

## Beeld wel degelijk getrouw, geen zelftoetsing

Twee registeraccountants keurden terecht de jaarrekening 2017 respectievelijk 2018 goed, omdat die wel degelijk een getrouw beeld gaven van de financiële stand van zaken. Bovendien was er geen sprake van zelftoetsing.

### Accountantskamer

Zaaknummers:	20/345 en 20/346 Wtra AK	
Datum uitspraak:	02 april 2021	→
Oordeel:	ongegegrond	
Maatregel:	geen	
Status:	nog niet definitief	
Vindplaats:	<a href="#">ECLI:NL:TACAKN:2021:24</a> , <a href="#">ECLI:NL:TACAKN:2021:25</a>	

*Lex van Almelo*

### Belangrijkste feiten

Een registeraccountant controleert de jaarrekeningen 2015, 2016 en 2017 van een sportstichting en geeft in mei 2018 een goedkeurende controleverklaring af bij de jaarrekening 2017. Een andere registeraccountant heeft de jaarrekening 2018 gecontroleerd en daarbij een goedkeurende controleverklaring afgegeven (zaaknr. 20/346 Wtra AK).

Een voormalig financieel manager van de sportstichting levert na zijn gedwongen vertrek in 2017 een strijd met zijn voormalige werkgever. In dat kader dient hij verschillende klachten in tegen accountants, die betrokken zijn geweest bij de controle van jaarrekeningen van de stichting. Zo ook tegen de accountants die de jaarrekeningen 2017 en 2018 goedkeurden.

### Klacht

*Jaarrekening 2017 (zaaknr. 20/345 Wtra AK)*

De accountant heeft:

- eraan bijgedragen dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van de werkelijke toestand van het sportbedrijf, omdat de voorziening groot onderhoud te laag is;
- de jaarrekening goedgekeurd terwijl het verantwoorde resultaat geen getrouw beeld geeft van de werkelijke toestand van het sportbedrijf, omdat investeringen voor met name software en ten behoeve van de zwembadexploitatie niet uit eigen middelen betaald zijn, maar uit een incidentele bijdrage uit hoofde van een herstructureringsplan; de accountant heeft ten onrechte investeringen en ontvangen bijdragen niet met elkaar verrekend dan wel ten onrechte een egalisatierekening investeringsbijdragen opgevoerd;
- onvoldoende werkzaamheden verricht voor de beoordeling van de inhoud van het bestuursverslag, omdat daarin staat dat een positief bedrijfsresultaat wordt verwacht over 2018 en de volgende jaren, terwijl de jaarrekening 2017 als die juist was opgesteld, een aanzienlijk tekort zou vertonen, zodat de accountant de jaarrekening heeft goedgekeurd, terwijl het bestuursverslag daarmee in strijd was;
- bij de boekjaren 2016 en 2017 een dubbelrol vervuld door zowel de jaarrekening van de sportstichting als die van de gemeente te controleren.

*Jaarrekening 2018 (zaaknr. 20/346 Wtra AK)*

De accountant heeft:

- eraan bijgedragen dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van de werkelijke toestand van het sportbedrijf, omdat de voorziening groot onderhoud te laag is;
- investeringen en ontvangen bijdragen ten onrechte niet met elkaar verrekend en ten onrechte geen egalisatierekening investeringsbijdragen opgevoerd;
- onvoldoende werkzaamheden verricht voor de beoordeling van de inhoud van het bestuursverslag over 2018, dat ten onrechte een positief resultaat van 307.000 euro te zien geeft, terwijl uit de jaarrekening een negatief resultaat naar

voren komt van 470.000 euro, waardoor het bestuursverslag in strijd is met de jaarrekening.

## Oordeel

De klachten zijn ongegrond.

2017

### *Ontvankelijkheid*

In zijn eerdere klacht heeft de financieel manager geklaagd over de gehanteerde methode om de voorziening groot onderhoud te bepalen, terwijl hij nu klaagt over de hoogte van de voorziening; daardoor is dit klachtonderdeel ontvankelijk.

### *Ad a Voorziening groot onderhoud*

Volgens de Accountantskamer is deze voorziening in wezen een soort egalisatieregeling voor de gemeentelijke subsidiebedragen die de sportstichting gedurende vijftien jaar heeft ontvangen in verband met groot onderhoud.

Volgens de financieel manager zou hiervoor in de jaarrekening 2017 een post van 5.373.000 euro moeten staan, terwijl er slechts 2.313.261 euro is opgenomen. Er is volgens hem dus een tekort van ongeveer 3 miljoen euro.

De gemeente heeft de verplichting op zich genomen om gedurende langere tijd jaarlijks een bedrag van zeven ton voor groot onderhoud ter beschikking te stellen aan de sportstichting. Gezien deze toezegging voor langere tijd mocht de accountant akkoord gaan met de 2.313.061 euro.

De financieel manager heeft onvoldoende onderbouwd waarom dit bedrag onvoldoende zou zijn. Daardoor is niet gebleken dat de jaarrekening op dit onderdeel geen getrouw beeld gaf.

### *Ad b Resultaat*

Het verantwoorde resultaat geeft volgens de financieel manager geen getrouw beeld van de werkelijke toestand, omdat investeringen voor software en de zwembadexploitatie niet betaald zijn uit eigen middelen, maar uit een incidentele bijdrage die de stichting heeft ontvangen uit hoofde van een herstructureringsplan. Volgens de financieel manager hadden de investeringen en ontvangen bijdragen met elkaar verrekend moeten worden of er had een egalisatierekening investeringsbijdragen moeten worden opgevoerd.

De Accountantskamer is het met de accountant eens dat de eenmalige bijdrage voor het herstructureringsplan een exploitatiesubsidie is zoals wordt bedoeld in RJ 274.103 en dus geen investeringssubsidie zoals bedoeld in RJ 274.106. De subsidie is onvoorwaardelijk verstrekt als een bijdrage om de eenmalige kosten te dekken voor de uitvoering van het herstructureringsplan. De sportstichting zou de investeringen in dat kader betalen uit eigen middelen, zoals ook staat geschreven in de toelichting op de balans per 31 december 2017.

Uit de bijdrage zijn alleen de eenmalige kosten voldaan. De stelling dat dit niet zo is, heeft de financieel manager onvoldoende onderbouwd.

### *Ad c Bestuursverslag vs jaarrekening*

Volgens de klager is het bestuursverslag in strijd met de jaarrekening. De Accountantskamer wijst op artikel 2:391 lid 4 van het Burgerlijk Wetboek (BW), waarin staat dat het bestuursverslag niet in strijd mag zijn met de jaarrekening. De controlerend accountant moet nagaan of hieraan is voldaan en dat heeft de accountant voldoende gedaan.

Dat het resultaat over 2018 uiteindelijk ongunstiger was dan werd voorzien bij de jaarrekening 2017 leidt op zichzelf niet tot de conclusie dat de accountant tekortgeschoten is bij de beoordeling van de toekomstverwachtingen zoals die in het bestuursverslag staan. De financieel manager had aannemelijk moeten maken waarom dit hier wel het geval zou zijn geweest, maar heeft dat niet gedaan. De accountant heeft bij de beoordeling van het bestuursverslag gekeken naar de tussentijdse cijfers en naar de notulen van bestuursvergaderingen. Toen hij de controleverklaring afgaf, had hij geen reden om te twijfelen aan de juistheid van de inhoud van het bestuursverslag. Gezien deze toelichting heeft de financieel manager onvoldoende onderbouwd dat je in 2017 kon voorzien dat het resultaat over 2018 ongunstiger zou zijn.

### *Ad d Dubbelrol*

Over de jaren 2016 en 2017 heeft de accountant zowel de jaarrekening van de sportstichting als van de gemeente gecontroleerd, waardoor deze volgens de financieel manager als accountant van de gemeente de door hemzelf afgegeven verklaring bij de sportstichting moest beoordelen.

Volgens artikel 1 van de VGBA is er sprake van een bedreiging als er een onaanvaardbaar risico bestaat dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie. Volgens de toelichting van de VGBA ontstaat de bedreiging ten gevolge van zelftoetsing als de accountant zijn eigen werkzaamheden, werkzaamheden uit naam van de

accountantseenheid of het resultaat daarvan beoordeelt. Niet ieder denkbeeldig risico is dus een bedreiging in de zin van artikel 1 van de VGBA is.

Of een risico aanvaardbaar is of niet hangt volgens de toelichting af van:

- de inschatting van het risico door de accountant zelf;
- hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hier tegenaan kijkt.

Omstandigheden die volgens een derde de naleving van het fundamentele beginsel feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico. Volgens de Accountantskamer was onder deze omstandigheden geen sprake van een onaanvaardbaar risico dat de accountant zich door zelftoetsing niet zou hebben gehouden aan de fundamentele beginselen. Bij de controle van de jaarrekening van de gemeente ging het niet zozeer om de beoordeling van eigen werk als wel van het verkrijgen van controle-informatie voor de jaarrekening van de sportstichting.

2018

#### *Ontvankelijkheid*

Volgens de accountant heeft de klager niet voldaan aan haar stelplicht en de klacht onvoldoende onderbouwd. De secretaris van de Accountantskamer heeft de klager in februari 2020 namelijk:

- geschreven dat het ingediende niet helemaal volledig lijkt;
- verzocht om het klaagschrift binnen vier weken in negenvoud aan te vullen met alle op de zaak betrekking hebbende stukken.

In zijn reactie schreef de financieel manager dat:

- alle relevante onderdelen voor deze procedure ook als vergelijkende cijfers en in de vorm van de één-op-één uit de jaarrekening 2017 overgenomen “gehanteerde waarderingsgrondslagen en uitgangspunten” tot uitdrukking komen in de jaarrekening 2018;
- in de jaarrekening 2018 de uitkomst van de controlewerkzaamheden van zowel deze accountant als haar voorganger is vastgelegd en zichtbaar gemaakt in één document;
- de controleverklaringen van beide accountants niet zijn toegevoegd, omdat het schone verklaringen zijn die geen nader inzicht geven in de (controle-)werkzaamheden van beide accountants;
- van het herstructureringsplan alleen de relevante pagina's zijn meegestuurd, waardoor bijvoorbeeld paragraaf 2 ('Personeel') geen onderdeel uitmaakt van de bijlagen;
- dit lastig is vast te stellen, omdat de nummering ontbreekt;
- dit alles staat de goede behandeling van het klaagschrift echter niet in de weg staat;
- hij heeft geprobeerd het aantal procedurestukken tot een minimum te beperken;
- hij hoopt dat beide accountants en hun juridische adviseurs dat ook zullen doen.

De Accountantskamer beoordeelt of de klager voldoende stukken heeft ingediend om de klacht te kunnen beoordelen. Hoewel de klager een beperkt aantal stukken heeft overgelegd, is het duidelijk waarover hij klaagt en waartegen de accountant zich moet verweren. De summiere onderbouwing komt voor zijn risico, maar is geen reden om de klacht bij voorbaat niet-ontvankelijk te verklaren.

Dat de financieel manager volgens de beklagde accountant alleen een klacht heeft ingediend om zijn gelijk te halen in een inhoudelijk geschil met zijn voormalige werkgever en dat het dus niet gaat om de accountant, is evenmin een reden om de klacht niet-ontvankelijk te verklaren. Volgens artikel 22 lid 1 van de Wtra kan een ieder bij een vermoeden van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen een klacht kan indienen bij de Accountantskamer. De klager hoeft geen belang te hebben bij de beoordeling van zijn klacht.

#### *Ad a Voorziening onderhoud*

De Accountantskamer verklaart dit klachtonderdeel ongegrond om dezelfde reden als klachtonderdeel a ten aanzien van de jaarrekening 2017.

#### *Ad b Egaliseren/verrekenen*

De accountant heeft de beginbalans gecontroleerd en daarbij vastgesteld dat uit de subsidievaststelling bleek dat de totale kosten van herstructurering 1.239.690 euro bedroegen exclusief de investeringen. De toegekende en ontvangen subsidie bedroeg 1.250.000 euro, zodat je kunt zeggen dat het bedrag van de subsidie op een niet-materieel verschil na

is gebruikt voor exploitatiekosten. Er hoefde dus geen egalisatierekeningen voor gedane investeringen te worden opgenomen of subsidies te worden verrekend met de investeringen. De accountant kon dus akkoord gaan met de verwerking.

#### *Klachtonderdeel Bestuursverslag vs jaarrekening*

De financieel manager ziet enig licht tussen het resultaat in het bestuursverslag en de jaarrekening 2018 (+307.000 vs -470.000). De accountant heeft op de zitting toegelicht dat bij de controle van de jaarrekening 2018 is gebleken dat de gevolgen van de herstructurering langer doorliepen dan aanvankelijk werd verwacht. Daardoor zijn in 2018 eenmalig kosten gemaakt, zoals afkoopsommen voor ontslagen medewerkers en kosten voor de inhuur van deskundigen. Deze incidentele kosten bedroegen ruim 777.000 euro.

Deze Accountantskamer vindt deze toelichting niet onaannemelijk.

### **Maatregel**

Geen.

### **Annotatie Lex van Almelo**

De financieel manager van een gemeentelijke sportstichting moet wegens een herstructurering het veld ruimen en bindt de strijd aan met zijn voormalige werkgever. In die strijd schiet hij ook op de externe accountants die de afgelopen jaren de jaarrekeningen hebben gecontroleerd en goedgekeurd. De accountant die de jaarrekening 2015 goedkeurde werd begin 2019 gewaarschuwd; de zaak hangt nog in hoger beroep. In de hier samengevatte twee uitspraken gaat het om de jaarrekeningen 2017 en 2018. De financieel manager heeft niet aannemelijk gemaakt dat deze géén getrouw beeld geven van de financiële stand van zaken.

Hij heeft zijn klacht over de jaarrekening 2018 zeer summier onderbouwd. Naar eigen zeggen om het aantal proceduristukken tot een minimum te beperken. Het aantal stukken was voldoende om duidelijk te maken waarover hij klaagde, dus is de klacht inhoudelijk behandeld. Maar het was onvoldoende om de verwijten te onderbouwen.

De drempel voor een tuchtklacht is laag om de kwaliteit van de beroepsuitoefening te bevorderen. Het zou waar kunnen zijn dat de klager met een minimale investering de externe accountants van zijn voormalige werkgever op kosten jaagt. Maar dankzij deze uitspraak weten die accountants nu beter wanneer de naleving van een fundamenteel beginsel precies wordt bedreigd. In het geval van het objectiviteitsbeginsel en het gevaar van zelftoetsing moet het gaan om een onaanvaardbaar risico volgens:

- de inschatting van de accountant zelf;
- en/of de perceptie van een redelijk goed geïnformeerde derde.

Als je de jaarrekening controleert van de sportstichting die subsidie krijgt van de gemeente, waar je controle-informatie vandaan haalt, is er geen bedreiging c.q. onaanvaardbaar risico voor de objectiviteit.

### **Deel dit artikel**

**f in**  