

UITSpraak van 15 oktober 2021 op grond van artikel 38 Wet tuchtspraak accountants (Wtra) in de op 19 maart 2021 ontvangen klacht met nummer **21/493 Wtra AK** van

drs. X

wonende te [plaats1]

KLAAGSTER

advocaat: mr. P.P.R. Hoekstra te Groningen

t e g e n

YRB

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende te [plaats2]

BETROKKE NE

advocaat: mr. J. Knotter te Emmen

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de brief van klagster van 16 augustus 2021 met bijlagen
- de op de zitting door klagster overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 27 augustus 2021. Klagster heeft zich laten vertegenwoordigen door haar advocaat. Betrokkene is verschenen, bijgestaan door zijn advocaat.

2. De feiten

2.1. Betrokkene is sinds 1998 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Deze inschrijving is op verzoek van betrokkene per [datum] beëindigd.

2.2. Klagster is dierenarts en dreef tot 1 januari 2018 samen met mevrouw drs. [A] in maatschapsverband een dierenartsenpraktijk.

2.3. De heer drs. [B] en mevrouw drs. [C] dreven ook tot 1 januari 2018 in maatschapsverband een dierenartsenpraktijk. Betrokkene heeft samenstelwerkzaamheden verricht voor deze praktijk.

- 2.4. Met ingang van 1 januari 2018 zijn klaagster, [A], [C] en [B] (hierna gezamenlijk: de maten) een nieuwe maatschap aangegaan onder de naam “[D]” (hierna: de dierenkliniek).
- 2.5. In de maatschapsovereenkomst zijn de maten een winstverdeling overeengekomen die onder andere is gebaseerd op hun winstaandeel in 2017 in hun oude praktijken.
- 2.6. Betrokkene heeft de opdracht om jaarlijks de jaarrekening van de dierenkliniek samen te stellen.
- 2.7. Begin juni 2020 was een koper geïnteresseerd in de overname van de dierenkliniek. Deze koper heeft een bod uitgebracht. Naar aanleiding van dit bod hebben de maten de financiële consequenties daarvan geïnventariseerd.
- 2.8. De echtgenoot van klaagster heeft betrokkene op 25 juni 2020 een aantal proefberekeningen toegestuurd met betrekking tot de verkoop van de dierenkliniek.
- 2.9. De maten hebben op 26 juni 2020 met elkaar gesproken over de verkoop van de dierenkliniek. Naar aanleiding van dit overleg heeft [B] dezelfde dag een e-mail aan de overige maten gestuurd, waarin hij de vier besproken scenario’s heeft weergegeven. Deze e-mail is in kopie aan betrokkene gestuurd.
- 2.10. Op 29 juni 2020 heeft betrokkene de proefberekeningen van klaagster besproken met klaagster en haar echtgenoot.
- 2.11. Betrokkene heeft op 5 juli 2020 een e-mail aan de maten gestuurd met daarbij de uitwerking van de vier scenario’s. Daarbij heeft hij het volgende geschreven:
“(…) Opgemerkt moet worden dat in de berekeningen diverse aannames en uitgangspunten zijn aangehouden. Deze aannames zorgen ervoor dat de werkelijkheid zich anders zal ontfouwen dan hier geschetst. Dit omdat veronderstellingen zich veelal anders voordoen dan verwacht. Ook zullen nog diverse punten tussen jullie onderling verder moeten uitgewerkt. Deze aannames kunnen voor een ieder anders zijn en ik zou dan ook graag dit nader toelichten in een gesprek. (...)”
- 2.12. Op 9 juli 2020 heeft klaagster een excel-bestand met aangepaste berekeningen gestuurd naar betrokkene en de maten. Daarbij heeft zij betrokkene gevraagd om hier nogmaals naar te kijken en aanpassingen te doen.
- 2.13. [B] heeft daarop gereageerd dat hij de door klaagster voorgestelde verdeling van de koopsom niet eerlijk vindt.
- 2.14. Op 1 oktober 2020 heeft betrokkene het volgende aan de maten bericht:
*“(…) In de bijlage treffen jullie de definitieve jaarrekening 2019 van de maatschap aan, waarbij de volgende opmerking:
Er is door mij een fout gemaakt in het opstellen van de resultaatverdeling 2018 en 2019.
Bij de resultatenverdeling heb ik verkeerde getallen gebruikt aangaande het vaste deel van het resultaat conform de jaarrekeningen 2017 en conform artikel 7.5 van de maatschapsovereenkomsten.
Ik heb de aanpassingen aangaande 2018 en 2019 gewijzigd in de concept jaarrekening 2019 en deze aansluitend definitief gemaakt.
Deze aanpassing heeft gevolgen voor een ieders winstaandeel, ieders kapitaal per 31 december 2019 en de berekening van de rente over het aanwezig zijnde kapitaal.*

Om dit duidelijk toe te lichten, voeg ik zowel de oude als de nieuwe berekeningen bij. Ook voeg ik een overzicht bij waarop samengevat de wijzigingen.

Mijn excuses voor de gemaakte fout en het ongemak in deze.

Tot slot verzoek ik jullie de jaarrekening te tekenen (...).”

2.15. Klaagster en de overige maten hebben geen overeenstemming bereikt over de verkoop van de dierenkliniek. De onderhandelingen met de koper over de overname zijn afgebroken. De overige maten hebben de samenwerking met klaagster beëindigd. Tussen de maten is een arbitrageprocedure aanhangig.

3. De klacht

3.1. Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. De klacht van klaagster luidt -samengevat – als volgt:

- a. betrokkene heeft niets gedaan met de door klaagster gemaakte berekeningen;
- b. betrokkene heeft de jaarrekening 2019 ten onrechte aangepast.

4. De beoordeling

4.1. Betrokkene heeft zich per 31 juli 2021 als accountant laten uitschrijven uit het register van de NBA. Dit betekent niet dat de klacht niet-ontvankelijk moet worden verklaard. De gedragingen van betrokkene waarop de klacht betrekking heeft, hebben namelijk plaatsgevonden gedurende de tijd dat hij als accountant stond ingeschreven. Hierdoor is betrokkene ook nu nog voor die gedragingen onderworpen aan tuchtrechtspraak.

4.2. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

4.3. Klaagster heeft pas op de zitting naar voren gebracht dat de berekeningen van betrokkene van 5 juli 2020 niet juist zouden zijn. De Accountantskamer zal dit verwijt in verband met de goede procesorde niet beoordelen, omdat betrokkene daartegen bezwaar heeft gemaakt en hij geen gelegenheid heeft gehad om zijn verweer op dat punt voor te bereiden.

Klachtonderdeel a: niets doen met de berekeningen van klaagster

4.4. Klaagster heeft met betrekking tot dit klachtonderdeel - samengevat - aangevoerd dat betrokkene niets heeft gedaan met de door haar gemaakte berekeningen met betrekking tot de verdeling van de koopsom. Betrokkene heeft volgens klaagster alleen berekeningen gemaakt op basis van de uitgangspunten van [B] en is niet ingegaan op het verzoek van klaagster van 9 juli 2020 om zijn professionele visie te geven over de cijfers.

Daarnaast heeft klaagster gesteld dat betrokkene iets had moeten zeggen over de juistheid van de berekeningen, omdat de maten hun aandeel in de winst op verschillende wijze hebben berekend. Volgens klaagster zijn de uitgangspunten van [B] niet in overeenstemming met het maatschapscontract. Betrokkene is in zijn e-mail van 5 juli 2020 niet ingegaan op deze verschillen.

4.5. Naar het oordeel van de Accountantskamer is niet gebleken dat betrokkene zich bij het maken van de berekeningen ongepast heeft laten beïnvloeden of zich heeft laten leiden door de belangen van [B]. Hiervoor is van belang dat betrokkene onweersproken heeft gesteld dat hij op

gezamenlijk verzoek van de maten vier scenario's heeft doorgerekend, waarbij hij zich heeft gebaseerd op de door de maten verstrekte informatie. Deze berekeningen heeft betrokkene op 5 juli 2020 aan de maten toegezonden, waarbij hij duidelijk heeft vermeld dat in de berekeningen diverse aannames en uitgangspunten zijn aangehouden, dat deze aannames voor een ieder anders kunnen zijn en dat diverse punten door de maten in onderling overleg moeten worden uitgewerkt. Ook heeft hij aangeboden om deze berekeningen met de maten te bespreken. Verder heeft betrokkene op 29 juni 2020 de berekeningen van klaagster besproken met klaagster en haar echtgenoot, zodat hem niet kan worden verweten dat hij niets heeft gedaan met haar berekeningen. Dat betrokkene niet heeft gereageerd op de e-mail van klaagster van 9 juli 2020, waarin zij betrokkene heeft gevraagd om nogmaals te kijken naar de (aangepaste) berekeningen, leidt niet tot een ander oordeel. Betrokkene heeft in dit verband gesteld dat hij niet meer heeft gereageerd op dit bericht, omdat de maten kort daarna gebrouilleerd zijn geraakt, waardoor de maatschap niet meer in staat was een eenduidige opdracht aan hem te verstrekken. Daar komt bij dat klaagster zich nooit bij betrokkene heeft beklagd over het uitblijven van een reactie op haar e-mail en dat zij (net als de overige maten) geen gebruik heeft gemaakt van het aanbod van betrokkene om de berekeningen te bespreken.

4.6. Verder wordt overwogen dat klaagster niet aannemelijk heeft gemaakt dat betrokkene is geconfronteerd met verschillende berekeningen van de resultaatverdeling. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene heeft aangevoerd dat klaagster alleen inzicht wilde hebben in de fiscale gevolgen van bepaalde keuzes en dat zij hem heeft gevraagd om te bekijken of haar bruto-netto berekeningen juist waren. Volgens betrokkene heeft klaagster hem niet gevraagd om de resultaatverdeling te bekijken en heeft hij daarom (samen met de echtgenoot van klaagster) alleen gekeken of de fiscale tarieven juist waren toegepast. Gelet op dit verweer lag het op de weg van klaagster om haar standpunt nader te onderbouwen. Klaagster heeft dat niet gedaan. Zij heeft alleen haar e-mails van 25 juni en 9 juli 2020 overgelegd, maar de daarbij behorende berekeningen heeft zij niet in het geding gebracht.

4.7. Uit het voorgaande volgt dat klachtonderdeel a ongegrond is.

Klachtonderdeel b: het aanpassen van jaarrekening 2019

4.8. Klaagster heeft in dit verband aangevoerd dat betrokkene op 12 mei 2020 de concept-jaarrekening 2019 van de dierenkliniek met de maten heeft besproken en dat de maten hebben ingestemd met dit concept. Ondanks dat de maten al akkoord waren met de concept-jaarrekening 2019, heeft betrokkene op 1 oktober 2020 zonder overleg de winstverdeling in deze jaarrekening aangepast. Volgens klaagster is betrokkene partijdig geweest, omdat hij de belangen van één van de maten ondergeschikt heeft gemaakt aan de wens van andere maten. Daarbij heeft zij erop gewezen dat aanpassing van de jaarrekening in het voordeel is van [B] en [C]. Ook is deze aanpassing naar stelling van klaagster onjuist.

4.9. Betrokkene heeft gesteld dat hij de concept-jaarrekening 2019 heeft aangepast, omdat de resultaatverdeling 2018 en 2019 niet in overeenstemming was met de in de maatschapsovereenkomst vastgelegde afspraken. Dit was volgens betrokkene een evidente fout, die hij in zijn e-mail van 1 oktober 2020 expliciet aan de maten heeft benoemd en toegelicht. Daarbij heeft hij erop gewezen dat het vervolgens aan de maten was om de jaarrekening wel of niet vast te stellen.

4.10. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene de aanpassingen met betrekking tot

de resultaatverdeling 2018 en 2019 eerst aan de maten had moeten voorleggen en dat hij pas na hun akkoord de (concept-)jaarrekening 2019 had mogen aanpassen. Uit Standaard 4410 volgt immers dat een accountant aanpassingen aan het management voorstelt als aanpassing van de samengestelde historische financiële informatie is vereist.¹ Dat betrokkene in zijn e-mail van 1 oktober 2020 de wijziging heeft benoemd en toegelicht, leidt niet tot een ander oordeel. Deze e-mail kan niet worden opgevat als een voorstel tot aanpassing van de (concept-)jaarrekening, omdat de wijziging daarin als definitief is gepresenteerd. Betrokkene heeft immers geschreven dat hij de jaarrekening definitief heeft gemaakt. Ook heeft hij de door hem ondertekende samenstellingsverklaring als bijlage bij deze e-mail gevoegd.

Betrokkene had de aangepaste resultaatverdeling ook eerst met de maten moeten bespreken, 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.² Dit gesprek is nodig, omdat een accountant ervoor moet zorgen dat het management begrijpt wat hij heeft gedaan en hoe hij tot zijn interpretatie is gekomen, omdat het management anders niet verantwoordelijk kan zijn voor de jaarrekening.³

Nu betrokkene de resultaatverdeling 2018 en 2019 in de (concept-)jaarrekening 2019 zonder overleg met de maten heeft gewijzigd, heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

4.11. De vraag of de resultaatverdeling 2018 en 2019 op juiste wijze is aangepast, kan de Accountantskamer niet beantwoorden, omdat daarvoor uitleg van de maatschapsovereenkomst nodig is.

4.12. In dit klachtonderdeel ligt ook besloten dat betrokkene wordt verweten dat hij niet objectief is geweest bij het aanpassen van de (concept-)jaarrekening. Klaagster verwijt betrokkene immers dat hij partijdig is geweest en de belangen van [B] voorop heeft gesteld.

4.13. De Accountantskamer stelt voorop dat een schending van het fundamentele beginsel van objectiviteit niet alleen aan de orde is als wordt vastgesteld dat van een objectieve oordeelsvorming daadwerkelijk geen sprake is, maar ook als duidelijk is dat de accountant zich heeft begeven in een situatie waarin zijn objectiviteit te zeer in het gedrang komt.⁴

4.14. In dit geval is niet aannemelijk geworden dat betrokkene zich daadwerkelijk ongepast heeft laten beïnvloeden en de belangen van klagster niet goed heeft behartigd. Wel kan worden vastgesteld dat betrokkene ten onrechte niet heeft onderkend dat zijn objectiviteit werd bedreigd. Betrokkene was immers de voormalig accountant van [B] en [C]. Ten tijde van het aanpassen van de (concept-)jaarrekening 2019 wist hij dat tussen de vier maten een geschil was ontstaan over de verkoop van de dierenkliniek. Door dit geschil zou voor betrokkene een belangenconflict kunnen ontstaan en daarmee een kans op niet-naleving van het fundamentele beginsel van objectiviteit. Daar komt bij dat hij op instigatie van uitsluitend [B] tot aanpassing van de (concept-)jaarrekening is gekomen. Betrokkene heeft op de zitting verklaard dat hij de gestelde fout in de jaarrekening pas heeft ontdekt, nadat [B] hem had verzocht om nogmaals naar de cijfers te kijken omdat zijn winstaandeel hem was tegengevallen. Bovendien is deze aanpassing in het voordeel van [B] en [C], terwijl klagster en [A] daardoor worden benadeeld. Hierdoor was

¹ Paragraaf 34 onder b Standaard 4410

² Paragraaf 30 Standaard 4410

³ Paragraaf A45 Standaard 4410 en paragraaf 6.2 Handreiking 1136

⁴ CBB 18 februari 2014, ECLI:NL:CBB:2014:64

sprake van een bedreiging, die betrokkene niet heeft geïdentificeerd⁵, en waarvoor hij geen toereikende maatregel heeft getroffen en vastgelegd om deze bedreiging weg te nemen.⁶ Deze maatregel had kunnen bestaan uit een gesprek met alle maten over aanpassing van de resultaatverdeling 2018 en 2019. Tijdens dit gesprek had betrokkene zich ervan kunnen vergewissen of alle maten deze aanpassing begrepen en of zij daarmee akkoord waren. Gelet op het voorgaande moet worden geconcludeerd dat betrokkene artikel 21 VGBA niet heeft nageleefd en dat hij heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van objectiviteit.

4.15. De klacht zal wat betreft klachtonderdeel b gedeeltelijk gegrond wordt verklaard.

4.16. De Accountantskamer is niet bevoegd om een oordeel te geven over de aansprakelijkheid van betrokkene voor de door klagster gestelde schade. Klagster moet zich daarvoor wenden tot de civiele rechter. Ook de door klagster gevraagde proceskostenveroordeling is niet toewijsbaar, omdat de Wtra daarvoor geen grondslag biedt.

5. De maatregel

5.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van waarschuwing is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene zonder overleg met de maten de (concept)jaarrekening heeft aangepast en hij ten onrechte niet heeft onderkend dat zijn objectiviteit werd bedreigd. Daardoor heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en het fundamentele beginsel van objectiviteit.

6. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart klachtonderdeel gedeeltelijk b gegrond, zoals hiervoor is vermeld;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van

- waarschuwing;

- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de NBA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. I.F. Clement en mr. R.P. van Eerde

⁵ Artikel 21 lid 1 VGBA

⁶ Artikel 21 leden 2 en 3 VGBA

(rechterlijke leden) en D.J. ter Harmsel AA RB en C.M. Verdiesen AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 15 oktober 2021.

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.