

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 21/892 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 6 januari 2023 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 31 mei 2021 ontvangen klacht met nummer 21/892 Wtra AK van **mr. [A]**, in zijn hoedanigheid van curator in het faillissement van X B.V., kantoorhoudende te [plaats1]

### **K L A G E R**

advocaten: mr. R.P.A. de Wit en mr. S. Vreuls te Amsterdam

t e g e n

**Y**

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

### **B E T R O K K E N E**

advocaat: mr. F.C.M. van der Velden 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 14 oktober 2022. Klager is verschenen, bijgestaan door zijn advocaten. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door zijn advocaat.

#### **2. De feiten**

- 2.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij is verbonden aan [accountantskantoor1] te [plaats1].
- 2.2. [X] B.V. (hierna: [X]) is in 2010 gestart met haar onderneming als reisaanbieder.
- 2.3. Een accountant verbonden aan [accountantskantoor2] heeft bij de jaarrekening 2014 van (toen geheten) [BV1] op 31 januari 2016 een goedkeurende controleverklaring afgegeven. In die verklaring is conform Standaard 706 een toelichtende paragraaf opgenomen omtrent de continuïteit. Het enkelvoudige verlies in 2014 bedroeg € 15.560K. In de jaarrekening is toegelicht dat geen actieve belastinglatentie is opgenomen, omdat [X] niet in staat is *'to reliably quantify and value the future utilization of the net operating losses incurred to date'*. In de jaarrekening 2014 heeft het management van [X] de verwachting uitgesproken dat vanaf juli 2016 winst zal worden gemaakt.
- 2.4. Het enkelvoudige verlies voor winstbelasting (en voor resultaat van groepsmaatschappijen ad € -36K) over 2015 bedroeg € 27.216K. Ultimo 2015 bedroeg het cumulatieve verlies over de jaren vanaf 2010 € 44.576K. In de jaarrekening 2015 is vervolgens een belastinglatentie geactiveerd van € 11.198K omdat naar verwachting de tot en met 2015 geleden verliezen met toekomstige winsten fiscaal konden worden verrekend, de zogeheten carry forward of voorwaartse

verliescompensatie. De termijn waarbinnen verliezen met toekomstige winsten fiscaal konden worden verrekend was tot 2019 negen jaar. Door de activering van de belastinglatentie verbeterde het eigen vermogen van [X]. Over de belastinglatentie is in de jaarrekening 2015 de volgende toelichting opgenomen:

**'Deferred tax assets (> 1 year)**

*The deferred tax asset relates to unused tax losses. The estimation of the probability that unused tax losses may be utilized against future taxable profits has changed during this year. Based on current developments and future outlook, the company feels confident that it is probable that the unused tax losses will be utilised against future taxable profits.*

*The deferred tax asset is accounted for on the balance sheet as a financial fixed asset for the amount that will not be realised within one year. The current position of the deferred tax asset (realised within one year) is accounted for as other receivable. The deferred tax asset is stated at nominal value, and calculated using a corporation tax rate of 25% in accordance with Dutch law. There are no unrecognized unused tax losses.*

*The accounting for the deferred tax asset for carry forward losses is considered a change of estimates and therefore was accounted for in the current year P&L. The amount relating to previous years adds up to € 4.4 million, and the remaining amount relates to 2015'.*

2.5. Betrokkene heeft als opvolgend accountant op 27 juni 2016 bij de jaarrekening 2015 een goedkeurende controleverklaring afgegeven. In deze verklaring is een *'Emphasis of uncertainty with respect to the going concern assumption'* opgenomen. Ook in de jaarrekening 2015 is door het management van [X] de verwachting uitgesproken dat vanaf juli 2016 winst zal worden gemaakt.

2.6. Betrokkene heeft op 31 oktober 2017 een goedkeurende controleverklaring bij de jaarrekening 2016 afgegeven. Ook in deze verklaring is een toelichtende paragraaf met betrekking tot de continuïteit van de onderneming opgenomen. In de jaarrekening is een actieve belastinglatentie (*'Deferred tax assets (> 1 year)'*) van € 10.601K verwerkt. Het verlies voor belastingen (en voor resultaat van groepsmaatschappijen ad € 43K) in 2016 bedroeg € 3.951K. In de jaarrekening heeft het management van [X] de verwachting uitgesproken dat in 2018 winst zal worden gemaakt.

2.7. Op 5 juni 2018 heeft betrokkene een goedkeurende controleverklaring bij de jaarrekening 2017 afgegeven met wederom een toelichtende paragraaf over de continuïteit. Het cumulatieve verlies over de periode 2010 tot en met 2017 was opgelopen tot € 46.123K. De geactiveerde belastinglatentie in de jaarrekening 2017 bedroeg € 11.436K. In de jaarrekening heeft het management van [X] de verwachting van winstgevendheid in 2018 uitgesproken.

2.8. [X] is op [datum] door de rechtbank Amsterdam in staat van faillissement verklaard.

2.9. De jaarrekeningen 2015 tot en met 2017 zijn met toepassing van titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek opgemaakt.

2.10. De Stichting Garantiefonds Reizen (SGR), waarbij [X] was aangesloten, bepaalde aan de hand van de jaarrekeningen het bedrag van de (contra-)bankgaranties die [X] jaarlijks aan haar diende te verstrekken.

### **3. De klacht**

Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. Klager verwijt betrokkene in relatie tot de activeringen van de belastinglatentie dat hij:

- 1) onvoldoende professioneel-kritisch is geweest en onvoldoende heeft getoetst of de jaarrekeningen over de jaren 2015 tot en met 2017 het vereiste inzicht en een getrouwe weergave van vermogen en resultaat gaven;
- 2) niet ervoor heeft gezorgd dat zijn controles van die jaarrekeningen aan de hand van zijn dossiers voldoende kunnen worden gereconstrueerd en verantwoord.

#### **4. De beoordeling**

4.1.1. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

4.1.2. Bij de beoordeling van de klacht heeft de Accountantskamer telkens de Standaarden toegepast zoals die ten tijde van de controle van de jaarrekeningen 2015, 2016 en 2017 luiden. Dit is vooral van belang in verband met de toegepaste Standaard 540 waarvan de tekst in 2020 is gewijzigd.

##### *Klachtonderdeel 1) onvoldoende professioneel-kritisch en onvoldoende toetsing van de jaarrekeningen*

4.2.1. Klager heeft aangevoerd dat de situatie bij [X] in de periode tot en met 2017 in meerdere opzichten instabiel was. Klager heeft deze stelling onderbouwd met onder meer de volgende feiten en omstandigheden die betrokkene niet heeft bestreden. In 2014 is door [bedrijfsnaam1] (een leverancier van onder meer administratieve software) de administratie over de voorafgaande jaren opnieuw opgezet waarna over 2012 en 2013 in plaats van winsten verliezen zichtbaar werden. Over beide jaren is € 500K omzetbelasting nageheven. De prognoses van het management met betrekking tot de bedrijfsresultaten in de voor de controle van de jaarrekeningen relevante periode 2015 - 2017 dienden geregeld in negatieve zin te worden bijgesteld. [X] had medio 2015 aanvullende financiering nodig die pas in september 2016 werd verkregen. In 2016 en in 2017 werd de strategie (doelgroep en soort reizen) aangepast. Bezuinigingen op onder meer de personeelslasten waren in de loop van de tijd noodzakelijk en vanaf eind 2014 werden betalingen aan crediteuren, onder meer aan hotels, uitgesteld (gestretcht) om de cash flow te verbeteren. In november 2015 bleek de marge volgens de financiële administratie in negatieve zin af te wijken van die volgens het door het management gehanteerde (en daarom niet accurate) systeem CMS. Medio 2017 heeft de Belastingdienst een onderzoek bij [X] ingesteld. Volgens het rapport, dat overigens dateert van na de faillissementsdatum, was [X] in de jaren 2016 en 2017 op het punt van de aangiften omzetbelasting niet in control. Daarnaast voert klager aan dat de prognoses van het management niet realistisch waren. Zo werd in 2015 geprognoseerd dat het resultaat voor winstbelasting in 2016 € -3.800K zou bedragen en dat in 2020 een resultaat van € +18.500K zou worden behaald; een verbetering in vijf jaren met een bedrag van € 22.300K. Het management was niet in staat betrouwbare prognoses voor de korte termijn te maken, laat staan voor de lange(re) termijn, aldus nog steeds klager.

4.2.2. Betrokkene heeft samengevat aangevoerd dat hij ervaring heeft met startups in de tech-sector. Startups hebben in de beginfase te maken met uitdagingen. Het is dan ook niet vreemd dat een startup prognoses niet altijd weet te behalen. Dat betekent echter geenszins dat [X], volgens betrokkene een 'IT driven start-up', niet in staat was om deugdelijke prognoses op te stellen. In de beginjaren is door [X] gefocust op groei ten koste van winstgevendheid op korte termijn. Vanaf 2015 is echter ook gefocust op winst en zijn daartoe bezuinigingen doorgevoerd. In september 2015 heeft [X] een ervaren businesscontroller aangesteld die een tool heeft opgezet waarmee prognoses en managementrapportages konden worden

opgesteld. Vanaf dat moment konden de prognoses van [X] worden gebaseerd op een geavanceerd, adequaat model. Betrokkene heeft, zo stelt hij, inzicht verworven in de prognoses en de wijze waarop die tot stand waren gekomen. Vanaf april 2016 ontving betrokkene regelmatig prognoses inclusief 'actuals' van het management en hij heeft die en de eveneens door hem ontvangen managementrapportages met het management en de businesscontroller besproken. Daarbij heeft het management betrokkene tot in detail door de prognoses geleid. Ter zitting heeft betrokkene toegelicht dat hij de aanvaardbaarheid van de prognoses heeft gecontroleerd door een 'challenge' uit te voeren waarbij onderling afwijkende gegevens werden ingevoerd in de 'tool' die de controller gebruikte om prognoses en managementrapportages op te stellen. De uitkomsten zijn door betrokkene op aanvaardbaarheid beoordeeld.

4.2.3. De Accountantskamer overweegt het volgende.

Betrokkene diende op grond van artikel 2:393 lid 3 BW te onderzoeken of de jaarrekeningen het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht geven. Dit houdt in *'dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat alsmede, voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.'*

4.2.4. De vanwege het verslaggevingsstelsel toepasselijke Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) bepalen in alinea 272.311 (vetgedrukt, dus een stellige uitspraak) in de voor de controles over 2015 tot en met 2017 relevante edities 2014 tot en met 2016 van de RJ over de activering van een belastinglatentie het volgende: ***'Voor beschikbare voorwaartse verliescompensatie en nog niet gebruikte fiscale verrekeningsmogelijkheden dient een latente belastingvordering te worden opgenomen voor zover het waarschijnlijk is dat er toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee verliezen kunnen worden gecompenseerd en verrekeningsmogelijkheden kunnen worden benut.'***

4.2.5. In de alinea's 272.312 en 272.313 staat (niet vetgedrukt):

*'312 De criteria voor het opnemen van latente belastingvorderingen uit hoofde van beschikbare voorwaartse verliescompensatie en beschikbare fiscale verrekeningsmogelijkheden zijn dezelfde als voor die uit hoofde van verrekenbare tijdelijke verschillen. Het feit dat er beschikbare voorwaartse verliescompensatie is, is echter tevens een sterke aanwijzing dat er mogelijk onvoldoende toekomstige fiscale winst is. Een rechtspersoon die de laatste jaren voortdurend verlies heeft gemaakt, neemt daarom alleen een latente belastingvordering op uit hoofde van beschikbare voorwaartse verliescompensatie en fiscale nog niet gebruikte verrekeningsmogelijkheden, voor zover de rechtspersoon voldoende belastbare tijdelijke verschillen heeft of er anderszins voldoende sterke aanwijzingen zijn dat er in de toekomst voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn ter realisatie van de latente vordering. (...).*

*313 Een rechtspersoon neemt de volgende criteria in aanmerking bij het bepalen of het waarschijnlijk is dat er voldoende fiscale winst zal zijn gelet op de beschikbare voorwaartse verliescompensatie en fiscale verrekeningsmogelijkheden:*

- a. de rechtspersoon heeft voldoende belastbare tijdelijke verschillen betreffende dezelfde belastingautoriteit en dezelfde fiscale eenheid, die zullen resulteren in belastbare bedragen waartegen de verliescompensatie kan worden gerealiseerd en verrekeningsmogelijkheden kunnen worden benut voordat zij expireren; of*
- b. het is waarschijnlijk dat de rechtspersoon fiscale winst zal hebben voordat de verliescompensatie en verrekeningsmogelijkheden expireren; of*

*c. de beschikbare voorwaartse verliescompensatie heeft aanwijsbare oorzaken, waarvan het onwaarschijnlijk is dat zij zich weer zullen voordoen; of  
d. planning van fiscale winst is mogelijk zodat de rechtspersoon fiscale winst kan creëren*

*in de verslagperiode waarin de beschikbare voorwaartse verliescompensatie kan worden*

*gerealiseerd en de verrekeningsmogelijkheden kunnen worden benut.*

*De latente belastingvordering wordt niet opgenomen voor zover het niet waarschijnlijk is dat fiscale winst beschikbaar zal zijn waartegen de beschikbare voorwaartse verliescompensatie*

*en de verrekeningsmogelijkheden tot gelding kunnen worden gebracht.*

4.2.6. De latente belastingvorderingen vormen in de drie jaarrekeningen vanwege de omvang ervan een materiële balanspost. Eind 2015 bijvoorbeeld vormt de post (€ 11.198K) bijna 22% van het totaal van de (enkelvoudige) balans (€ 51.043K) bij een eigen vermogen van € -1.455K. Vanwege de omvang van de belastinglatenties in relatie tot de balanstotalen, het schattingselement (en de daarmee samenhangende onzekerheid) ten aanzien van het activeren van de latentie als zodanig en de bedragen van de activeringen, was in de controlejaren 2015 tot en met 2017 telkens sprake van een significant inherent risico (Standaard 200.A38; vanaf 2017 Standaard 200.A40).

4.2.7. Uit Standaard 200.15 volgt dat betrokkene de controles met een professioneel-kritische instelling diende te plannen en uit te voeren en er rekening mee diende te houden dat de jaarrekeningen op het punt van de latenties een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. Uit Standaard 200.17 volgt dat betrokkene voldoende en geschikte controle-informatie diende te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee hem in staat te stellen redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kon baseren. Ook Standaard 500.6 schrijft voor dat betrokkene voldoende en geschikte controle-informatie moet verkrijgen. Standaard 540 bevat controlevoorschriften met betrekking tot schattingen. Deze Standaard is van toepassing omdat het management in elk van de drie jaarrekeningen heeft geschat dat het volledige verlies binnen de termijn van negen jaren met winsten fiscaal kon worden verrekend. Standaard 540.17 bepaalt dat betrokkene voldoende en geschikte controle-informatie diende te verkrijgen naar aanleiding van de vraag of de beslissingen van het management om de schattingen met betrekking tot (de omvang van) de actieve belastinglatentie in de jaarrekeningen op te nemen in overeenstemming waren met het toepasselijke verslaggevingsstelsel.

4.2.8. De Accountantskamer zal hierna een aantal aspecten van de controle van de activeringen van de belastinglatentie bespreken. Daarna zal het klachtonderdeel inzake de documentatie van de controlewerkzaamheden worden behandeld.

#### *De prognoses*

4.3.1. Betrokkene heeft in zijn verweerschrift gesteld hij de prognoses van het management heeft beoordeeld en dat hij de uitgangspunten en aannames van het management die aan de prognoses ten grondslag lagen, plausibel achtte. Ter zitting is betrokkene gevraagd die stelling te onderbouwen. Standaard 540.15 verplichtte hem immers onder meer de door het management gehanteerde significante veronderstellingen te evalueren. Adequate onderbouwing is echter naar het oordeel van de Accountantskamer uitgebleven. Betrokkene heeft gewezen op het na de komst van de businesscontroller (in september 2015) toegepaste, volgens hem adequate model (de 'tool') waarmee de prognoses en managementrapportages werden

opgesteld, maar dat is niet voldoende. Het gaat immers ook om de juistheid en volledigheid van de gegevens die door het management in dat model zijn ingevoerd.

4.3.2. Betrokkene heeft de stelling van klager niet tegengesproken dat de prognoses die aan hem bij de controles van de jaarrekeningen 2015 tot en met 2017 ter beschikking stonden, geregeld door de realiteit werden ingehaald en door het management in de loop van de tijd dikwijls in negatieve zin moesten worden aangepast. Betrokkene had vanuit een professioneel-kritische houding voldoende en geschikte controle-informatie moeten verkrijgen met betrekking tot de (mate van) betrouwbaarheid van de prognoses. Betrokkene diende te beoordelen of de aannames van het management die aan de prognoses met betrekking tot de ontwikkeling van omzet, kosten en resultaat ten grondslag lagen aanvaardbaar waren en wel zodanig dat het in termen van RJ 272.311 waarschijnlijk was, dat wil zeggen een kans groter dan 50%, dat de geleden verliezen met toekomstige winsten fiscaal (volledig) gecompenseerd zouden kunnen worden. Daarbij had betrokkene behoren te betrekken of er mogelijk sprake was van een tendentie bij het management (bijvoorbeeld een patroon van optimisme; Standaard 540.A125) bij het doen van de schattingen (Standaard 540.21)).

4.3.3. De Accountantskamer wijst ter adstructie van het vorenstaande op de volgende, als zodanig onweersproken gebleven schattingen en prognoses.

4.3.4. In de jaarrekening 2014, opgemaakt door het management van [X] en voorzien van een goedkeurende controleverklaring op 31 januari 2016, is (uitdrukkelijk) geen belastinglatentie geactiveerd, omdat betrouwbare kwantificering en waardering van de mogelijkheid tot toekomstige verliesverrekening niet mogelijk waren. In de jaarrekening 2015 echter, waarbij door betrokkene op 27 juni 2016, dus vijf maanden later, een goedkeurende controleverklaring is afgegeven, is de belastinglatentie wel én volledig geactiveerd. Het enkelvoudige resultaat voor winstbelastingen (en voor resultaat van groepsmaatschappijen ad € -36K) over 2015 bedroeg € -27.216K, maar het management heeft in een *'Forecasted result'* uit dat jaar voor 2016 een EBT van € -3.800K geprognoseerd. Een verbetering van het resultaat met € 23.416K in slechts één jaar, welke verbetering doorloopt tot en met 2020, in welke jaar een resultaat van € 18.500K is geprognoseerd. Betrokkene heeft, mede door het ontbreken van controledocumentatie, niet aannemelijk gemaakt dat hij vanuit een professioneel-kritische instelling, op grond van voldoende en geschikte controle-informatie deze op zichzelf beschouwd opmerkelijke verbetering van de voorspelde resultaten heeft beoordeeld en aanvaardbaar heeft geacht. Dat het management binnen een periode van vijf maanden na de vaststelling en goedkeuring van de jaarrekening 2014 tot een volledig andere inschatting van de mogelijkheid tot voorwaartse fiscale verliescompensatie ten opzichte van de inschatting in de jaarrekening 2014 is gekomen, had betrokkene in zijn beoordeling van de jaarrekening 2015 behoren te betrekken en hij had zijn overwegingen dienaangaande in zijn controledossier behoren vast te leggen. De omstandigheid dat in september 2014 een derde ([bedrijfsnaam1]) was ingeschakeld om de administratie vanaf 2012 opnieuw op te zetten en de omstandigheid dat in september 2015 een ervaren bussinesscontroller was aangesteld kunnen in dit verband niet overtuigen, ook omdat over 2012 en 2013, na de inschakeling van [bedrijfsnaam1], verliezen zichtbaar waren geworden en de jaren 2014 en 2015 fors verlieslatend waren afgesloten (€ -15.560K respectievelijk € -27.216K).

4.3.5. Uit een door klager samengesteld overzicht van prognoses van het management van [X] blijkt dat het management op 5 januari 2016 een EBITDA over 2016 van € 4.777K bij een scenario met 280 fte en € 5.504K bij een scenario met 333 fte heeft geprognosticeerd, maar slechts vier maanden later, op 11 mei 2016, deze prognose heeft bijgesteld naar een EBITDA van € -600K en heel kort daarna, op 23 mei 2016, naar een EBITDA van € 0. Daaruit had betrokkene kunnen en behoren af te leiden dat het management kennelijk moeite had om voor de korte termijn een betrouwbare schatting van het resultaat te maken, laat staan voor de lange(re) termijn, en betrokkene had zijn controlewerkzaamheden en beoordeling daarop moeten afstemmen. Daarvan is niet gebleken.

4.3.6. Uit een ander door klager samengesteld overzicht van prognoses blijkt, dat op 21 september 2015 over 2016 een omzet van € 426.707K werd geprognosticeerd maar op 19 oktober 2015 € 281.000K. Gaandeweg 2016 zijn de prognoses ten aanzien van de omzet telkens negatief bijgesteld. Volgens klager bedroeg de werkelijke omzet 2016 uiteindelijk € 191.116K.

4.3.7. Uit een prognose van het management van [X] zoals door betrokkene bij de controle van de jaarrekening 2017 gebruikt blijkt, dat het management vanaf 2019 tot en met 2023 jaarlijks een omzetgroei van 20% heeft geprognosticeerd. Deze toename van de omzet is opmerkelijk, omdat het betekent dat de omzet in een periode van minder dan vier jaren (2019 t/m 2022) al ongeveer zou moeten verdubbelen. Op 6 februari 2018 was de prognose van de EBITDA 2017, dus na het eind van het boekjaar, € 500K maar op 17 april 2018 is door het management geschat (volgens een overzicht van de prognoses 2017 geen 'Forecast' meer maar 'Est') dat het resultaat € -37K. was. Het werkelijk verlies voor winstbelasting over 2017 bedroeg € 3.696K. Hieruit volgt dat het management er ook moeite mee had het bedrag van de EBITDA na de afloop van het boekjaar betrouwbaar in te schatten.

4.3.8. Betrokkene is volgens zijn verweer bij de controle van de jaarrekening 2015 uitgegaan van een door [X] geprognosticeerde EBT over 2016 van € -3.800K oplopend naar een EBT over 2020 van € 18.500K. Na 2020 zou dan nog circa € 3 miljoen winst behaald moeten worden. Bij de controle van de jaarrekening 2016 was de prognose van de EBT door [X] bijgesteld naar € 500K over 2017 en € 11.700K over 2020, een vermindering van de geprognosticeerde EBT over 2020 met ongeveer 37% ten opzichte van de prognoses bij de controle over 2015. Na 2020 zou nog circa € 5 miljoen winst behaald moeten worden om de resterende fiscale verliezen te compenseren. Bij de controle van de jaarrekening 2017 bedroeg de resultaatsprognose van [X] ('net result') over 2018 € 277K en over 2020 slechts € 4.706K, een vermindering ten opzichte van de prognose bij de controle over 2016 met ongeveer 60%. Na 2023 zou nog circa € 8,5 miljoen winst moeten worden behaald. Betrokkene heeft volgens zijn verweer al deze verwachtingen van het management bij de controles over 2015, 2016 respectievelijk 2017 onderschreven.

4.3.9. De resultaten die het management had geprognosticeerd zijn in de loop van de tijd voortdurend neerwaarts aangepast. Ook de prognoses die betrokkene zelf gebruikte laten voortdurend neerwaartse aanpassingen zien. Gelet daarop had de Accountantskamer van betrokkene verwacht dat hij bij de planning van zijn controlewerkzaamheden over 2015, 2016 en 2017 rekening had gehouden met de moeite die het management had om de omzet en de resultaten zowel betrouwbaar te voorspellen als achteraf vast te stellen.

4.3.10. Evenmin is de Accountantskamer gebleken dat betrokkene bij zijn controlewerkzaamheden heeft onderzocht en vastgesteld dat er bij het management neutraliteit bestond bij het opstellen van de prognoses. Voor een beoordeling op dit

punt (Standaard 540.21) bestond aanleiding omdat de prognoses voor de nabije jaren door het management voortdurend neerwaarts werden bijgesteld en de prognoses voor de verder in de toekomst gelegen jaren positief waren. Zo was in de eerder besproken prognose 2017 uitgegaan van een groeipercentage van 20% per jaar in de periode 2019 tot en met 2023.

#### *De geleden verliezen*

4.4.1. Betrokkene diende bij zijn beoordeling ook te betrekken dat [X] nog nooit winst had gemaakt en dat het management, gegeven Standaard 540.17 en RJ 272.312, over voldoende sterke aanwijzingen diende te beschikken dat in de toekomst winsten zouden worden gemaakt. Immers, de opgelopen (compensabele) verliezen moesten binnen negen jaren benut worden om (fiscaal) verliesvermindering te voorkomen.

4.4.2. Uit RJ 272.312 volgt dat een verleden van verliezen, zoals bij [X] voor elk van de gecontroleerde verslagjaren het geval was, een contra-indicatie vormt voor het activeren van een belastinglatentie en dat er in die situatie voldoende sterke aanwijzingen moeten zijn dat er in de toekomst voldoende winsten beschikbaar zullen zijn ter realisatie van de latente vordering.

4.4.3. Het is de Accountantskamer niet gebleken dat betrokkene bij zijn controles van de jaarrekeningen telkens met een professioneel-kritische houding heeft vastgesteld dat het management aan de hand van de in RJ 272.313 genoemde andere criteria (zie hiervoor in 4.2.5) heeft vastgesteld dat het voldoende sterke aanwijzingen had verkregen voor het bepalen met een waarschijnlijkheid van meer dan 50% dat tijdig voldoende fiscale winsten zouden worden behaald om de beschikbare voorwaartse verliescompensatie te benutten.

#### *De onzekerheid over de continuïteit van de onderneming*

4.5.1. Betrokkene heeft als verweer ook aangevoerd dat zijn beoordeling dat de activering van de belastinglatentie in de drie jaarrekeningen aanvaardbaar is, los staat van de onzekerheid over de continuïteit van de onderneming en de in verband daarmee in de controleverklaringen op basis van Standaard 706 opgenomen toelichtende paragraaf over de continuïteit van de onderneming. De onzekerheid ten aanzien van de continuïteit van [X] vloeide voort uit de onzekerheid over het verkrijgen van voldoende financiering, aldus betrokkene. Bij voldoende financiering zou [X] volgens betrokkene in staat zijn geweest om winst te maken. De laatste (overigens niet gecontroleerde) cijfers over 2018 laten dat zien, aangezien [X] toen 'zwarte' cijfers begon te schrijven.

4.5.2. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene met zijn verweer uit het oog verliest dat de onzekerheid ten aanzien van de continuïteit van [X] gevolgen kan hebben voor de beoordeling van de waarschijnlijkheid dat [X] gebruik kan maken van de voorwaartse verliesverrekening. Zij moest immers in de periode van negen jaren na de activering in de jaarrekening 2015, 2016 en 2017 zodanig veel winst maken, dat volledige compensatie met de geleden verliezen kon plaatsvinden. Om omzet en daarmee winst te kunnen maken was [X] afhankelijk van het verkrijgen van (extra) financiering. Betrokkene had daarom de (jaarlijkse) onzekerheid over de continuïteit van de onderneming bij de beoordeling van de activeringen van de belastinglatentie behoren te betrekken.

4.6. De slotsom is dat het klachtonderdeel gegrond is. Betrokkene heeft in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid de controles onvoldoende professioneel-kritisch verricht en hij heeft onvoldoende onderzocht of de jaarrekeningen 2015, 2016 en 2017 aan het inzichtvereiste voldeden.

#### *Klachtonderdeel 2) onvoldoende controledocumentatie*



4.7.1. Betrokkene heeft zelf geen enkele vastlegging uit zijn controledossier overgelegd. Betrokkene heeft tijdens de zitting verklaard dat er vastleggingen zijn maar tegelijk erkend dat hij zijn overwegingen ten aanzien van het aanvaardbaar achten van de activeringen van de belastinglatentie beter had moeten vastleggen. Desgevraagd kon hij niet aanwijzen welke door klager overgelegde producties zijn verweer ten aanzien van de vastleggingen in zijn dossiers onderbouwen.

4.7.2. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene niet heeft voldaan aan Standaard 230.8. Betrokkene stelt dat hij de prognoses met het management heeft besproken, maar daarvan heeft hij geen vastleggingen overgelegd hoewel Standaard 230.10 verlangt dat significante aangelegenheden die met het management zijn besproken worden gedocumenteerd. De prognoses zijn significante aangelegenheden omdat daarop telkens een materiële balanspost met een significant risico is gebaseerd. Uit Standaard 230.9 volgt dat betrokkene ook de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden had behoren te documenteren, maar ook dat is door betrokkene nagelaten.

4.7.3. Betrokkene heeft ook wat betreft de documentatie van zijn werkzaamheden in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Ook dit klachtonderdeel is gegrond.

4.8. De slotsom is dat de klacht gegrond is.

## **5. De maatregel**

Omdat de klacht gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van drie maanden is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat de controles van genoemde jaarrekeningen met een onvoldoende professioneel-kritische instelling zijn uitgevoerd, als gevolg waarvan betrokkene drie goedkeurende controleverklaringen bij jaarrekeningen in het maatschappelijk verkeer heeft gebracht zonder dat daarvoor een deugdelijke grondslag bestond. Dat moet betrokkene worden aangerekend, mede omdat derden de jaarrekeningen hebben gebruikt bij het nemen van beslissingen, zoals in dit geval bijvoorbeeld de Stichting Garantiefonds Reizen die op basis van de (gecontroleerde) jaarrekeningen de hoogte van de bedragen van de (contra-)bankgaranties heeft afgestemd. Voorts heeft betrokkene zijn controlewerkzaamheden met betrekking tot de geactiveerde belastinglatenties niet aantoonbaar gedocumenteerd. De Accountantskamer weegt ook mee dat betrokkene, ingeschreven vanaf 1995, niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld en dat hij volgens zijn verklaring ter zitting de documentatie van zijn controlewerkzaamheden met bijstand van een ter zake deskundige organisatie inmiddels op orde heeft, wat volgens betrokkene de NBA bij een kantoortoetsing heeft vastgesteld.

## **6. De beslissing**

De Accountantskamer:

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. A.A.J. Lemain en mr. A.M. van Amsterdam (rechterlijke leden) en mr. drs. J.B. Backhuijs RA en prof. dr. Ph. Wallage RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 6 januari 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.