

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 10/406 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants(Wtra) van 22 november 2010 in de zaak met nummer 10 / 406 Wtra AK van

**X,
registeraccountant,
wonende te (woonplaats),
K L A G E R,
raadsman mr. M.R. Gans,**

t e g e n

**Y,
registeraccountant,
wonende te (woonplaats),
B E T R O K K E N E,
raadsman mr. M.W. Renes.**

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennis genomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:

- het op 9 maart 2010 ingekomen klaagschrift van 8 maart 2010 met bijlagen en**
- het op 10 juni 2010 ingekomen verweerschrift van betrokkene van 9 juni 2010, met bijlagen.**

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 11 oktober 2010, waar zijn verschenen: klager X RA in persoon, tot bijstand vergezeld van zijn raadsman mr. M.R. Gans, advocaat te Groningen, en betrokkene Y RA, tot bijstand vergezeld van zijn raadsman mr. M.W. Renes, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klager en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten toegelicht en doen toelichten aan de hand van aan de Accountantskamer overgelegde pleitaantekeningen en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Klager is registeraccountant en in 1990 toegetreden tot Maatschap 1, een maatschap waarin verschillende accountants, al dan niet door middel van een besloten vennootschap, gezamenlijk een accountants- en adviespraktijk uitoefenen. Deze maatschap is in 1989 opgericht door G, H en I.

2.2 Vanaf 1995 heeft klager zijn werkzaamheden voor Maatschap 1 uitgeoefend door tussenkomst van BV 1, die in plaats van hem lid van de maatschap is geworden. Van deze besloten vennootschap is klager de directeur en enig aandeelhouder.

2.3 De overige maten, A, B, C, D en E, zijn allen in de jaren na 1995 tot de maatschap toegetreden. Zij hebben allen bij hun toetreding een bedrag aan goodwill betaald. Als laatste is F in januari 2008 tot de maatschap toegetreden. Hij heeft geen vergoeding voor goodwill betaald. G en H zijn in oktober 2003 uit de maatschap getreden en I per 1 januari 2007. Bij hun uittreden is hun door de overblijvende maten een bedrag ter zake van goodwill uitbetaald. De totale goodwill van de

maatschap is voor het laatst vastgesteld in een maatschap-vergadering in april 2004 en toen bepaald op € 3.800.000,00. De individuele uittredingsgoodwill is bij die gelegenheid vastgesteld op 'de totale goodwill vermenigvuldigd met het quotiënt van één en het aantal maten voor uittreding'.

2.4 Klager heeft vanaf april 2008 geen werkzaamheden meer verricht voor Maatschap 1 en BV 1 is per 1 januari 2009 uit de maatschap getreden. Tot dusverre is nog niet afgerekend tussen BV 1 en Maatschap 1, omdat op een drietal punten tussen hen een verschil van mening bestaat. Het gaat daarbij om de waarde van het ingebrachte en opgebouwde kapitaal, de betaling van de uittredingsgoodwill en de betaling van de waarde van de aandelen van klager in de diverse vennootschappen waarin hij samen met de andere maten deelneemt.

2.5 BV 1 en klager hebben in kort geding betaling van een voorschot van € 300.000,00 op de vergoeding voor goodwill van Maatschap 1 c.s. gevorderd. De voorzieningenrechter in de rechtbank Assen heeft bij vonnis van 14 december 2009 de vordering van BV 1 en klager afgewezen. Door BV 1 en klager is tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld. In dat hoger beroep heeft het gerechtshof te Leeuwarden bij arrest van 1 juni 2010 beoield vonnis bekrachtigd.

2.6 Door Maatschap 1 c.s. waren in voormelde procedure - onder meer - ingebracht de jaarrekening van de maatschap Maatschap 1 over 2008 en die van BV 2 over 2008, bij welke jaarrekeningen door betrokkene op 12 oktober 2009 beoordelingsverklaringen waren afgegeven, alsmede de balansen per 31 december 2008 van de maatschap Maatschap 1 onderscheidenlijk BV 2, die beide waren voorzien van een accountantsverklaring van betrokkene van 12 oktober 2009.

2.7 De beoordelingsverklaring van betrokkene van 12 oktober 2009 bij de jaarrekening 2008 van de maatschap Maatschap 1 houdt in als conclusie:

Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen van van maatschap Maatschap 1 Accountants per 31 december 2008 en van het resultaat over 2008 in overeenstemming met algemeen aanvaarde grondslagen voor jaarverslaggeving.

en die van dezelfde datum bij de jaarrekening 2008 van BV 2:

Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de jaarre-

kening geen getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen van BV 2 per 31 december 2008 en van het resultaat over 2008 in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

2.8 De accountantsverklaring van betrokkene van 12 oktober 2009 bij de balans per 31 december 2008 van de maatschap Maatschap 1 houdt in als oordeel:

Naar ons oordeel is de balans met toelichting in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met algemeen aanvaarde grondslagen voor jaarverslaggeving.

en die bij de balans per 31 december 2008 van BV 2:

Naar ons oordeel is de balans met toelichting in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

3. De klacht

3.1 De door klager ingediende klacht komt erop neer, zoals door de raadsman van klager ter zitting samengevat, dat betrokkene zich door Maatschap 1 heeft laten gebruiken om klager bij diens uittreden uit de maatschap zo weinig mogelijk of zelfs niets aan goodwill te hoeven betalen.

3.2 In dit verband kunnen in het klaagschrift, naar de Accountantskamer begrijpt en ook betrokkene blijkens diens verweerschrift heeft begrepen, de volgende verwijten worden gelezen:

I. Betrokkene heeft in strijd met het bepaalde in artikel A-100.1 VGC niet of onvoldoende in het algemeen belang gehandeld door niet te trachten het conflict tussen klager en Maatschap 1 te beheersen dan wel te reduceren;

II. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van objectiviteit als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. geschonden door niet of in onvoldoende mate te trachten zich een objectief oordeel inzake het conflict tussen klager en Maatschap 1 te vormen;

III. Betrokkene heeft diverse posten in de jaarrekeningen 2008 van Maatschap 1 en BV 2, alsmede in de balansen per 31 december 2008 van de maatschap Maatschap 1 onderscheidenlijk BV 2, die waren voorzien van een beoordelings- dan wel accountantsverklaring van betrokkene van 12 oktober 2009, niet deskundig behandeld;

IV. Betrokkene heeft, bij zijn weigering om de bij de jaarrekeningopdracht gebruikelijke 'Letter of Representation' aan klager ter beschikking te stellen, zich ten onrechte beroepen op zijn geheimhoudingsplicht of nog sterker, aldus klager, hij heeft zich door die weigering schuldig gemaakt aan partijdigheid;

V. Betrokkene heeft in onvoldoende mate rekening gehouden met de aanwezige belangentegenstelling tussen Maatschap 1 enerzijds en klager anderzijds, en

VI. Aan de onafhankelijkheid van betrokkene, die verbonden is aan Audit1, moet worden getwijfeld nu Audit1 ook andere diensten aan Maatschap 1 levert.

4. De gronden van de beslissing

4.1 Bij de beoordeling van de klacht stelt de Accountantskamer vast dat het handelen van betrokkene waarop de klacht betrekking heeft, heeft plaatsgevonden ná 1 januari 2007 zodat het moet worden getoetst aan de sindsdien vigerende VGC en in het bijzonder daarvan de delen A (de gedragscode voor iedere accountant-administratieconsulent) en B (de gedragscode voor de openbaar accountant, intern accountant en overheidsaccountant).

4.2 Daarnaast stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klager is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.3 Namens betrokkene is verzocht tevens bij zijn verweer te betrekken de stukken, overgelegd bij de verweerschriften in de andere - inmiddels ingetrokken - met de onderhavige klacht verband houdende en gelijktijdig ingediende klachten tegen vier andere accountants. Hiertegen is namens klager bezwaar gemaakt. De Accountantskamer wijst het verzoek echter toe, nu ook klager in één klaagschrift over al deze accountants heeft geklaagd en eerst in een zeer laat stadium (zes dagen voor de zitting) tot intrekking van de klacht tegen al die andere accountants is overgegaan. Het verweer van die andere accountants en de daarbij overgelegde stukken worden dan ook geacht deel uit te maken van de stukken van het geding in deze klachtzaak en worden als zodanig toegevoegd aan het dossier van deze zaak.

4.4 Met betrekking tot het klachtonderdeel onder I. overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.4.1 Klager heeft dienaangaande aangevoerd dat betrokkene:

- niet heeft getracht volledig zicht te krijgen op het conflict en geen enkel initiatief heeft genomen om na te gaan of de door hem afgegeven verklaringen nog steeds het juiste beeld geven van de werkelijkheid;**
- zich in dezen ten onrechte heeft beroepen op geheimhouding (als bedoeld in klachtonderdeel IV.);**

- bij het aanvaarden van de opdracht (de Accountantskamer begrijpt: tot het beoordelen van de jaarrekeningen 2008 van Maatschap 1 en BV 2) conform het gestelde in artikel B1-210.3 VGC zich had moeten vergewissen wie de opdracht had gegeven (niet alle maten hadden de opdracht verstrekt), waarom de opdracht was gegeven en waartoe de opdracht zou leiden (het inbrengen van stukken in een gerechtelijke procedure betreffende de uittreding van één der maten) en in het kader van de uitvoering was alsdan artikel B1-210.8 VGC van belang.

4.4.2 Betrokkene heeft tegen het eerste klachtonderdeel onder meer als verweer aangevoerd - zakelijk weergegeven -: Betrokkene noch Audit1 is partij in de juridische geschillen tussen partijen Maatschap 1 en betrokkene. De opdrachten die betrokkene heeft aanvaard en uitgevoerd hebben ook niet tot doel het beheersen of reduceren van conflicten. Klager heeft weliswaar gesteld dat betrokkene zich niet goed heeft laten informeren, maar hij heeft deze stelling op geen enkele wijze met feiten of gegevens gestaafd. Betrokkene was op de hoogte van de conflicten tussen Maatschap 1 en klager en de reden voor de beoordelingsverklaringen voor 2008. Zoals uit het “Beoordelingsplan 2008 Maatschap Maatschap 1” blijkt heeft betrokkene de situatie en de daaraan gekoppelde risico's wel degelijk ingeschat. Hij heeft de mogelijke bedreigingen geïdentificeerd, beoordeeld en verdisconteerd in zijn toetsingen, zoals voorgeschreven in artikel B1-210.3 VGC. Betrokkene verwijst daartoe onder meer naar paragraaf 2.5.1, 2.5.3, 3.4.4 en 5.1 van het Beoordelingsplan. Dat betrokkene niet zou hebben getracht voldoende inzicht te verkrijgen en na te gaan of de door hem af te geven verklaringen nog steeds het juiste beeld geven van de werkelijkheid, is een gotspe. Betrokkene heeft zijn werkzaamheden uitgevoerd op basis van de stukken en informatie die door de juridische entiteit Maatschap 1 ter beschikking zijn gesteld en waarvan betrokkene zelfstandig heeft geconcludeerd dat hij voldoende en geschikte informatie heeft verzameld om tot zijn beoordelingsverklaringen te kunnen komen. Klager laat na om aan te wijzen welke cruciale informatie door betrokkene bewust of onbewust is genegeerd. Ook wat betreft de uitvoering conform artikel B1-210.8 VGC laat klager na uit te leggen en aan te tonen hoe dit artikel is geschonden. Betrokkene verwijst naar het voorgaande, waaruit blijkt dat hij voldoende deskundige medewerkers heeft aangesteld, een realistisch tijdschema heeft aangehouden, een externe compliance-officer heeft aangesteld als opdrachtgerichte reviewer. Betrokkene heeft gebruik gemaakt van de voorgeschreven procedures binnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing van Audit1. Daarnaast mag betrokkene als ervaren accountant bekend worden verondersteld met de accountancybranche en de specifieke

verslaggevingseisen. De opdrachten aan betrokkene zijn verstrekt door de maatschap Maatschap 1 en door BV 2 op 8 september 2009, waarbij de eerste gesprekken hebben plaatsgevonden op 18 augustus 2009. Klager was op dat moment geen vennoot meer van Maatschap 1, noch betrokken bij BV 2. De stelling dat niet alle maten van Maatschap 1 de opdracht hebben verstrekt is derhalve niet juist. Op 8 september 2009 hebben wel degelijk alle maten van Maatschap 1 de opdracht aan betrokkene verstrekt. Overigens is deze stelling weinig relevant, omdat dergelijke beslissingen bij meerderheid van stemmen wordt genomen en Van der Horst ingevolge de statuten gerechtigd was om de maatschap te vertegenwoordigen. De opdracht is dus rechtsgeldig verstrekt, ongeacht of klager als vennoot zou mogen gelden. Overigens ontgaat het betrokkene hoe het algemeen maatschappelijk belang in het geding is als een voormalige minderheidsvennoot niet heeft meebeslist over de aanstelling van een onafhankelijke accountant.

4.4.3 Tegenover deze uitvoerige en gemotiveerde weerspreking van betrokkene acht de Accountantskamer de door klager aan het klachtonderdeel onder I. ten grondslag gelegde stellingen niet aannemelijk geworden. Dit klachtonderdeel moet daarom ongegrond worden verklaard.

4.5 Aangaande het klachtonderdeel onder II. overweegt de Accountantskamer als volgt.

4.5.1 Klager heeft aangevoerd dat betrokkene zich geen objectief oordeel inzake het conflict tussen klager en Maatschap 1 heeft kunnen vormen, nu hij het standpunt van een der bij het conflict betrokken partijen niet heeft vernomen of in voldoende mate heeft getracht zich daarover een objectief oordeel te vormen. Het niet toepassen van hoor en wederhoor in deze kwestie, zelfs niet achteraf, is volgens klager klachtwaardig.

4.5.2 Betrokkene heeft tegen het tweede klachtonderdeel onder meer als verweer aangevoerd - zakelijk weergegeven -:

De norm van artikel A-100.4 onder b. VGC is dat een accountant niet toelaat "dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde". Volgens klager zou deze regel zijn geschonden omdat betrokkene klager niet heeft gehoord, maar dit is een onjuiste uitleg van de regel. Betrokkene had ingevolge deze regel de plicht te beoordelen of specifieke relaties met of belangen in cliënten van invloed kunnen zijn op hun objectieve oordeelsvorming, waarbij het kan gaan om iedere band met een cliënt of persoon, werkzaam

bij die cliënt, die in potentie een bedreiging kan vormen voor zijn professionele of zakelijk oordeel als accountant. Indien dergelijke bedreigingen bestaan, moeten deze worden weggenomen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau worden teruggebracht, zoals het aanpassen van een opdrachtteam of het toepassen van procedures inzake toezicht. Vaststaat dat betrokkene geen zodanige relaties met dan wel belangen in Maatschap 1 of BV 2 heeft dat sprake is van een bedreiging van zijn objectieve oordeelsvorming. Desalniettemin heeft betrokkene een externe compliance-officer aangesteld als opdrachtgerichte reviewer. Dat klager moest worden gehoord door betrokkene is geen verplichting en zeker geen verplichting die voortvloeit uit artikel A-100.4 onder b. VGC. Betrokkene heeft beoordelingsverklaringen afgegeven, waarvoor in de regel geen hoor en wederhoor is voorgeschreven. Die verklaringen zien immers op de jaarrekeningen van twee juridische entiteiten en niet op - bijvoorbeeld - de specifieke werkzaamheden van klager. In dit kader benadrukt betrokkene dat zijn opdrachtgevers Maatschap 1 en BV 2 waren inzake de verklaringen bij hun jaarrekeningen 2008. Klager was ten tijde van de uitvoering van de opdrachten geen maat meer bij Maatschap 1. Klager heeft ook als afgeleide belanghebbende geen rechten (zoals recht op inzage) als ware hij Maatschap 1 of BV 2. Maatschap 1 heeft klager alle ruimte geboden inzage te hebben in de administratie en opmerkingen te maken bij de (concept-)jaarrekeningen, maar klager heeft zich beperkt tot het opsturen van een lijst van gegevens en stukken die hij zou willen ontvangen. Betrokkene heeft dit document gezien en deze lijst bevatte geen informatie op grond waarvan de beoordelingen van de jaarcijfers anders zou moeten uitvallen. Klager heeft geen poging gedaan om - al dan niet via Maatschap 1 - concreet te vermelden welke informatie zou ontbreken, ook niet in het klaagschrift, laat staan dat klager heeft aangetoond dat de objectieve oordelen van betrokkene in het geding zijn. De professionele oordelen van betrokkene zijn niet aangetast door specifieke relaties met of belangen in Maatschap 1 en/of BV 2, dan wel de leidinggevenden van deze juridische entiteiten.

4.5.3 Tegenover deze uitvoerige en gemotiveerde weerspreking van betrokkene acht de Accountantskamer de door klager aan het klachtonderdeel onder II. ten grondslag gelegde stellingen evenmin aannemelijk geworden. Dit klachtonderdeel moet daarom eveneens ongegrond worden verklaard.

4.6 Betreffende het klachtonderdeel onder III. geldt het volgende.

4.6.1 Klager heeft ter zake een zeventiental punten aangevoerd die naar zijn mening niet, onvoldoende, onjuist of ten onrechte

zijn verwerkt in de jaarrekeningen 2008 en daarmee ook in de balansen per 1 januari 2009. Deze staan als volgt in het klaagschrift vermeld:

1. Het als uitgangspunt nemen van de respectievelijk opgestelde jaarrekeningen van zowel Maatschap 1 als BV 2 over 2007, zonder dat deze jaarrekeningen de goedkeuring hebben verkregen in een maatschapvergadering of aandeelhoudersvergadering;

2. Het niet in de respectievelijke jaarrekeningen van 2007 verwerkt zijn van alle gevolgen van de verkoop aan een dochteronderneming van BV 2 van de personeel- en salarisadministratie, welke tot ultimo 2007 werd gehouden door Maatschap 1. De klacht richt zich met name tegen het niet verwerken van de bij deze verkoop behorende goodwill. X stelt zich op het standpunt dat deze transactie alleen tot stand had mogen en kunnen komen indien ook daadwerkelijk goodwill (zijnde een (1) maal de omzet) zou zijn afgerekend. De klacht is eveneens van toepassing op het overhevelen van bepaalde administratieve werkzaamheden tot ultimo 2007 verricht door Maatschap 1 en overgeheveld naar een van de deelnemingen van BV 2. Deze transacties hebben hun effect in de jaarrekeningen van de respectievelijke bedrijven in 2008.

3. Het als uitgangspunt nemen het kapitaal van BV 1 per ultimo 2007 als zijnde juist, terwijl omtrent de juistheid van dit kapitaal geen overeenstemming bestaat tussen Maatschap 1 enerzijds en BV 1 anderzijds. Dit terwijl er aan Maatschap 1 is verzocht om onderbouwing van de aan BV 1 ten laste gebrachte uitgaven via haar kapitaal over 2007, met kopieën van de originele stukken. Deze zijn tot op heden niet beschikbaar gesteld. Los daarvan staat ook de resultaatbepaling en daarmee de kapitaalstoename ter discussie.

4. X behoudt zich de mogelijkheid voor nadere punten van mogelijke onjuistheden naar voren te brengen. Dit kan alleen indien daartoe de geëigende jaarvergaderingen worden gehouden.

5. De jaarrekeningen over 2007 zijn pas opgemaakt in de loop van 2009 en kennen als datum van de jaarrekening 30-11-2008. Hetgeen een onjuiste weergave is van de werkelijkheid.

6. De jaarrekeningen over 2008 zijn niet opgemaakt binnen de daartoe vereiste termijnen: voor de maatschap Maatschap 1 binnen 6 maanden na afloop van het boekjaar, voor BV 2 en al haar deelnemingen, binnen 5 maanden na afloop van het boekjaar. Dit is gebaseerd respectievelijk op de statuten van Maatschap 1 (artikel 8.5.2.) en de wet.

7. De jaarrekeningen 2008 zijn opgemaakt door de overige maten van Maatschap 1, respectievelijk de andere aandeelhouders, respectievelijk de directie en geen enkele jaarrekening heeft de goedkeuring van alle maten, respectievelijk alle aandeelhouders.

8. In de jaarrekening van Maatschap 1 over 2008 is rekening gehouden met een nieuw toegetreden maat, de heer F, terwijl daar geen overeenstemming over bestaat. Sterker voor de toetreding geldt een vetorecht van iedere maat (statuten Maatschap 1 artikel 8.4.3.). Daarnaast dient de toetredingsakte door alle maten te worden ondertekend (statuten Maatschap 1 artikel 5.3). X heeft betreffende akte niet gezien, laat staan getekend. De maten van Maatschap 1 zijn tot op heden weigerachtig de waarschijnlijk aanwezige toetredingsakte aan X ter beschikking te stellen.

9. De bestendige gedragslijn met betrekking tot waardeeringen van bepaalde activa (debiteuren en andere vorderingen) is kennelijk in 2008 gewijzigd, zonder dat daartoe de benodigde informatie in de jaarrekeningen is opgenomen.

10. Omtrent een bepaalde debiteur is wel een zeer bijzondere werkwijze gevolgd: in de jaarrekening van 2007 wordt deze overgeheveld van Maatschap 1 naar BV 2, terwijl; dezelfde post in 2008 wordt overgeheveld van BV 2 naar Maatschap 1, waarbij deze post in 2008 in de jaarrekening van Maatschap 1 volledig wordt afgeboekt. Een totaallast van wellicht € 600.000,- of meer tot gevolg hebbende.

11. Het in de jaarrekening 2008 van Maatschap 1 verwerken van afboekingen en gevolgen van besluitvormingen, zonder dat daar overeenstemming is bereikt met alle maten. Ofwel de gevolgen van de afboekingen en besluiten dienen aan die maten te worden toegerekend, die deze afboekingen en besluiten hebben genomen. Als voorbeelden worden genoemd:

- Het kennelijk eind 2008 genomen besluit tot het doen van een investering in de automatisering, waarbij tengevolge van die beslissing:

1. Een openstaande vordering op Automatiseerder 1 is afgeboekt;

2. Alle uit die investering voortvloeiende lasten ineens ten laste van het resultaat zijn gebracht (bijvoorbeeld alle opleidingskosten van het personeel).

- Het ten laste brengen aan het resultaat van 2008 van de kosten van een strategisch marketingplan (€25.000,-).

12. Het niet toepassen van de resultaatverdeling 2008, conform de statuten c.q. besluiten in de onderlinge kapitaalrekeningen van de maten. Als voorbeelden worden hier genoemd:

- Het nieuw in 2008 opvoeren van een arbeidsvergoeding, waarbij de arbeidsvergoeding voor BV 1 met een bedrag van € 76.500,- wordt gekort.

- Het vanwege een overeengekomen herfinanciering binnen Maatschap 1, niet toepassen van de bij die herfinanciering overeengekomen andere voorverdeling van de resultaten. Het betreft de overname van de privé schulden van de vennoten door Maatschap 1, het voor de verdeling van het

resultaat alsdan nieuw bepalen van het eigen vermogen van de maatschap, inclusief de toerekening van de goodwill op een (1) maal de omzet (uitgegaan wordt dat deze berekening ongeveer hetzelfde resultaat oplevert als het gemiddelde van het voorgaand, jaar, lopend jaar en het volgende jaar conform begroting) en het toerekenen van een rente en aflossingsbedrag op basis van de aldus bepaalde kapitalen, als voorverdeling van het resultaat.

13. Het doen van afboekingen in de jaarrekening van 2008 van Maatschap 1, waarvan de lasten toebehoren aan een van de vennootschappen, behorende tot de deelnemingen van BV 2. Als voorbeeld wordt genoemd de afboeking Brasserie 1 groot € 140.670,-

14. Het verwerken van de aankoop van de goodwill van de heer I (respectievelijk BV 3) in de jaarrekening van 2008 van Maatschap 1. De goodwill werd in het verleden altijd als persoonlijke goodwill beschouwd en was aldus geen onderdeel van de goodwill van de maatschap. En aldus zou alleen het door Maatschap 1 betaalde gedeelte via het kapitaal kunnen worden verwerkt. Daarnaast zou het afschrijven op betaalde goodwill een juiste wijze zijn van de verwerking van de goodwill in de jaarrekening. Tenslotte is het ontbreken van een toelichting in deze in de jaarrekening een belangrijke omissie.

15. Zie opmerking 3, deze is mutatis mutandis ook van toepassing op 2008.

16. Ook: ondanks een daartoe strekkend verzoek aan de overige maten van Maatschap 1, zijn deze weigerachtig de notulen van de maatschapvergaderingen te verstrekken aan BV1/X. Als gevolg hiervan kunnen meer en andere zaken een rol spelen.

17. Het niet noemen als belangrijke gebeurtenis in de jaarrekening 2008 van Maatschap 1 van de uittreding van BV 1. In de balans per 1 januari 2009 is deze gebeurtenis tevens niet verwerkt.

Het door betrokkene niet deskundig behandelen van die posten is aldus klager in strijd met de bepalingen omtrent deskundigheid en zorgvuldigheid in hoofdstuk A-130 VGC.

4.6.2 Betrokkene heeft tegen het derde klachtonderdeel onder meer als verweer aangevoerd - zakelijk weergegeven -: Wederom laat Klager na om deze klacht ook maar enigszins te substantiveren. Klager verwijst slechts naar Hoofdstuk A-130. Ingevolge artikel A-130.1 tot en met 130.3 dient betrokkene bijvoorbeeld zijn deskundigheid en vaardigheid op het vereiste niveau te houden, onder meer via de permanente educatie. Klager heeft niets gesteld - en zeker niet bewezen - dat betrokkene deze regels omtrent de deskundigheid niet heeft nageleefd. Als klager meent dat artikel A-130.4 is geschonden in verband met de plicht om bij de uitvoering van

de opdracht voldoende diepgang toe te passen, verwijst betrokkene nogmaals naar zijn beoordelingsplan. Daaruit blijkt duidelijk dat betrokkene wel degelijk voldoende diepgang heeft toegepast ten behoeve van de beoordelingsopdrachten. De zeventien punten van klager tonen niet aan dat deze diepgang er niet was. Ten eerste zien veel punten op vennootschapsrechtelijke aspecten die niets van doen hebben met de uitvoering van de opdracht door betrokkene. Ook voor het overige zijn het geen punten die de zorgvuldigheid van betrokkene raakt.

Klager stelt in punt 1 dat de jaarrekeningen 2007 niet zijn goedgekeurd in een maatschaps- dan wel aandeelhoudersvergadering. Betrokkene heeft voldoende informatie ontvangen dat de jaarrekeningen 2007 wel definitief waren opgesteld en door de meerderheid van de vennoten werd gedragen, maar dat de formele beslissing nog moest worden genomen wegens het ontbreken van klager tijdens de vergaderingen. Daarmee vormde dit onderwerp voor betrokkene geen punt voor de beoordelingsverklaringen.

Ten aanzien van punt 2: De loonadministratiewerkzaamheden, die tot en met 2006 werden uitgevoerd door een afdeling binnen Maatschap 1, zijn op voorspraak van het DB (en dus klager) per 1 januari 2007 ondergebracht in een afzonderlijke besloten vennootschap. Deze transactie heeft plaatsgevonden zonder goodwill-verrekening, wat fiscaal mogelijk is. Deze handelwijze is toegestaan en betrokkene ziet - ook nu - geen aanleiding om zijn beoordelingsverklaring over boekjaar 2008 te herzien.

Bij punt 3 merkt betrokkene op dat dit verwijt van klager betrekking heeft op een informatieverzoek aan Maatschap 1. Dit verwijt is dus niet aan betrokkene gericht. Betrokkene heeft inzage gekregen in de stukken en informatie rond dit onderwerp. Betrokkene heeft begrepen dat Maatschap 1 aan klager herhaaldelijk de mogelijkheid heeft geboden om haar administratie in te zien en de boekingen ten gunste of ten laste van zijn kapitaal te controleren met onderliggende originele stukken. Betrokkene kon dus uitgaan van de juistheid van de verstrekte stukken en informatie. Ook in het klaagschrift laat klager na concreet aan te wijzen wat dan onjuist zou zijn.

Punt 4 is niet tegen betrokkene gericht.

Punt 5 betreft de datering van de jaarrekeningen 2007 en is daarmee niet aan betrokkene gericht.

Punt 6 ziet op de opmaaktermijnen voor de jaarrekeningen. Dit betreft een verplichting voor de besturen van de onderscheidenlijke entiteiten en raakt niet de zorgvuldigheid van betrokkene. Overigens geldt zowel binnen de maatschap als binnen de besloten vennootschap dat het opmaken van de jaarrekeningen moet geschieden binnen zes respectievelijk vijf maanden. De termijn van BV 2 kan wettelijk tot in totaal elf maanden worden verlengd. In de statuten van Maatschap 1 is een dergelijke verlenging niet opgenomen, maar er is ook niet opgenomen dat de goedkeuring van de jaarrekening de jaarrekening van het afgelopen jaar betreft. In de regel werd de termijn van het opstellen van de jaarrekening van Maatschap 1 altijd 'verlengd'.

Punt 7 is niet gericht tegen betrokkene. Het betreft een interne maatschapskwestie die niet ziet op de beoordelingsverklaringen van betrokkene. Overigens worden de besluiten binnen de maatschap - ook met betrekking tot de jaarrekeningen - genomen bij gewone meerderheid van stemmen van de maten van Maatschap 1. Ten tijde van de jaarvergadering in oktober 2009 was klager geen maat meer.

Ten aanzien van punt 8: Betrokkene heeft begrepen dat de heer F informeel tot de maatschap is toegetreden per 1 januari 2008 en dat zijn toetreding onder meer door klager is geïnitieerd. Daarbij was klager tot 2 april 2008 lid van het DB en zijn de eerste notulen waarin de heer F binnen de taakverdelingen tussen de vennoten wordt genoemd opgesteld door klager en D (die het DB tot 2 april 2008 vormden). Uit de ter beschikking staande gegevens en informatie blijkt dat niet dat één van de vennoten de toetreding van de heer F niet zou hebben gewenst, zeker niet klager. Overigens zal dit punt geen invloed hebben op de jaarcijfers 2008, omdat de heer F geen goodwill heeft betaald bij zijn toetreding (bij afwezigheid van goodwill) en was zijn arbeidsvergoeding voor 2008 even hoog als zijn loonkosten 2007 (inclusief werkgeverslasten).

Punt 9: De bestendige gedragslijn ten aanzien van de waardering van bepaalde activa (debiteuren en andere vorderingen) is niet gewijzigd, zoals ook blijkt uit Productie 1 bij het Klaagschrift. Ook voor 2007 was bepaald dat voor zover nodig een afwaardering wordt toegepast op basis van individuele waardering.

Ten aanzien van punt 10: De situatie J is besproken met Maatschap 1 op 16 september 2009, waarna betrokkene op 14 oktober 2009 beoordelingsverklaring heeft afgegeven bij de jaarrekening 2008. Het oplopen van de onbetaalde facturen van J had te maken met een claim van J inzake adviezen over

bungalows. J had berekend dat hij Euro 610.000,- schade had, omdat hij meende dat hij verkeerde, want paulianeuze, adviezen had ontvangen van Maatschap 1 (in het bijzonder klager zelf). In de gesprekken tussen Maatschap 1 en J heeft Maatschap 1 aangegeven een bepaald bedrag te willen vergoeden, waarbij de bungalows dan door Maatschap 1 zouden worden overgenomen. Maatschap 1 heeft aangegeven dat om deze reden de vorderingen op J in 2007 via de rekening-courant zijn overgedragen aan BV 2, waarin een vastgoeddeelneming zat. Omdat J niet wilde meewerken aan deze overdracht van de bungalows, is deze interne overdracht via de rekening-courant weer teruggedraaid. Nadat de advocaat van J een claim heeft ingediend, is de zaak tussen partijen geschikt na de afgifte van de beoordelingsverklaring door betrokkene. De verklaring is afgegeven op 14 oktober 2009, terwijl pas vanaf 23 oktober 2009 sprake was van een mogelijke schikking tussen partijen. De uiteindelijke vaststellingsovereenkomst tussen Maatschap 1 en J is vervolgens getekend op 26 oktober 2009. Pas daarna kon het schikkingsbedrag van circa EUR 235.000,-- worden afgeboekt. Ten tijde van de verklaring kon betrokkene de vordering dus wel degelijk als incourant aanmerken. Betrokkene ziet hierin geen reden dat de beoordelingsopdracht onzorgvuldig (want met onvoldoende diepgang) zou zijn uitgevoerd. Betrokkene heeft geen norm geschonden.

In punt 11 is geen klacht jegens betrokkene verwoord. Het betreft de vraag of besluiten binnen de maatschap ten aanzien van afboekingen bij unanimiteit moeten geschieden. Uit de statuten van Maatschap 1 blijkt duidelijk dat dit niet het geval is. De besluiten zijn rechtsgeldig en betrokkene dient van die besluiten uit te gaan. De zorgvuldigheid van betrokkene is niet in het geding.

Klager heeft via de arbeidsverrekening minder in het resultaat gedeeld dan de andere vennoten. Op basis van artikel 14.6 van de statuten moeten de ontvangen arbeidsongeschiktheidsuitkeringen ten goede komen aan de maatschap. Aangezien klager zich bij herhaling niet heeft gemeld voor de medische keuringen, heeft de verzekeraar gesteld dat klager niet ziek is geweest en de maatschap dus niet in aanmerking komt voor vergoeding op basis van de verzekering. Klager heeft er derhalve voor gekozen dat de maatschap geen uitkeringen zou ontvangen. Een mindering op de arbeidsverrekening is dan een logisch gevolg wegens het gebrek aan inkomsten van de kant van klager.

Klager noemt in punt D terecht dat de last inzake de afboeking van Brasserie 1 voor een bedrag van EUR 140.670,- niet voor rekening van Maatschap 1 moet komen, zoals dit in een eerder

concept van Maatschap 1 was opgenomen. In de definitieve jaarrekening is dit dan ook gecorrigeerd naar aanleiding van de beoordelingswerkzaamheden van betrokkene. Klager merkt dus ten onrechte op dat deze afboeking ten laste van de maatschap is geboekt (vergelijk Productie 1 bij het klaagschrift en Productie IX, conceptjaarrekening Maatschap 1). Ook ten aanzien van andere posten heeft betrokkene kritisch gekeken of deze werkelijk voor rekening van Maatschap 1 moesten komen. Van dergelijke afboekingen is verder niet gebleken.

De goodwill van I in punt 14 is door Maatschap 1 behandeld als goodwill, welke door de maatschap is betaald. Dit in plaats van de systematiek van 'persoonlijke goodwill', zoals die in het verleden werd toegepast. De reden dat de goodwill ten laste is gebracht van het eigen vermogen wordt onder meer ingegeven door de financiële herstructurering, de waardering van de goodwill binnen Maatschap 1 per 31 december 2008, waaruit blijkt dat er geen goodwill aanwezig is, en de externe verslaggevingsregels die toelaten dat goodwill ineens ten laste van het eigen vermogen wordt gebracht. Betrokkene heeft hierin geen aanleiding gezien zijn beoordelingsverklaring aan te passen, dan wel niet af te geven.

Punt 15: Evenals punt 3 is dit punt niet tegen betrokkene gericht.

Punt 16 is niet tegen betrokkene gericht. Het is geen taak van een accountant om de notulen van de maatschapvergaderingen te verstrekken.

Punt 17: Het klopt dat de uittreding van klager niet als gebeurtenis na balansdatum is opgenomen. Dit is evenwel niet verplicht, omdat de jaarrekening van de maatschap Maatschap 1 niet onder titel 9, boek 2, Burgerlijk Wetboek valt. Betrokkene heeft niet onzorgvuldig gehandeld door een beoordelingsverklaring af te geven.

Alle in ogenschouw nemend heeft Betrokkene geen enkele regel geschonden met betrekking tot deskundigheid en zorgvuldigheid. Sterker nog, ook klager stelt dit indirect, omdat veel punten niet zijn gericht aan het adres van betrokkene. In die enkele gevallen dat een verwijt wel gericht is / kan zijn aan betrokkene, heeft klager nagelaten te stellen en te onderbouwen hoe betrokkene exact tuchtrechtelijk verwijtbaar gehandeld heeft.

4.6.3 Tegenover deze uitvoerige en gemotiveerde weerspreking van betrokkene acht de Accountantskamer de door klager aan het klachtonderdeel onder III. ten grondslag gelegde

stellingen niet aannemelijk geworden. Ook dit klachtonderdeel faalt daarom.

4.7 Wat betreft het klachtonderdeel IV. overweegt de Accountantskamer als volgt.

4.7.1 Klager heeft gesteld dat het voor hem noodzakelijk was de bedoelde 'Letter of Representation' te verkrijgen om te kunnen beoordelen in hoeverre de betrokkene op de hoogte was van het conflict tussen Maatschap 1 en klager en voorts, dat hij als maat van de maatschap Maatschap 1 tot en met 2008 onderdeel was van de entiteit en aldus recht had op alle door betrokkene namens de maatschap verkregen stukken in informatie.

4.7.2 Betrokkene heeft hiertegenover zakelijk weergegeven onder meer het volgende aangevoerd:
De regels omtrent geheimhouding verbieden accountants in gegeven gevallen informatie prijs te geven. Het verwijt van klager is eigenlijk dat betrokkene deze regel naleeft, althans - zo stelt hij - te strikt naleeft. Zelfs als betrokkene inderdaad de regels te strikt zou naleven, dan nog kan dat geen grondslag zijn voor de overtreding van de geheimhoudingsregels. Betrokkene heeft nu juist geen informatie gedeeld. Men kan geen geheimhoudingsbepaling overtreden door geen informatie te delen. Overigens gaat klager uit van twee onjuistheden. Ten eerste spreekt klager continu over zichzelf als vennoot van de maatschap Maatschap 1. Klager was tot 1 januari 2009 inderdaad vennoot van Maatschap 1. Echter, betrokkene heeft pas de eerste bespreking gevoerd met Maatschap 1 op 18 augustus 2009 en heeft zijn werkzaamheden uitgevoerd in september / oktober 2009. De briefwisseling met de advocaat van klager dateert vanaf 20 oktober 2009. Klager was in deze hele periode géén vennoot van Maatschap 1. In artikel A.140.1 is sprake van de "entiteit waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is". Klager doet de hele tijd voorkomen dat hij onderdeel is van die entiteit. Ten tijde van het uitvoeren van de opdracht door betrokkene is dit aantoonbaar niet waar. Betrokkene moet het er dus voor houden dat klager een derde is, die hij alleen ná instemming een kopie van de 'letter of representation' mag versturen. De tweede misvatting van klager betreft de zogenaamde weigerachtigheid van betrokkene. In de brief van 29 oktober 2009 van betrokkene staat duidelijk "Voor wij u een inhoudelijke reactie verstrekken ..." en "... alvorens wij ingaan op uw brief". Betrokkene wilde eerst aanvullende informatie van klager ontvangen, voordat hij inhoudelijk zou antwoorden. Daarbij is wel nadrukkelijk gewezen op de vertrouwelijkheid, maar betrokkene zou zeker aan Maatschap 1 hebben gevraagd om instemming om de gevraagde verklaring te mogen verstrekken. De reactie van

de advocaat van klager was evenwel direct vijandig (zie brief van 5 november 2009) en na een kort telefoongesprek tussen deze advocaat en de heer Hop namens betrokkene (die verhinderd was) werd de zaak door de advocaat al snel afgekapt. Het vreemd om betrokkene het verwijt te maken dat hij informatie weigert af te geven, als klager hem niet eens de kans geeft om met een reactie te kunnen komen.

4.7.3 Ook hier heeft te gelden dat tegenover deze uitvoerige en gemotiveerde weerspreking van betrokkene de door klager aan het klachtonderdeel onder IV. ten grondslag gelegde stellingen niet aannemelijk geworden. Ook dit klachtonderdeel moet daarom ongegrond worden verklaard.

4.8 Met betrekking tot het klachtonderdeel onder V. overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.8.1 Klager heeft slechts aangevoerd dat het bepaalde in Hoofdstuk B1-220 van de VGC van toepassing is.

4.8.2 Betrokkene heeft met betrekking tot dit klachtonderdeel, naast de opmerking dat dit deel van de klacht volstrekt onvoldoende is gemotiveerd, nog het volgende betoogd. De belangentegenstelling van hoofdstuk B1-220 betreft het optreden voor twee of meer cliënten met tegengestelde belangen. Het gaat dus om tegengestelde belangen waardoor de accountant zijn werkzaamheden ten behoeve van één of beide cliënten niet meer naar behoren kan uitvoeren. De tegengestelde belangen komen dus als het ware samen bij de accountant. Klager is evenwel geen cliënt van betrokkene en is ook niet als vennoot of via andere organen betrokken bij een cliënt van betrokkene. Dat klager ooit een vennoot was van Maatschap 1 doet daaraan niet af. Betrokkene werd daarmee niet gehinderd door tegengestelde belangen. In elk geval heeft klager niets gesteld of bewezen waaruit het tegendeel zou blijken.

4.8.3 De Accountantskamer is, gelet op deze weerspreking door betrokkene van het klachtonderdeel onder V., van oordeel dat ook dit klachtonderdeel ongegrond dient te worden verklaard.

4.9 Aangaande het klachtonderdeel onder VI. geldt het volgende.

4.9.1 Ter staving van dit klachtonderdeel is door klager niets aangevoerd.

4.9.2 Betrokkene heeft met betrekking tot dit klachtonderdeel - zakelijk weergegeven - onder meer het volgende betoogd:

Klager uit slechts een twijfel en hij insinueert dat het goed mis is met betrokkene. Vervolgens laat hij na te stellen waaruit de schending van de onafhankelijkheid bestaat en legt hij geen op de klacht betrekking hebbende stukken over. Betrokkene wijst ook hier weer op het instellen van de extra waarborg van de opdrachtgerichte review door een externe compliance officer. De overige werkzaamheden die Audit1 voor Maatschap 1 verricht, zijn geheel andere werkzaamheden dan door betrokkene verricht, waardoor er geen bedreiging bestaat dat betrokkene zijn 'eigen' werk beoordeelt en dat de omvang van de omzet Maatschap 1 ten opzichte van de totale omzet van Audit1 dusdanig laag is, dat niet van een bedreiging kan worden gesproken.

4.9.3 De Accountantskamer is met betrekking tot het klachtonderdeel onder VI., indien daaraan in het licht van de overige klachtonderdelen al zelfstandige betekenis zou moeten worden toegekend, van oordeel dat het wegens een gebrek aan motivering en mede gelet op het hiervoor weergegeven verweer van betrokkene ertegen, ongegrond moet worden verklaard.

4.10 Ten slotte overweegt de Accountantskamer met betrekking tot de onderhavige klacht en het daartegen gevoerde verweer in het algemeen nog dat hoge eisen mogen worden gesteld aan door een accountant geproduceerde stukken, waarvan die accountant weet, althans redelijkerwijs kan vermoeden, dat ze in een gerechtelijke procedure zullen worden gebruikt. In dit geval is onvoldoende aannemelijk geworden dat betrokkene in zijn dienaangaande van hem vereiste professioneel-kritische houding is tekort geschoten. Hij had er evenwel goed aan gedaan zijn professioneel-kritische instelling duidelijker uit de stukken te doen blijken, doch tot enig tuchtrechtelijk verwijtbaar falen kan niet worden geconcludeerd. Niet is gebleken of aannemelijk geworden dat betrokkene zich bij zijn in deze zaak aan de orde gekomen werkzaamheden niet heeft gehouden aan de desbetreffende gedrags- en beroepsregels als opgenomen in de VGC en/of krachtens die Verordening gegeven nadere voorschriften en controle- en overige standaarden.

4.11 Op grond van al het hiervoor overwogene dient de klacht in al haar onderdelen ongegrond te worden verklaard en zal als volgt worden beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer verklaart de klacht in al haar onderdelen ongegrond.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. G. Mannoury en prof. dr. mr. P.M. van der Zanden RA (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden) en in het openbaar uitgesproken op 22 november 2010 in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris.

secretaris
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagerdan wel de voorzitter van het NIVRA tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.