

# Niet objectief bij aanpassing jaarrekening zonder overleg

Een accountant-administratieconsulent past na een opmerking van één van vier maten zonder overleg met de anderen de concept-jaarrekening aan en negeert de bedreiging voor zijn objectiviteit.

## Accountantskamer

Zaaknummers:	21/493 Wtra AK	
Datum uitspraak:	15 oktober 2021	→
Oordeel:	deels gegrond	
Maatregel:	waarschuwing	
Status:	definitief	
Vindplaats:	<a href="#">ECLI:NL:TACAKN:2021:61</a>	

*Lex van Almelo*

## Belangrijkste feiten

Twee dierenartsen werken samen in een maatschap net als twee andere dierenartsen. Een accountant-administratieconsulent RB stelt de jaarrekening samen voor de praktijk van laatstgenoemde maten. Per 1 januari 2018 gaat het veterinaire kwartet een nieuwe maatschap aan en begint een 'dierenkliniek'. In de maatschapsovereenkomst is een winstverdeling afgesproken die onder meer is gebaseerd op het winstaandeel dat de maten in 2017 hadden in hun oude praktijken.

Begin juni 2020 brengt een potentiële koper een bod uit op de dierenkliniek. De maten bekijken de financiële consequenties van het bod en de echtgenoot van één van de dierenartsen, die voorheen de opdrachtgever was van de accountant, stuurt de accountant in juni 2020 een aantal proefberekeningen voor de verkoop van de dierenkliniek. De volgende dag bespreken de vier maten vier scenario's voor de verkoop en stuurt één van de dierenartsen een e-mail aan de overige maten, met een kopie aan de accountant, waarin de scenario's worden weergegeven.

Enkele dagen later bespreekt de accountant de proefberekeningen met één van de dierenartsen en haar echtgenoot. Begin juli stuurt de accountant een e-mail aan de maten met een uitwerking van de vier scenario's. Ten geleide schrijft hij dat:

- in de berekeningen diverse aannames en uitgangspunten zijn aangehouden;
- deze aannames ervoor zorgen dat de werkelijkheid zich anders zal ontploegen dan hier geschetst;
- dit komt omdat veronderstellingen zich veelal anders voordoen dan verwacht;
- de dierenartsen nog diverse punten onderling moeten uitwerken;
- deze aannames voor een ieder anders kunnen zijn;
- de accountant de aannames graag nader toelicht in een gesprek.

Kort daarna stuurt één van de dierenartsen een Excel-bestand met een voorgestelde verdeling van de verkoopopbrengst naar de andere maten en de accountant. Zij vraagt de accountant hier nogmaals naar te kijken en de inhoud van het bestand zo nodig aan te passen. Eén van de maten uit de oorspronkelijk andere praktijk laat weten dat hij de voorgestelde verdeling niet eerlijk vindt.

Een paar maanden daarna stuurt de accountant de definitieve jaarrekening 2019 van de maatschap met de opmerking dat:

- hij bij het opstellen van de resultaatverdeling 2018 en 2019 verkeerde getallen heeft gebruikt voor wat betreft het vaste deel van het resultaat;
- hij de aanpassingen heeft gewijzigd in de concept-jaarrekening 2019;
- de concept-jaarrekening 2019 definitief heeft gemaakt;

- de aanpassing gevolgen heeft voor ieders winstaandeel, voor ieders kapitaal per 31 december 2019 en voor de berekening van de rente over het aanwezige kapitaal.

De dierenartsen worden het niet eens over de verkoop van de dierenkliniek en breken de onderhandelingen met de koper af. De maten beginnen een arbitrageprocedure en gooien de dierenarts die met de proefberekeningen en het opbrengstverdelingsvoorstel kwam eruit. De gewipte dierenarts dient een klacht in tegen de accountant.

## Klacht

De accountant heeft:

- a. niets gedaan met de berekeningen die de klagende dierenarts heeft gemaakt;
- b. de jaarrekening 2019 ten onrechte aangepast.

## Oordeel

Klachtonderdeel b is gegrond en klachtonderdeel a ongegrond.

### *Ad a Berekeningen*

Volgens de Accountantskamer heeft de accountant zich bij het maken van de berekeningen niet ongepast laten beïnvloeden of laten leiden door de belangen één van de andere dierenartsen. Hij heeft op gezamenlijk verzoek van de maten vier scenario's doorgerekend en zich daarbij gebaseerd op informatie die de maten hebben verstrekt. Hij heeft deze berekeningen toegestuurd aan de maten en daarbij duidelijk vermeld dat:

- de aannames voor iedereen anders kunnen zijn;
- de maten diverse punten onderling moeten uitwerken;
- hij berekeningen desgewenst zou bespreken met de maten.

Ook heeft hij de berekeningen van de klagster besproken met haar en haar echtgenoot. Hem kan dus niet worden verweten dat hij niets heeft gedaan met haar berekeningen.

Op het verzoek nogmaals te kijken naar de (aangepaste) berekeningen heeft hij niet meer gereageerd, omdat de maten kort daarna gebrouilleerd zijn geraakt, waardoor de maatschap geen ondubbelzinnige opdracht meer kon verstrekken. De klagende dierenarts heeft zich nooit bij de accountant beklaagd over het uitblijven van een reactie op haar verzoek en heeft (net als de overige maten) geen gebruik heeft gemaakt van het aanbod van de accountant om de berekeningen te bespreken.

Bovendien wilde de klagster alleen weten wat de fiscale gevolgen zouden zijn van bepaalde keuzes en heeft zij de accountant gevraagd te bekijken of haar bruto-netto-berekeningen juist waren. Zij heeft hem niet verzocht de resultaatverdeling te bekijken. Daarom heeft de accountant (samen met de echtgenoot van de klagster) alleen gekeken of de fiscale tarieven juist waren toegepast.

### *Ad b Jaarrekening en resultaatverdeling*

De accountant had de resultaatverdeling 2018 en 2019 eerst aan de maten moeten voorleggen en de (concept-)jaarrekening 2019 pas na hun akkoord mogen aanpassen. Volgens paragraaf 34 onder b van Standaard 4410 moet een accountant aanpassingen aan het management voorstellen als aanpassing van de samengestelde historische financiële informatie is vereist. De e-mail over de wijziging die de accountant stuurde aan de maten, is geen voorstel tot aanpassing van de (concept-)jaarrekening, omdat de accountant de wijziging presenteerde als definitief.

Ook de aangepaste resultaatverdeling had hij eerst moeten bespreken met de maten, omdat deze is gebaseerd op zijn interpretatie van de maatschapsovereenkomst. Interpretatie van de maatschapsovereenkomst is significante oordeelsvorming, die een accountant met het management moet bespreken (zie paragraaf 30 van de Standaard). Met zo'n gesprek moet de accountant ervoor zorgen dat het management begrijpt wat hij heeft gedaan en hoe hij tot zijn interpretatie is gekomen. Anders kan het management geen verantwoordelijk nemen voor de jaarrekening (zie paragraaf A45 Standaard 4410 en paragraaf 6.2 van Handreiking 1136).

Door de resultaatverdeling 2018 en 2019 in de (concept-)jaarrekening 2019 zonder overleg met de maten te veranderen, heeft de accountant in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Of de accountant de resultaatverdeling 2018 en 2019 juist heeft aangepast, kan de Accountantskamer niet zeggen, omdat daarvoor uitleg van de maatschapsovereenkomst nodig is.

De klagster verwijt de accountant ook dat hij partijdig is geweest bij het aanpassen van de (concept-)jaarrekening en daarbij de belangen van één van de andere dierenartsen voorop heeft gesteld. Een accountant kan het fundamentele beginsel van objectiviteit niet alleen schenden door zijn oordeel daadwerkelijk niet-objectief te vormen, maar ook door

zich te begeven in een situatie waarin zijn objectiviteit te zeer in het gedrang komt (zie bijvoorbeeld [hier](#)).

In dit geval heeft de accountant ten onrechte niet onderkend dat zijn objectiviteit werd bedreigd. Hij was immers de voormalig accountant van twee van de betrokken dierenartsen. Toen hij de (concept-)jaarrekening 2019 aanpaste, wist hij dat tussen de vier maten een geschil was ontstaan over de verkoop van de dierenkliniek. Hierdoor kon een belangenconflict ontstaan en daarmee het risico van schending van het objectiviteitsbeginsel.

Daar komt bij dat hij de (concept-)jaarrekening uitsluitend heeft aangepast op instigatie van die ene dierenarts. Op de zitting heeft de accountant gezegd dat hij de gestelde fout in de jaarrekening pas heeft ontdekt, nadat de andere dierenarts hem had gevraagd nogmaals te kijken naar de cijfers. Die dierenarts vroeg dat omdat zijn winstaandeel hem was tegengevallen. De aanpassing was in het voordeel van deze dierenarts en diens oorspronkelijke maat, terwijl de klagende dierenarts en haar oorspronkelijke maat daardoor zijn benadeeld. De accountant heeft deze bedreiging niet geïdentificeerd en niets gedaan om deze bedreiging weg te nemen.

Hij had die bedreiging kunnen wegnemen door een gesprek te voeren met alle maten over de aanpassing van de resultaatverdeling 2018 en 2019. Daarbij had hij zich ervan kunnen vergewissen of alle maten deze aanpassing begrepen en of zij daarmee akkoord waren.

Gezien het voorgaande heeft de accountant in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van objectiviteit.

## Maatregel

Waarschuwing.

### Annotatie Lex van Almelo

Twee dierenartsen voegen hun praktijk samen met de praktijk van twee andere dierenartsen tot een dierenkliniek. Twee van hen hadden een AA als huisaccountant, die – kennelijk – ook de jaarrekeningen gaat samenstellen voor de kliniek. Als zich een serieuze koper aandient voor de kliniek wordt de AA daarbij betrokken.

De vier maten van de dierenkliniek kunnen het niet eens worden over de verdeling van de opbrengst bij de verkoop en haken gebrouilleerd af. De verdeelsleutel was gebaseerd op de winstdeling in hun oude praktijken. De dierenarts die later de tuchtklacht indient, wordt uit de maatschap gezet. Zij meent dat de accountant te weinig naar haar en te veel naar één van de dierenartsen uit het andere kamp heeft geluisterd. Onder meer door de resultaten in de concept-jaarrekening aan te passen en de aangepaste jaarrekening vervolgens als definitief te presenteren.

Dat laatste is inderdaad niet in de haak, omdat de accountant geen voorstel tot aanpassing van de (concept-)jaarrekening heeft gedaan, maar de wijziging presenteerde als definitief. Ook de aangepaste resultaatverdeling had hij eerst moeten bespreken met de maten. Die was namelijk gebaseerd op zijn interpretatie van de maatschapsovereenkomst en interpretatie van een overeenkomst is significante oordeelsvorming, die een accountant met het management moet bespreken. In dat gesprek had de accountant ervoor moeten zorgen dat de vier maten begrepen wat hij heeft gedaan en hoe hij tot zijn interpretatie is gekomen. Anders kunnen zij geen verantwoordelijk nemen voor de jaarrekening.

Bij de aanpassing heeft de accountant bovendien de bedreiging voor zijn objectiviteit genegeerd. Hij heeft de (concept-)jaarrekening alleen maar aangepast omdat één van de dierenartsen hem had gevraagd nogmaals te kijken naar de cijfers. En dat verzoek was ingegeven door het gevoel dat het winstaandeel tegenviel. Met de aanpassing bevoordeelde de accountant deze dierenarts en diens oorspronkelijke maat en benadeelde hij de twee andere dierenartsen. De accountant had de bedreiging voor zijn objectiviteit kunnen wegnemen door met alle maten te overleggen over de aanpassing van de resultaatverdeling. Dan had hij meteen kunnen nagaan of alle maten de aanpassing begrepen en ermee akkoord waren.

### Deel dit artikel

[f](#) [in](#) [🐦](#) [✉](#)