

## **ACCOUNTANTSKAMER**

Beslissing in de zaak onder nummer van: 24/1869 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 20 januari 2025 op grond van artikel 38 Wet  
tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 9 februari 2024 ontvangen  
klacht met nummer 24/1869 Wtra AK van  
**X**

wonende te [plaats1]

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

advocaat: mr. J. Dongelmans te Nieuwerkerk a/d IJssel

t e g e n

**Y**

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende te [plaats2]

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

advocaat: mr. M.D. Meerkerk-van den Boogaard te Rotterdam

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

1.1.

De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- brief van klaagster met aanvullende producties
- de op de zitting door beide partijen overgelegde pleitaantekeningen.

1.2.

De klacht is behandeld op de openbare zitting van 2 september 2024. Klaagster is verschenen, bijgestaan door haar advocaat. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door zijn advocaat.

## **2. De uitspraak samengevat**

Na een eerdere klacht van klaagster tegen betrokkene over onder andere het samenstellen van een jaarrekening (boekjaar 2019), welke klacht tot een uitspraak van de Accountantskamer van 22 oktober 2021 heeft geleid, heeft klaagster opnieuw een klacht tegen betrokkene ingediend. De klacht heeft met name betrekking op het samenstellen door betrokkene van een achttal jaarrekeningen van eenzelfde vennootschap (2013 t/m 2020). De klacht is, voor zover ontvankelijk, grotendeels gegrond. De maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand wordt opgelegd.

## **3. De feiten**

### **3.1.**

Betrokkene is sinds 2009 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA.

### **3.2.**

Klaagster is van 1992 tot 2008 gehuwd geweest met de heer [A] (hierna: de man). Tussen klaagster en de man zijn in relatie tot de echtscheiding gerechtelijke procedures gevoerd.

### **3.3.**

De man verrichtte zijn werkzaamheden aanvankelijk vanuit [BV1] (hierna: de B.V.), waarvan hij directeur-grotaandeelhouder is. De man houdt 75% en de twee zonen van klaagster en de man elk 12,5% van de aandelen in de B.V. Op 1 januari 2006 is tussen de B.V. en de man een pensioenovereenkomst gesloten. In de B.V. is een pensioen in eigen beheer (hierna: PEB) opgebouwd. In de jaarrekeningen 2008 t/m 2013 van de B.V. is de pensioenvoorziening telkens op een bedrag van € 107.633 (fiscale grondslag) gesteld.

### **3.4.**

Met ingang van 1 januari 2013 verricht de man zijn werkzaamheden niet langer vanuit de B.V., maar vanuit zijn eenmanszaak [eenmanszaak1] (hierna: de eenmanszaak). De man is bestuurder gebleven van de B.V. Tussen de B.V. en de eenmanszaak heeft per 1 januari 2013 een activa- en passivatransactie plaatsgevonden en de activiteiten van de B.V. zijn door de man in de eenmanszaak voortgezet.

### **3.5.**

Vanaf 2010 heeft betrokkene de jaarrekeningen van de B.V. samengesteld en de aangiften omzet- en vennootschapsbelasting verzorgd en vanaf 2013 ook de jaarrekeningen van de eenmanszaak en de aangiften omzet- en inkomstenbelasting.

### **3.6.**

Op 7 mei 2013 heeft betrokkene een adviesbrief over het PEB aan de B.V. gestuurd. In deze brief schrijft betrokkene dat afstorting van de commerciële waarde van de pensioenvoorziening bij een verzekeraar financieel niet haalbaar is, omdat de B.V. niet

over voldoende liquide middelen beschikt en dat er geen andere optie is dan de pensioenvoorziening in stand te houden.

### 3.7.

In november 2019 heeft klaagster bij de rechtbank Den Haag een procedure tegen de man en de B.V. aanhangig gemaakt. Klaagster heeft in deze procedure de betaling van een bedrag aan een verzekeraar gevorderd wegens verevening van de bij de B.V. opgebouwde ouderdoms- en nabestaandenpensioenaanspraken. Volgens klaagster was sprake van onbehoorlijk bestuur, omdat de man ervoor had moeten zorgen dat de B.V. over voldoende financiële middelen beschikte om de pensioenaanspraken van klaagster te kunnen afstorten. De man had zijn activiteiten volgens klaagster niet in zijn eenmanszaak mogen onderbrengen, omdat de B.V. daardoor geen omzet meer kon genereren. De vordering van klaagster is zowel in eerste aanleg als in hoger beroep (arrest gerechtshof Den Haag 11 juli 2023) afgewezen.

### 3.8.

Klaagster heeft op 8 maart 2021 bij de Accountantskamer een tuchtklacht tegen betrokkene ingediend. Klaagster verweet betrokkene het opstellen en inbrengen van onzorgvuldige, onjuiste (financiële) stukken, waaronder de jaarrekening 2019 van de B.V., de daarbij door betrokkene afgegeven samenstellingsverklaring van 30 januari 2020 en een memo van betrokkene van 30 januari 2020, en ook het doen van onware verklaringen tijdens juridische procedures. In bedoeld memo heeft betrokkene onder meer uiteengezet op grond waarvan het fiscaal gezien voordeliger was de activiteiten van de B.V. per 1 januari 2013 in de eenmanszaak onder te brengen.

### 3.9.

De Accountantskamer heeft bij uitspraak van 22 oktober 2021 de klacht gedeeltelijk gegrond verklaard. Aan betrokkene is de maatregel van waarschuwing opgelegd. Tegen deze uitspraak is geen hoger beroep ingesteld.

### 3.10.

De B.V. viel in de jaren waarop de in de tuchtklacht aan de orde gestelde jaarrekeningen betrekking hebben aanvankelijk onder het regime van een kleine rechtspersoon en na de invoering per 1 november 2015 van art. 2:395a Burgerlijk Wetboek (BW) onder het regime van een microrechtspersoon.

## **4. De klacht**

### 4.1.

Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

### 4.2.

Ter zitting heeft klaagster twee van haar vier klachtonderdelen ingetrokken. Klaagster verwijt betrokkene na deze intrekking het volgende:

- a. de jaarrekeningen (2013-2020) van de B.V. bevatten talloze fouten en betrokkene heeft ten onrechte bij deze jaarrekeningen samenstellingsverklaringen afgegeven;
- b. betrokkene heeft geen maatregelen genomen om bedreigingen weg te nemen.

## **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), met name Standaard 4410.

### 5.2.

De Accountantskamer overweegt dat op het samenstellen van de jaarrekeningen 2013 t/m 2020 Standaard 4410 van de NV COS van toepassing is, zoals de tekst ervan luidde op de momenten in de jaren 2014 t/m 2021 waarop betrokkene de samenstellingsverklaringen heeft afgegeven. Met ingang van 1 januari 2016 is de tekst van Standaard 4410 vooral uitgebreid. De hoofdlijnen van Standaard 4410 zijn in de jaren waar het in deze klacht om gaat echter niet veranderd. Paragraaf 32 van de huidige Standaard 4410 bepaalt onder meer dat de accountant, als hij zich ervan bewust wordt dat 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), dit onder de aandacht van het management dient te brengen. Hij dient ook om aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken. Paragraaf 38 bepaalt dat de accountant in zijn opdrachtdocumentatie moet opnemen welke significante aangelegenheden zich hebben voorgedaan en hoe hij daarmee is omgegaan. Ook moet in de opdrachtdocumentatie de aansluiting van de historische financiële informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en informatie van het management zijn opgenomen. In de begrippenlijst van de NV COS is significantie gedefinieerd als het relatieve belang van een aangelegenheid, gezien in context. De in de jaren 2013 t/m 2015 geldende tekst van Standaard 4410 legde vergelijkbare verplichtingen op aan de accountant bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht. Volgens paragraaf 14 diende de accountant bij het constateren van onjuiste, onvolledige of anderszins onbevredigende informatie aanvullende werkzaamheden uit te voeren en de leiding van de entiteit om aanvullende informatie te vragen. De verplichting tot het vastleggen van het handelen naar aanleiding van gebleken onjuiste, onvolledige of anderszins onbevredigende informatie vloeide in die jaren voort uit paragraaf 10 van Standaard 4410[1].

### 5.3.

Wat betreft de ontvankelijkheid van klaagster in haar klacht overweegt de Accountantskamer het volgende. Sinds 1 januari 2019 geldt op grond van art. 22 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) een verjaringstermijn van tien jaar vanaf het moment van handelen of nalaten van de accountant (de tienjaarstermijn). Na verloop van tien jaar kan er dus niet meer over geklaagd worden. Als echter op grond van art.

22 (oud) Wtra op 1 januari 2019 de termijn waarbinnen een klacht kon worden ingediend al was verstreken, dan is de klager niet-ontvankelijk ook al is de termijn van tien jaar op het moment van indiening van de klacht nog niet voorbij. Op grond van art. 22 (oud) Wtra kan vanaf 1 januari 2019 over handelen of nalaten van voor 1 januari 2013 niet meer worden geklaagd (de zesjaarstermijn). Over handelen of nalaten tussen 1 januari 2013 en 1 januari 2016 kan na 1 januari 2019 nog wel worden geklaagd, tenzij de klager tussen 1 januari 2013 en 1 januari 2016 heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten van de accountant in strijd is met wet- en regelgeving, dus tuchtrechtelijk verwijtbaar (de driejaarstermijn). Ook dan is een klacht te laat.

#### 5.4.

De samenstellingsverklaring van betrokkene bij de jaarrekening 2013 is op 25 juli 2014 gedateerd. De samenstellingsverklaringen bij latere jaarrekeningen uiteraard op een latere datum. De klacht is ingediend op 5 februari 2024. Dat is nog binnen de termijn van tien jaar gerekend vanaf 25 juli 2014. Klaagster is dus ontvankelijk bij toetsing aan de tienjaarstermijn. Klaagster heeft de jaarrekeningen 2013-2020 op 1 maart 2022 ontvangen, behalve de jaarrekening 2019 want die had zij daarvoor al. De (oude) verjaringstermijnen van drie en zes jaar verliepen dus niet voor 1 januari 2019 en kunnen daarom niet aan de ontvankelijkheid van klaagster in de weg staan. Klaagster is dus in beginsel ontvankelijk in haar klacht over de jaarrekeningen 2013-2020, behalve wat betreft de jaarrekening 2019 en de daarbij afgegeven samenstellingsverklaring. Daarover heeft klaagster in haar klaagschrift van 8 maart 2021 namelijk al geklaagd en dat onderdeel van haar klacht is in de uitspraak van 22 oktober 2021 gedeeltelijk (wat betreft de onderbouwing van de continuïteitsveronderstelling) gegrond verklaard. Wat klaagster destijds in aanvulling op haar klaagschrift ter zitting (ook) over de jaarrekening 2019 heeft aangevoerd, is door de Accountantskamer in de uitspraak van 22 oktober 2021, die onherroepelijk is, opgevat als een toelichting op haar klacht. Klaagster kan niet voor een tweede keer over handelen of nalaten van betrokkene klagen als sprake is van een zodanige onderlinge verwevenheid[2] met handelen of nalaten waarover al eerder is geklaagd dat met de tweede klacht het beginsel van een behoorlijke tuchtproceduresorde wordt geschonden. Onderdeel van die behoorlijke tuchtproceduresorde is het ne bis in idem-beginsel. Dit beginsel houdt kort gezegd in dat over hetzelfde handelen of nalaten niet opnieuw kan worden geklaagd. Dat doet klaagster wel wat betreft de jaarrekening 2019. De klacht over die jaarrekening en de daarbij afgegeven samenstellingsverklaring is dan ook niet-ontvankelijk.

#### 5.5.

Anders dan betrokkene betoogt kan wel over identiek handelen of nalaten worden geklaagd als dat zich in meerdere jaren heeft voorgedaan en hetzelfde tuchtrechtelijke verwijt op meerdere samengestelde jaarrekeningen betrekking heeft. Dat is niet in strijd met het ne bis in idem-beginsel[3]. Ook is het verweer onjuist dat klaagster een persoonlijk belang moet hebben bij de klacht. Dat belang hoeft er niet te zijn. Volgens art. 22 Wtra kan namelijk een ieder klagen over het handelen of nalaten van een accountant.

#### 5.6.

Betrokkene heeft wel terecht aangevoerd dat klaagster niet kan worden ontvangen in haar klacht over de jaarrekeningen t/m 2012. In haar klaagschrift heeft klaagster op onderdelen ook over die jaarrekeningen klachten geuit, maar dat is te laat. Zo is de samenstellingsverklaring bij de jaarrekening 2012 op 20 maart 2013 gedateerd en dat valt buiten de termijn van 10 jaar gerekend voor 5 februari 2024.

5.7.

Ondanks de intrekking van twee van de vier klachtonderdelen is de klacht omvangrijk, wat onder meer wordt veroorzaakt doordat klaagster over acht jaarrekeningen klaagt en elk in haar ogen tekortschieten van betrokkene in haar klaagschrift aan de orde heeft gesteld. De Accountantskamer zal daarom de klachtonderdelen zoveel als mogelijk is samenvatten om tot een leesbare uitspraak te komen. De Accountantskamer beschouwt de eerste 13 bladzijden van het klaagschrift tot aan paragraaf 4, klachtonderdeel a, als een inleiding op de klacht.

*Klachtonderdeel a: de jaarrekeningen (2013-2020) van de BV bevatten talloze fouten en betrokkene heeft ten onrechte samenstellingsverklaringen afgegeven bij deze jaarrekeningen*

5.8.

De Accountantskamer heeft aan de hand van paragraaf 4 van het klaagschrift, dat klachtonderdeel a en de onderbouwing ervan bevat (blz. 13 t/m 74), een onderverdeling van het klachtonderdeel in de volgende subklachtonderdelen gemaakt:

- 1) de verwerking van de pensioenvoorziening
- 2) de stelselwijzigingen
- 3) de transactie per 1 januari 2013 en de verwerking ervan
- 4) de continuïteitsveronderstelling
- 5) de belastinglatenties
- 6) de rekening-courantverhouding tussen de man en de B.V.
- 7) de vooraftrek Btw
- 8) de beheervergoeding en het loon van de man
- 9) de ten laste van de B.V. geboekte kosten
- 10) overige verwijten.

5.9.

De Accountantskamer zal deze subklachtonderdelen achtereenvolgens bespreken. Daarbij zullen, voor zover nodig voor een goed begrip van de uitspraak, de standpunten van partijen worden weergegeven. Wat klaagster in de paragrafen 1 t/m 3 van haar klaagschrift (blz. 1 t/m 13) heeft vermeld ziet de Accountantskamer als een

inleiding op de klachtonderdelen 1 t/m 4. Wat daarin staat merkt de Accountantskamer niet als klacht(onderdelen) aan omdat paragraaf 4 begint met de eigenlijke klacht.

#### 5.10. 1) de verwerking van de pensioenvoorziening

##### 5.10.1.

Klaagster heeft met juistheid opgemerkt dat na de jaarrekening 2017 de pensioendoelstelling uit de beschrijving van de activiteiten van de B.V. in de paragraaf '*Grondslag van waardering en resultaatbepaling*' is weggelaten en dat die activiteit wel in de jaarrekeningen tot en met 2017 is vermeld.

Betrokkene heeft dit niet tegengesproken.

##### 5.10.2.

De Accountantskamer overweegt dat RJK B18.104 tot en met het verslagjaar 2017 voorschreef dat de activiteiten van de rechtspersoon in de toelichting worden vermeld. Met ingang van het verslagjaar 2018 is dit gewijzigd. RJK B18.104 vermeldt sedertdien dat een rechtspersoon '*kan overwegen*' een beschrijving van de belangrijkste activiteiten in de toelichting op te nemen. De Accountantskamer is op grond hiervan van oordeel dat betrokkene niet gehouden was de beschrijving van de activiteiten van de vennootschap in de jaarrekeningen na 2017 onder de aandacht van het management te brengen en op een aanvulling/wijziging van de beschrijving aan te dringen. Het verwijt is ongegrond.

##### 5.10.3.

Klaagster voert aan dat in de jaarrekening 2013 (net als in de vier jaren ervoor) geen dotatie aan de pensioenvoorziening (het PEB) en fiscale oprenting hebben plaatsgevonden. De voorziening is (ook) in de jaarrekening 2013 ongewijzigd op het bedrag van € 107.633 gesteld en had volgens klaagster € 153.013 moeten zijn. Evenmin heeft volgens klaagster een actuariële waardering van de pensioenverplichting plaatsgevonden.

Betrokkene heeft deze stellingen grotendeels niet tegengesproken.

##### 5.10.4.

De Accountantskamer is van oordeel dat de post pensioenvoorziening van € 107.633 in de jaarrekening 2013 onjuist is verwerkt. Destijds[4] diende jaarlijks, als sprake was van een PEB, een actuariële berekende pensioenverplichting in de jaarrekening te worden verwerkt. Dit was vereist omdat het een toekomstige verplichting betrof die elk jaar aan verandering onderhevig was door factoren zoals leeftijd, salaris, levensverwachting en rentestand. Er diende bij een fiscale waardering, zoals in de jaarrekening 2013 het geval was, een vaste rekenrente van (ten minste) 4% te worden gehanteerd. Daaruit volgt dat het bedrag van de pensioenvoorziening, ook al vond (ook) in 2013 geen dotatie plaats, in elk geval door toepassing van de fiscale oprenting had moeten worden gewijzigd ten opzichte van het voorafgaande jaar. Het verwijt is dus gegrond. Het is niet aan de Accountantskamer om de fiscale waarde van

de pensioenverplichting ultimo 2013 vast te stellen. Of die € 153.013 bedroeg wordt daarom in het midden gelaten.

#### 5.10.5.

In de winst-en-verliesrekening 2014 is als '*Pensioenlast*' een bedrag van € 53.623 verwerkt. Klaagster stelt dat dit bedrag het verschil is tussen het bedrag van de pensioenvoorziening per 31 december 2013 van € 107.663 op basis van de fiscale waarde, en het bedrag per 31 december 2014 van € 161.286 eveneens op basis van de fiscale waarde, hoewel in de jaarrekening 2014 ten aanzien van de pensioenvoorziening een stelselwijziging is doorgevoerd (van fiscaal naar commercieel) waarbij in die jaarrekening is verwezen naar '*RJ 271 / RJk B14 Personeelsbeloningen*'. Op basis van de commerciële waarde had in 2014 volgens klaagster een dotatie van € 91.973[5] moeten plaatsvinden.

Betrokkene heeft dit niet tegengesproken.

#### 5.10.6.

De Accountantskamer is met klaagster van oordeel dat de pensioenlast onjuist in de jaarrekening 2014 is verwerkt. De in de winst- en verliesrekening opgenomen pensioenlast van € 53.623 is het verschil tussen de fiscale waardering per 31 december 2013 en 31 december 2014 van de pensioenverplichting. Omdat in 2014 ten aanzien van de pensioenverplichting een stelselwijziging van fiscale grondslag naar commerciële grondslag is doorgevoerd, moest de pensioenverplichting per 31 december 2014 niet tegen de fiscale waarde maar tegen de commerciële waarde in de jaarrekening worden opgenomen. Daarmee staat ook vast dat de in de winst- en verliesrekening opgenomen pensioenlast niet juist is. De stelselwijziging zelf en de verwerking ervan komen hierna nog aan de orde.

#### 5.10.7.

Klaagster verwijt betrokkene dat in de pensioenberekeningen tot en met de jaarrekening 2017 verouderde sterftetafels ('*GBM 1995/2000*') zijn toegepast waardoor die berekeningen fout zijn. Betrokkene heeft aangevoerd dat in de jaarrekeningen 2014 t/m 2017 per abuis de sterftetafels '*GBM/GBV 1995-2000*' zijn genoemd. Uit de actuariële berekeningen blijkt volgens betrokkene dat andere, correcte, sterftetafels zijn gehanteerd.

#### 5.10.8.

De Accountantskamer stelt vast dat in de twee door betrokkene overgelegde actuariële berekeningen (per 31 december 2014 en 31 december 2015) andere, recentere sterftetafels zijn genoemd dan in de jaarrekeningen. Het verwijt van klaagster is juist omdat in de bedoelde jaarrekeningen verouderde sterftetafels zijn genoemd, maar het verwijt is tuchtrechtelijk gezien van onvoldoende gewicht. Het betreft een slordigheid maar het inzicht in de jaarrekeningen als bedoeld in art. 2:362 lid 1 BW is er niet negatief door beïnvloed.

#### 5.10.9.

Het subklachtonderdeel is deels gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

#### 5.11. 2) de stelselwijzigingen

##### 5.11.1.

Vaststaat dat in de jaarrekeningen 2014 en 2018 ten aanzien van het PEB stelselwijzigingen zijn toegepast. In de jaarrekening 2014 is het stelsel gewijzigd van fiscaal naar commercieel en in 2018 andersom. Volgens klaagster bestond er in 2014 geen gegronde reden voor de stelselwijziging.

Betrokkene heeft dit weersproken.

##### 5.11.2.

De Accountantskamer overweegt het volgende. RJk A3.105 bepaalt voor het verslagjaar 2014 dat een stelselwijziging moet plaatsvinden indien de wet dat vereist of door de RJk wordt verlangd of de wijziging tot een belangrijke verbetering leidt van het inzicht dat de jaarrekening geeft. Een stelselwijziging is niet verplicht maar wel toegestaan indien sprake is van gegronde redenen (art. 2:384 lid 6 BW). RJk A3.105 geeft hiervan voorbeelden. Blijkens het door betrokkene overgelegde besprekingsverslag van 29 januari 2016 inzake de jaarrekening 2014 was volgens het management de reden voor de stelselwijziging *'meer inzicht in de waarde van het pensioen in eigen beheer in relatie tot de ontwikkeling van het eigen vermogen en solvabiliteit'*. Betrokkene heeft op grond hiervan met de stelselwijziging ingestemd. De Accountantskamer overweegt dat volgens RJ-Uiting 2014-4 *'Pensioenvoorziening directeuren-grotaandeelhouder'* d.d. 1 april 2014 is besloten om met ingang van 1 januari 2014 niet langer toe te staan dat de voorziening voor pensioenregelingen voor directeuren-grotaandeelhouder die in eigen beheer worden gehouden, zoals bij de B.V. het geval is, wordt gewaardeerd volgens fiscale grondslagen. De grond voor de wijziging die de Raad voor de Jaarverslaggeving in 2014 aanvoerde, te weten dat in veel gevallen de waardering van de pensioenvoorziening te laag wordt weergegeven, sluit aan op de reden die het management van de B.V. in 2014 voor de stelselwijziging had. Naar het oordeel van de Accountantskamer was die reden daarom niet onjuist of anderszinsonbevredigend als bedoeld in Standaard 4410.14 (oud). Betrokkene mocht daarom instemmen met de stelselwijziging.

##### 5.11.3.

Klaagster is van mening dat de stelselwijziging in de jaarrekeningen 2014 niet behoorlijk is toegelicht. In de toelichting in de jaarrekening 2014 is ten aanzien van de stelselwijziging het volgende vermeld:

#### *'Stelselwijziging*

*De gehanteerde grondslagen van waardering en van resultaatbepaling zijn ongewijzigd gebleven ten opzichte van het voorgaande jaar, met uitzondering van de pensioenregeling van de directeur-grotaandeelhouder. Conform RJ 271 / RJk B14 Personeelsbeloningen is de waarderingsgrondslag voor de Voorziening pensioenen directie in eigen beheer met ingang van dit boekjaar aangepast van de fiscale waarde*

*naar de waarderingsgrondslag van RJ 271. De verschillen tussen het oude en het nieuwe stelsel zijn de hoogte van de gehanteerde rekenrente en de verwerking van de voorwaardelijk toegezegde indexaties. Het cumulatieve effect van de stelselwijziging op het eigen vermogen bedraagt € 98.747. Conform RJ 271 zijn de vergelijkende cijfers niet aangepast.'*

#### 5.11.4.

RJk A3.114 (geldend voor het verslagjaar op of na 1 januari 2014) bepaalt, kort gezegd, dat de wijziging duidelijk in de toelichting moet worden vermeld, en dat wordt aangegeven in welk opzicht het nieuwe en het oude stelsel van elkaar verschillen en welke redenen tot de stelselwijziging hebben geleid. Daarnaast moeten worden vermeld bij een stelselwijziging als bedoeld in RJk A3.101 (waarvan bij de B.V. in 2014 sprake was): de toegepaste wijze van verwerken van de effecten van de stelselwijziging, de betekenis van de stelselwijziging voor vermogen en resultaat en voor individuele posten. De Accountantskamer is van oordeel dat de toelichting hieraan voldoet, onder meer omdat is verwezen naar '*RJ 271 / RJk B14 Personeelsbeloningen*'. Klaagster heeft gesteld dat ook de stelselwijziging in de jaarrekening 2018 (van commercieel naar fiscaal) niet behoorlijk is toegelicht, maar die stelling is door haar niet toegelicht en wordt daarom gepasseerd. Het verwijt is ongegrond.

#### 5.11.5.

Volgens klaagster is de stelselwijziging in 2014 niet conform RJk A3.106 doorgevoerd. In de jaarrekening is het eigen vermogen per 1 januari 2014 met een bedrag van € 98.747 verlaagd, welk bedrag het verschil is per 31 december 2014 tussen de commerciële waarde ('*best estimate*') van € 260.033 en de fiscale waarde van € 161.286 van de pensioenverplichting. Het eigen vermogen per 31 december 2013 ten gevolge van de stelselwijziging had echter berekend moeten worden met inachtneming van de belasting naar de winst en het verschil tussen het eigen vermogen per 31 december 2013 voor en na de stelselwijziging had in het eigen vermogen per 1 januari 2014 moeten worden verwerkt. De commerciële waarde per 31 december 2013 bedroeg € 168.060 en de fiscale waarde € 153.013, zodat het te verwerken verschil volgens klaagster € 15.047 was.

Betrokkene heeft dit niet tegengesproken.

#### 5.11.6.

De Accountantskamer overweegt dat op grond van RJk A3.106 de stelselwijziging in beginsel retrospectief plaatsvindt en dat klaagster de hierop gebaseerde wijze van verwerking in haar klaagschrift correct heeft weergegeven. Betrokkene heeft de stelselwijziging echter niet conform RJk A3.106 in de jaarrekening 2014 laten verwerken. Het verwijt is juist.

#### 5.11.7.

De stelling van klaagster dat de jaarrekeningen 2014 t/m 2017 door de onjuiste verwerking van de stelselwijziging een onjuist beeld geven van de resultaten en het vermogen van de B.V. is wat betreft de jaarrekeningen 2015 t/m 2017 ongegrond. Uit

de overgelegde jaarrekeningen volgt dat in die jaarrekeningen het bedrag van de pensioenvoorziening aansluit op de actuariële berekeningen.

5.11.8.

Het subklachtonderdeel is deels gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

5.12. *3) de transactie per 1 januari 2013 en de verwerking ervan*

5.12.1.

Klaagster stelt, kort samengevat, dat door de activa/passiva-transactie en het onderbrengen van de activiteiten van de B.V. in de eenmanszaak per 1 januari 2013, de B.V. verstoken bleef van omzet. Daardoor was het niet meer mogelijk een zodanig positieve cashflow te genereren dat de B.V. haar pensioenverplichtingen kon nakomen. Betrokkene heeft daaraan ten onrechte zijn medewerking verleend, aldus klaagster. Klaagster voert aan dat de transactie geen deugdelijke, zakelijke grondslag had en dat het door betrokkene in zijn memo van 30 januari 2020 en in de jaarrekening 2013 vermelde fiscale motief voor de transactie niet geldig is.

5.12.2.

Betrokkene heeft gesteld dat klaagster al vóór de ontvangst van de jaarrekeningen in 2022 met de transactie bekend was en in dit verband gewezen op het arrest van het gerechtshof Den Haag van 11 juli 2023. De vragen die klaagster naar aanleiding van de transactie heeft gesteld hoeven in een klachtenprocedure niet te worden beantwoord omdat die daarvoor niet is bedoeld, aldus betrokkene.

5.12.3.

De Accountantskamer is van oordeel dat het verwijt dat klaagster betrokkene met betrekking tot de transactie maakt, ongegrond is. Klaagster heeft over de transactie vruchteloos bij de civiele rechter geprocedeerd. Het gerechtshof Den Haag heeft in een arrest van 11 juli 2023 de stelling van klaagster verworpen dat de transactie per 1 januari 2013 getuigt van onbehoorlijk bestuur of dat met die transactie onrechtmatig jegens haar is gehandeld. Anders dan klaagster betoogt hoefde betrokkene vanwege de transactie niet aan te nemen dat het management mogelijk onjuist of anderszins onbevredigend had gehandeld als bedoeld in Standaard 4410. Betrokkene mocht de verwerking van de transactie in de jaarrekening 2013 dan ook voor juist houden. Voor zover klaagster bij dit klachtonderdeel ook heeft geklaagd over het memo van betrokkene van 30 januari 2020 waarin hij onder meer de fiscale beweegredenen voor de transactie heeft uiteengezet, is zij hierin niet-ontvankelijk wegens het ne bis in idem-beginsel. Over dit memo is door klaagster namelijk eerder (met succes) geklaagd, wat heeft geleid tot de uitspraak van de Accountantskamer van 22 oktober 2021.

5.12.4.

In relatie tot de transactie per 1 januari 2013 heeft klaagster vragen gesteld bij sommige boekingen, zoals de afwaardering van de post debiteuren met € 10.000 en

de post overname schuld '*Uitbesteed werk*' van € 10.000. De eerste boeking blijkt uit de jaarrekening 2012 die op 20 maart 2013 is samengesteld. Dat ligt buiten de termijn van 10 jaar voor 5 februari 2024, de datum van indiening van het klaagschrift. Klaagster is wat deze jaarrekening betreft te laat en in zoverre niet-ontvankelijk. De overname door de eenmanszaak per 1 januari 2013 van de schuld '*Uitbesteed werk*' van € 10.000 roept bij klaagster vragen op, maar zoals eerder al is geoordeeld<sup>[6]</sup>, is een klachtprocedure niet bedoeld om vragen beantwoord te krijgen. Dit geldt trouwens ook voor andere vragen die klaagster over de transactie en de jaarrekeningen heeft gesteld.

#### 5.12.5.

De Accountantskamer overweegt dat uit de statuten van de B.V. blijkt dat de man en twee zonen van de man en klaagster vanaf de oprichting van de B.V. in 1997 daarvan aandeelhouders zijn. De B.V. wordt volgens de statuten uitsluitend vertegenwoordigd door de directeur, de man. Volgens de statuten is de directeur ook bevoegd de B.V. te vertegenwoordigen indien de B.V. een tegenstrijdig belang heeft met haar directeur. Het verwijt van klaagster is dat de man niet bevoegd was de transactie namens de B.V. met zichzelf aan te gaan zonder de beide zonen/aandeelhouders erbij te betrekken en dat betrokkene dat had moeten beoordelen. De Accountantskamer is van oordeel dat het verwijt, gegeven bedoelde bepalingen in de statuten van de B.V., ongegrond is, nog daargelaten dat betrokkene mocht afgaan op de gegevens die het management hem over de transactie verstrekke.

#### 5.12.6.

Volgens klaagster heeft de transactie per 1 januari 2013 tegen de boekwaarde van de overgedragen activa en passiva van € 109.344 plaatsgevonden. Daarnaast zijn volgens klaagster ook de activiteiten van de B.V. aan de man overgedragen en die activiteiten zijn volgens een waardebepalingsrapport van 5 april 2013 gewaardeerd op € -30.604.

Betrokkene heeft deze stellingen niet tegengesproken. De stelling van betrokkene dat de man in de eenmanszaak nieuwe activiteiten zou gaan ontplooiën strookt niet met zijn erkenning dat de waarde van de activiteiten van de B.V. in 2013 was berekend op € -30.604.

#### 5.12.7.

Het bedrag van € 30.604, vermeerderd met rente (in totaal € 31.279), is in 2013 wel verwerkt in de rekening-courantverhouding tussen de B.V. en de man, maar volgens klaagster ten onrechte niet in de winst-en-verliesrekening van de B.V., hoewel de B.V. als gevolg van dit onderdeel van de transactie een verlies van € 30.604 heeft geleden. In de jaarrekening 2013 is vermeld dat vanwege het negatieve kapitaal van € 95.734 in de eenmanszaak, ontstaan door de transactie, en de negatieve uitkomst van de waardebepaling geen goodwill is berekend. Bij de bepaling van de vraag of sprake was van goodwill had volgens klaagster niet het negatieve kapitaal en de uitkomst van de waardeberekening, maar de te verwachten cashflow betrokken moeten worden. Klaagster berekent de goodwill op een bedrag van € 297.592.

Betrokkene heeft aangevoerd dat hij niet bij de transactie per 1 januari 2013 betrokken is geweest en dat het waarderingsrapport van 5 april 2013 vertrouwelijk is. Omdat klagster geen gebruiker is van de jaarrekening van de eenmanszaak heeft zij volgens betrokkene geen belang bij dit onderdeel van de klacht. Betrokkene stelt dat hij mocht afgaan op de uitkomst van de waardeberekening.

#### 5.12.8.

De Accountantskamer overweegt het volgende. De B.V. was volgens het eerder al genoemde arrest van het gerechtshof De Haag niet gehouden haar activiteiten aan zich te houden en die mochten dan ook worden ondergebracht in de eenmanszaak. Het hof heeft overwogen dat de man, die feitelijk als enige de ondernemingsactiviteit uitoefende, *'niet een goed (is) dat dienstbaar moet blijven aan de rechtspersoon'*. Van onbehoorlijk bestuur of een onrechtmatige daad is volgens het gerechtshof geen sprake. De Accountantskamer begrijpt dat de cashflow van de B.V. feitelijk door de activiteiten van de man is gegenereerd. Zonder de man en zijn activiteiten kon de B.V. geen cashflow genereren. Bij die stand van zaken is de uitkomst van het waarderingsrapport, waarvan de verdere inhoud overigens onbekend is, niet op voorhand onbegrijpelijk. Klagster heeft geen feiten of omstandigheden aangevoerd die betrokkene als samenstellend accountant ertoe hadden moeten brengen werkzaamheden uit te voeren ten aanzien van de uitkomst van de waardering. Klagster heeft een visie op de berekening van de goodwill die leidt tot een volledig andere uitkomst, maar zij heeft, gegeven de feitelijke situatie per 1 januari 2013 waarbij de man met zijn activiteiten de B.V. verliet, niet aannemelijk gemaakt dat de waardering op € -30.604 voor betrokkene bij het samenstellen van de jaarrekening 2013 onjuiste, onvolledige of anderszins onbevredigende informatie moest zijn. Betrokkene was ten aanzien van de waardering dan ook niet gehouden aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Het volgens betrokkene ontbrekend belang van klagster bij het klachtonderdeel is, zoals eerder al is overwogen, geen relevant verweer.

#### 5.12.9.

De Accountantskamer is verder van oordeel dat betrokkene de verwerking van de uitkomst van de waardering op € -30.604 in de jaarrekening 2013 van de B.V. met het management had behoren te bespreken nu die verwerking ten minste vragen oproept. De negatieve waarde is immers wel in de rekening-courantverhouding met de man verwerkt, als aflossing op zijn schuld aan de B.V., maar niet in de winst-en-verliesrekening hoewel de B.V. door de overdracht van de activiteiten een verlies van € 30.604 lijkt te hebben gerealiseerd. Uit het verweer van betrokkene blijkt niet dat hij dit aspect onder de aandacht van het management heeft gebracht.

#### 5.12.10.

Het subklachtonderdeel is deels gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

### 5.13. 4) de continuïteitsveronderstelling

#### 5.13.1.

Klaagster stelt dat betrokkene de continuïteit van de B.V. onvoldoende heeft beoordeeld omdat positieve kasstromen ontbraken. Discontinuïteit was volgens haar onontkoombaar vanwege de weggevallen omzet na de hiervoor besproken transactie per 1 januari 2013. De waardering van de activa en passiva in de jaarrekeningen had daarom op basis van liquidatie moeten plaatsvinden. De toelichting in de jaarrekening 2013 is niet adequaat en in de toelichting in de jaarrekening 2016 is geen gerede twijfel verwoord. In de jaarrekeningen vanaf 2017 is ten onrechte uitgegaan van een positieve cashflow.

#### 5.13.2.

Betrokkene heeft als verweer aangevoerd dat hij de continuïteit jaarlijks met het management heeft besproken. Het management was voornemens in de B.V. op termijn een effectenportefeuille op te bouwen waaruit een positieve cashflow zou ontstaan. De man betaalde de rekeningen van de B.V. en daarom bestond er geen onontkoombare discontinuïteit, wel gerede twijfel. De door klaagster overgelegde jaarrekening 2016 is een concept, want de definitieve jaarrekening vermeldt wel de gerede twijfel.

#### 5.13.3.

De Accountantskamer overweegt het volgende. In art. 2:384 lid 3 BW is bepaald dat bij de waardering van activa en passiva wordt uitgegaan van de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon, tenzij die veronderstelling onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is. Is dit laatste het geval dan moet dat onder mededeling van de invloed op vermogen en resultaat in de toelichting worden uiteengezet. RJK A2.214 bepaalt dat van gerede twijfel sprake is als de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan haar verplichtingen kan voldoen en medewerking van belanghebbenden onvermijdelijk is, terwijl nog niet vaststaat of verdergaande medewerking wordt verkregen. In dat geval kan de jaarrekening in het algemeen nog worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling.

#### 5.13.4.

De Accountantskamer overweegt verder het volgende. De jaarrekening 2013 is opgesteld op basis van continuïteit, hoewel de omzet nihil was en het resultaat na belastingen € -23.546. Het eigen vermogen bedroeg € 10.774[7] bij een totaal vermogen van € 124.293. In de jaarrekening 2014 is in de toelichting vermeld dat, gelet op de vermogenspositie en het resultaat, het voortbestaan van de onderneming onzeker is. De toelichting vermeldt ook dat er in de toekomst geen omzet meer wordt behaald, maar dat de bedrijfskosten door de eenmanszaak worden betaald en er geen schuldeisers zijn. Daarom zijn de activa en passiva toch gewaardeerd op going-concernwaarde, zo volgt uit deze toelichting. De Accountantskamer is van oordeel dat de omstandigheden in het verslagjaar 2013 niet wezenlijk verschilden van die in het verslagjaar 2014. Ook in 2013 bestond er geen omzetverwachting, was het resultaat negatief en de solvabiliteit laag. Daarom had ook in de jaarrekening 2013 de gerede twijfel over de continuïteit al in de toelichting vermeld behoren te worden. Dat had betrokkene met het management moeten bespreken. Gesteld noch gebleken is dat betrokkene dat heeft gedaan.

#### 5.13.5.

In de jaarrekening 2016 is niets toegelicht over de continuïteit; ook niet in het door betrokkene overgelegde exemplaar ervan, hoewel betrokkene dat wel beweert. Wel is in de jaarrekeningen ervoor (2014 en 2015) en erna (2017 t/m 2020) een toelichting hierover opgenomen. Betrokkene had deze omissie moeten laten corrigeren omdat de in dit verband relevante omstandigheden in het verslagjaar 2016 niet afweken van de eerdere jaren.

#### 5.13.6.

In de toelichting in de jaarrekeningen 2017 t/m 2020 op het punt van de continuïteit is de verwachting verwoord '*dat de kasstroom over de komende boekjaren zich positief zal ontwikkelen*'. Zoals de Accountantskamer in haar uitspraak van 22 oktober 2021 ten aanzien van dezelfde toelichting in de jaarrekening 2019 al heeft geoordeeld, is de continuïteitsveronderstelling hiermee niet correct onderbouwd. De B.V. genereerde immers geen omzet meer en haar uitgaven werden door de man gefinancierd. Dit oordeel van de Accountantskamer geldt ook voor de identieke onderbouwing van de continuïteitsveronderstelling in de jaarrekeningen 2016 t/m 2018 en 2020. Daarover heeft de Accountantskamer in 2021 geen uitspraak gedaan omdat daarover toen niet was geklaagd.

#### 5.13.7.

Het subklachtonderdeel is deels gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

### 5.14. 5) de belastinglatenties

#### 5.14.1.

In de jaarrekeningen 2014 t/m 2017 zijn belastinglatenties geactiveerd. De ene in verband met de gerealiseerde verliezen, de andere in verband met het verschil tussen de commerciële en fiscale waarde van de pensioenvoorziening. Klaagster stelt dat beide latenties ten onrechte zijn geactiveerd. Ook zijn de latenties opgenomen onder de vlottende activa hoewel binnen één jaar geen compensatie met winst was te verwachten. De latenties zijn in de jaarrekeningen 2014 en 2015 ook onjuist verwerkt, aldus klaagster.

Betrokkene stelt dat hij de latenties jaarlijks heeft besproken. De man wilde zijn schuld aan de B.V. aflossen en de B.V. wilde op termijn effecten aankopen waarmee winsten behaald konden worden waarmee verliezen gecompenseerd konden worden.

#### 5.14.2.

De Accountantskamer overweegt het volgende. RJK B15.109 bepaalt dat voor beschikbare voorwaartse verliescompensatie en nog niet gebruikte fiscale verrekeningsmogelijkheden een latente belastingvordering moet worden opgenomen voor zover het waarschijnlijk is dat er voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee verliezen kunnen worden gecompenseerd en verrekeningsmogelijkheden kunnen worden benut. RJK B15.109 geeft een viertal criteria voor het vaststellen of het waarschijnlijk is dat er voldoende fiscale winst zal zijn. RJK B15.117 schrijft voor dat jaarlijks de latentie wordt beoordeeld en RJK B15.119 bepaalt dat latente

belastingvorderingen worden opgenomen onder de financiële vaste activa of vlottende activa.

#### 5.14.3.

De Accountantskamer is van oordeel dat de belastinglatenties voor zover die zien op verliescompensatie niet in de jaarrekeningen 2014 t/m 2017 geactiveerd hadden mogen worden. De B.V. had (ook) in de jaren waarin de belastinglatenties waren geactiveerd geen omzet maar wel kosten, en leed dus verlies. In de toelichting in de jaarrekeningen 2014, 2015 en 2017 is gerede twijfel over de continuïteit van de onderneming tot uitdrukking gebracht. Dat op termijn winst zou worden genoten lag niet voor de hand. De mededeling van het management dat op termijn een effectenportefeuille gecreëerd zou worden waarmee winst zou worden behaald, was te onzeker om de vereiste waarschijnlijkheid van winst te kunnen aannemen. Voor het aanleggen van een effectenportefeuille was immers financiering nodig omdat de B.V. geen omzet en winst meer genereerde en ook niet over voldoende middelen beschikte om effecten te kunnen kopen, terwijl de man, die naar mag worden aangenomen het benodigd kapitaal voor de aankoop zou moeten verschaffen, zijn schuld aan de B.V. aan het aflossen was, welke aflossing pas in 2019 is voltooid. Betrokkene heeft zich naar het oordeel van de Accountantskamer onvoldoende verdiept in de vraag hoe reëel de verwachting van het management was dat binnen een afzienbare termijn een effectenportefeuille zou kunnen worden aangelegd, nog afgezien van het aan die portefeuille verbonden risico van verlies.

#### 5.14.4.

Wat betreft de rubricering van de actieve latenties overweegt de Accountantskamer het volgende. In de jaarrekening 2014 is de belastinglatentie wegens verliescompensatie onder de vlottende activa opgenomen en in de jaarrekeningen 2015, 2016 en 2017 zijn beide belastinglatenties onder de vlottende activa opgenomen. De verwerking van de latenties onder vlottende activa lag niet voor de hand, omdat vanwege de onzekerheden niet aannemelijk was dat de belastingvorderingen binnen een termijn van 12 maanden na afloop van de boekjaren opeisbaar zouden worden (RJK A2.106).

#### 5.14.5.

Klaagster stelt ook dat de belastinglatentie wegens het verschil tussen de fiscale en de commerciële waardering van de pensioenvoorziening niet geactiveerd had mogen worden, omdat dit verschil niet tijdelijk was. De tijdelijkheid ontbrak volgens klaagster omdat de B.V. na de activa/passiva-transactie geen omzet meer kon genereren en de pensioenverplichtingen daardoor niet meer kón nakomen. Toekomstige winsten, als die er al waren, konden daarmee dus niet gecompenseerd worden. Betrokkene heeft hiertegen geen verweer gevoerd. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene zich ook had behoren te verdiepen in de vraag of de belastinglatentie wegens het verrekenbaar tijdelijk verschil (RJ 272.307 noemt het tijdelijk verschil tussen de commerciële en de fiscale waarde van een pensioenverplichting als voorbeeld) wel geactiveerd kon worden en daarover met het management in gesprek te gaan. Betrokkene heeft dat blijkbaar nagelaten.

#### 5.14.6.

Het subklachtonderdeel is gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

5.15. 6) de rekening-courantverhouding tussen de man en de B.V.

5.15.1.

Klaagster heeft meerdere bezwaren tegen de in de jaarrekeningen vanaf 2013 verwerkte post rekening-courant '[eenmanszaak] Advies Training Coaching', de eenmanszaak van de man. De afspraken tussen de B.V. en de man inzake de rekening-courantverhouding waren niet schriftelijk vastgelegd, de lening aan de man in de vorm van de rekening-courantverhouding berustte niet op zakelijke gronden, de door de man verschuldigde rente was te laag en de rekening-courantverhouding was niet transparant, de schuld van de man aan de B.V. nam ondanks waarschuwingen van betrokkene met € 30.000 toe en in wezen was sprake van een lening die als financieel vast actief verwerkt had moeten worden. Ook heeft betrokkene het verloop van de rekening-courantverhouding door de jaren heen in de procedure bij de rechtbank De Haag misleidend gepresenteerd.

Betrokkene heeft de bezwaren grotendeels tegengesproken.

5.15.2.

De Accountantskamer overweegt het volgende. De rekening-courantverhouding is in de eerste klacht slechts zijdelings aan de orde gesteld; in de uitspraak van de Accountantskamer van 22 oktober 2021 zijn er dan ook geen overwegingen aan gewijd. Van ne bis in idem is ten aanzien van de rekening-courantverhouding geen sprake. Klaagster is op dit onderdeel van haar klacht ontvankelijk.

5.15.3.

De Accountantskamer stelt het volgende vast. In de jaarrekening 2013 van de B.V. is onder de vlottende activa de rekening-courantverhouding met de eenmanszaak verwerkt. Die rekening-courantverhouding houdt verband met de activa/passiva-transactie die per 1 januari 2013 heeft plaatsgevonden waardoor een schuld van de man aan de B.V. ontstond die volgens de jaarrekening 2013 € 117.426 bedroeg. Over het verslagjaar 2013 is een rente van 4% toegepast. In de toelichting is vermeld dat er geen afspraken zijn gemaakt over aflossing en zekerheden. In de toelichting in de jaarrekeningen 2014, 2015, 2016 staat hetzelfde, met dien verstande dat het rentepercentage in die verslagjaren 2,5 bedroeg. De jaarrekeningen 2013, 2014 en 2015 bevatten in de bijlage een specificatie van de rekening-courantverhouding; de jaarrekening 2016 verwijst naar eenzelfde bijlage maar die is niet overgelegd. In de jaarrekeningen 2017, 2018 en 2019 is alleen het rentepercentage van 2,5 vermeld. In 2019 is de rekening-courantverhouding gewijzigd in een schuld van de B.V. aan de man van € 5.654 in plaats van een schuld van de man aan de B.V. In 2020 is de schuld van de B.V. opgelopen tot € 11.866. De jaarrekening 2020 bevat verder geen gegevens over de rekening-courantverhouding.

5.15.4.

De Accountantskamer is van oordeel dat uit de gedrags- en beroepsregels niet volgt dat betrokkene gehouden was op een schriftelijke vastlegging van de afspraken tussen de man en de B.V. aan te dringen. Wel had betrokkene van het management duidelijkheid moeten krijgen over de verwerking van de rekening-courantverhouding onder de tot de vlottende activa behorende vorderingen (opeisbaarheid binnen 12 maanden conform RJK A2.106). In een managementletter van 9 augustus 2013 van een kantoorgenoot van betrokkene staat immers dat de vordering van de B.V. op de man niet direct opeisbaar is gezien diens privé-vermogenssituatie. Dat wijst niet op opeisbaarheid binnen 12 maanden. De kritiek van klagster is in zoverre gegrond.

#### 5.15.5.

Klagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat de toegepaste rentepercentages van aanvankelijk 4 en later 2,5 onzakelijk zijn; de rente was in de jaren waar het hier om gaat nu eenmaal laag. Anders dan klagster stelt kan van verkapte dividenduitkeringen wegens een te lage rente dan ook niet worden gesproken. Klagster heeft ook niet aannemelijk gemaakt dat de rekening-courantverhouding onzakelijk was vanwege de slechte financiële positie van de man. De man heeft de schuld aan de B.V. in de loop van de jaren afgelost door de schulden van de B.V. voor zijn rekening te nemen. Het resultaat uit de eenmanszaak was in het eerste jaar (2013) positief: € 90.792. In de eerdergenoemde managementletter van 9 augustus 2013 van een kantoorgenoot van betrokkene staat dat de vordering van de B.V. op de man niet direct opeisbaar is gezien diens privé-vermogenssituatie. Deze opmerking is opgenomen ter onderbouwing van het advies aan het management geen salarisverhoging voor de man door te voeren vanwege de minder florissante financiële positie van de B.V. en niet in relatie tot de verwerking van de vordering van de B.V. op de man. De schuld van de man aan de B.V. is in 2013 weliswaar opgelopen vanwege de activa/passiva-transactie[8] en de in verband daarmee door hem aan de B.V. verschuldigde koopsom, maar ingaande 2014 is die schuld jaarlijks afgenomen. In de jaarrekeningen 2013 t/m 2016 is het verloop van de vordering van de B.V. op de man transparant gespecificeerd. De Accountantskamer gaat ervan uit dat bij de jaarrekening 2016 een specificatie van de vordering behoort ook al is die niet overgelegd, omdat in de toelichting in de jaarrekening naar de specificatie wordt verwezen. Klagster heeft bij de specificaties allerlei vragen, maar een klachtenprocedure is niet bedoeld om vragen beantwoord te krijgen. In de jaarrekeningen vanaf 2017 ontbreekt weliswaar de specificatie, maar een verplichting daartoe was er niet. Dat de specificatie bij die jaarrekeningen ontbreekt kan betrokkene dan ook niet worden verweten. Tot slot in dit verband: betrokkene heeft een verloopoverzicht van de rekening-courantverhouding gemaakt dat aan de rechtbank De Haag op 14 maart 2021 is overgelegd. Het overzicht bevat een getalsmatige weergave van het verloop van de rekening-courantverhouding in de jaren 2007-2020. Klagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat de rechtbank met dit overzicht is misleid vanwege het ontbreken van een toelichting en context zoals klagster stelt.

#### 5.15.6.

Het subklachtonderdeel is deels gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

## 5.16. 7) de vooraftrek Btw

### 5.16.1.

Volgens klaagster heeft de B.V. in een aantal jaren vanaf 2013 betaalde Btw ten onrechte in de aangiften Btw verrekend. De B.V. was vanaf 1 januari 2013 uitsluitend nog een pensioenvennootschap die geen met Btw belaste prestaties meer verrichtte. Om die reden mocht de B.V. geen betaalde Btw verrekenen. Betrokkene had volgens klaagster moeten ingrijpen en een Wwft-melding moeten doen.

Betrokkene heeft het verwijt deels bestreden.

### 5.16.2.

De Accountantskamer overweegt dat niet in debat is dat als de B.V. geen belaste prestaties (meer) verrichtte zij ook geen Btw in vooraftrek mocht nemen. Betrokkene verzorgde als onderdeel van zijn opdracht ook de aangiften Btw. Vaststaat dat betrokkene de Btw-aangifteverplichting op 25 november 2016, tijdens de bespreking van de jaarrekening 2015, met het management heeft besproken. Dit heeft ertoe geleid dat de Belastingdienst op 12 januari 2017 met succes is verzocht de aangifteverplichting te laten vervallen.

### 5.16.3.

Volgens de specificaties van de omzetbelasting bij de jaarrekeningen 2013, 2014 en 2015 is in die jaren Btw teruggevorderd. In 2013 € 12.109, in 2014 € 8.677 en in 2015 € 1.304 bij een nihil-omzet volgens de winst-en-verliesrekeningen. Betrokkene heeft in zijn verweer alleen ten aanzien van 2014 een verklaring gegeven. In 2014 is volgens betrokkene door de B.V. belaste omzet gegenereerd in die zin dat een eenmalige opdracht die tot belaste omzet heeft geleid zonder winstopslag door de B.V. is uitbesteed aan een derde. In de jaarrekening 2014 is de omzet van de B.V. op nihil gesteld omdat het bedrag van de omzet is verrekend met het bedrag van de inkoop, waardoor per saldo de omzet volgens de winst-en-verliesrekening nihil is. In de Btw-specificatie is de omzet wel vermeld, aldus betrokkene.

### 5.16.4.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene de vooraftrek Btw eerder met het management had behoren te bespreken, omdat die vanaf 1 januari 2013 vragen oproept nu de B.V. ingaande 2013, met uitzondering van het boekjaar 2014, geen met Btw belaste prestaties meer verrichtte. Betrokkene heeft het Btw-vraagstuk wel besproken maar pas op 25 november 2016 hoewel onderdeel van zijn opdracht ook het verzorgen van de aangiften Btw was en hij vanwege de van hem verlangde vakbekwaamheid en zorgvuldigheid veel eerder aandacht aan de Btw-vooraftrek had moeten geven. De toegepaste vooraftrek vanaf het boekjaar 2013 kan immers duiden op het niet-naleven van wet- en regelgeving door het management.

Klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat sprake was van fraude (in de woorden van klaagster was het '*gerotzooi met de Btw*') en dat betrokkene bewust de andere kant op keek. Daarom kan een schending van het fundamentele beginsel van integriteit niet worden aangenomen[9].

#### 5.16.5.

Het subklachtonderdeel is deels gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

#### 5.17. 8) de beheervergoeding en het loon van de man

##### 5.17.1.

Klaagster voert aan dat de man van de B.V. in de jaren 2013-2015 een onzakelijk hoge beheervergoeding ontving, omdat de B.V. geen activiteiten meer had. Een beheervergoeding is volgens klaagster ook niet mogelijk omdat het om een fictieve dienstbetrekking ging. In de jaarrekeningen 2019 en 2020 staat ten onrechte dat het gemiddeld aantal werknemers 0,20 is. Zoveel tijd was de man volgens klaagster niet kwijt aan zijn werkzaamheden voor de B.V. In 2016 is de man in loondienst van de B.V. getreden hoewel een daartoe strekkend besluit van de aandeelhouders ontbreekt en in 2018 is het salaris van de man ten onrechte verhoogd van € 10.000 tot € 15.000 per jaar. Betrokkene heeft dit volgens klaagster allemaal geaccepteerd. Op de zitting van de Accountantskamer naar aanleiding van de eerdere klacht heeft betrokkene valselijk verklaard dat de man in 2013 geen salaris van de B.V. ontving, omdat hij in dat jaar wel een beheervergoeding kreeg. In zijn managementletters heeft betrokkene expres de beheervergoeding niet genoemd, zodat die buiten beeld bleef bij de vaststelling van de alimentatieverplichting van de man.

Betrokkene heeft de stellingen deels bestreden.

##### 5.17.2.

De Accountantskamer overweegt dat betrokkene de jaarrekeningen niet controleerde maar samenstelde. Klaagster verliest uit het oog dat betrokkene mocht afgaan op de informatie die het management hem verschafte tenzij betrokkene redenen had om aan te nemen dat die informatie niet juist, niet volledig of anderszins onbevredigend was. Betrokkene had geen verificatieplicht. De professionele oordeelvorming die van betrokkene mag worden verlangd betreft de feiten en omstandigheden die betrokkene bekend waren op basis van de door het management aangeleverde informatie tot de datum van de samenstellingsverklaringen. Betrokkene hoefde naar die feiten en omstandigheden dus niet op zoek te gaan, tenzij hij twijfelde of behoorde te twijfelen over de hem aangeleverde informatie. Klaagster is het met de gang van zaken bij de B.V. oneens, maar dat is een ander perspectief van waaruit klaagster de informatie in de jaarrekeningen beoordeelt dan het perspectief dat betrokkene als samenstellend accountant mocht hebben. De verwijten met betrekking tot de beheervergoeding, de hoogte ervan, het loondienstverband, het ontbrekend besluit van de aandeelhouders daarover, en de loonsverhoging stuiten hierop af. Betrokkene heeft, onderbouwd met een gespreksverslag, gesteld dat hij bij de bespreking van de jaarrekening 2017 met het management op 11 oktober 2018 erop heeft gewezen dat de hoogte van het salaris (toen € 15.000 per jaar) mogelijk tot discussie kan leiden. Het management heeft toen verklaard dat de inspanningen (de tijdsbesteding) in verband met rechtszaken de hoogte van het salaris rechtvaardigen. Tot meer werkzaamheden was betrokkene als samenstellend accountant naar het oordeel van de Accountantskamer niet gehouden en hij mocht (de hoogte van) het salaris dan ook in de jaarrekening verwerken. Betrokkene hoefde in de gegeven omstandigheden ook niet te

onderzoeken of de mededeling van het management over de omvang van de tijdsbesteding wel klopte met de feiten.

#### 5.17.3.

Wat betreft het verwijt dat betrokkene tijdens de eerdere zitting van de Accountantskamer op 14 juni 2021 niet eerlijk is geweest overweegt de Accountantskamer het volgende. In de handgeschreven zittingsaantekeningen van de secretaris (er is geen proces-verbaal opgemaakt omdat de secretaris al geruime tijd niet meer bij de Accountantskamer werkzaam is en geen hoger beroep is ingesteld) is vermeld dat de man in 2013 geen salaris uit de B.V. ontving. De Accountantskamer is van oordeel dat enkel op basis van deze handgeschreven notitie niet de verstrekkende conclusie kan worden getrokken dat betrokkene destijds bewust een valse verklaring heeft afgelegd. De precieze context waarin de verklaring is afgelegd en de betekenis ervan blijken niet uit de zittingsaantekeningen. Daar komt bij dat het formeel ook juist is dat de man in 2013 geen salaris genoot; hij genoot immers een beheervergoeding. Uit de zittingsaantekeningen blijkt niet dat naar aanleiding van de mededeling van betrokkene is doorgevraagd naar de precieze feiten ten aanzien van de beloning van de man in 2013. Wellicht was dan wel aan de orde gekomen dat de man een beheervergoeding ontving. De juistheid van het verwijt van klaagster is niet aannemelijk geworden.

#### 5.17.4.

Ten aanzien van het verwijt van klaagster dat betrokkene de beheervergoeding in zijn managementletters van 22 maart 2013, 7 mei 2013 en 9 augustus 2013 niet heeft genoemd overweegt de Accountantskamer het volgende. Deze managementletters zijn in 2013 door de man in de alimentatieprocedure tussen hem en klaagster overgelegd. De managementletters van 22 maart 2013 en 7 mei 2013 gaan niet over de beloning van de man in welke vorm dan ook. Dat is anders in die van 9 augustus 2013. In die managementletter is door betrokkene uiteengezet dat de financiële positie van de B.V. geen salarisverhoging van de man toelaat. Het enkele feit dat in plaats van de beheervergoeding in deze brief over (een verhoging van) het salaris van de man is gesproken levert geen gegronde tuchtrechtelijke verwijt op. In de brief is niet verzwegen dat de man inkomsten uit de B.V. genoot.

#### 5.17.5.

Het subklachtonderdeel is ongegrond.

### 5.18. 9) de ten laste van de B.V. geboekte kosten

#### 5.18.1.

Klaagster stelt dat in de periode 2013-2020 ten onrechte allerlei (hoge) kosten ten laste van de B.V. zijn gebracht, zoals bijvoorbeeld de kosten van een pensioenskuldige, wat een privékwestie betrof, juridische kosten, hoewel de B.V. pas in 2019 door klaagster in een procedure is betrokken, en accountantskosten die veel hoger zijn dan de accountantskosten van de eenmanszaak. Identieke kostenposten zijn in achtereenvolgende jaarrekeningen soms verschillend benoemd wat tot verwarring leidt. Betalingen aan de beide zonen zijn als loon geboekt hoewel

er geen prestaties tegenover stonden. Tijdens de eerdere zitting van Accountantskamer heeft betrokkene gelogen dat de bedragen die de man in de rekening-courantverhouding met de B.V. heeft gestort vooral zijn opgegaan aan juridische kosten, omdat de B.V. pas in 2019 door klaagster in een gerechtelijke procedure is betrokken.

Betrokkene heeft de verwijten deels bestreden.

#### 5.18.2.

De Accountantskamer verwijst naar rechtsoverweging 5.17.2 wat betreft de taak van betrokkene bij het samenstellen van de jaarrekeningen. Tot die taak behoort dat betrokkene het zakelijke karakter van de kosten diende te beoordelen, omdat betrokkene wist dat de man ten tijde van het samenstellen van de achtereenvolgende jaarrekeningen in privé geschillen had met klaagster en in verband daarmee juridische kosten werden gemaakt. Betrokkene had met de mogelijkheid rekening behoren te houden dat kosten die met de geschillen in privé verband hielden of kosten die ten laste van de eenmanszaak kwamen, ten laste van de B.V. werden gebracht. Betrokkene had behoren na te vragen op het wel juist was dat betalingen aan de twee zonen als loon waren geboekt. Het verweer van betrokkene dat de (hoogte van de) kosten een aangelegenheid van het management is, is in zoverre onjuist dat uit Standaard 4410 volgt dat de taak van de samenstellend accountant verder reikt dan enkel het registreren van aangereikte informatie, wat betrokkene met zijn verweer wel lijkt te betogen. Van een accountant wordt professionele oordeelsvorming<sup>[10]</sup> verlangd, wat in Standaard 4410, met name in de huidige paragrafen 32 t/m 34, concreet is uitgewerkt. Uit het verweer van betrokkene noch uit de overgelegde verslagen van de besprekingen van de jaarrekeningen 2014, 2015, 2017 en 2018 van de B.V. blijkt, dat betrokkene aan het al dan niet zakelijke karakter van de kosten enige aandacht heeft besteed. Het verwijt van klaagster is in zoverre gegrond.

#### 5.18.3.

Betrokkene heeft erkend dat in verschillende jaarrekeningen onderling afwijkende aanduidingen voor dezelfde kostenposten zijn gebruikt. Onweersproken is echter het verweer gebleven dat betrokkene geen onderling afwijkende rubriceringen heeft toegepast en dat het in art. 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht er niet negatief door is beïnvloed. De Accountantskamer is met klaagster van oordeel dat het de voorkeur verdient voor dezelfde kostenposten in achtereenvolgende jaarrekeningen zoveel mogelijk dezelfde aanduidingen te gebruiken, maar van een tuchtrechtelijk relevant verwijt is geen sprake. Dit verwijt is daarom ongegrond.

#### 5.18.4.

Klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene tijdens de eerdere zitting van de Accountantskamer heeft gelogen dat de stortingen in rekening-courant die de man in de loop van de tijd heeft gedaan vooral zijn besteed aan juridische procedures. In de eerder al besproken handgeschreven aantekeningen van de secretaris staat slechts: '*Gelden in [BV1] gestort. Zijn hfdz. opgegaan aan juridische procedures*'. Er is destijds op de zitting kennelijk niet over doorgevraagd. Het citaat is te summier om de conclusie te dragen dat betrokkene bewust heeft gelogen. Het verwijt is daarom ongegrond.

#### 5.18.5.

Het subklachtonderdeel is deels gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

#### 5.19. 10) overige verwijten

##### 5.19.1.

In deze paragraaf bespreekt de Accountantskamer nog een aantal verwijten die losstaan van de hiervoor besproken subklachtonderdelen.

##### 5.19.2.

Anders dan klaagster betoogt hoefde betrokkene geen bedreiging van zijn objectiviteit te onderkennen omdat hij adviseerde én samenstelde. Een dergelijke samenloop is in de samenstelpraktijk gebruikelijk en klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt waardoor de objectiviteit van betrokkene vanwege die samenloop zodanig werd bedreigd dat hij een of meer maatregelen had moeten nemen om voldoende objectief te blijven. Betrokkene was ook niet gehouden maatregelen te nemen toen de schuld van de man in rekening-courant in 2013 toenam ondanks de waarschuwing daartegen door betrokkene en diens kantoorgenoot.

##### 5.19.3.

Klaagster stelt dat een adequate toelichting bij een groot aantal posten in de jaarrekening ontbreekt. De Accountantskamer is van oordeel dat klaagster dit verwijt onvoldoende heeft geconcretiseerd. Het mag zo zijn dat klaagster bij veel posten vragen heeft, maar dat betekent niet dat de jaarrekeningen dus tekortschieten op het punt van de toelichtingen. Bovendien is het niet aan de Accountantskamer om de juistheid daarvan in een tuchtprocedure vast te stellen.

##### 5.19.4.

Het verwijt dat betrokkene in managementletters niets heeft geschreven over fraude en integriteit kan hem niet worden verweten omdat klaagster niet aannemelijk heeft gemaakt dat betrokkene daartoe was gehouden.

##### 5.19.5.

Het verwijt dat de balanstotalen in de jaarrekeningen 2013 en 2014 niet op elkaar aansluiten is ongegrond. Dat doen ze namelijk wel. Het balanstotaal volgens de jaarrekening 2013 is € 124.293. In de vergelijkende cijfers in de jaarrekening 2014 is hetzelfde bedrag vermeld.

##### 5.19.6.

Bijlage 2 bij de jaarrekening 2013 van de B.V. vermeldt als vestigingsplaats [plaats3]. Dat klopt inderdaad niet, want dat is [plaats4]. Op alle andere plekken in de jaarrekening staat het wel juist. Het betreft een slordigheid die tuchtrechtelijk gezien van onvoldoende gewicht is.

#### 5.19.7.

Vanwege de gegrond bevonden verwijten had betrokkene bij de jaarrekeningen 2013 t/m 2018 en 2020 inderdaad geen samenstellingsverklaringen mogen afgeven zoals klaagster heeft gesteld. In oktober 2021 heeft de Accountantskamer dit ook geoordeeld ten aanzien van de jaarrekening 2019.

#### 5.19.8.

Van de overige verwijten is het verwijt ten aanzien van de ten onrechte afgegeven samenstellingsverklaringen gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

*Klachtonderdeel b: betrokkene heeft geen maatregelen genomen om bedreigingen weg te nemen.*

#### 5.20.

De Accountantskamer heeft aan de hand van paragraaf zeven van het klaagschrift, dat klachtonderdeel b en de onderbouwing ervan bevat (blz. 93 t/m 105), een onderverdeling van het klachtonderdeel aan de hand van de volgende subklachtonderdelen gemaakt:

- 11) het beroep op geheimhouding
- 12) het zich niet-distantiëren van het memo
- 13) het niet-intrekken of niet-aanpassen van de jaarrekeningen.

#### 5.21.

De Accountantskamer zal deze subklachtonderdelen achtereenvolgens bespreken.

#### 5.22. 11) het beroep op geheimhouding

##### 5.22.1.

Klaagster heeft, nadat zij de jaarrekeningen had ontvangen, aan betrokkene vragen gesteld over de jaarrekeningen, eerst 100 vragen over de jaarrekeningen 2012 en 2013 en daarna 256 vragen over de jaarrekeningen 2014-2020. Betrokkene heeft volgens klaagster ten onrechte met een beroep op vertrouwelijkheid geweigerd haar vragen te beantwoorden.

##### 5.22.2.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene niet gehouden was de vragen te beantwoorden omdat klaagster niet zijn opdrachtgever is en omdat het, naar mag worden aangenomen, om vertrouwelijke gegevens gaat die betrokkene geheim moet houden. Klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat één van de uitzonderingen op het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid van toepassing is. De door klaagster genoemde twee uitspraken van de Accountantskamer[11] betreffen wezenlijk andere

situaties. Betrokkene heeft zijn weigering door middel van een brief van zijn advocaat van 14 april 2023 gemotiveerd aan klagster uiteengezet. Het verwijt is ongegrond.

### 5.23. 12) *het zich niet-distantiëren van het memo*

#### 5.23.1.

Klaagster stelt dat betrokkene na de uitspraak van de Accountantskamer van 22 oktober 2021 op haar eerste klacht maatregelen had behoren te nemen. Betrokkene had zich van zijn memo van 30 januari 2020 moeten distantiëren, maar deed niets. Daardoor bleef het memo onderdeel uitmaken van de gerechtelijke procedures bij de rechtbank en het gerechtshof en het heeft daarin een belangrijke rol gespeeld, aldus klagster. De opvolgend accountant van de man heeft het memo gebruikt.

#### 5.23.2.

Betrokkene heeft aangevoerd dat de man eerst zijn memo en later, op 12 maart 2021, de reactie van betrokkene op het commentaar van klagster op zijn memo zonder toestemming van betrokkene aan de rechtbank heeft overgelegd. Na de uitspraak van de Accountantskamer van 22 oktober 2021 heeft betrokkene aan de man per e-mail van 28 oktober 2021 bericht zijn memo en zijn reactie op het commentaar van klagster op dat memo formeel terug te trekken en de man verzocht zijn memo en reactie niet langer in juridische procedures te gebruiken. Per e-mail van 30 oktober 2021 heeft de man dit aan betrokkene bevestigd. Nadat betrokkene op 21 december 2021 kennis had genomen van de memorie van grieven van klagster, waarvan het eerdere klaagschrift en het memo onderdeel uitmaken, heeft betrokkene de man per e-mail van 23 december 2021 verzocht te bevestigen dat zijn memo en reactie waren teruggetrokken en dat de advocaat van klagster daarover was geïnformeerd. De man heeft daags erna betrokkene geantwoord dat het memo al was overgelegd toen betrokkene vroeg het memo terug te trekken, dat hij het daarom niet meer kon terugtrekken en dat de advocaat van klagster het memo en de eerdere uitspraak van de Accountantskamer in het hoger beroep tegen het vonnis van de rechtbank Den Haag heeft overgelegd.

#### 5.23.3.

De Accountantskamer overweegt het volgende. Betrokkene wist dat het memo door de man aan de rechtbank Den Haag was overgelegd. Betrokkene was geen partij in een van de gerechtelijke procedures en kon zich daarom niet rechtstreeks tot de rechtbank en/of het gerechtshof richten, daargelaten dat de eerdere uitspraak van de Accountantskamer dateert van na het vonnis van de rechtbank Den Haag. In een brief van klagster aan betrokkene van 17 mei 2023 staat onder meer dat uit de memorie van antwoord in hoger beroep van de advocaat van de man blijkt, dat betrokkene het memo niet langer kon en/of wilde verdedigen. Daaruit volgt dat de man zijn advocaat over het intrekken van het memo in kennis heeft gesteld en dat die intrekking via de memorie van antwoord van de man ter kennis van het gerechtshof is gebracht. Betrokkene heeft gedaan wat hij in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon doen. Dat de opvolgend accountant van de man het memo toch heeft gebruikt kan betrokkene bezwaarlijk worden aangerekend.

Het verwijt is ongegrond.

## 5.24. 13) *het niet-intrekken of niet-aanpassen van de jaarrekeningen*

### 5.24.1.

Klaagster heeft onweersproken gesteld dat in de memorie van antwoord in hoger beroep door de man is gesteld dat het de voorkeur van betrokkene heeft dat de man zich niet langer op de jaarrekeningen die betrokkene heeft samengesteld beroept en die jaarrekeningen ook niet in het geding brengt zolang klaagster haar schadevordering tegen betrokkene niet heeft ingetrokken of in een procedure duidelijkheid is ontstaan over de status van die jaarrekeningen. Desondanks, aldus klaagster, zijn de jaarrekeningen in het geding gebracht tezamen met een rapport van de opvolgend accountant. Volgens klaagster had betrokkene de jaarrekeningen moeten intrekken of aanpassen.

Betrokkene heeft het verwijt bestreden.

### 5.24.2.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene geen jaarrekeningen kan intrekken of aanpassen. Artikel 2:362 lid 6 BW geeft regels voor het geval een jaarrekening na de vaststelling ervan in ernstige mate tekortschiet. Eventueel fouterstel dient in de eerstvolgende, nog niet vastgestelde, jaarrekening te worden verwerkt, aldus RJ 150. Het verwijt is ongegrond.

## 5.25.

Klachtonderdeel b is ongegrond.

## **6. De conclusie**

De klacht zal deels niet-ontvankelijk worden verklaard en wat betreft klachtonderdeel a gegrond worden verklaard, voor zover dat uit de bespreking van het klachtonderdeel blijkt. Klachtonderdeel b zal ongegrond worden verklaard.

## **7. De maatregel**

7.1. Omdat de klacht gedeeltelijk gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene bij het samenstellen van zeven jaarrekeningen (2013 t/m 2018 en 2020) op meerdere punten ernstig tekort is geschoten, zoals ten aanzien van de waardering van de pensioenvoorziening op fiscale grondslag, de stelselwijziging pensioenvoorziening, de belastinglatenties, de vorderingen in rekening-courant, de Btw-aangiften en de geboekte kosten. Het niveau van de werkzaamheden ligt beduidend onder het niveau dat van een samenstellend accountant mag worden verwacht. De Accountantskamer betreft hierbij ook dat de onderhavige klacht betrekking heeft op handelen en nalaten dat dateert van voor de vorige uitspraak van de Accountantskamer en dat het daarom redelijk is de eerdere maatregel bij de onderhavige maatregelbepaling te betrekken alsof beide klachten tegelijk worden beoordeeld.

## **8. De beslissing**

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht niet-ontvankelijk wat betreft de jaarrekeningen tot en met 2012, het memo van 30 januari 2020 en de jaarrekening 2019 en de daarbij afgegeven samenstellingsverklaring en verklaart klachtonderdeel a deels gegrond en klachtonderdeel b ongegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van tijdelijke doorhaling als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra, te weten die van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand**, welke maatregelingaat 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 en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;
- 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 klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klaagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. I.F. Clement en mr. P. Volker (rechterlijke leden) en A.M. Janssen AA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 20 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.

[1] Zie ook rov. 4.5 in ECLI:NL:CBB:2016:213: 'Volgens vaste jurisprudentie van het College berust de verantwoordelijkheid voor de juistheid van de in een samenstellingsverklaring neergelegde informatie primair bij de opdrachtgever. Bij het opstellen van een samenstellingsverklaring bestaat in beginsel geen verificatieplicht voor de accountant. Dit is slechts anders indien de accountant constateert dat de door

de leiding van de entiteit verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn (paragraaf 14 van NV COS 4410), of indien de accountant bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht op aanwijzingen van fraude of onwettig handelen stuit (paragraaf 16A van NV COS 4410).'

[2] Zie ECLI:NL:CBB:2018:99.

[3] Vergelijk de situatie waarin iemand op één dag twee keer door hetzelfde rode licht rijdt. Beide overtredingen kunnen worden bestraft.

[4] Vanaf 1 april 2017 is het PEB uitgefaseerd door de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen.

[5] Dit bedrag is het verschil tussen de commerciële waarde op basis van 'best estimate' per 31 december 2013 van € 168.060 en de commerciële waarde op die basis per 31 december 2014 van € 260.033

[6] In de uitspraak van 22 oktober 2021 naar aanleiding van de eerdere klacht van klagster tegen betrokkene, rov. 4.6.3.

[7] De Accountantskamer gaat hierbij uit van het bedrag van de in de jaarrekening 2013 (onjuist) verwerkte pensioenvoorziening.

[8] Namelijk van € 95.734 in 2012 tot € 117.426 in 2013 waarbij de Accountantskamer geen onderscheid maakt tussen de man enerzijds en de eenmanszaak anderzijds omdat de eenmanszaak van de man is en dus dezelfde juridische entiteit.

[9] Zie voor de eis van bewustzijn of opzet onder meer ECLI:NL:CBB:2024:591.

[10] Art. 20 van de VGBA. Vanaf 1 januari 2022 verlangt art. 20 van de accountant ook een onderzoekende geest. Dit stond niet in de tekst van art. 20 toen betrokkene de jaarrekeningen samenstelde, maar de toevoeging per 1 januari 2022 is een verduidelijking van de grondhouding die ook destijds van betrokkene werd verlangd. Het is geen nieuw element dat ten opzichte van de situatie voor 1 januari 2022 tot meer of andere werkzaamheden moet leiden.

[11] ECLI:TACAKN:2015:5 en ECLI:TACAKN:2016:102: melding bij de fiscus als accountant weet dat hij een onjuiste aangifte btw heeft gedaan respectievelijk te nemen maatregelen als blijkt dat een accountantsrapport niet volledig in een procedure is overgelegd.