

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 24/2414 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 10 januari 2025 op grond van artikel 38 Wet  
tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 5 april 2024 ontvangen  
klacht met nummer 24/2414 Wtra AK van  
X

wonende te [plaats1]

### KL A G E R

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 te Amsterdam

#### 1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het aanvullend klaagschrift van 29 april 2024
- het verweerschrift met bijlagen
- de aanvullende stukken van klager bij brief van 4 oktober 2024
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen van klager en betrokkene.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 21 oktober 2024. Klager is in persoon verschenen. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. drs. J.F. Garvelink.

#### 2. De uitspraak samengevat

*Waarover gaat deze zaak?*

2.1. Betrokkene was samenstellend accountant van [BV1] (hierna: [BV1]) over boekjaar 2022. In die hoedanigheid heeft hij fouterstel toegepast ten aanzien van de verwerking onderhandenprojecten in de vergelijkende cijfers van 2021. Klager, die zijn aandelen in deze onderneming had verkocht en die een garantieverklaring had afgegeven aan de koper, meent dat ten onrechte fouterstel is toegepast, onder meer omdat daarvoor onvoldoende onderbouwing aanwezig was.

*De beslissing van de Accountantskamer.*

2.2. De klacht is gedeeltelijk gegrond. Betrokkene heeft onvoldoende onderbouwd dat hij kritisch heeft gekeken naar de informatie die hij van het management had ontvangen. Uit het oogpunt van zorgvuldigheid had hij extra werkzaamheden moeten verrichten alvorens tot fouterstel over te gaan.

### **3. De feiten**

3.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Betrokkene was ten tijde van het verrichten van de werkzaamheden waar deze klacht op ziet werkzaam bij [BV2] in [plaats2]. Per ultimo 2023 is [BV2] opgegaan in [accountantsorganisatie].

3.2. Klager was tot 1 december 2022 aandeelhouder en indirect bestuurder van [BV1]. [BV1] verricht werkzaamheden op het terrein van archeologie en bodemonderzoek.

3.3. Per 1 december 2022 heeft klager zijn aandelen verkocht aan [BV3] (hierna: [BV3]) waarvan [A] (hierna: [A]) enig aandeelhouder en bestuurder is. In het kader van de verkoop heeft klager een 'garantieverklaring' afgegeven aan [A]. [A] is na de overname van de aandelen [BV1] door [BV3] bestuurder geworden van [BV1].

3.4. [A] heeft betrokkene verzocht om de jaarrekening 2022 van [BV1] samen te stellen. Betrokkene heeft deze opdracht aanvaard. Voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht heeft vooroverleg plaatsgevonden tussen betrokkene en [A].

3.5. Betrokkene heeft verklaard dat hem al vrij snel opviel dat [BV1] veel verlies maakte op onderhanden projecten en dat de in de jaarrekening 2021 gevormde voorziening voor onderhanden projecten erg laag was. Betrokkene heeft voorts verklaard dat [A] en anderen bij [BV1] hem naar aanleiding van zijn vragen hebben verteld dat verwachte winsten en verliezen bij [BV1] altijd naar rato van een lopend project werden genomen. Betrokkene heeft hierop aangegeven dat een dergelijke verwerkingwijze niet conform de verslaggevingsvoorschriften is. Betrokkene heeft een en ander als fouterstel verwerkt in de door hem samengestelde jaarrekening 2022. Dit fouterstel is gebeurd door middel van correcties in de vergelijkende cijfers 2021 in de balansposten 'onderhanden werk' en 'eigen vermogen' en in de winst- en verliesrekening. [A] heeft op 20 december 2023 een Letter of Representation (LOR) verstrekt aan betrokkene waarna betrokkene diezelfde dag een samenstellingsverklaring heeft afgegeven bij de jaarrekening 2022 van [BV1].

3.6. Na afgifte van de samenstellingsverklaring heeft klager begin 2024 contact opgenomen met betrokkene. Betrokkene vernam toen dat sprake was van een bij de verkoop van de aandelen [BV1] door klager afgegeven garantieverklaring.

3.7. Betrokkene houdt vast aan de juistheid van het door hem toegepaste fouterstel.

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

4.1. Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. In hoofdlijnen gaat de klacht over het toepassen van fouterstel in een door betrokkene samengestelde jaarrekening.

4.2. Klager verwijt betrokkene het volgende:

a. ter zake van de voorziening voor onderhanden projecten heeft betrokkene zich onvoldoende verdiept in de door de ondernemer opgevoerde gronden om in de jaarrekening 2022 fouterstel toe te passen in de vergelijkende cijfers over 2021;

b. betrokkene heeft ten onrechte fouterstel toegepast zonder overleg met de voorgaande accountant of met klager;

c. betrokkene heeft zijn commercieel belang boven het belang van de waarheidsvinding gesteld.

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

5.1. De kern van de klacht is dat betrokkene op onzorgvuldige wijze fouterstel heeft toegepast in de jaarrekening 2022 voor wat betreft de vergelijkende cijfers over 2021. 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). In dit geval is Standaard 4410 van toepassing.

#### *Verzoek buiten beschouwing laten deel pleitnota klager*

6.1. Namens betrokkene is ter zitting bezwaar gemaakt tegen de pleitnota van klager. Vanaf het tweede gedachtestreepje op pagina 2 van die pleitnota is volgens hem sprake van een uitbreiding van de klacht. Betrokkene stelt zich op het standpunt dat de pleitnota van klager in zoverre in strijd is met de goede procesorde en niet dient te worden betrokken bij de beoordeling van deze klacht.

6.2. Voor zover klager in zijn pleitnota nieuwe klachten dan wel nieuwe omstandigheden naar voren brengt, zijn deze in beginsel te laat ingebracht. Er bestaan ook geen redenen om in deze zaak van dit uitgangspunt af te wijken. Het geschil is beperkt tot de klachten zoals klager deze in zijn klaagschrift en in het aanvullend klaagschrift van 29 april 2024 naar voren heeft gebracht. De vraag of klagers pleitnota, vanaf het tweede gedachtestreepje op pagina 2 van die pleitnota, nieuwe stellingen bevat waardoor deze in strijd zou zijn met de goede procesorde kan in het midden worden gelaten omdat de Accountantskamer de inhoud daarvan niet relevant acht voor de beoordeling van de klachten.

#### *Klachtonderdeel a:*

*Ter zake van de voorziening voor onderhanden projecten heeft betrokkene zich onvoldoende verdiept in de door de ondernemer opgevoerde gronden om in de jaarrekening 2022 fouterstel toe te passen in de vergelijkende cijfers over 2021 .*

7.1. Betrokkene heeft in het door hem ingediende verweerschrift en ter zitting toegelicht waarom hij bedoeld fouterstel heeft toegepast. Betrokkene was gebleken dat binnen [BV1] een andere verwerkingwijze voor onderhanden projecten werd toegepast dan de in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor micro en kleine rechtspersonen (RJK), onder B5.315, beschreven verwerkingwijze. Binnen [BV1] werden ten onrechte verliezen naar rato van een lopend project genomen. Omdat sprake was van een materiële fout in de voorgaande jaarrekening, heeft hij hier fouterstel toegepast.

7.2. De Accountantskamer stelt voorop dat Standaard 4410.16 bepaalt dat de doelstellingen van de accountant bij een samenstellingsopdracht onder deze standaard zijn om:

- a. deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toe te passen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het management wordt verschaft; en
- b. in overeenstemming met de vereisten van deze standaard te rapporteren.

7.3. Standaard 4410.32 bepaalt dat indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving -, de accountant dat onder de aandacht van het management dient te brengen. Hij dient ook om aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.

7.4. De Accountantskamer overweegt dat betrokkene zich terecht op het standpunt heeft gesteld dat het verwerken van verliezen naar rato van een lopend project niet in overeenstemming is met de ter zake geldende regelgeving. Op grond van RJK B5.315 dient, als waarschijnlijk is dat de totale projectkosten van een overeenkomst de totale projectopbrengsten zullen overschrijden, een voorziening te worden gevormd voor een verlieslatend contract. De omvang van deze voorziening wordt bepaald in overeenstemming met alinea 113 van hoofdstuk B10 Voorzieningen, welke als volgt luidt:

*B10.113*

*De onvermijdbare kosten van een verlieslatend contract zijn de kosten die tenminste moeten worden gemaakt om van de overeenkomst af te komen, dat wil zeggen de laagste van enerzijds de kosten bij het voldoen aan de verplichtingen en anderzijds de vergoedingen of boetes bij het niet voldoen aan de verplichtingen. Voor het negatieve verschil tussen de door de rechtspersoon na de balansdatum te ontvangen prestatie*

*en de door hem na de balansdatum te verrichten contraprestatie wordt een voorziening opgenomen.*

*De kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract omvatten de kosten die direct betrekking hebben op het contract. Deze kosten bestaan uit zowel:*

*a. de incrementele kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld directe arbeids- en materiaalkosten; en*

*b. een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld een toerekening van de afschrijvingskosten van een materieel vast actief dat onder andere voor de uitvoering van het contract wordt gebruikt.*

Uit een door klager overgelegde productie blijkt dat het waarderingstelsel in de jaarrekening 2021 in overeenstemming is met de RJK. Onder de grondslagen voor de waardering van onderhanden projecten is onder meer vermeld: *“Als het waarschijnlijk is dat de totale projectkosten hoger uitvallen dan de totale projectopbrengsten, wordt het volledige verwachte verlies opgenomen.”*

7.5 Betrokkene heeft geconcludeerd dat de feitelijke waardering van de onderhanden projecten op dit punt niet in overeenstemming is met de in de jaarrekening vermelde grondslag en ook niet met de RJK en heeft zijn vaststelling dat sprake was van een onjuiste verwerkingswijze onder de aandacht van het management van [BV1] gebracht op een wijze die in overeenstemming is met Standaard 4410.32. Uit het dossier blijkt verder dat betrokkene de diverse werkzaamheden die hij bij de uitvoering van zijn opdracht tot samenstellen heeft verricht, uitgebreid heeft vastgelegd.

7.6 De vraag is of betrokkene in voldoende mate heeft verzocht om aanvullende of gecorrigeerde informatie als bedoeld in Standaard 4410.32 en of hij voldoende aanvullende werkzaamheden heeft verricht naar aanleiding van de ontvangen informatie. De doelstelling van de accountant bij een samenstellingsopdracht is immers mede gericht op het ondersteunen van het management bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

7.6 Betrokkene heeft het management om nadere informatie verzocht en heeft naar aanleiding hiervan stukken ontvangen. Zo heeft betrokkene in april 2023 van het management een overzicht ontvangen van de projecten die eind 2021 liepen, waarop per project onder meer de eind 2021 te verwachten verliezen zijn opgenomen. De Accountantskamer heeft betrokkene ter zitting een aantal vragen gesteld over dit overzicht. Betrokkene bleek ter zitting niet, of althans onvoldoende, in staat om uitleg te verschaffen over de methodiek van dit overzicht en de op dit overzicht vermelde bedragen terwijl deze bedragen de basis hebben gevormd voor het door hem toegepaste fourterstel. Deze basale vragen waren niet van dien aard dat betrokkene deze redelijkerwijs niet hoefde te verwachten. Betrokkene had dan ook in staat moeten zijn om deze te beantwoorden. Betrokkene heeft evenmin kunnen uitleggen hoe bij het toepassen van fourterstel het bedrag van het verlies over 2021 is bepaald. Zo heeft betrokkene geen duidelijkheid kunnen verschaffen met betrekking tot de vraag of de in de projectoverzichten opgenomen uren zijn gewaardeerd tegen

verkoopstarief of tegen kostprijs en hoe een en ander is meegewogen bij de bepaling van de projectverliezen. Evenmin heeft betrokkene kunnen aangeven of bepaalde projectverliezen bij het opmaken van de jaarrekening 2021 al voorzienbaar waren of eerst daarna en hoe daarmee bij het fouterstel rekening is gehouden. De Accountantskamer is gelet hierop van oordeel dat betrokkene onvoldoende heeft onderbouwd dat hij zich voldoende heeft verdiept in de informatie die hij van het management heeft ontvangen. Naar het oordeel van de Accountantskamer had hij zich ten aanzien van deze informatie kritischer moeten opstellen en uit het oogpunt van zorgvuldigheid extra werkzaamheden moeten verrichten voordat hij tot fouterstel was overgegaan. Dit geldt temeer nu de uiteenzetting van waarderingsgrondslagen in de jaarrekening 2021, die door een andere accountant is samengesteld, erop duidt dat verliezen op onderhanden projecten wel in overeenstemming met de RJK werden verantwoord. Betrokkene heeft daardoor gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

7.7. Klachtonderdeel a is daarom gegrond.

*Klachtonderdeel b:*

*Betrokkene heeft ten onrechte fouterstel toegepast zonder overleg met de voorgaande accountant of met klager.*

8.1. De Accountantskamer overweegt dat er in dit geval geen sprake was van een op enig wettelijk voorschrift gebaseerde verplichting voor betrokkene om voorafgaand aan het toepassen van het fouterstel te overleggen met de voorgaande accountant. Dat het met het oog op het verkrijgen van meer inzicht in de door de vorige accountant toegepaste methodiek wellicht verstandig was geweest als betrokkene voorafgaand aan het toepassen van fouterstel had overlegd met de vorige accountant, betekent niet dat hij daartoe verplicht was. Evenmin was sprake van een verplichting om voorafgaand aan het fouterstel te overleggen met de toenmalig verantwoordelijk ondernemer, zijnde klager, die op dat moment geen functie meer bekleedde in het management van [BV1]. Betrokkene heeft door voorafgaand aan het fouterstel niet te overleggen met de vorige accountant dan wel met klager dan ook niet gehandeld in strijd met enig fundamenteel beginsel.

8.2. Klachtonderdeel b is daarom ongegrond.

*Klachtonderdeel c:*

*Betrokkene heeft zijn commercieel belang boven het belang van de waarheidsvinding gesteld.*

8.1. De Accountantskamer ziet in wat is aangevoerd in de stukken en verklaard ter zitting geen aanknopingspunten om aan te nemen dat betrokkene bewust heeft geprobeerd om de waarheid te verdraaien ten gunste van zijn eigen commerciële belang dan wel het commerciële belang van zijn cliënt. De Accountantskamer heeft geen reden om te twijfelen aan de integriteit van betrokkene.

8.2. Klachtonderdeel c is daarom ongegrond.

## **10. De maatregel**

10.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van waarschuwing is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene er onvoldoende blijk van heeft gegeven dat hij zich voldoende heeft verdiept in de informatie die hij van het management heeft ontvangen en dat hij naar aanleiding van deze informatie meer werkzaamheden had moeten verrichten om invulling te geven aan zijn verantwoordelijkheid om het management te ondersteunen bij het opstellen van een jaarrekening die in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Daarmee heeft betrokkene gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Ten gunste van betrokkene is meegewogen dat hij terecht navraag heeft gedaan naar de wijze waarop verliezen werden verwerkt, dat hij de zijns inziens onjuiste verwerkingswijze terecht onder de aandacht van het management heeft gebracht en dat hij de werkzaamheden die hij bij de uitvoering van zijn opdracht tot samenstellen heeft verricht uitgebreid heeft vastgelegd in zijn dossier.

## 11. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart klachtonderdeel a gegrond;
- verklaart de klachtonderdelen b en c ongegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van

### - waarschuwing;

- 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 klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klager vergoedt.

Aldus beslist door mr. J.N. Bartels, voorzitter, mr. A.M. van Amsterdam en mr. S.P. Pompe (rechterlijke leden) en drs. E. van Splunter RA en Th.A. Verkade RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 10 januari 2025.

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

secretaris  
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

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