

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 22/1195 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 14 april 2023 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 12 juli 2022 ontvangen klacht met nummer 22/1195 Wtra AK van

X B.V.

gevestigd te [plaats1]

K L A A G S T E R

advocaat: mr. V.H.B. Kruit en mr. K.L. Klokke te Utrecht

t e g e n

Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

B E T R O K K E N E

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:

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 27 januari 2023. Voor klaagster is [A] verschenen, bijgestaan door de advocaten. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door zijn advocaten.

1.3. Voorafgaand aan de zitting had klaagster met een e-mailbericht van 26 januari 2023 nog aanvullende producties 18 tot en met 20 toegestuurd. De Accountantskamer heeft ter zitting vastgesteld dat de producties (gelet op het procesreglement) te laat zijn ingediend. Betrokkene heeft verklaard dat hij zich er niet voldoende op heeft kunnen voorbereiden. Daarom heeft de Accountantskamer beslist dat alleen productie 20 wordt toegelaten. Die productie is weliswaar te laat ingediend, maar is van zodanig beperkte omvang (een korte, schriftelijke verklaring van [B]) dat betrokkene in staat moet worden geacht om zich er ter zitting over uit te laten.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Klaagster was tot 2014 een holdingmaatschappij, waar drie werkmaatschappijen onder vielen. In 2012 ontstond de wens de drie werkmaatschappijen te ontvlechten. Volgens klaagster heeft betrokkene in dat traject geadviseerd, maar is hij daarin tekortgeschoten. Betrokkene had daarnaast de opdracht de jaarrekeningen van klaagster en de werkmaatschappijen samen te stellen. Na een wisseling van accountantsorganisatie is het klaagster gebleken dat betrokkene daarbij fouten heeft gemaakt.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.2. Klaagster is deels niet-ontvankelijk in haar klacht, omdat de gebeurtenissen waarover de klacht gaat te lang geleden zijn. Dat betekent dat de Accountantskamer alleen inhoudelijk oordeelt over een aantal fouten in de jaarrekening 2014 van klaagster. Die klacht is deels gegrond. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel van waarschuwing op.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Betrokkene is verbonden aan [accountantskantoor1].

3.2. Klaagster is in 2000 opgericht. De besloten vennootschap heette toen nog [BV1]. Aandeelhouders en bestuurders van klaagster zijn:

3.3. In november 2010 zijn de besloten vennootschappen [BV5] en [BV6] opgericht en in mei 2011 [BV7]. Vanaf hun oprichting tot 30 juni 2014 zijn deze drie vennootschappen (hierna te noemen: [BV5], [BV6] en [BV7]) de dochter-/werkmaatschappijen van klaagster, zij worden bestuurd door klaagster (en [BV5] tevens door de besloten vennootschap [BV8]).

3.4. Klaagster was van 2009 tot 1 september 2016 bestuurder en 50%-aandeelhouder van de aandelen in [BV9]. Sinds 1 september 2016 is [BV10] enig bestuurder en enig aandeelhouder van [BV9].

3.5. Betrokkene had tot en met 2015 de opdracht de jaarrekening samen te stellen van:

Tot en met 2016 had betrokkene de opdracht de jaarrekening van klaagster samen te stellen. [C], die verbonden was aan dezelfde accountantsorganisatie, is NOB-belastingadviseur en verzorgde de VPB-aangiften van genoemde vennootschappen.

3.6. Op 28 april 2011 heeft [bank1] een financieringsvoorstel gedaan voor een krediet ter hoogte van € 60.000 aan klaagster, [BV6], [BV5] en [BV8] te [plaats3]. Het krediet wordt volgens het financieringsvoorstel geadministreerd op naam van [BV5]. Aan het krediet zijn meerdere zekerheden verbonden, waaronder een pandrecht, het verstrekken van een achtergestelde lening door klaagster en [BV8] aan [BV5], een vermogensverklaring en hoofdelijke verbondenheid. Het krediet is als 'Schulden aan kredietinstellingen' opgenomen in de jaarrekening van [BV5] van 2011.

3.7. De drie werkmaatschappijen en klaagster konden het niet eens worden over de te varen koers. Op 19 december 2012 en 19 januari 2013 hebben zij daarom besloten tot 'ontvlechting'. De ontvlechting zou inhouden dat uiteindelijk de dochtermaatschappijen [BV5], [BV6] en [BV7] buiten klaagster worden geplaatst en dat zij overgedragen worden aan de (vennootschappen van) de aandeelhouders van klaagster.

3.8. Klaagster heeft op 4 oktober 2013 een financieringsaanvraag ingediend bij [bank1] voor een aanvullend krediet van € 100.000. Die financiering zou o.a. nodig zijn voor het totstandbrengen van de ontvlechting. Bij de financieringsaanvraag heeft klaagster een concept-jaarrekening gevoegd die was opgesteld door betrokkene, waarin de verkoop van [BV7] en [BV6] was verwerkt. Deze jaarrekening over 2012 is opgemaakt op basis van continuïteit met de volgende toelichting:

"Per balansdatum heeft de vennootschap een negatief eigen vermogen en overschrijden de kortlopende schulden de vlottende activa met € 211.941. Hierdoor is sprake van een ernstige onzekerheid over de continuïteit.

De aandeelhouders van de vennootschap hebben zich bereid verklaard de vennootschap gedurende een periode van tenminste twaalf maanden na balansdatum financieel te blijven ondersteunen.

Op basis van het voorgaande is voortzetting van de bedrijfsactiviteiten niet onmogelijk. Daarom is de jaarrekening opgesteld op basis van continuïteit.”

3.9. [bank1] heeft per e-mailbericht van 22 oktober 2013 laten weten dat zij de aanvullende financieringsaanvraag niet in behandeling zal nemen, omdat er onvoldoende bevredigende rentabiliteits- en continuïteitsperspectieven zijn.

3.10. Op 16 februari 2014 heeft een bespreking plaatsgevonden op het kantoor van betrokkene, waar [D], [E] en [A] afspraken hebben gemaakt over de ontvlechting, te weten – kort samengevat:

Genoemde afspraken zijn op 16 mei 2014 nader aan de orde gesteld in een notitie van [B], die is verbonden aan [onderneming1].

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. In hoofdlijnen gaat de klacht over onjuiste advisering in het kader van de ontvlechting en fouten in de jaarrekening.

4.2. Klaagster verwijt betrokkene het volgende:

a. De zekerheden in verband met het kredietvoorstel van [bank1] hadden in de jaarrekeningen van klaagster over 2011 tot en met 2014 als ‘niet in de balans opgenomen verplichting’ in de toelichting op de balans moeten worden vermeld.

b. Er is niet afgeschreven op de immateriële vaste activa in de jaarrekeningen 2011 tot en met 2014 van klaagster.

c. De na de ontvlechting nog bestaande rekening-courantverhoudingen zouden in de jaarrekening 2014 van klaagster geadministreerd moeten worden onder ‘debiteuren’ in plaats van onder ‘vorderingen op participanten en werkmaatschappijen waarin wordt deelgenomen’ en ‘overige vorderingen’, als gevolg waarvan klaagster ten onrechte rente heeft berekend aan [BV5] en [BV6].

d. In de jaarrekeningen van [BV9] tot en met 2013 zou geen btw mogen zijn verwerkt uit hoofde van facturen die klaagster en [BV10] tot en met 2013 inclusief btw in rekening hadden gebracht bij [BV9].

e. Betrokkene heeft onjuist c.q. onvolledig geadviseerd over de ontvlechting, althans hij had negatief moeten adviseren.

f. Betrokkene heeft zijn adviezen nooit schriftelijk aan klaagster verstuurd.

5. De beoordeling

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

Is de klacht ontvankelijk?

5.2. De Accountantskamer moet eerst beoordelen of klaagster wel op tijd is met haar klacht, omdat de gebeurtenissen zich allemaal in de periode 2011 tot en met 2015 hebben afgespeeld en de klacht volgens betrokkene te laat is ingediend en daarom niet-ontvankelijk is. De uitkomst van die beoordeling is dat klaagster deels te laat is met haar klacht. Dit berust op het volgende.

5.3. Met ingang van 1 januari 2019 geldt een klachttermijn van tien jaar na het moment van de verweten gedraging. De klacht is binnen deze termijn ingediend. Op grond van de overgangswetgeving wordt een klacht echter niet in behandeling genomen als de oude klachttermijn (die drie of zes jaar was) al vóór 1 januari 2019 was verstreken.

5.3.1. Wat betreft de **zesjaarstermijn** moet worden beoordeeld of de verweten gedraging plaatsvond vóór 1 januari 2013. Over gedragingen van voor die datum kon op 1 januari 2019 niet meer worden geklaagd. Dus kan op grond van het

overgangsrecht niet meer over gedragingen van voor 1 januari 2013 worden geklaagd.

5.3.2. Ten aanzien van de **driejaarstermijn** moet worden beoordeeld of klaagster vóór 1 januari 2016 zodanige feiten heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat zij daarop een vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten kon baseren. Het gaat hierbij om de vraag wanneer bij een klager op grond van door hem geconstateerde feiten in verband met het handelen of nalaten van een accountant een vermoeden is ontstaan of redelijkerwijs kon ontstaan dat de accountant van zijn handelen of nalaten een tuchtrechtelijk verwijt kan worden gemaakt. Voor een vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten is niet vereist dat een klager volledig op de hoogte is van de exacte regelgeving voor accountants waarmee het handelen of nalaten (mogelijk) in strijd is. Als de klager voor 1 januari 2016 bedoelde feiten heeft geconstateerd, dan had de klacht voor 1 januari 2019 ingediend moeten worden. Een klacht die na deze datum wordt ingediend is dan te laat.

5.3.3. De Accountantskamer zal de klacht toetsen aan voorgaande regels. Pas als die toetsing ertoe leidt dat klaagster niet te laat is, zal een inhoudelijke bespreking van het klachtonderdeel volgen.

5.4. Betrokkene heeft de samenstellingsverklaringen bij de jaarrekeningen van klaagster en van [BV9] over boekjaar 2011 afgegeven op 8 mei 2012. Dat betekent dat over die jaarrekeningen niet meer kan worden geklaagd in verband met het overschrijden van de zesjaarstermijn. Dat had gekund tot 8 mei 2018.

5.5. Betrokkene heeft verder samenstelverklaringen afgegeven op: Betrokkene stelt zich op het standpunt dat klaagster bekend was met haar eigen jaarrekeningen en die van [BV9] waarvan klaagster mede-aandeelhouder was. Zij moet dan ook redelijkerwijs bekend worden geacht met het handelen of nalaten van betrokkene. De driejaarstermijn ten aanzien van genoemde jaarrekeningen is dan ook verstreken, zo stelt betrokkene. Betrokkene ontkent een opdracht te hebben gehad om te adviseren over de ontvlechting, maar zo daarvan al sprake van zou zijn geweest geldt dat klaagster tot eind 2017 over de uitvoering daarvan had kunnen klagen. Ook die klachttermijn is verstreken, aldus betrokkene.

5.6. Klaagster heeft ter zitting aangevoerd dat zij pas in 2021 bewust werd van de fouten in de samengestelde jaarrekeningen, na onderzoek door de advocaten. Ook heeft klaagster pas tijdens besprekingen met betrokkene in oktober en november 2021 kennis genomen van stukken, die betrokkene niet aan klaagster ter beschikking heeft gesteld en daarom niet in deze procedure heeft ingebracht. Uit die stukken kan volgens klaagster worden gereconstrueerd dat betrokkene zich klachtwaardig heeft gedragen.

5.7. De Accountantskamer is van oordeel dat de klacht in verband met het overschrijden van de driejaarstermijn te laat is ingediend voor zover het betreft:

- de jaarrekeningen 2012 en 2013 van [BV9];
- de jaarrekeningen 2012 en 2013 van klaagster;
- de gestelde advisering over de ontvlechting en het niet op schrift stellen van die adviezen.

Klaagster is daarom in haar klacht niet-ontvankelijk in de klachtonderdelen a en b voor zover die betrekking hebben op de jaarrekeningen van klaagster en [BV9] over de jaren 2012 en 2013 en de klachtonderdelen d, e en f.

Klaagster heeft naar voren gebracht dat zij dankzij de nieuwe accountant meer inzicht heeft gekregen in de fouten van betrokkene, maar dat laat onverlet dat klaagster de feiten, waarop het vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of

nalaten is gebaseerd, eerder heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren.

Klachtonderdeel a: het niet opnemen van de zekerheden uit het kredietvoorstel

5.8. Klaagster verwijt betrokkene dat hij bij de samenstelling van de jaarrekeningen van [X] de zekerheden, die [bank1] had bedongen bij het aangaan van de kredietovereenkomst, niet dan wel in onvoldoende mate in de toelichting op de balans heeft opgenomen en beschreven. Betrokkene was wel bekend met de bedongen zekerheden. Het achterwege laten van de toelichting heeft tot gevolg dat de jaarrekening onvoldoende de rechten en verplichtingen van klaagster schetst, hetgeen grote gevolgen heeft gehad bij de ontvlechting, zo stelt klaagster.

5.9. Betrokkene erkent dat de zekerheden niet volledig zijn opgenomen in de toelichting op de balans en dat dat wel had moeten. Dit klachtonderdeel, voor zover betrekking hebbend op de jaarrekening 2014 van klaagster, is dan ook gegrond.

Klachtonderdeel b: er is niet afgeschreven op de immateriële vaste activa in de jaarrekening van klaagster over boekjaar 2014.

5.10. In de toelichting op de jaarrekening bij de grondslagen voor de waardering van activa en passiva is het volgende vermeld:

“De immateriële vaste activa worden gewaardeerd op het bedrag van de bestede kosten, verminderd met de cumulatieve afschrijvingen en indien van toepassing met bijzondere waardeverminderingen. De jaarlijkse afschrijvingen bedragen een vast percentage van de bestede kosten. De economische levensduur en de afschrijvingsmethode worden aan het einde van elk boekjaar opnieuw beoordeeld.”

5.11. Klaagster heeft een octrooi verkregen (voor Fire Squid), waarop nooit is afgeschreven. De post is slechts hoger geworden door de verdere investeringen hierin. Volgens klaagster is die verwerkingswijze in strijd met de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ) 210.401, omdat niet-afschrijven op een immaterieel vast actief niet aanvaardbaar is. Het gevolg van het niet afschrijven op het octrooi is volgens klaagster dat de rekening-courantverhouding van [BV5] veel hoger is geweest dan had moeten ten tijde van de ontvlechting (€ 24.956 in plaats van nog geen € 1.000).

5.12. Betrokkene heeft toegelicht dat [BV5] in de jaren 2011 tot en met 2014 volop bezig was met de ontwikkeling van de Fire Squid. De immateriële vaste activa bestonden uit de geactiveerde ontwikkelingskosten van de Fire Squid en het intellectuele eigendom. Er waren prototypes gemaakt, maar de Fire Squid was nog niet tot een volwaardig product doorontwikkeld. De ontwikkelingskosten zijn daarom geactiveerd tegen kostprijs, hetgeen volgens betrokkene in overeenstemming is met de RJ voor micro- en kleine ondernemingen (Rjk) B1.106. De Fire Squid was nog niet in productie genomen, zodat nog niet op de immateriële vaste activa behoefde te worden afgeschreven (Rjk B1.108).

5.13. De Accountantskamer overweegt als volgt.

5.13.1. In de jaarrekening van klaagster over boekjaar 2014 is geen immaterieel vast actief geactiveerd. Wel staat er voor die post een bedrag van € 11.379 in de vergelijkende cijfers over boekjaar 2013 opgenomen. De Accountantskamer overweegt dat de accountant bij de samenstellingsopdracht net zo goed moet beoordelen of de waarderingen en rubriceringen juist zijn gekozen bij de vergelijkende cijfers. Hoewel klaagster niet-ontvankelijk is in haar klacht over de jaarrekening 2013, beoordeelt de Accountantskamer dit klachtonderdeel via de band van de vergelijkende cijfers in de jaarrekening 2014.

5.13.2. Klaagster behoort tot de kleine- en microrechtspersonen, zodat op de jaarrekening het regime van de Rjk van toepassing is. In artikel 2:386 lid 4 van het Burgerlijk Wetboek (BW) is bepaald dat op vaste activa met beperkte gebruiksduur

jaarlijks wordt afgeschreven volgens een stelsel dat op de verwachte toekomstige gebruiksduur is afgestemd. In dat verband bepaalt RJK B1.108 het volgende: *De afschrijvingen geschieden stelselmatig en op basis van de geschatte economische levensduur. Er wordt afgeschreven vanaf het moment dat het actief gereed is voor in gebruikname. Afschrijvingen geschieden ten laste van het resultaat, tenzij een andere Richtlijn toestaat of vereist dat deze afschrijvingen worden opgenomen in de boekwaarde van een ander actief. De gehanteerde afschrijvingsmethode komt overeen met het patroon waarin de economische voordelen toekomen aan de rechtspersoon. Er wordt lineair afgeschreven als dit patroon niet betrouwbaar kan worden vastgesteld. Er bestaat een weerlegbaar vermoeden dat de economische levensduur van een immaterieel vast actief maximaal twintig jaar bedraagt. De afschrijvingsmethode en de economische levensduur moeten tenminste aan het einde van elk boekjaar worden beoordeeld. Indien hierin significante wijzigingen optreden, moet de termijn of de methode worden herzien (zie ook hoofdstuk A3 paragraaf 2 Schattingswijzigingen). Geactiveerde kosten van oprichting en uitgifte van aandelen moeten in ten hoogste vijf jaren worden afgeschreven (artikel 2:386 lid 3 BW). Tevens wordt er ter hoogte van dit geactiveerde bedrag een wettelijke reserve onder het eigen vermogen gevormd (artikel 2:365 lid 2 BW).*

5.13.3. Klaagster heeft de Accountantskamer er niet van kunnen overtuigen dat betrokkene, bij de beoordeling van de vergelijkende cijfers 2013, had moeten aansturen op een wijziging van de post immateriële vaste activa. Het gaat bij deze post om het octrooi op (de techniek achter) de Fire Squid, een brandblusapparaat voor mensen met een beperking aan een van de handen. Vaststaat dat na verwerving van het octrooi ontwikkelingen nodig zijn geweest en dat volgens betrokkene het product dus nog niet gereed was voor in gebruikname. Dat standpunt heeft klaagster onvoldoende gemotiveerd weerlegd. Sterker, klaagster heeft verklaard dat er nog in 2014 aanpassingen aan de Fire Squid moesten plaatsvinden. In zoverre is het terecht dat op de post immateriële vaste activa geen afschrijvingen hebben plaatsgevonden. Het klachtonderdeel is dan ook ongegrond.

Ter zitting heeft klaagster nog het standpunt ingenomen dat sprake is van alleen de verwerving van een octrooi (waarop volgens RJK B.106 wel degelijk direct moet worden afgeschreven), maar die stelling is onvoldoende onderbouwd in het licht van de eveneens op de balans geactiveerde ontwikkelingskosten.

Klachtonderdeel c. De na de ontvlechting nog bestaande rekening-courantverhoudingen zouden in de jaarrekening 2014 geadministreerd moeten worden onder 'debiteuren' in plaats van onder 'vorderingen op participanten en werkmaatschappijen waarin wordt deelgenomen' en 'overige vorderingen'.

5.14. Klaagster is van mening dat de rekening-courantverhoudingen die na de ontvlechting nog bestonden, geadministreerd hadden moeten worden onder 'debiteuren'. Ze zijn echter in de jaarrekening 2014 verwerkt onder 'Vorderingen op participanten en op maatschappijen waarin wordt deelgenomen' en 'Overige vorderingen'. Het gevolg van die onjuiste verwerking is dat klaagster ten onrechte rente heeft berekend aan [BV6] en [BV5] over de rekening-courantverhoudingen (klaagster rekent over de post 'debiteuren' geen rente).

5.15. Dit klachtonderdeel is ongegrond. [BV3], [BV2] en [BV4] waren na de ontvlechting nog steeds 'participanten' van klaagster en [BV9] was een deelneming van klaagster gebleven. Dat zijn dus vorderingen op participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen. [BV5] was na de ontvlechting niet langer een deelneming van klaagster. De rekening-courant-verhouding tussen klaagster en [BV5], per saldo een vordering op [BV5], is dan ook terecht opgenomen onder 'overige vorderingen'. In

geen geval zou klaagster ontkomen aan het verwerken van de vordering, of het nou een rekening-courantvordering betreft of een debiteur, als rentedragend.

De slotsom

5.16. De klacht zal wat betreft de klachtonderdeel a gedeeltelijk gegrond worden verklaard. De klachtonderdelen b en c zijn ongegrond.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel van waarschuwing op. [bank1] heeft een zakelijk krediet verschaft. Betrokkene had alert moeten zijn op de verplichtingen die uit die overeenkomst voortkomen en in de toelichting op de balans moeten worden vermeld. Het is de taak van de accountant de ondernemer bij te staan in de adequate toepassing van het jaarrekeningenrecht. Het handelen van betrokkene is niet in overeenstemming met de geldende professionele standaarden en normen van het accountantsberoep en moet in het vervolg zorgvuldiger zijn.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- **waarschuwing;**

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. J.H.W.R. Orriëns-Schipper en mr. A.M. van Amsterdam (rechterlijke leden) en drs. J. Hetebrij RA en C.M. Verdiesen AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 14 april 2023.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.