UITSPRAAK van **24 maart 2023** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 2 juni 2022 ontvangen klacht met nummers **22/941, 22/942 en 22/944 Wtra AK** van

mr. X1, in zijn hoedanigheid van curator in de faillissementen van **X2 B.V**., **X3 B.V.** en **X4 B.V.**

kantoorhoudende te [plaats1]

K L A G E R

advocaat: mr. C.M. Harmsen te Amsterdam

t e g e n

1. **Y1 RA**

registeraccountant

2. **Y2 AA**

accountant-administratieconsulent

3. **Y3 AA**

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende te [plaats2] en [plaats3]

B E T R O K K E N E N

advocaat: mr. S.A.G. Hoogeveen te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:
- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de brief van klager van 20 oktober 2022 met bijlagen 39 tot en met 58
- de brief van betrokkenen met bijlagen 18 en 19
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 4 november 2022. Klager is verschenen, bijgestaan door mr. Harmsen en mr. D. van Dalen. Betrokkenen zijn ook verschenen, bijgestaan door mr. Hoogeveen en mr. L. van Hellenberg Hubar.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. [Y1] had de opdracht de jaarrekening van een aantal besloten vennootschappen, die behoren tot de [Groep1], samen te stellen. De vennootschappen zijn later gefailleerd. Klager is als curator aangesteld. Volgens klager had [Y1] de samenstellingsopdracht niet mogen aanvaarden, omdat twee vennootschappen controleplichtig waren. Daarbij stelt klager dat [Y1] een aantal inhoudelijke fouten in de jaarrekeningen onvoldoende kritisch heeft beoordeeld. De jaarrekeningen bevatten een groot aantal onjuistheden, waardoor het vermogen en het resultaat significant onjuist zijn vermeld en een misleidende voorstelling van zaken is gegeven.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.2. De Accountantskamer is van oordeel dat de klacht jegens Y1 gegrond is. De twee vennootschappen waren controleplichtig, zoals [Y1] ook al in zijn opdrachtbevestiging had aangekaart. Desalniettemin heeft hij een samenstellingsopdracht aanvaard. Het is niet zo dat het een accountant nooit is toegestaan een samenstellingsopdracht te aanvaarden van een controleplichtige cliënt. Dat wordt pas anders zodra het de accountant duidelijk is of moet zijn dat de cliënt zich aan de controleplicht zal onttrekken. Daarvan is in dit geval sprake. Ook is de klacht dat de jaarrekening inhoudelijke fouten bevat gegrond. De Accountantskamer legt aan [Y1] de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van zes maanden op.

2.3. De Accountantskamer is verder van oordeel dat de klacht tegen [Y2] gegrond is, omdat voldoende aannemelijk is geworden dat [Y2] een veel grotere rol had in de samenstellingsopdracht dan hij naar voren heeft gebracht. [Y2] is daarom mede-verantwoordelijk voor de inhoudelijke fouten in de jaarrekening, maar hij had ook moeten ingrijpen vanwege het gegeven dat [Y1] een samenstellingsopdracht heeft aanvaard terwijl de vennootschappen controleplichtig zijn. [Y2] is tijdens de mondelinge behandeling niet eerlijk geweest over zijn rol in het samensteldossier. De Accountantskamer legt aan [Y2] de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van zes maanden op.

2.4. De klacht tegen [Y3] acht de Accountantskamer onvoldoende feitelijk onderbouwd. Daarom is de klacht ongegrond.

3. De feiten

3.1. [Y1] is sinds [datum1] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA, [Y2] sinds [datum2] en [Y3] sinds [datum3]. Zij zijn verbonden aan [accountantskantoor1] te [plaats2] respectievelijk [plaats3].

3.2. Het gaat in deze zaak om de jaarrekeningen van [X2 B.V.], [X3 B.V.] en [X4 B.V.]. In het vervolg verwijst de Accountantskamer naar deze ondernemingen als [X2], [X3] en [X4]. De ondernemingen behoren samen met [BV1] tot de [Groep1]. [X2] was het groepshoofd met [A] als directeur. [X4] kocht gas en elektriciteit in. Zij had één afnemer, [X3], die op haar beurt [X4] als enige leverancier had. [X3] verkocht gas en elektrische energie (hoofdzakelijk) aan particulieren. De doelgroep van [X3] waren klanten die in de schuldsanering zaten of anderszins bekend waren met schuldhulpverlening.

3.3. [Y1] heeft op 11 september 2017 een opdrachtbevestiging voor de samenstellingsopdracht verslagjaar 2016 opgesteld ter zake van [X2] en de aan haar gelieerde dochtermaatschappijen.

3.4. De jaarrapporten 2016 voor [X3], [X4] en [X2] zijn op 12 december 2017 opgemaakt en

voorzien van een samenstellingsverklaring. In de jaarrekening is het volgende opgenomen.

Vergelijkende cijfers

De in het rapport opgenomen vergelijkende cijfers zijn door accountantskantoor [accountantskantoor2] opgesteld. De vergelijkende cijfers boekjaar 2015 zijn, waar nodig, geherrubriceerd om het inzicht in de jaarrekening te behouden.

De vergelijkende cijfers in de balans en winst-en-verliesrekening zijn aangepast op grond van een fout in de jaarrekening 2015 met betrekking tot de posten debiteuren, overlopende activa, overlopende passiva, omzet en inkoopwaarde. Na het vaststellen van de jaarrekening is geconstateerd, dat er een fout in de jaarrekening zat groot per saldo een lager resultaat voor belastingen van € 127.932. Het belastingeffect hiervan, groot € 31.982, is verwerkt in het vergelijkende cijfer vennootschapsbelasting 2015. Het totaal effect op het vermogen per 1 januari 2016 bedraagt € 95.949.

Stelselwijziging dubieuze debiteuren
Met ingang van 2016 heeft een stelselwijziging plaatsgevonden op de post debiteuren voor een verbetering van het inzicht.
De grondslagen voor de waardering van de voorziening dubieuze debiteuren zijn gewijzigd van een benaderde individuele beoordeling naar een dynamische berekening omdat dit beter past bij de aard van het bedrijf. De stelselwijziging heeft als effect € 3.445.705 wijziging in de debiteuren en de daarop opgenomen voorziening dubieuze debitueren. Dit betreft in het verleden afgeboekte debiteuren, die voorzien haden moeten worden. Per saldo is er geen effect voor het resultaat.

3.5. [X3] is [datum4] op verzoek van de Belastingdienst failliet verklaard, op [datum5] gevolgd door [X4] (eveneens op verzoek van de Belastingdienst). Vervolgens is op [datum6] het faillissement van [X2], dat op eigen verzoek was aangevraagd, uitgesproken. Klager is aangesteld als curator in de faillissementen.

4. De klacht

4.1. Betrokkenen hebben volgens klager gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels. In hoofdlijnen klaagt klager erover dat [Y1] en [Y2] ten onrechte een samenstellingsverklaring bij de jaarrekeningen van [X3], [X4] en [X2] over 2016 hebben afgegeven. [Y3] had daarbij volgens klager een instrumentele rol.

4.2. Klager verwijt betrokkenen het volgende:
a. [Y1] heeft de samenstellingsopdracht voor [X3] en [X2] geaccepteerd, terwijl hij wist of behoorde te weten dat voor [X3] en [X2] een controleverplichting gold en zij zich aan de controleplicht zouden onttrekken, hetgeen [Y3] ook valt te verwijten.
b. De jaarrekeningen bevatten onjuistheden, die de samenstellend accountants ([Y1] en [Y2]) onvoldoende professioneel-kritisch hebben beoordeeld.
c. [Y1] heeft zich tijdens een bespreking met klager agressief en bedreigend opgesteld.
d. [Y3] heeft niet integer gehandeld.

5. De beoordeling

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkenen aan de

Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en Standaard 4410 van de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

5.2. [Y1] was als tekenend accountant eindverantwoordelijk voor het samensteldossier. De Accountantskamer laat de beoordeling van zijn handelen en nalaten in het licht van de verwijten over de samenstellingsopdracht hierna als eerste aan bod komen. Daarna zal de Accountantskamer nader ingaan op hetgeen [Y2] in het samensteldossier wordt verweten. Tot slot zal de Accountantskamer ingaan op het verwijt dat [Y3] niet integer heeft gehandeld.

Klachtonderdeel a. [Y1] heeft de samenstellingsopdracht voor [X3] en [X2] geaccepteerd, terwijl hij wist of behoorde te weten dat voor beide vennootschappen een controleverplichting gold en [X3] en [X2] zich aan de controleplicht zouden onttrekken.

5.3. Op grond van artikel 2:393, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW) is een rechtspersoon verplicht een opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een accountant te verstrekken. Dat is de controleplicht. De controleplicht geldt voor middelgrote en grote ondernemingen; het 'kleinbedrijf' heeft een wettelijke uitzondering (artikel 2:396, eerste lid, BW). Van een kleinbedrijf is sprake als op twee opvolgende balansdata aan ten minste twee van de volgende drie vereisten wordt voldaan:

- het balanstotaal is niet meer dan € 6.000.000 (voor 1 januari 2016 was dit € 4.400.000)
- de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 12.000.000 (voor 1 januari 2016 was dit € 8.800.000)
- het gemiddeld aantal werknemers dat bij de rechtspersoon in dienst is, bedraagt minder dan 50.

5.4.1. Klager meent dat [Y1] ten onrechte heeft geconcludeerd dat [X3] en [X2] niet controleplichtig zijn. Bovendien, zo stelt klager, had [Y1] kunnen weten dat [X3] zich aan de controleplicht zou onttrekken. Klager onderbouwt zijn standpunt als volgt.

5.4.2. Uit de jaarrekening 2015 blijkt dat [X3] aan twee van bovenstaande vereisten voldoet: het balanstotaal was € 6.236.094 en de omzet bedroeg € 20.696.721. Ook over boekjaar 2016 voldoet [X3] aan deze vereisten; het balanstotaal was € 13.987.049 en de omzet bedroeg € 29.221.079. Omdat [X3] op twee opeenvolgende balansdata aan twee van de drie vereisten voldoet, is [X3] controleplichtig.

5.4.3. [X2] heeft over 2015 geen geconsolideerde jaarrekening opgemaakt. Klager heeft zelf een geconsolideerd overzicht gemaakt met gegevens ontleend aan de jaarrekeningen over 2015 van [X3], [X2] en [X4]. Het totaal van de activa van [X2] (geconsolideerd) was € 7.009.006. Ook de omzet overstijgt de bovengrens voor kleine ondernemingen in 2015. De geconsolideerde jaarrekening van [X2] over 2016 klopt niet. Dat blijkt volgens klager uit mededelingen van [Y1] zelf, die immers heeft verklaard dat hij het foutherstel in de jaarrekening 2016 van [X3] niet ook heeft doorgevoerd in de jaarrekeningen van [X4] en [X2]. Maar dat blijkt ook uit de vergelijkende cijfers, aangezien – bijvoorbeeld – de optelsom van liquide middelen onjuist is. Klager heeft daarom zelf een analyse gemaakt en daaruit volgt dat in boekjaar 2016 het totaal van de activa na consolidatie € 6.806.006 bedraagt en de omzet € 24.282.415. [X2] voldeed dus op twee balansdata achtereen aan twee van de drie vereisten en is daarmee eveneens controleplichtig, aldus klager.

5.5.1. [Y1] heeft als verweer aangevoerd dat het management van [X3] een fout in de jaarrekening 2015 heeft hersteld. De schuld van [X3] aan [X4] was in het balanstotaal ten onrechte niet verrekend met de vordering van [X3] op [X4]. Het gevolg daarvan is dat het balanstotaal circa € 1,6 mln te hoog is weergegeven. [Y1] heeft daarom het balanstotaal

verminderd met dat bedrag, waardoor het balanstotaal onder het grensbedrag van € 6 mln kwam. Op basis van de herstelde cijfers was volgens [Y1] niet langer sprake van een controleplicht voor [X3]. Van een dreigende onttrekking aan de controleplicht was alleen al daarom geen sprake. Daar komt bij dat [X3] voor 2017 een controleopdracht zou verstrekken aan [accountantskantoor3].

5.5.2. Wat [X2] betreft heeft [Y1] aangevoerd dat het overzicht dat klager heeft gemaakt niet klopt. [X2] had in 2015 een geconsolideerd balanstotaal van € 5.315.076. Dat blijkt uit de vastgestelde jaarrekening.

5.6. De Accountantskamer overweegt als volgt. [Y1] heeft zijn samenstellingsopdracht op 11 september 2017 bevestigd. In die opdrachtbevestiging staat onder het kopje *Wettelijke controleplicht* het volgende:

'[X2 B.V.] en [X3 B.V.] hebben in boekjaren 2015 en 2016 aan de criteria voor een middelgrote rechtspersoon voldaan. Dit houdt in dat met ingang van het boekjaar 2016 [X2 B.V.] en [X3 B.V.] middelgrote rechtspersonen zijn en daarmee haar jaarrekeningen aan controle had moeten onderwerpen.

Over het boekjaar 2016 wordt door ons een samenstelopdracht uitgevoerd. Wettelijk gezien had over dit boekjaar, gezien bovenstaande, aan een accountantskantoor, die beschikt over een AFM vergunning om wettelijke controles te mogen uitvoeren, een controleopdracht verstrekt moeten worden.

De consequenties van het niet voldoen aan de wettelijke controleplicht kunnen zijn (…).

Voor het boekjaar 2017 adviseren wij u om aan een daartoe bevoegde accountantsorganisatie – binnen onze groep kunnen wij daarvoor zorgen – een controleopdracht te verstrekken voor de jaarrekeningcontrole [X2 B.V.] en [X3 B.V.].

5.7. Uit deze opdrachtbevestiging blijkt dat [Y1] zich ervan bewust was dat [X3] en [X2] ten tijde van het aanvaarden van de samenstellingsopdracht controleplichtig waren. [Y1] heeft ter zitting aangevoerd dat 'nergens staat dat er geen samenstellingsopdracht mag worden uitgevoerd' bij een cliënt die controleplichtig is. Standaard 4410 geeft inderdaad die beperking niet. Het is de accountant evenwel niet toegestaan een samenstellingsopdracht te aanvaarden van een controleplichtige cliënt, als hem duidelijk is of moet zijn dat de cliënt zich aan de controleplicht zal onttrekken. De Accountantskamer verwijst hiervoor naar haar uitspraak van 30 september 2022[1].

5.7.1. In de opdrachtbevestiging beschrijft [Y1] dat er een controleplicht geldt voor [X3] en [X2]. Hoewel [Y1] in de opdrachtbevestiging uitlegt wat de consequenties kunnen zijn van het niet voldoen aan de wettelijke controleplicht en adviseert om voor het boekjaar 2017 wél een controleopdracht te verstrekken, aanvaardt hij de samenstellingsopdracht voor boekjaar 2016 zonder verdere voorwaarden of enig voorbehoud. [Y1] accepteert daarmee welbewust een samenstellingsopdracht van controleplichtige rechtspersonen, zonder in de opdrachtbevestiging er blijk van te geven dat hij zich ervan heeft vergewist dat [X3] en [X2] voor boekjaar 2016 een controleopdracht zouden verstrekken.

5.7.2. In de memorandum van 13 juli 2020, die [Y1] aan klager had gestuurd naar aanleiding van diens vragen, heeft [Y1] hierover als volgt toegelicht: *'In eerste instantie was geconstateerd, dat*

[1] ECLI:NL:TACAKN:2022:35.

er een controleplicht zou gelden. Wij hebben ook aangedrongen bij de cliënt op het verstrekken van een controleopdracht. Dat is vastgelegd in de samenstelopdracht (bijlage 1) en het cliëntonderzoek (bijlage 2). Toen de defintieve concepten ter bespreking klaar waren is een en ander nog eens nader onderzocht en bleek een controleplicht pas vanaf 2017 te gelden (bijlage 3). Dit is ook vastgelegd in het besprekingsverslag'. Uit geen van aangehaalde bijlagen 1 en 2 blijkt dat [Y1] aandringt of zelfs maar adviseert om een controleopdracht voor boekjaar 2016 aan een daartoe bevoegde accountant te verstrekken.

5.7.3. Ter zitting heeft [Y1] gesteld dat de klant mondeling had verklaard dat zij een controleopdracht zou verstrekken. De Accountantskamer acht die verklaring onvoldoende onderbouwd. [Y1] heeft ter zitting bevestigd dat hij de mondelinge mededeling van [X3] en [X2] niet heeft vastgelegd. Bovendien vindt de Accountantskamer deze verklaring ongeloofwaardig, gelet op het tijdstip waarop [Y1] de verklaring inbrengt. In de opdrachtbevestiging, de memorandum van 13 juli 2020 en in het verweerschrift wordt er immers geen beroep op gedaan. Eerst ter zitting heeft [Y1] naar voren gebracht dat zijn opdrachtgever deze mondelinge verklaring zou hebben gegeven.

5.7.4. Gelet op het voorgaande moet het [Y1] naar het oordeel van de Accountantskamer bij de aanvaarding van deze samenstellingsopdracht duidelijk zijn geweest dat [X3] en [X2] geen controleopdracht zouden verstrekken. Ter zitting heeft [Y1] benadrukt dat het bij de opdrachtbevestiging nog zou gaan om een 'vermoeden' dat [X3] en [X2] controleplichtig zouden zijn en dat – gelet op de balanstotalen 2016 – uiteindelijk is gebleken dat zij nog steeds als kleinbedrijf worden aangemerkt. De Accountantskamer stelt vast dat het gestelde vermoeden niet blijkt uit de opdrachtbevestiging en dat is het toetsmoment bij de beoordeling van deze klacht. Daarbij komt dat niet is gebleken dat de jaarrekening 2015 van [X3] is gecorrigeerd vanwege een gesteld onjuist balanstotaal. De interne verrekening die [X3] heeft toegepast heeft evenmin geleid tot foutherstel in de vergelijkende cijfers in de jaarrekening 2016, zoals [Y1] ter zitting heeft erkend. De balans per 31 december 2015 telt immers op tot € 6.236.094. Van een correctie ontbreekt ieder spoor voor de gebruikers van de jaarrekening.

5.7.5. Kortom, [Y1] heeft meegewerkt aan het samenstellen van de jaarrekeningen van een controleplichtige rechtspersoon waarmee de controleplicht is ontgaan. Het is duidelijk niet de bedoeling van [X3] en [X2] geweest om een controleopdracht aan een bevoegd accountant te verstrekken. Het niet nakomen van de controleplicht is een economisch delict. [Y1] is betrokken bij dit niet-integer handelen van genoemde vennootschappen en had een maatregel moeten treffen gericht op het niet-integere handelen (niet-aanvaarding van de samenstellingsopdracht), maar heeft dat nagelaten. [Y1] heeft daardoor in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit en van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
Klachtonderdeel a tegen [Y1] is daarom gegrond.

Klachtonderdeel b: de jaarrekeningen bevatten inhoudelijke onjuistheden.

5.8. Volgens klager bevatten de jaarrekeningen van [X3], [X4] en [X2] over 2016 een groot aantal onjuistheden, die leiden tot de conclusie dat de vermogens en de resultaten significant onjuist zijn vermeld en misleidende voorstellingen van zaken geven. Dit klachtonderdeel valt in de volgende subonderdelen uiteen.

<u>Ten aanzien van [X3]</u>

1. [Y1] heeft ten onrechte de verwerkingswijze van [X3] aanvaard dat vooruitontvangen betalingen van klanten (voorschotnota's) zijn geboekt als omzet in plaats van een post

overlopende passiva.
2. [Y1] heeft ten onrechte foutherstel toegepast op de vergelijkende cijfers over 2015 en deze ontoereikend toegelicht.
3. De post (dubieuze) debiteuren is onjuist toegelicht en onjuist verantwoord.
4. De te verrekenen gas- en elektriciteitslevering is onjuist verantwoord.
5. De jaarrekening gaat ten onrechte uit van de continuïteitsveronderstelling.

Ten aanzien van [X4]

6. Het foutherstel in de vergelijkende cijfers 2015 in de jaarrekening van [X3] heeft niet geleid tot foutherstel in de vergelijkende cijfers van de jaarrekening van [X4].

Ten aanzien van [X2]

7. Het foutherstel in de vergelijkende cijfers in de jaarrekening van [X3] is niet doorgevoerd in de geconsolideerde jaarrekening van [X2] over 2016.

Ad 1. [Y1] heeft ten onrechte de verwerkingswijze van [X3] aanvaard dat vooruitontvangen betalingen van klanten (voorschotnota's) zijn geboekt als omzet in plaats van een post overlopende passiva.

5.9.1. Klager heeft toegelicht dat [X3] te maken had met door het jaar heen fluctuerende levering van gas en elektriciteit bij min of meer gelijkblijvende inkomsten. Klanten die een energiecontract voor gas en elektriciteit afsluiten, betalen maandelijks een vast bedrag aan voorschot op de definitieve (jaar)afrekening. Gedurende het jaar zijn de gebruikskosten echter wisselend. De kosten voor elektraverbruik zijn vrij stabiel, maar de kosten voor gas nemen logischerwijs in het stookseizoen toe en zijn in de zomerperiode nagenoeg nihil. Dat betekent dat de ontvangsten van [X3] (de voorschotnota's) in de zomermaanden hoger zijn dan de kosten voor levering van gas, maar het omgekeerde is in de koude wintermaanden het geval. Klager noemt dit een badkuipmodel.

5.9.2. Klager stelt dat de meeste contracten bij [X3] vlak voor de winter zijn gestart. Dat betekent dat [X3] aan het einde van het boekjaar hoge inkoopkosten voor gas had en lage daartegenoverstaande inkomsten. In die situatie ontstaat een overlopend actief, een nog van de klant te vorderen bedrag over het afgesloten boekjaar. [X3] heeft in de jaarrekening 2015, waarbij een andere accountant een samenstellingsverklaring heeft afgegeven, de vooruitontvangen termijnbetalingen opgenomen als een post overlopende passiva.

5.9.3. [X3] heeft in haar jaarrekening 2016 onder de post overlopende passiva geen post opgenomen voor vooruitontvangen betalingen. In plaats daarvan zijn de in 2016 vooruitontvangen voorschotnota's verantwoord als omzet. Dat is volgens klager onjuist, omdat die wijze van verantwoording:
- in strijd is met het toerekeningsbeginsel van artikel 2:362 lid 5 van het Burgerlijk Wetboek: de baten en lasten van het boekjaar worden in de jaarrekening opgenomen, onverschillig of zij tot ontvangsten of uitgaven in dat boekjaar hebben geleid;
- in strijd is met het voorzichtigheidsbeginsel van artikel 2:384 lid 2 BW, wat met zich mee had moeten brengen dat [Y1] niet had mogen instemmen met het als omzet (in plaats van verplichting in de balans) verantwoorden van de vooruitontvangen bedragen.

Verder stelt klager dat [Y1] is voorbijgegaan aan het bepaalde in artikel 2:364 lid 4 BW: onder de passiva worden afzonderlijk opgenomen het eigen vermogen, de voorzieningen, de schulden en, voor zover zij niet onder de schulden zijn vermeld, de overlopende passiva. Wanneer

vooruitontvangen bedragen niet als overlopend passief in de balans worden verantwoord maar onder de schulden, dan moet worden toegelicht dat het gaat om vooruitontvangen bedragen. Er ontbreekt een toelichting die is vereist op grond van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ) 258.102. [Y1] heeft de verwerkingswijze ten onrechte geaccepteerd in de jaarrekening.

5.9.4. Klager heeft in beeld gebracht wat de gevolgen zijn van de onjuiste verwerking van de vooruitontvangen bedragen als omzet. Een bedrag van ongeveer € 3 mln is als omzet van [X3] verantwoord over 2016 in plaats van als overlopend passief in de balans per 31 december 2016. Het resultaat van [X3] is daardoor ongeveer € 3 mln te hoog weergegeven, de schulden van [X3] zijn met hetzelfde bedrag te laag verantwoord.

5.10.1. [Y1] heeft aangevoerd dat volgens de controller van [X3] sprake was van een regelmatige instroom gedurende het gehele jaar van nieuwe klanten en dat de klanten op wisselende tijden gedurende het gehele jaar een jaarafrekening ontvangen. Daarom zouden aan het einde van het jaar de positieve en negatieve tegoeden ongeveer tegen elkaar kunnen worden weggestreept. Gelet op dat evenwicht bestaat er geen noodzaak voor het opnemen van een post overlopende passiva en kunnen de voorschotnota's als omzet worden verantwoord. Als een post vooruitbetaalde bedragen wordt opgenomen in de jaarrekening, dan lijkt het alsof alle klanten op één moment een nieuwe overeenkomst afsluiten dan wel een jaarafrekening ontvangen. Dat is niet aan de orde binnen [X3]. Dat blijkt uit de omzet tot en met september 2017, die geen pieken en dalen vertoonde.

5.10.2. [Y1] heeft benadrukt dat hij een samenstellingsopdracht heeft uitgevoerd, waarbij het management verantwoordelijk blijft voor de rapportage en de gegevens waarop die rapportage is gebaseerd. Op grond van Standaard 4410 is de accountant afhankelijk bij het uitvoeren van de werkzaamheden van de informatie van het management en onderzoekt hij in principe niet of de informatie correct is, tenzij de accountant de informatie niet aannemelijk vindt.

5.11. De Accountantskamer overweegt het volgende. [Y1] heeft terecht aangevoerd dat een samenstellingsopdracht geen assurance-opdracht is (Standaard 4410.6). Het uitgangspunt is dat het management verantwoordelijk blijft voor de financiële informatie, inclusief het toepassen van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie zijn vereist (Standaard 4410.7). Maar de accountant dient wel professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van de samenstellingsopdracht. Daarbij hoort hetgeen in Standaard 4410.32 is bepaald: *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 vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving – dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. Hij dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken.*

5.12. In dit geval mocht [Y1] naar het oordeel van de Accountantskamer niet volstaan met de verkregen managementinformatie:
- Het betreft hier voor [X3] significante oordeelsvorming en;
- [Y1] was ermee bekend dat de administratie niet vlekkeloos was. [Y1] heeft ter zitting zelf naar voren gebracht dat de *'[Groep1] een sub optimale boekhouding [had]. [Y1] hield zich gedurende de samenstelopdracht intensief (en vanuit samenstellingsoogpunt geheel onverplicht) bezig met de begeleiding van de [Groep1] om tot een deugdelijke administratie en interne beheersing te komen. Dit lukte ook; de administratie verbeterde aanzienlijk. Zo werd onder andere het facturatiesysteem van [X3 B.V.] in 2018 en 2019 doorontwikkeld. Hierdoor konden er analyses en uitdraaien worden gemaakt, die tijdens de*

samenstelwerkzaamheden van [Y1] in 2017 niet mogelijk waren'. Die omstandigheden vergden naar het oordeel van de Accountantskamer juist een kritische blik.

5.13. [X3] heeft in de jaarrekening 2015 voorschotnota's deels verantwoord als een overlopend passief. De wijze van verantwoording in 2016 - als omzet - wijkt daarvan af. [Y1] achtte dat aanvaardbaar, omdat: "het bij voorschotnota's altijd zo is dat er klanten zijn die iets teveel hebben en klanten die iets te weinig hebben betaald. Dat verschil zal zich uitmiddelen", aldus [Y1]. Maar de Accountantskamer is van oordeel dat die bewering – vanwege de afwijking ten opzichte van het voorgaande boekjaar – voldoende moet zijn onderzocht, te meer omdat het een significante aangelegenheid betreft. Gelet op de gebrekkige administratie mocht [Y1] niet zonder nadere aanvullende informatie uitgaan van de informatie van het management. De Accountantskamer kan gelet daarop niet vaststellen of [Y1] een juiste verantwoordingswijze heeft aanvaard.

Ad 2. Betrokkene heeft ten onrechte foutherstel in de vergelijkende cijfers over 2015 toegepast in de jaarrekening van [X3] over 2016.

5.14. Klager is van mening dat [Y1] ten onrechte foutherstel inzake vooruitontvangen bedragen heeft doorgevoerd in de vergelijkende cijfers over 2015 van [X3]. In de jaarrekening 2015 van [X3] was een bedrag van € 1,5 mln opgenomen voor vooruitontvangen betalingen door klanten van [X3]. In het kader van foutherstel in de vergelijkende cijfers 2015 is de post Reservering vooruitontvangen termijnbedragen van € 1,5 mln onder de overlopende passiva afgeboekt tot nihil. In het verlengde van subklachtonderdeel c.1 is dat onjuist. Hierdoor geeft de jaarrekening een verkeerd beeld van het vermogen van [X3] per 31 december 2015 en per 31 december 2016. Verder geldt dat [Y1] het foutherstel niet, c.q. onjuist heeft toegelicht in de jaarrekening 2016. De toelichting bij het foutherstel is summier. Daardoor is volgens klager niet duidelijk dat de schulden van [X3] per 31 december 2015 met € 1,5 mln werden verminderd. Ook is niet duidelijk gemaakt op welke wijze de vrijval van vooruitontvangen bedragen in de vergelijkende cijfers in de jaarrekening 2016 is hersteld. Omdat [Y1] bij de toelichting van het foutherstel een saldo noemt van € 127.931 inclusief belasting wordt de indruk gewekt dat het niet gaat om een ingrijpende aanpassing. Hiermee voldoet de jaarrekening niet aan het bepaalde in artikel 2:363 lid 5 BW, waaruit, zakelijk weergegeven, volgt dat in het geval in een jaarrekening posten van een voorafgaand boekjaar worden gewijzigd, deze wijzigingen per post moeten worden toegelicht.

5.15. [Y1] heeft toegelicht dat de toenmalige controller van [X3] heeft geconcludeerd dat in de jaarrekening over 2015 ten onrechte een stelpost van € 1,5 mln voor vooruitontvangen betalingen van klanten was opgenomen. Die stelpost was gebaseerd op de aanname dat alle klanten in het voorjaar een energiecontract zijn aangegaan en een bedrag vooruit hebben betaald om de kosten voor gas in de winter te kunnen voldoen. Maar die veronderstelling was volgens het management onjuist, aangezien klanten op verschillende momenten door het jaar heen klant worden. Van de klanten die later in het jaar klant worden is vaak niets vooruitontvangen.
De controller heeft dit in het kader van foutherstel teruggedraaid. Het is [Y1] onduidelijk waarop klager baseert dat klanten met name na de wintermaanden contracten afsluiten en dat op die basis 10% van de omzet als overlopende passiefpost kon worden aangemerkt. [Y1] vond de uitleg van het management aannemelijk. Ook is hij van mening dat het foutherstel voldoende is toegelicht in de jaarrekening, omdat wordt toegelicht wat het effect is van het herstel van een fout (artikel 2:363 lid 4 BW), en de verschillen met de oorspronkelijke cijfers zijn vermeld (lid 5).

5.16. De Accountantskamer overweegt het volgende. De RJk A3.3.301 e.v. en RJ 150.204 e.v. bepalen beide dat de rechtspersoon in de toelichting dient te vermelden dat er sprake is van het herstel van een materiële fout. Hierbij dient de rechtspersoon het effect van het herstel van de fout te vermelden. De rechtspersoon dient tevens de aard en voor zover van toepassing de

omvang van de fout te vermelden. Het maakt dus geen verschil of [Y1] de RJ voor middelgrote en grote ondernemingen of de RJk voor het kleinbedrijf heeft toegepast, waarover klager en [Y1] hebben gediscussieerd. In beide gevallen wordt van [X3] verlangd dat de aard en de omvang van de fout worden vermeld en toegelicht in de jaarrekening.

5.17. De Accountantskamer is van oordeel dat de toelichting in de jaarrekening onvoldoende is. [Y1] heeft volstaan met het opnoemen van de posten waarin foutherstel heeft plaatsgevonden, dat wil zeggen: tot welke saldering dat heeft geleid. De jaarrekening geeft op die wijze wel inzicht in het feit dát er volgens [X3] foutherstel heeft plaatsgevonden, maar door de wijze van presentatie van dat foutherstel is de werking daarvan niet na te gaan. Bovendien, zoals de Accountantskamer hiervoor al heeft overwogen, was bij [X3] sprake van suboptimale administratie. Juist in die omstandigheid had [Y1] moeten overwegen om toe te lichten waarom sprake is van herstel van een materiële fout, wat het effect is van het herstel van de fout en tevens de aard en voor zover van toepassing de omvang van de fout.

Ad 3. Onjuiste waardering (dubieuze) debiteuren.

5.18.1. De vergelijkende cijfers in de balans en winst-en-verliesrekening zijn aangepast vanwege een fout in de jaarrekening 2015 in de post (dubieuze) debiteuren, zo meldt de jaarrekening 2016. Ook heeft in 2016 een stelselwijziging plaatsgevonden met betrekking tot deze post (dubieuze) debiteuren. Beide wijzigingen hebben volgens klager op onjuiste gronden plaatsgevonden.

<u>Klacht over het foutherstel post (dubieuze) debiteuren.</u>

5.18.2. Het foutherstel in de vergelijkende cijfers heeft geleid tot een afname van de post debiteuren per 31 december 2015 van € 277.673 (€ 3.792.386 minus € 3.514.712). Wat het foutherstel betreft, klaagt klager erover dat [Y1] het gestelde foutherstel in de jaarrekening 2016 onvoldoende heeft toegelicht.

<u>Klacht over (de toelichting op) de stelselwijziging inzake dubieuze debiteuren.</u>

5.18.3. In de toelichting op de jaarrekening staat dat [X3] een stelselwijziging heeft doorgevoerd van ‘een benaderde individuele beoordeling’ naar een ‘dynamische berekening’, omdat dit beter zou passen bij de aard van de onderneming. Maar in de jaarrekening zelf staat ‘Noodzakelijk geachte voorzieningen voor het risico van oninbaarheid worden in mindering gebracht. Deze voorzieningen worden bepaald op basis van indivuele beoordeling van de vorderingen’. Beide kunnen volgens klager niet tegelijkertijd waar zijn. Daarbij komt dat een dynamische berekening niet is toegestaan volgens de RJ 222.204.

5.18.4. Een stelselwijziging mag alleen plaatsvinden als het inzicht daardoor wordt bevorderd. Klager stelt vast dat de opgenomen waarderingsgrondslagen in de jaarrekeningen van [X3] over 2015 en 2016 identiek zijn. In beide gevallen staat daar namelijk:
Vorderingen en overlopende activa
De vorderingen worden bij eerste verwerking opgenomen tegen de reële waarde en vervolgens gewaardeerd tegen de geamortiseerde kostprijs. De reële waarde en geamortiseerde kostprijs zijn gelijk aan de nominale waarde. Noodzakelijk geachte voorzieningen voor het risico van oninbaarheid worden in mindering gebracht. Deze voorzieningen worden bepaald op basis van individuele beoordeling van de vorderingen.

Klager concludeert daaruit dat zowel in 2015 als in 2016 de debiteuren tegen nominale waarde

onder aftrek van een voorziening voor het risico van oninbaarheid werden gewaardeerd. Het is klager daardoor onduidelijk waarom [Y1] meent dat sprake is van een stelselwijziging.

5.18.5. [Y1] heeft geconcludeerd dat de voorziening voor dubieuze debiteuren ongeveer 40% moest zijn. Ouderdomsanalyse heeft daarin geen kenbare rol gespeeld. Klager denkt daarom dat het percentage is bepaald op basis van een dynamische methode, een percentage van de omzet, en niet op basis van een collectief statische wijze en dat is niet toegestaan. De stelselwijziging heeft geleid tot een verhoging van de post debiteuren en de post voorziening dubieuze debiteuren met € 3.445.705. Het is klager niet duidelijk geworden op grond waarvan [Y1] heeft geconstateerd dat dat bedrag niet onder de debiteuren was verantwoord terwijl deze ook niet waren voorzien en niet waren afgeboekt. Volgens klager heeft de correctie een positief effect op het resultaat van ongeveer € 2 mln.

5.19. [Y1] heeft zich als volgt verweerd. In de jaarrekening 2015 werden oude vorderingen niet alleen volledig voorzien, maar ook afgeboekt. Dat was onterecht. De doelgroep waarop [X3] zich richtte waren natuurlijke personen die bekend waren met schulphulpverlening, waardoor rekeningen doorgaans vertraagd maar wel grotendeels werden betaald. Het is dan onjuist om de vorderingen volledig af te boeken. Om die reden heeft het management van [X3] een stelselwijziging toegepast, die betrekking heeft op de wijze van berekenen en onderbouwen van de voorziening dubieuze debiteuren. De dynamische methode is volgens de RJk B5.104 wel degelijk toegestaan. De methode is niet gekoppeld aan de omzet, maar aan de omvang en leeftijd van de openstaande vorderingen. [X3] heeft een percentage van 40% van het uitstaande debiteurensaldo op balansmoment gekozen en dat percentage ook gehanteerd voor de (gecorrigeerde) debiteuren uit eerdere jaren die in 2015 al volledig waren voorzien of afgeboekt. Dat gekozen percentage heeft het management van [X3] vastgesteld op basis van ervaringsgegevens, te weten een analyse van het betalingsgedrag in 2017. Per eind oktober 2017 was 38% van de vorderingen nog niet betaald. [X3] heeft daarom gekozen voor afgerond 40%, hetgeen [Y1] begrijpelijk en aannemelijk vond. De post debiteuren is verhoogd, omdat in tegenstelling tot voorgaande jaren debiteuren zijn voorzien maar niet afgeboekt. Ook de post voorziening voor openstaande vorderingen is verhoogd. Per saldo is er daardoor geen mutatie.

5.20. De Accountantskamer overweegt als volgt. Klager heeft niet overtuigend weerlegd dat de correctie wel degelijk leidt tot een verlaging van de voorziening voor oninbaarheid van de oude vorderingen met 60% van de nominale waarde, met volgens klager een positief effect op het resultaat van circa € 2 mln. Zowel klager als [Y1] lijken in hun betogen overigens niet consistent rekening te houden met het onderscheid tussen de begrippen ‘stelselwijziging’, ‘schattingswijziging’ en ‘foutherstel’ en de gevolgen daarvan voor de verwerking van en toelichting op ‘correcties’ in de jaarrekening. Wat daar ook van zij, [Y1] heeft niet voldoende duidelijk gemaakt wat de correctie op de debiteuren en de voorziening voor oninbaarheid feitelijk behelsde en vooral wat het effect van deze correctie op het vermogen en het resultaat is geweest.

Ad 4. Te verrekenen gas- en elektriciteitslevering is onjuist verantwoord.

5.21. In de jaarrekening 2016 van [X3] zijn onder de post overlopende passiva twee posten opgenomen: nog te betalen reconciliatie [BV2] (€ 1.214.056) en [BV3] (€ 141.881). De post nog te betalen reconciliatie [BV2] is bovendien ook aan de vergelijkende cijfers over 2015 toegevoegd (€ 1.348.379), terwijl die post niet in de jaarrekening 2015 was opgenomen.

5.22. De Accountantskamer stelt vast dat [Y1] heeft erkend dat [X3] geen debiteur is van [BV2] en [BV3]. [X3] nam uitsluitend gas en elektriciteit af van [X4]. Die schulden hadden dus hoe dan

ook niet in het kader van foutherstel opgenomen mogen worden in de jaarrekening van [X3].

Ad 5. De jaarrekening gaat ten onrechte uit van de continuïteitsveronderstelling.

5.23. Klager heeft een eigen beeld gevormd van het resultaat en het vermogen van [X3] per 31 december 2016 en geconcludeerd dat [X3] technisch failliet was. [Y1] is dan volgens klager ook ten onrechte uitgegaan van de continuïteitsveronderstelling bij het samenstellen van de jaarrekening. Desgevraagd heeft [Y1] naderhand toegelicht waarop de continuïteitsveronderstelling was gebaseerd (memo 13 juli 2020):

- bespreking met de klant op 11 december 2017, waar de liquiditeitspositie aan de orde is gesteld ('In 2016 zijn de investeringen > de cash flow geweest en is alleen door het niet betalen van BTW en EB de liquiditeit niet in gevaar gekomen');
- voortzetting financiering door de [bank1];
- interne rapportage voor het derde kwartaal van 2017, die winst te zien gaf;
- liquiditeit was onder controle, er was geen acute dreiging ten aanzien de continuïteit.

Volgens klager had [Y1] daarmee onvoldoende basis voor de continuïteitsveronderstelling.

5.23.1. Het gesprek met de klant was daags voor het afgeven van de samenstellingsverklaring op 12 december 2017 en kan dus geen basis zijn voor het eventueel informeren over twijfels aan de continuïteit. Bovendien is in dat gesprek aan de orde geweest dat *'in 2016 de investeringen > de cash flow geweest en is alleen door het niet betalen van BTW en EB (energiebelasting, Accountantskamer) de liquiditeit niet in gevaar gekomen. In de toekomst dient er we betalingsonmacht gemeld te worden. Nu is het uiteindelijk goed gekomen, doordat er afspraken met de belastingdienst zijn gemaakt'*. [Y1] heeft ten onrechte hierin geen gerede twijfel gezien omtrent de continuïteit. [Y1] was bovendien ervan op de hoogte dat Belastingdienst in het voorjaar 2017 een faillissementsverzoek had ingediend bij de rechtbank.

5.23.2. De kredietovereenkomst is goed voor een bedrag van € 4,5 mln en diende in 2017 geheel te worden afgelost. [X3] kon geen kredietovereenkomst voor onbepaalde tijd sluiten, hetgeen volgens klager evenzeer een bedreiging van de continuïteit van [X3] vormde.

5.23.3. De resultaatsverwachting over geheel 2017 per het derde kwartaal van 2017 is door [Y1] niet onderbouwd. [Y1] heeft tijdens een bespreking met klager op 3 november 2020 nog verklaard dat hij de interne cijfers van [X3] heeft ingezien, maar hij heeft geen kopie bewaard in zijn dossier. Die cijfers waren echter van slechte kwaliteit en daarvan was [Y1] op de hoogte. De administratie over 2016 is immers in 2017 opnieuw ingeboekt. [Y1] had dan ook de tussentijdse resultaatsverwachting voor 2017 niet zonder nader kritisch onderzoek mogen accepteren als onderbouwing voor het niet bestaan van gerede twijfel aan de continuïteit van [X3].

5.24. [Y1] stelt dat er geen reden bestond om te twijfelen aan de continuïteit van [X3]. Vanaf september 2016 is het accountantskantoor waaraan [Y1] is verbonden intensief betrokken bij de [Groep1]. [Y1] heeft in dat kader uitgebreide kennis opgebouwd van de bedrijfsvoering en de [Groep1] begeleid bij de opbouw en inrichting van een deugdelijke administratie en interne beheersing. [X3] heeft daarin verbeterslagen gemaakt. Liquiditeit was vanaf het begin van de werkzaamheden herhaaldelijk een onderwerp geweest waarover [Y1] zich liet informeren. Het was [Y1] bekend dat [X3] er niet al te rooskleurig voor stond. Maar anders dan klager stelt, berustte de faillissementsaanvraag van de Belastingdienst in mei 2017 op een vergissing. De betaling van BTW en energiebelasting waren veiliggesteld door de financiering van de [bank1]. Het was niet verwonderlijk dat [bank1] geen kredietovereenkomst voor onbepaalde tijd wilde aanbieden. Van belang voor de samenstelling van de jaarrekening op basis van de continuïteitsveronderstelling is dat [bank1] de financieringsovereenkomst na 15 september 2017 heeft voortgezet. De interne rapportages prognosticeerden een winst en uit de administratie

bleek tot en met september 2017 een positief resultaat van € 563.000. Tot slot heeft [Y1] zich door het bestuur van [X3] laten informeren.

5.25. De Accountantskamer overweegt als volgt. In het kader van de samenstelling van de jaarrekening is uitgegaan van de continuïteitsveronderstelling, dat wil zeggen de veronderstelling dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon waaraan de activa en passiva dienstbaar zijn, wordt voortgezet (artikel 2:384 lid 3 BW). De accountant mag uitgaan van deze continuïteitsveronderstelling, tenzij die veronderstelling onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is.

5.26. Uit de brief van de Belastingdienst van 10 november 2017 blijkt dat [X3] op 14 april 2017 een regeling heeft afgesproken om te voorkomen dat het faillissement zou worden uitgesproken. [X3] heeft € 4,2 mln voldaan en uitstel van betaling gekregen voor het restant van de belastingvordering van (op dat moment) circa € 875.000 tot 15 april 2018. Onderdeel van de afspraken was dat [X3] de lopende en nieuw opkomende fiscale verplichtingen tijdig en volledig zou nakomen. De Belastingdienst heeft echter geconstateerd dat [X3] de energiebelasting over de maanden juli en augustus 2017 niet heeft voldaan. De Belastingdienst heeft daarop het uitstel van betaling ingetrokken en [X3] in het vooruitzicht gesteld dat zij haar faillissement zal aanvragen tenzij [X3] voor 24 november 2017 een bedrag van ruim € 4 mln zou betalen.

5.27. Ter zitting heeft [Y1] bevestigd dat voor de continuïteit van [X3] financiering door de [bank1] noodzakelijk was. Met behulp van die financiering van € 4,5 mln werd de energiebelasting aan de Belastingdienst voldaan. [Y1] heeft toegelicht dat de financiering van de [bank1] volgens de overeenkomst moest worden afgebouwd naar nihil per september 2017, maar dat die afbouw niet heeft plaatsgevonden. De financiering werd gehandhaafd, onder voorbehoud van de jaarcijfers van 2016. [Y1] stelt dat [bank1] telefonisch heeft bevestigd dat zij de financiering niet zou intrekken.

5.28. De Accountantskamer constateert dat de medewerking van [bank1] ten tijde van het afgeven van de samenstellingsverklaring niet vaststond, maar ook niet was uitgesloten. Gelet op de consequenties die de Belastingdienst in het vooruitzicht had gesteld bij het niet nakomen van de uitstelregeling en de dreigende faillissementsaanvraag, is de Accountantskamer van oordeel dat [Y1] deze omstandigheden in de jaarrekening had moeten opnemen en toelichten. Dat volgt ook uit Standaard 4410.A51 waarin het volgende is bepaald: indien de accountant zich ervan bewust wordt dat er onzekerheden bestaan met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant, in voorkomend geval een meer passende presentatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorstellen of passende toelichtingen voorstellen met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, om dat stelsel na te leven en om te voorkomen dat de historische financiële informatie misleidend is. [Y1] heeft ten onrechte een passende toelichting achterwege gelaten.

Ad 6. Foutherstel [X3] heeft niet geleid tot foutherstel in de vergelijkende cijfers van de jaarrekening van [X4].

5.29. De Accountantskamer is van oordeel dat klager terecht heeft geconstateerd dat de jaarrekeningen van [X3] en [X4] niet op elkaar aansluiten. [BV2] en [BV3] hadden een vordering op [X4], niet op [X3]. Het foutherstel in de jaarrekening van [X3] heeft ertoe geleid dat deze vordering in de jaarrekening van [X3] is opgenomen, maar heeft er niet toe geleid dat er ook een vordering van [X4] op [X3] ter zake van de posten is opgenomen en een schuld van [X4] aan [BV2] en [BV3].

Ad 7. Foutherstel [X3] is niet doorgevoerd in de geconsolideerde jaarrekening van [X2] over 2016.

5.30. [Y1] heeft het foutherstel met betrekking tot het jaar 2015 in de jaarrekening van [X3] over 2016 niet doorgevoerd in de geconsolideerde jaarrekening van [X2] over 2016. Hierdoor is volgens klager een onjuist beeld gegeven van het geconsolideerde vermogen van [X2] en is de samengestelde jaarrekening 2016 van [X2] onjuist. Ook overigens is de geconsolideerde jaarrekening van [X2] onjuist, aldus klager. Als voorbeeld heeft klager gewezen op de als liquide middelen verantwoorde bedragen in vergelijkende cijfers over 2015:

- [X3] € 1.151
- [X4] € 44.066
- [X2] € 67.508

De post liquide middelen in de geconsolideerde jaarrekening van [X2] had dan ook € 112.725 moeten bedragen, niet het aldaar verantwoorde bedrag van € 67.278.

5.31. [Y1] heeft aangevoerd dat het foutherstel in de vergelijkende cijfers wel degelijk inzichtelijk is gemaakt. Hij verwijst naar pagina 12 van de geconsolideerde jaarrekening 2016 van [X2]. In de enkelvoudige balans per 31 december 2016 is het effect van de correctie op het eigen vermogen van [X3] zichtbaar in de verloopstaat. [Y1] verwijst naar pagina 33 van de jaarrekening van [X2], waar het volgende is genoteerd:

	2016	2015
	€	€
Robin Energie B.V.		
Stand per 1 januari	91.336	1
Correcties boekjaar 2015	-95.949	-
Waardemutatie	-	-362.432
Aandeel in het resultaat	1.707.564	696.518
	1.702.951	334.087
Dividend	-	-242.751
Stand per 31 december	1.702.951	91.336

5.32. De Accountantskamer stelt vast dat in de toelichting op de geconsolideerde jaarrekening van [X2] over 2016 letterlijk dezelfde tekst is opgenomen als de toelichting op de vergelijkende cijfers in de jaarrekening 2016 van [X3], zonder dat duidelijk wordt dat dit de cijfers van [X3] betreft en wat de relatie is met de cijfers in de geconsolideerde jaarrekening van [X2]. De vergelijkende cijfers over 2015 in de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekening 2016 van [X2] sluiten niet op elkaar aan. Het enkelvoudig vermogen van [X2] per 31 december 2015 bedraagt € 785.634 en wijkt af van het groepsvermogen per die datum (€ 689.863). Dit verschil betreft de 'correcties' inzake [X3], die in de enkelvoudige vergelijkende cijfers van [X2] over 2015 niet zijn verwerkt maar in de geconsolideerde vergelijkende cijfers over 2015 van [X2] wel. Voor de toelichting op (het verloop van) het groepsvermogen over 2016 wordt verwezen naar de toelichting op het eigen vermogen in de enkelvoudige cijfers. Maar, afgezien van het feit dat geen aansluiting bestaat tussen het enkelvoudig- en groepsvermogen per 31 december 2015 (de beginstand), blijkt uit die toelichting ook niets van de correctie die is aangebracht inzake [X3]. De enige mutatie in 2016 op het eigen vermogen van [X2] die is opgenomen in de jaarrekening is het resultaat over 2016 van € 2.373.389.

5.33. Verder wijkt het enkelvoudig vermogen van [X2] per 31 december 2016 (ad € 3.159.023 af van het groepsvermogen per die datum (ad € 3.178.024). Uit de toelichting blijkt ook niets van dit verschil. [Y1] verwijst in zijn verweer naar de toelichting op de deelneming in [X3], die is opgenomen in de enkelvoudige jaarrekening van [X2]. De omschrijving 'correcties boekjaar 2015'

is, zonder nadere duiding en met inachtneming van de aansluitingsverschillen zoals hiervoor uiteengezet, niet toereikend om het effect van het foutherstel, dat in de jaarrekening van [X3] is toegepast, op de geconsolideerde jaarrekening van [X2] inzichtelijk te maken.

5.34. Ten slotte heeft [Y1] geen verklaring gegeven voor de verschillen die klager constateert in de liquide middelen.

<u>De conclusie naar aanleiding van klachtonderdeel b.</u>

5.35. De Accountantskamer is van oordeel dat de jaarrekeningen zoals door [Y1] samengesteld onjuistheden bevatten, zoals hiervoor aan de orde is gekomen, waardoor de jaarrekeningen niet het vereiste inzicht zoals bedoeld in artikel 2:362 BW verschaffen. De Accountantskamer is van mening dat [Y1] derhalve ten onrechte een samenstellingsverklaring bij de jaarrekening heeft verstrekt. [Y1] heeft hiermee het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden. Het klachtonderdeel is gegrond.

De rol van [Y2] (ten aanzien van klachtonderdelen a en b).

5.36. [Y1] is als opdrachtnemer en tekenend accountant eindverantwoordelijk voor de samenstellingsopdracht. Volgens klager had [Y2] echter een dusdanig belangrijke rol bij de uitvoering van de samenstellingswerkzaamheden dat hij mede wordt aangesproken in deze tuchtprocedure. Hij was volgens klager namelijk niet alleen mede-verantwoordelijk voor de samenstelwaardige kolommenbalans maar ook voor het samenstellen van de jaarrekeningen inclusief rapportage. Dat betekent dat de verwijten gericht aan [Y1] (aanvaarden samenstellingsopdracht van controleplichtige rechtspersonen en de onjuistheden in de jaarrekeningen) ook [Y2] treffen.

5.37. [Y2] verweert zicht tegen de klacht als volgt. Hij is niet betrokken geweest bij de opdrachtbevestiging en evenmin als (vaktechnisch) eindverantwoordelijke. [Y2] heeft uitgelegd dat hij slechts tot 17 november 2017 werkzaamheden heeft uitgevoerd die betrekking hadden op deze kolommenbalans. Daarna was hij als uitvoerend assistent betrokken. Gelet daarop is [Y2] van mening dat hij niet tuchtrechtelijk verantwoordelijk kan worden gehouden.

5.38. De Accountantskamer volgt [Y2] niet in zijn verweer dat zijn rol beperkt is geweest tot uitvoerend assistent. De Accountantskamer acht dit niet aannemelijk, gelet op de volgende feiten en omstandigheden.

5.38.1. [Y2] heeft de samenstelwaardige kolommenbalans over 2016 van [X3] voltooid op 17 november 2017. Een kolommenbalans bestaat uit:
- Een proefbalans (overzicht met totaalbedragen van alle grootboekrekeningen)
- Een saldibalans (saldo-overzicht van elke grootboekrekening die in de proefbalans is opgenomen)
- Een resultatenrekening (de winst-en-verliesrekening, wordt opgesteld op basis van de saldibalans)
- De eindbalans (de balans op het einde van het boekjaar).

Met een e-mailbericht van 16 november 2017 met als onderwerp ‘Vragen jaarrekening 2016’ stuurt [Y2] aan [B] (CFO van [X2]) een vragenlijst toe. Die vragen hebben een veel verdergaande strekking dan het louter opstellen van de kolommenbalans. [Y2] heeft die informatie opgevraagd met het doel die te verwerken in de jaarrekening.

5.38.2. Op een overgelegd begeleidingsformulier staan data en parafen van de verschillende

fases in het samensteldossier. Bij de Samenstelwaardige kolommenbalans en bij Samenstellen inclusief rapportage staat als naam vermeld [initialen1]/[initialen2] en als datum 17-11-2017. [Initialen2] zijn de initialen van [Y2] ([initialen1] was een assistent-accountant die [Y2] begeleidde). De 'Beoordeling dossier accountant' en 'Bespreking van de jaarrekening' zijn overigens volgens het begeleidingsformulier uitgevoerd door [Y1].

5.38.3. De jaarrekeningen van [X3] en [X4] hebben het kenmerk 'Referentie: [initialen2]/[initialen3]/SR0B01'. De jaarrekening van [X2] heeft het kenmerk 'Referentie: [initialen2/[initialen3]/SR0B02'. De jaarrekeningen vermelden dus de initialen van [Y2].

5.38.4. In een e-mailbericht van 1 juni 2018 schrijft [C] (verbonden aan [accountantskantoor1]): *'Bijgaand de jaarrekeningen 2016 van [X3 B.V.] en haar gelieerde vennootschappen. Vandaag en morgen ben ik en mijn collega [Y2] AA beschikbaar voor ondersteuning en vragen.*
[Y2] heeft de jaarrekeningen 2016 samengesteld'.

5.39. Ter zitting heeft [Y2] geen bevredigende verklaring kunnen geven voor voorgaande omstandigheden. Het feit dat zijn initialen op de jaarrekeningen staan en dat hij op het begeleidingsformulier op 17 november 2017 een paraaf heeft gezet bij 'Samenstellen inclusief rapportage' wijzen geenszins in de richting van assisterende werkzaamheden, maar op een veel grotere betrokkenheid bij de samenstellingsopdracht. Dat blijkt ook uit het volgende. Zoals hiervoor is overwogen blijkt uit de stukken dat de samenstelwaardige kolommenbalans op 17 november 2017 door [Y2] is voltooid. [Y1] heeft eveneens op 17 november 2017 om 13:09 uur een concept van de jaarrekeningen aan [B] verzonden ter beoordeling. Volgens het overzicht met bijlagen bij deze mail gaat het om de jaarrekeningen van [X3], [X4] en [X2] (en daarnaast om [BV1]), maar aan de Accountantskamer is alleen als bijlage de jaarrekening van [X3] overgelegd. De Accountantskamer heeft vastgesteld dat deze concept-jaarrekening inhoudelijk vrijwel identiek is aan de definitieve jaarrekening van 12 december 2017, inclusief de passage over het foutherstel in de vergelijkende cijfers. Het is dus niet zo dat [Y1] op 17 november 2017 een ruwe schets van de jaarrekening heeft opgeleverd. De Accountantskamer acht het gelet op de omvang van de werkzaamheden niet geloofwaardig dat [Y1] op 17 november 2017 in een paar uur tijd, nadat [Y2] de samenstelwaardige kolommenbalans klaar had, de jaarrekening (met [Y2] initialen daarop) zelf heeft samengesteld (inclusief ingrijpende aanpassingen als gevolg van het foutherstel) en [Y2] daarbij geen enkele betrokkenheid heeft gehad. [Y2] en [Y1] hebben desgevraagd ter zitting ook verklaard dat (het overleg en uitzoekwerk in verband met) het foutherstel ná 17 november 2017 heeft plaatsgevonden. Dat is niet juist, want in de conceptcijfers van 17 november 2017 is het foutherstel al verwerkt. De Accountantskamer concludeert hieruit dat [Y2] niet open en eerlijk is geweest over zijn rol in het samenstellingsdossier.

5.40. Als het gaat om de aanvaarding van de samenstellingsopdracht, heeft [Y1] – zo heeft de Accountantskamer hiervoor vastgesteld – niet integer gehandeld. [Y2] wist net zo goed dat [X3] en [X2] geen controleopdracht zouden verstrekken. Hij heeft dus meegewerkt aan een samenstellingsopdracht van een controleplichtige rechtspersoon zonder bij [Y1] of bij [X3] te benadrukken dat zij controleplichtig is. [Y2] is betrokken bij het niet-integere handelen van [Y1] en had een maatregel moeten treffen gericht op het beëindigen van dit handelen. Door dit na te laten heeft [Y2] in strijd gehand met het fundamentele beginsel van integriteit. Wat de fouten in de jaarrekeningen betreft heeft [Y2] in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.41. Klachtonderdelen a en b zijn ook ten aanzien van [Y2] gegrond.

Klachtonderdeel c. [Y1] heeft zich tijdens een bespreking met klager agressief en bedreigend opgesteld.

5.42. Klager heeft op 11 mei 2021 een gesprek met [Y1] gevoerd over de samenstellingsopdrachten. Tijdens die bespreking heeft [Y1] zich volgens klager agressief opgesteld, klager beschuldigd van smaad en laster en gedreigd met het doen van strafrechtelijke aangifte. [Y1] had voor die houding geen enkele aanleiding. Het gesprek werd mede gevoerd aan de hand van een memo, dat [Y1] ondanks herhaald verzoek niet met klager heeft willen delen. Tot slot heeft [Y1] gesproken over een vordering van een van de vennootschappen op de fiscus van 'vele miljoenen'. [Y1] wilde alleen informatie over die vordering delen als klager hem volledig van tuchtrechtelijke aansprakelijkheid zou vrijwaren.

5.43. [Y1] heeft toegelicht dat hij het gesprek op 11 mei 2021 heeft gevoerd naar aanleiding van een aansprakelijkstelling. Bij dat gesprek is het memorandum op een scherm geprojecteerd en hebben klager en een accountant van [accountantskantoor4] aantekeningen gemaakt. Op een later moment heeft [Y1] het memorandum onverplicht aan klager verstrekt. [Y1] meent dat klager hem onterechte verwijten maakte en maakt, maar heeft alle tijd en moeite genomen om de vragen van klager en zijn accountant te beantwoorden. Overigens was het juist dat er een vordering was op de fiscus van vele miljoenen. Dat erkent klager ook in het klaagschrift.

5.44. De Accountantskamer overweegt als volgt. Het laat zich niet vaststellen of de houding van [Y1] tijdens het gesprek op 11 mei 2021 van dien aard is dat dit tuchtrechtelijk verwijtbaar is geweest. Wat wel vaststaat is dat tussen klager en [Y1] een diepgevoeld verschil van inzicht en (daardoor) wantrouwen bestaat ten aanzien van de uitgevoerde werkzaamheden. [Y1] heeft naar de Accountantskamer kan inschatten de vragen van klager uitvoerig beantwoord, onder meer gelet op de memo's van 15 januari 2021 en 13 juli 2021 en de e-mailberichten van 9 december 2019 en 12 maart 2020. Daaruit leidt de Accountantskamer af dat [Y1] niet heeft weggekeken van zijn verantwoordingsplicht. Een verdergaande verplichting, bestaande uit het onverplicht verstrekken van een memorandum, kan niet worden aangenomen. Of het inderdaad zo is dat [Y1] met aangifte van smaad en laster heeft gedreigd, kan niet worden vastgesteld en moet in het licht worden gezien van een oplopend conflict met klager. Een tuchtrechtelijk relevant verwijt ziet de Accountantskamer er niet in. Het voorstel om informatie te verstrekken over een belastingclaim in ruil voor vrijwaring in een tuchtrechtprocedure zou dat wel kunnen zijn, maar een voorstel met die inhoud wordt door [Y1] ontkend en is niet vast komen te staan.

5.45. Het klachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel d. [Y3] heeft volgens klager niet integer gehandeld.

5.46. [Y3] had geen inhoudelijke betrokkenheid bij de samenstellingsopdracht, maar was de verantwoordelijk relatiemanager. [Y3] had een hechte relatie met [A], die volgens klager blijkt uit [Y3] betrokkenheid bij de sanering van [A]'s schulden. Ook had [Y3] een adviesrelatie met [X3], [X4] en [X2], wat blijkt uit zijn rechtstreekse contacten met de Belastingdienst over een betalingsregeling. Al met al kan klager zich niet aan de indruk onttrekken dat [Y3] druk heeft uitgeoefend op [Y1], waardoor zijn werkzaamheden kwalitatief ondermaats zijn uitgevoerd. Toen [Y1] tijdens het gesprek op 11 mei 2021 nogal dwingend aanstuurde op een vrijwaring voor tuchtrechtelijke procedures greep [Y3] niet in. Klager stelt dat [Y3] hiermee in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van professionaliteit en integriteit.

5.47. [Y3] vindt de stellingen van klager zeer suggestief en uit de lucht gegrepen. Het is correct dat [Y3] namens zijn cliënt een briefje heeft gestuurd aan de Belastingdienst met het verzoek om

een betalingsregeling en dat hij heeft geholpen met de afwikkeling van het faillissement. Maar dat betekent nog niet dat hij zijn mede-partner van het accountantskantoor dat hij in veertig jaar heeft opgebouwd onder druk heeft gezet om geen optimale kwaliteit te leveren.

5.48. De Accountantskamer is het met [Y3] eens dat dit klachtonderdeel onvoldoende is onderbouwd om tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen aan te kunnen nemen. De gestelde druk die [Y3] zou hebben gelegd op [Y1] om de samenstellingsopdracht aan te nemen is niet onderbouwd. Ter zitting heeft klager gewezen op de problemen met de financiering door [bank1], die pas akkoord wilde gaan met aanvullende financiering als de jaarcijfers bekend zouden zijn. Maar uit het feit dat de CFO van [Groep1] naast [Y1] [Y3] betrekt in een e-mailwisseling, en de jaarcijfers kort daarop gereed komen, kan niet worden afgeleid dat [Y3] druk op [Y1] heeft uitgeoefend.

5.49. Het klachtonderdeel is ongegrond.

De slotsom

5.50. De klacht tegen [Y1] en [Y2] zal wat betreft de klachtonderdelen a en b gegrond worden verklaard. De klacht zal wat betreft de klachtonderdelen c tegen [Y1] en d tegen Van Baak ongegrond worden verklaard.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd.

Ten aanzien van [Y1].

6.2. De Accountantskamer legt aan [Y1] de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van zes maanden op. Door een samenstellingsopdracht te aanvaarden, terwijl het duidelijk was dat [X3] en [X2] geen controleopdracht zouden verstrekken, heeft hij laakbaar gehandeld. Omdat er in de jaarrekeningen materiële fouten zijn gemaakt heeft [Y1] bovendien onzorgvuldig gehandeld en is een jaarrekeningen in het maatschappelijk verkeer verspreid waarvan niet kan worden gezegd dat getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het resultaat van het boekjaar van de onderneming wordt weergegeven. [Y1] heeft zich actief beziggehouden met de verbetering van de administratieve organisatie en interne beheersing en was dus uit dien hoofde bekend met de financiële informatie en de kwaliteit daarvan. Van [Y1] had daarom een professioneel kritischer instelling verwacht mogen worden en dat hij meer aandacht zou hebben besteed aan de mogelijkheid dat de informatie van het management incompleet, onnauwkeurig of anderszins onbevredigend had kunnen zijn. [Y1] was zich er tot slot van bewust dat [X3] voor het voortzetten van haar onderneming afhankelijk was van een externe financier ([bank1]), die slechts wilde financieren als zij door middel van de jaarrekening inzicht had in het resultaat van de onderneming. Die onzekere situatie had [Y1] onder woorden moeten brengen in de jaarrekening. [Y1] heeft het belang van de gebruikers van de jaarrekening daarmee onvoldoende onderkend.

Ten aanzien van [Y2].

6.3. De Accountantskamer legt aan [Y2] de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van zes maanden op. De Accountantskamer rekent het [Y2] zwaar aan dat hij niet open en eerlijk is geweest over zijn verantwoordelijkheid in het samenstellingsdossier. Daardoor moeten hem de

verwijten die [Y1] gemaakt worden net zo zwaar aangerekend worden, ondanks dat hij niet de tekenend accountant was voor de samenstellingsopdracht.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht tegen [Y1] en [Y2] gegrond voor wat betreft klachtonderdelen a en b;
- verklaart de klacht tegen [Y1] ongegrond voor wat betreft klachtonderdeel c;
- verklaart de klacht tegen [Y3] wat betreft klachtonderdeel d ongegrond;
- legt zowel aan [Y1] als aan [Y2] op de maatregel van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van zes maanden**, welke maatregel ingaat 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, [Y1] en [Y2] het door klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klager vergoedt.

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. R.P. van Eerde en mr. I. Tubben (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en C.M. Verdiesen AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 24 maart 2023.

_____ _____

secretaris voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op:_____

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