

Schuld en vordering niet verwerkt in jaarrekening en financieel overzicht

Een accountant-administratieconsulent gaat ten onrechte uit van een fiscale eenheid en verwerkt een schuld aan de fiscus daarom niet in de jaarrekening. Ook negeert hij de mogelijke bedreiging wegens dubbele petten.

Accountantskamer

Zaaknummers:	20/1841 Wtra AK	
Datum uitspraak:	18 juni 2021	→
Oordeel:	deels gegrond	
Maatregel:	berisping	
Status:	nog niet definitief	
Vindplaats:	ECLI:NL:TACAKN:2021:39	

Lex van Almelo

Belangrijkste feiten

Een accountant-administratieconsulent van een accountantskantoor uit Zwolle stelt over de boekjaren 2015–2017 de jaarrekeningen samen van een ict-bedrijf. De aandelen van dit bedrijf zijn in handen van een bv met twee aandeelhouders.

In de loop van 2018 willen deze aandeelhouders het ict-bedrijf verkopen om schulden van de moeder-bv te kunnen aflossen. Bovendien wil de moeder-bv zich meer gaan richten op blockchaintechnologie en daarmee houdt het ict-bedrijf zich niet bezig. De moeder-bv komt in contact met een groep die investeert in ict-bedrijven. De moeder-bv en de investeringsgroep openen onderhandelingen over de overname van het ict-bedrijf.

Beide partijen laten zich bijstaan door advocaten en financieel adviseurs. De accountant treedt bij het overnametraject op als financieel adviseur van de moeder-bv, die tijdens de onderhandelingen financiële informatie over het ict-bedrijf deelt met de potentiële koper. De accountant stelt als adviseur onder meer de overnamebalans per ultimo 2018 op. Op 12 april 2019 is die balans via een jaarrekeninggenerator omgezet in de 'concept-jaarrekening 2018'.

In februari 2019 ondertekenen beide partijen een *Memorandum of Understanding (MoU)*. Daarin is vastgelegd dat:

- het de bedoeling is tot koop/verkoop over te gaan;
- de economische eigendom zal worden overgedragen per 1 januari 2019;
- de overdrachtsbalans en de balans van het ict-bedrijf per 1 januari 2019 bij de overdracht volledig "cash and debt free" zullen zijn;
- de koopsom $4\frac{1}{2}$ keer de EBITDA van het ict-bedrijf over 2018 is;
- bij de koopsom rekening zal worden gehouden met de uitkomsten van het due diligence-onderzoek dat de koper laat uitvoeren.

Nadat een ander accountantskantoor het due diligence-onderzoek heeft gedaan voor de investeringsgroep ondertekenen beide partijen in mei 2019 de koopovereenkomst voor de aandelen in het ict-bedrijf. In de *Stock Purchase Agreement (SPA)* staat onder meer hoe de definitieve koopsom wordt berekend, nadat een door de koper ingeschakelde accountant de jaarcijfers heeft geverifieerd. Verder bevat de SPA enkele vrijwaringen ten gunste van de koper.

Een derde accountantskantoor verifieert de aangeleverde cijfers en concludeert dat de EBITDA van het ict-bedrijf en andere cijfers wezenlijk afwijken van de cijfers die de moeder-bv heeft aangeleverd. Dit leidt tot een geschil en een gerechtelijke procedure over hoe de definitieve koopprijs moet worden vastgesteld en over de hoogte daarvan.

De it-dienstverlener dient bij de Accountantskamer een klacht in tegen de samensteller/financieel adviseur.

Klacht

De accountant heeft:

- a. ten onrechte toegestaan dat in de jaarrekening 2017 en in de concept-jaarrekening 2018 de claim van de Belastingdienst ontbreekt;
- b. ten onrechte toegestaan dat in de jaarrekening 2017 en in de concept-jaarrekening 2018 de vordering van een hardwareleverancier niet is verwerkt;
- c. in het kader van zijn samenstellingsopdracht voor 2017 en 2018 verzuimd de directie van het ict-bedrijf te wijzen op de vereiste uitkeringstoets; als de jaarrekeningen correct waren geweest, hadden er geen dividenden kunnen worden uitgekeerd;
- d. aanvaard dat in de concept-jaarrekening 2018 ten onrechte de omzet en de kostprijs van bepaalde facturen zijn verantwoord, terwijl de leveringen in 2019 hebben plaatsgevonden;
- e. aanvaard dat in de concept-jaarrekening 2018 ten onrechte geen voorzieningen voor verlieslatende projecten zijn gevormd en er in 2019 geen afloop heeft plaatsgevonden;
- f. aanvaard dat in de concept-jaarrekening 2018 ten onrechte twee jaarlicenties zijn geactiveerd;
- g. aanvaard dat in de concept-jaarrekening 2018 bij de post reservering vakantiegeld ten onrechte geen rekening is gehouden met sociale lasten en bij de post reservering vakantiedagen geen rekening is gehouden met sociale lasten en vakantiegeld;
- h. aanvaard dat in de concept-jaarrekening 2018 een driejarig contract (2020-2022) met een notariskantoor ten onrechte al is opgenomen in de post onderhanden projecten;
- i. aanvaard dat in de concept-jaarrekening 2018 ten onrechte een actieve belastinglatentie is verantwoord, ervan uitgaande dat verrekenbare verliezen konden worden meegegeven bij de overname;
- j. aanvaard dat de kosten van de inhuur van een bedrijf in 2018 is verantwoord bij een andere vennootschap in plaats van in de concept-jaarrekening 2018 van het ict-bedrijf;
- k. aanvaard dat in de jaarrekening 2018 ten onrechte geen managementvergoeding voor één van de aandeelhouders van de moeder-bv is verantwoord;
- l. aanvaard dat de concept-jaarrekening 2018 onjuist is, omdat het ict-bedrijf voor de detachering van een werknemer in 2018 een bedrag van 15.562,50 euro heeft gefactureerd;
- m. zich bij het opstellen van de cijfers en bij zijn werkzaamheden als verkoopadviseur laten leiden door de belangen van de verkoper en het eigen belang van zijn kantoor en onvoldoende oog gehad voor de belangen van de koper.

Oordeel

De klachtonderdelen a, b en m zijn gegrond; de rest van de klacht is ongegrond.

Algemeen

Standaard 4410 voor samenstellingsopdrachten moet worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:

- een jaarrekening die wordt opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- een financieel overzicht waarbij deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend; of
- een onderdeel of bijlage van een rapportage, die zelfstandig kwalificeert als financieel overzicht zoals hierboven wordt bedoeld.

Ten behoeve van het onderhandelingstraject voor de overname heeft de accountant een (concept) financieel overzicht over boekjaar 2018 opgesteld voor de moeder-bv. Dit overzicht is een (concept) financieel overzicht in de zin van Standaard 4410 paragraaf 2 onder 1 sub b; op het opstellen van zo'n overzicht is Standaard 4410 van toepassing. Dat volgens de accountant geen sprake was van een (concept) jaarrekening en dat alle partijen zich hiervan bewust waren, maakt dit niet anders.

Ook een concept moet worden opgesteld met inachtneming van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Reeds bekende feiten en omstandigheden, die in het uiteindelijke financieel overzicht moeten komen te staan, moeten ook in dat concept worden opgenomen. Temeer omdat het (concept) financieel overzicht niet alleen relevant is voor de verkoper, maar ook voor de koper. Zo is de hoogte van de koopsom gebaseerd op de genormaliseerde EBITDA over 2018. Schulden die achterblijven in het ict-bedrijf kunnen eveneens relevant zijn voor de koper, ook als daarvoor een vrijwaring is afgegeven.

Ad a Claim Belastingdienst

Het ict-bedrijf heeft een belastingschuld die dateerde van 2015 en 2016, omdat het over deze jaren te weinig loonheffing heeft betaald. Volgens de accountant hoefde de schuld niet te worden verwerkt in de jaarrekening 2017, omdat die via een rekening-courant-overboeking was overgedragen aan de moeder-bv, waarmee het bedrijf een fiscale eenheid vormde.

Volgens de Accountantskamer vormen het bedrijf en de moeder-bv weliswaar een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, maar niet voor de loonbelasting. Een fiscale eenheid voor de loonbelasting kan op grond van artikel 27e van de Wet op de loonbelasting 1964 alleen bestaan als de inspecteur dat heeft beschikt. Zo'n beschikking is echter niet afgegeven. Verder heeft een schuldovername pas effect tegenover de schuldeiser als die voor die overname zijn toestemming heeft gegeven.

De Belastingdienst heeft hiervoor echter geen toestemming gegeven. De Belastingdienst kon het ict-bedrijf dus nog altijd tot betaling aanspreken en dat is ook gebeurd.

De Accountantskamer vindt daarom dat de schuld aan de Belastingdienst in de jaarrekening 2017 had moeten worden verwerkt. Door dit niet te doen, heeft de samensteller in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De belastingschuld is ook ten onrechte niet verwerkt in het (concept) financieel overzicht over 2018. Het bestaan van deze schuld is evenmin gemeld in de toelichting, terwijl dit wel had moeten. Ook daardoor heeft de accountant in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Ad b Vordering hardwareleverancier

Een accountant die een samenstellingsopdracht uitvoert, moet de historische financiële informatie samenstellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen die het management verschaft (Standaard 4410 paragraaf 29). Het management blijft verantwoordelijk voor de historische financiële informatie en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd (Standaard 4410 paragraaf 7).

De accountant heeft verklaard dat hij weliswaar wist dat er een geschil was tussen het ict-bedrijf en een hardwareleverancier, maar dat hij niet wist dat de Rechtbank Overijssel het ict-bedrijf had veroordeeld om 518.283,85 euro met rente te betalen. Het management heeft hem hiervan niet op hoogte gesteld en de accountant had hier ook niet anderszins van op de hoogte hoeven te zijn. Dat hij deze vordering niet heeft vermeld in de jaarrekening 2017 en in het (concept) financieel overzicht 2018 kan hem daarom niet worden aangerekend.

Naar aanleiding van het geschil is in de jaarrekening 2017 als toelichting opgenomen bij de niet in de balans opgenomen activa en verplichtingen dat:

- de vennootschap ultimo 2017 betrokken is bij een juridisch geschil met een hardware leverancier;
- de uitkomst hieromtrent onzeker is;
- de directie de uiteindelijke uitkomst van dit geschil positief inschat.

De accountant mocht volstaan met deze toelichting.

Op de zitting is gebleken dat accountant wist dat het ict-bedrijf een schuld van 76.000 euro had aan de leverancier uit hoofde van een leverancierskrediet. Volgens de accountant hoefde deze schuld niet in de jaarrekening 2017 te worden verwerkt, omdat die via een rekening-courant-overboeking was overgedragen aan de moeder-bv waarmee het ict-bedrijf een fiscale eenheid vormde.

Hiervoor is al gezegd dat een schuldovername pas effect heeft tegenover de schuldeiser als deze daarvoor zijn toestemming geeft. Dat is hier niet gebeurd, dus de leverancier kon het ict-bedrijf dus nog altijd aanspreken tot betaling. De accountant had de schuld dus moeten verwerken in de jaarrekening 2017 en heeft door dit te verzuimen in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De schuld van 76.000 euro is eveneens ten onrechte niet verwerkt in het (concept) financieel overzicht over 2018 en ook niet in de toelichting. Dit had wel moeten. In het (concept) financieel overzicht over 2018 maakt de accountant ook op geen enkele manier melding van het geschil tussen het ict-bedrijf en de leverancier, terwijl dit wel had mogen worden verwacht. Door dit na te laten heeft hij in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Ad c Uitkeringstoets

In [artikel 2:216 BW](#) staat onder meer dat:

- de algemene vergadering mag vaststellen wat er gebeurt met de winst die in de jaarrekening staat en de dividenduitkeringen mag vaststellen voor zover het eigen vermogen groter is dan de reserves die

krachtens de wet of de statuten moeten worden aangehouden;

- de statuten deze bevoegdheden kunnen beperken of kunnen toekennen aan een ander orgaan;
- een besluit om winst uit te keren pas effect heeft als het bestuur de uitkering goedkeurt;
- het bestuur de goedkeuring alleen weigert als het weet of redelijkerwijs behoort te voorzien dat de vennootschap de opeisbare schulden niet meer kan voldoen als de winst wordt uitgekeerd.

Het bestuur van de vennootschap doet dus de uitkeringstoets en heeft daarvoor geen goedkeuring nodig van de samenstellend accountant. Wel kan het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid met zich meebrengen dat de accountant meldt dat de vennootschap na de goedgekeurde uitkering de opeisbare schulden niet meer kan betalen.

In november 2017 heeft de algemene vergadering besloten een dividend van 858.000 euro uit te keren. Uit de jaarrekening 2017 blijkt dat de uitkering is verlaagd tot 586.085 euro. Het eigen vermogen van de vennootschap was groot genoeg voor deze uitkering. Volgens de accountant hebben de bestuurders een uitkeringstoets gedaan en aan de hand van onder meer prognoses geconcludeerd dat het bedrijf na uitkering van het dividend haar opeisbare schulden kan blijven voldoen. Dat staat ook met zoveel woorden in de notulen van de aandeelhoudersvergadering.

Uit het concept financieel overzicht 2018 blijkt evenmin dat een dividenduitkering onmogelijk was, nadat volgens de (ongetekende) notulen van de aandeelhoudersvergadering van januari 2019 een continuïteitstest en liquiditeitstest is uitgevoerd.

Ad d tot en met l Vermeende tekortkomingen jaarrekening

Ook voor een concept-jaarrekening gelden de eisen van Standaard 44.10. Volgens paragraaf 6 van die standaard is een samenstellingsopdracht geen assurance-opdracht. De samensteller hoeft dus niet de nauwkeurigheid of de volledigheid te verifiëren van de informatie die het management heeft aangeleverd. Ook hoeft hij niet anderszins onderbouwende informatie te verzamelen. De accountant mocht dan ook in beginsel afgaan op de informatie van het management.

De accountant was niet bekend met feiten en omstandigheden die afweken van de informatie die het management verschaftte. Hij hoefde zich er niet van bewust te zijn dat deze informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend was. Bovendien ging het om een concept en zijn de cijfers van de accountant voorwerp geweest van een verifiërend due diligence-onderzoek. Wat betreft de onder d tot en met l genoemde posten heeft de accountant daarom niet in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Ad m Eigen belang kantoor

Volgens artikel 21 lid 1 van de VGBA moet de accountant omstandigheden identificeren en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de naleving van een fundamenteel beginsel. Zo nodig moet hij een toereikende maatregel treffen om zich aan de fundamentele beginselen te houden. Volgens het derde lid moet hij een en ander vastleggen in het dossier. Artikel 1 VGBA verstaat onder 'bedreiging' een onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid of intimidatie.

Over de boekjaren vóór 2018 heeft de accountant de jaarrekening van het ict-bedrijf samengesteld. Volgens de accountant had hij niet uitdrukkelijk de opdracht ook voor het boekjaar 2018 de jaarrekening samen te stellen. Uit paragraaf A45 van Standaard 44.10 volgt dat een samenstellend accountant niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst hoeft te sturen.

Uit niets blijkt dat het ict-bedrijf de doorlopende samenstellingsopdracht voor boekjaar 2018 heeft beëindigd of dat de accountant uit eigen beweging een einde heeft gemaakt aan zijn samenstellingswerkzaamheden. De enkele verklaring van de accountant dat hij meende dat hij niet langer samenstellend accountant van het bedrijf was, is onvoldoende. Er is dus sprake van een samenloop van functies: enerzijds samenstellend accountant van het ict-bedrijf en anderzijds financieel adviseur van de moeder-bv in het kader van de overname. De accountant had moeten onderkennen dat dit een mogelijke bedreiging van de fundamentele beginselen kon veroorzaken. De accountant heeft dit echter niet onderkend en geen maatregel getroffen.

Uit de stukken blijkt dat het ict-bedrijf gedurende enkele jaren rekeningen van het accountantskantoor niet heeft betaald. Er is weliswaar een betalingsregeling getroffen, maar per mei 2018 had het kantoor nog altijd 122.116,32 euro te goed. Volgens de accountant liep de betalingsregeling via de afdeling Credit Management van het kantoor en hield hij zich er niet persoonlijk mee bezig. Hij werd er echter wel van op de hoogte gehouden.

De moeder-bv zou de openstaande vordering in het kader van de verkoop overnemen en het bedrag voldoen uit de opbrengst. Uit de koopsom is daadwerkelijk een bedrag van 81.135 euro betaald aan het accountantskantoor, dat daarom belang had bij een goede afloop van het verkooptraject. De accountant heeft de bedreiging die uitging van de functiecombinatie niet onderkend en niet beoordeeld of het nodig was een maatregel te treffen om deze bedreiging weg

te nemen.

Maatregel

Berisping.

Annotatie Lex van Almelo

Een accountant-administratieconsulent stelt de jaarrekeningen samen voor een ict-bedrijf, dat in 2019 wordt verkocht. Bij de verkoop treedt de accountant op als financieel adviseur van de eigenaars/verkopers. Die voldoen uit de opbrengst een deel van de facturen van het accountantskantoor die het ict-bedrijf nog moet betalen. De accountant ziet geen mogelijke bedreiging in deze dubbelfunctie noch in het eigenbelang van zijn kantoor belang bij de verkoop. Hij negeert de bedreigingen en treft geen maatregelen om naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen.

De accountant heeft (onder meer) de jaarrekening 2017 samengesteld voor het ict-bedrijf en een concept financieel overzicht 2018 voor de moeder-bv/verkoper. Dit overzicht wordt later de concept-jaarrekening 2018. Ook voor een concept-jaarrekening/financieel overzicht gelden de eisen van Standaard 4410. Maar omdat een samenstellingsopdracht geen assurance-opdracht is, hoeft de accountant daarvoor niet de nauwkeurigheid of de volledigheid te verifiëren van de informatie die het management aanlevert.

Vanwege de tekortkomingen in de jaarrekening 2018 verweert de accountant zich nog met het argument dat het ict-bedrijf hem geen opdracht heeft gegeven om die samen te stellen en er dus geen sprake dus van dubbele petten. Maar dat verweer gaat niet op, omdat de accountant een doorlopende opdracht had.

Twee tekortkomingen in de jaarrekening 2017 en het financieel overzicht 2018 bestaan eruit dat de accountant een vordering van de Belastingdienst en vorderingen van een leverancier niet heeft verwerkt. Volgens de accountant hoefde de belastingclaim niet te worden verwerkt, omdat die via een rekening-courant-overboeking was overgedragen aan de moeder-bv, waarmee het bedrijf een fiscale eenheid vormde. De twee bedrijven vormden inderdaad een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, maar niet voor de loonbelasting, omdat de inspecteur daarvoor geen beschikking heeft afgegeven. En een schuldoverneming werkt alleen tegenover de schuldeiser als die zijn toestemming heeft gegeven voor de schuldovername. Anders kan de crediteur het ict-bedrijf toch aanspreken op de schuld. Die toestemming ontbreekt in het geval van zowel de belastingschuld als een vordering van 76 mille van de leverancier. Dat de Rechtbank Overijssel had gezegd dat het bedrijf de leverancier ruim vijf ton moest betalen, wist de accountant echter niet en hoefde de accountant ook niet te weten.

De accountant hoefde ook niet te weten dat veel andere feiten en omstandigheden afweken van de informatie die het management had aangeleverd (en die in het nadeel werkten van de koper). Ook hier geldt dat hij zich er niet van bewust hoefde te zijn dat deze informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend was. Merkwaardig genoeg voegt de Accountantskamer eraan toe dat het bovendien om een concept ging, terwijl de tuchtrechter daarvoor zei dat Standaard 4410 ook van toepassing is op een concept. Zonder toelichting moeten we er maar van uitgaan dat de toevoeging een verschrijving is.

Deel dit artikel

[f](#) [in](#) [🐦](#) [✉](#)