fors te verhogen en de afschriften alsnog goed na te lopen.”*

De overige kosten die via de [bank1]-rekening zijn betaald komen volgens [A] in de buurt van de verwerkte stelposten.

3.5. Klagers hebben de in de concept-jaarrekening verwerkte kosten vergeleken met de bankafschriften en aan [A] bericht dat veel meer kosten niet in de concept-jaarrekeningen van de maatschap en [BV2] waren verwerkt. Zij hebben zich vervolgens rechtstreeks tot betrokkene gericht. Dat heeft geresulteerd in correcties, waardoor de winst, die volgens de concept-jaarrekening € 312.919 bedraagt, in de definitieve jaarrekening uitkomt op € 263.110. In de jaarrekening 2018 zijn de vergelijkende cijfers 2017 gedeeltelijk aangepast.

3.6. Bij jaarrekening 2018 is door betrokkene op 10 augustus 2020 een samenstellingsverklaring afgegeven.

3.7. Tijdens een (klacht)gesprek met klagers op 21 augustus 2020 heeft [BV1] de opdracht tot dienstverlening beëindigd.

3.8. Klagers zijn vervolgens overgestapt naar de heer [B] RB FFP, die verbonden is aan [verzekeringsmaatschappij1]. In een e-mailbericht van 29 oktober 2020 heeft [B] meegedeeld dat het niet mogelijk is om een jaarrekening 2019 samen te stellen op basis van de jaarrekening 2018. Hij schrijft:

*“Het belangrijkste punt is de constructie zoals deze is opgezet bij de start van jullie onderneming. Er is voor gekozen het personeel onder te brengen in een BV en dit personeel daarna uit te lenen aan de maatschap. Middels deze constructie hebben jullie een BTW risico de onderneming in gehaald. Het uitlenen van personeel van een rechtspersoon aan een ander natuurlijk persoon is een btw plichtige handeling. De BTW die derhalve over de personeelskosten in rekening gebracht moet worden is niet terug te vorderen door de maatschap aangezien de maatschap een BTW vrijgestelde onderneming is.”*

3.9. Mede op basis van de bevindingen en conclusies van [verzekeringsmaatschappij1] hebben klagers [BV1] civielrechtelijk aansprakelijk

gesteld. Dit heeft uiteindelijk geleid tot een vaststellingsovereenkomst waarbij [BV1] aan klagers een schadevergoeding heeft betaald.

3.10. Op 25 oktober 2022 hebben klagers bij de Raad van Tucht van de Vereniging Register Belastingadviseurs te Den Haag (hierna: de Raad van Tucht) een klacht ingediend tegen [A]. De Raad van Tucht heeft [A] berispt.

#### **4. De klacht**

4.1. Klagers verwijten betrokkene op bladzijde 1 van het klaagschrift, waar de klacht en de onderdelen ervan zijn geformuleerd, dat hij onzorgvuldig heeft gehandeld bij de samenstelling van de jaarrekeningen over het jaar 2018 voor de maatschap en [BV2] door:

- a. het niet opvolgen van de afspraken zoals die zijn neergelegd in de door zijn kantoor opgestelde maatschapsovereenkomst;
- b. het wijzigen van de vergelijkende cijfers van 2017 zoals deze in de jaarstukken 2018 staan vermeld;
- c. het maken van vaktechnische c.q. boekhoudkundige fouten in de verwerking van de gegevens.

#### **5. De beoordeling**

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en Standaard 4410 (Samenstellingsopdrachten) van de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

##### *Ontvankelijkheid*

5.2. Als meest verstrekkend verweer voert betrokkene aan dat klagers in hun klacht niet-ontvankelijk zijn, omdat de klacht uitsluitend voortkomt uit persoonlijke rancune en bovendien pas is ingediend bijna een jaar na de uitspraak van de Raad van Tucht op de klacht van klagers tegen [A]. Volgens betrokkene dient de klacht geen enkel doel.

5.3. Dit verweer faalt. Daartoe overweegt de Accountantskamer dat ingevolge artikel 22 lid 1 van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra), voor zover hier van belang, een ieder bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42 lid 1 van de Wet op het accountantsberoep door een accountant, door middel van een klaagschrift een klacht kan indienen bij de Accountantskamer. Een (persoonlijk) belang is dus niet vereist. Voor zover betrokkene betoogt dat de klacht niet tijdig is ingediend, faalt dit betoog. Uit artikel 22 lid 1 Wtra volgt dat de termijn voor het indienen van een tuchtklacht in beginsel[1] tien jaar bedraagt. Klagers hebben hun klacht tegen betrokkene ruimschoots binnen deze termijn – en dus tijdig – ingediend. Dit betekent dat klagers in hun klacht kunnen worden ontvangen. De Accountantskamer zal de drie klachtonderdelen hierna bespreken.

*Klachtonderdeel (a): het niet opvolgen van afspraken in de maatschapsovereenkomst*

5.4. Klagers verwijten betrokkene dat hij de jaarrekening 2018 heeft samengesteld zonder inachtneming van de afspraken zoals die in de maatschapsovereenkomst zijn neergelegd. Daarbij noemen klagers dat (1) de kosten van het personeel van [BV2] ten onrechte als kosten van de maatschap zijn gepresenteerd en dat (2) de winst tussen de maatschap en [BV2] incorrect is verdeeld door een onjuiste toepassing van de winstopslag ex artikel 10 lid 5 van de maatschapsovereenkomst, namelijk door toedeling van 3% van de winst aan [BV2]. De Accountantskamer begrijpt dat in het klachtonderdeel ligt besloten dat de afwijkingen van de maatschapsovereenkomst niet met klagers zijn afgestemd.

5.5. De Accountantskamer overweegt als volgt. In paragraaf 1.2 van zowel de concept als de definitieve jaarrekening 2018 is opgemerkt dat is afgeweken van de in de maatschapsovereenkomst opgenomen resultaatverdeling:

*“De winstverdeling vindt plaats conform artikel 10 van de maatschapsovereenkomst. In afwijking van artikel 10 lid 3 e.v. wordt het resultaat gelijkelijk verdeeld over de beide maatschapsleden (na toepassing van de winstopslag van 3% ten behoeve van [BV2]).”*

Tijdens de zitting heeft klager desgevraagd verklaard dat betrokkene de concept-jaarrekening 2018 niet met klagers heeft besproken, ook niet tijdens het gesprek op 20 augustus 2020, en dat hij als leek op boekhoudkundig gebied tijdens het lezen van de concept-jaarrekening niet is getriggerd door de hiervoor geciteerde opmerking maar dat hij volledig is afgegaan op de expertise van [BV1]. Deze verklaring is door de afwezigheid van betrokkene op de zitting onweersproken gebleven, zodat de Accountantskamer van de juistheid ervan uitgaat.

5.6. In Standaard 4410.30 is bepaald dat, als de accountant in de loop van het samenstellen van de historische financiële informatie ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, hij deze dient te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. Waar ondersteuning geboden wordt, is het nodig te overleggen zodat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in en hun verantwoordelijkheid kunnen nemen voor de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie zijn weerspiegeld (Standaard 4410.A45).

5.7. Naar het oordeel van de Accountantskamer betreft een afwijking van hetgeen in de maatschapsovereenkomst is vastgelegd[2], een aangelegenheid die betrokkene met klagers had moeten bespreken, zodat zij inzicht hadden kunnen verkrijgen in de toegepaste significante oordeelsvorming. Betrokkene heeft in zijn verweerschrift aangevoerd dat sprake is geweest van “intensief overleg (...), waarbij – in samenspraak met de familie [achternaamX] – ook een aantal pragmatische keuzes zijn gemaakt”, en daartoe verwezen naar een aantal e-mailberichten. Zonder nadere toelichting, die ontbreekt, is het de Accountantskamer niet duidelijk wat betrokkene hiermee bedoelt en de Accountantskamer is niet gehouden in de overgelegde e-mails zelfstandig op zoek te gaan naar de onderbouwing van het standpunt. Klachtonderdeel (a) is in zoverre gegrond.

*Klachtonderdeel (b): wijziging weergave vergelijkende cijfers 2017*

5.8. Klagers verwijten betrokkene dat hij weliswaar heeft benoemd dat in de jaarrekening 2018 de vergelijkende cijfers 2017 door het optellen van de buitenvennootschappelijke kosten bij de kosten van de maatschap gewijzigd zijn weergegeven, maar dat daardoor de totalen niet meer kloppen met als gevolg dat er sprake is van een verschil van € 683. Volgens klagers betreft dit verschil de kosten van de website die niet zijn meegenomen. Hierdoor sluiten de jaarrekeningen van 2017 en 2018 niet meer op elkaar aan, wat onzorgvuldig is, aldus klagers.

5.9. De Accountantskamer overweeg als volgt. Klagers hebben gesteld dat betrokkene met hen heeft besproken dat met ingang van 2018 de buitenvennootschappelijke kosten, die onderdeel waren van hun IB-aangiftes, bij de maatschapskosten zouden worden opgeteld. Daarom zijn de vergelijkende cijfers 2017 in de jaarrekening 2018 aangepast. Een wijziging van de vergelijkende cijfers 2017 in de jaarrekening 2018 draagt naar het oordeel van de Accountantskamer in dit geval bij aan een beter inzicht in het vermogen en het resultaat en is daarom niet onzorgvuldig. Het volgens klagers onverklaarbare verschil van € 683 zal bij de beoordeling van het derde en laatste klachtonderdeel worden meegenomen. Klachtonderdeel (b) is ongegrond.

*Klachtonderdeel (c): het maken van vakinhoudelijke c.q. boekhoudkundige fouten*

5.10. Klagers verwijten betrokkene dat hij in de eerste conceptversie van de jaarrekeningen 2018, behalve de zakelijke autokosten van klager, ook tienduizenden euro's aan zakelijke transacties via de Rabobankrekening van de maatschap niet heeft verwerkt. Daarnaast stellen klagers dat de jaarrekening 2018 volgens de bevindingen van [verzekeringsmaatschappij1] vakinhoudelijke c.q. boekhoudkundige onjuistheden bevat, zoals:

*“- De fiscale jaarstukken (vermogens positie) achter de IB aangifte sluit niet aan met de jaarstukken, het is onduidelijk welke van de twee correct is.*

*- Er ontbreekt een bankrekening in het jaarverslag van de IB aangifte;*

*- De afschrijvingsstaat sluit niet aan met de balanswaarde van de activa.*

*- Volgens de maatschap overeenkomst heeft [voornaam2] € 50.000 extra ingebracht ten opzichte van [voornaam1]. De kapitaalsverhoudingen liggen echter € 123.475 uit elkaar op 31-12-2017.*

*- De bijtelling privé gebruik auto in de IB aangifte sluit niet aan met de bedragen in de jaarrekening.”*

en:

*“- De vergelijkende cijfers van 2017 zoals deze in de jaarstukken 2018 staan zijn gewijzigd. De weergave is veranderd doordat de buitenvennootschappelijke kosten zijn opgeteld bij de kosten van de maatschap wat op zichzelf geen probleem is echter is dit niet op correcte wijze gedaan waardoor er een verschil in kosten is ontstaan tussen de cijfers van de jaarrekening 2017 enerzijds en de cijfers van 2017 in de jaarrekening van 2018 anderzijds.”*

5.11. De Accountantskamer overweegt dat klagers onweersproken hebben gesteld dat [BV1] heeft aangeraden dat iedere maat een eigen zakelijke bankrekening gebruikt en dat klagers dit advies ook hebben opgevolgd. Het lag, mede in het licht hiervan, op de weg van betrokkene om zich bij het samenstellen van de jaarrekening te vergewissen dat hij tijdig de beschikking heeft over alle relevante afschriften van de verschillende bankrekeningen die de maten aanhouden. In de eerste conceptversie van de jaarrekeningen 2018 is bij de verwerking van de zakelijke autokosten van klager uitgegaan van stelposten, hoewel is erkend dat de bankafschriften van de [bank1]-rekening van klager waarop deze kosten zijn geboekt al beschikbaar waren gesteld (zie 3.4). Daarnaast heeft betrokkene niet betwist dat in de eerste conceptversie niet alle zakelijke kosten van de maatschap, zoals die met betrekking tot de tandheelkundige voorraad en inventaris, waren verwerkt. De Accountantskamer overweegt dat een concept-jaarrekening onvolkomenheden en omissies mag bevatten, maar deze mogen niet het gevolg zijn van onzorgvuldig handelen van de accountant. Aangezien het verschil in winst tussen de concept-jaarrekening en de definitieve jaarrekening voor het grootste deel een gevolg is van het niet verwerken van gegevens waarover betrokkene al wel beschikte, is naar het oordeel van de Accountantskamer sprake van onzorgvuldig handelen door betrokkene.

5.12. Tot slot heeft betrokkene geen (inhoudelijk) verweer gevoerd tegen de bevindingen van [verzekeringsmaatschappij1], zoals die hiervoor in 5.10 zijn weergegeven en betrekking hebben op de definitieve jaarrekening 2018, zodat van de juistheid daarvan moet worden uitgegaan. Ook het onverklaarde verschil van € 683 in de vergelijkende cijfers 2017 draagt bij aan het oordeel dat betrokkene de jaarrekening 2018 onvoldoende vakbekwaam en zorgvuldig heeft samengesteld. Het voorgaande leidt ertoe dat klachtonderdeel (c) gegrond is.

### *Conclusie*

5.13. De Accountantskamer komt tot de slotsom dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Klachtonderdeel (b) is ongegrond en klachtonderdelen (a) en (c) zijn gegrond.

## **6. De maatregel**

Omdat de klacht gedeeltelijk gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid heeft geschonden. Ook is meegewogen dat betrokkene gedurende het gehele traject vanaf het klachtgesprek op 21 augustus 2020 geen zelfreflectie heeft getoond en dat hij zonder aanvaardbare reden niet ter zitting is verschenen waardoor betrokkene zich niet toetsbaar heeft opgesteld.

## **7. De beslissing**

De Accountantskamer:

- verklaart klachtonderdeel (b) ongegrond;
- verklaart klachtonderdelen (a) en (c) 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;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagers vergoedt.

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. I.F. Clement en mr. P. van der Stroom (rechterlijke leden) en drs. D. van der Bij RA en D.J. ter Harmsel AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op (uiterlijk)

21 maart 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.

[1] In beginsel, omdat op grond van artikel 51 van de Wtra de oude termijnen van drie en zes jaar van toepassing kunnen zijn, maar dat is hier niet het geval.

[2] Dit betreft zowel de verwerking van de personeelskosten in de jaarrekening van de maatschap als de winstverdeling waarbij aan [BV2] 3% van de winst is toebedeeld in plaats van een opslag van 3% van haar personeelskosten die zij aan de maatschap mag doorbelasten.