

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/2072 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)

in de zaak met nummer 11/2072 Wtra AK van 12 november 2012 van

namens de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid

X B.V.,

gevestigd te [plaats],

K L A A G S T E R,

gemachtigde: P.T. Lakeman, voorzitter Stichting Onderzoek Bedrijfsinformatie,
wonende te Bilthoven,

t e g e n

drs. Y,

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats],

B E T R O K K E N E,

raadsman: mr. J.C.J. Wouters.

1. Het verloop van de procedure

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

- het op 30 september 2011 binnengekomen klaagschrift van 28 september 2011, met bijlagen;

- de op 17 oktober 2011 (per fax) ingekomen brief van de raadsman van betrokkene aan de Accountantskamer, met bijlage;
- het op 23 november 2011 binnengekomen verweerschrift van dezelfde datum, met bijlagen;
- de op 20 januari 2012 ingekomen brief van de gemachtigde van klaagster aan de Accountantskamer, met bijlagen;
- de op 20 januari 2012 ingekomen brief van de raadsman van betrokkene aan de Accountantskamer, met bijlagen;
- de op 23 januari 2012 ingekomen brief van de gemachtigde van klaagster aan de Accountantskamer, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 30 januari 2012, waar aanwezig waren - aan de zijde van klaagster - haar gemachtigde P.T. Lakeman en bestuurder H en - aan de zijde van betrokkene - drs. Y RA in persoon, tot bijstand vergezeld van zijn raadsman mr. J.C.J. Wouters, advocaat te Amsterdam, en van prof.dr.mr. F. van der W. en prof.dr. L.G. van der T.

1.3 Partijen hebben op deze zitting hun standpunten toegelicht en doen toelichten (aan de hand van aan de Accountantskamer overgelegde pleitnotities) en geantwoord en doen antwoorden 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 als tussen partijen niet in het geding het volgende vast.

2.1 Klaagster, X B.V., drijft een onderneming die parkeerfaciliteiten exploiteert.

2.2 Betrokkene is de externe accountant van NV1, die eveneens parkeervoorzieningen exploiteert, onder meer in de gemeente [plaats].

2.3 Klaagster is van mening dat de gemeente [plaats] in 2003 met de uitgifte in erfpacht van negen parkeergarages aan NV1 deze onderneming heeft bevoordeeld en heeft gehandeld in strijd met het Europese recht. Hierover loopt een gerechtelijke procedure, waarin het gerechtshof Den Bosch op 1 maart 2011 een tussenarrest heeft gewezen, waartegen klaagster beroep in cassatie heeft ingesteld.

2.4 Betrokkene heeft op 2 april 2009 respectievelijk 17 maart 2010 goedkeurende verklaringen afgegeven bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 van NV1, waarin huurcontracten en andere rechten met betrekking tot parkeeractiviteiten zijn opgenomen en geactiveerd als vastgoedbeleggingen.

3. De klacht

3.1 De klacht -zakelijk samengevat- houdt in dat betrokkene ten onrechte goedkeurende verklaringen heeft afgegeven bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 van NV1, aangezien deze zijn opgemaakt in strijd met de geldende International Financial Reporting Standards (IFRS), omdat NV1 op onjuiste gronden de waarderingsgrondslag International Accounting Standard (IAS) 40 (vastgoedbeleggingen) toepast, waardoor de on-

onderneming zich ten onrechte voordoet als een vastgoedbeleggingsfonds en, nu het risicorendementsprofiel en de gemiddelde vermogenskostenvoet van een vastgoedbeleggingsfonds lager liggen dan die van een dienstverlenend bedrijf, de activa en het eigen vermogen van NV1 onder het label van een vastgoedbeleggingsfonds hoger worden gewaardeerd dan hoe zij in werkelijkheid gepresenteerd zouden moeten worden, te weten op basis van het risicorendementsprofiel en de gemiddelde vermogenskostenvoet van een dienstverlenend bedrijf.

3.2 Door klaagster zijn aan deze klacht de volgende stellingen ten grondslag gelegd.

- 1) NV1 is een volledig dienstverlenend bedrijf dat in tien landen actief is op het gebied van off-street en on-street parkeren.
- 2) Een parkeeronderneming is een dienstverlenend bedrijf en geen vastgoedbeleggingsfonds.
- 3) In IAS 40.5 en 40.6 wordt een vastgoedbelegging gedefinieerd. In IAS 40.7 en 40.11 tot en met 40.14 wordt beschreven welke overwegingen relevant zijn bij het bepalen of sprake is van vastgoedbeleggingen dan wel van vastgoed voor eigen gebruik. In IAS 40.75 wordt gesteld dat, indien classificatie (vastgoedbelegging of eigen gebruik) moeilijk is, de criteria op basis waarvan de onderneming die classificatie heeft gemaakt moeten worden toegelicht. In IAS 16.6 wordt in aansluiting op IAS 40.5 de definitie gegeven voor materiële vaste activa, waaronder vastgoed voor eigen gebruik.
- 4) Op basis van IAS 40.5, 40.6, 40.7, 40.11, 40.12, 40.13, 40.14 en 40.75c moet worden geconcludeerd dat een door een parkeeronderneming geëxploiteerde parkeervoorziening geen vastgoedbelegging is.
- 5) NV1 staat alleen in de unieke presentatie van haar 'vastgoedbeleggingen'.
- 6) Als gevolg van het feit dat NV1 de door haar gehuurde parkeervoorzieningen als haar eigen vastgoedbeleggingen presenteert, zijn al deze gehuurde parkeervoorzieningen twee keer als vastgoedbeleggingen verantwoord, te weten a) op de balansen van de eigenaren van de onroerende zaken en b) op de balans van de huurder ervan, NV1.
- 7) De jaarrekening van NV1 is in strijd met de geldende IFRS omdat door het ten onrechte toepassen van IAS 40 a) geen afschrijvingen van het resultaat worden afgetrokken, waardoor het resultaat en het eigen vermogen te hoog worden voorgesteld, b) gekozen is voor het opnemen van ongerealiseerde vastgoedwaardemutaties in de winst- en verliesrekening, wat onder IAS 16 en IAS 38 evenmin is toegestaan en c) de onderneming door het gebruik van het woord 'vastgoedbeleggingen' op de balans zich ten onrechte kan voordoen als een institutioneel vastgoedbeleggingsfonds met het daarbij te verwachten beperkte risicorendementsprofiel dat lager ligt dan voor een zuiver dienstverlenend bedrijf;
- 8) Uit een CFROI-analyse van de door NV1 gedeponeerde jaarrekeningen over de periode 1998-2009 blijkt dat de onderneming over die periode in geen enkel jaar in staat is geweest waarde te realiseren c.q. in elk van deze jaren waarde heeft vernietigd;
- 9) NV1 heeft zich in de periode 1994-2009 ontwikkeld van institutioneel vastgoedfonds naar internationale parkeeronderneming.

4. De gronden van de beslissing

De Accountantskamer overweegt met betrekking tot de klacht en het daartegen gevoerde verweer het volgende.

Rechtsmacht.

4.1.1 Partijen hebben erop gewezen dat door klaagster eerder een vrijwel gelijke klacht over een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2007 van NV1 is ingediend bij de Raad voor Tucht voor Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten te 's-Gravenhage. Inzake deze klacht is op 14 december 2009 uitspraak gedaan, namelijk ongegrondverklaring van de klacht. Klaagster is daarvan in hoger beroep gekomen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb).

4.1.2 Het is de Accountantskamer ambtshalve bekend dat het CBb in die klachtzaak op 2 mei 2012 uitspraak heeft gedaan. Het CBb heeft daarbij het beroep van klaagster verworpen en daarbij onder meer overwogen:

“ 3.3 (...) dat in de klacht in essentie aan betrokkene wordt verweten dat hij ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft afgegeven bij de jaarrekening 2007 van NV1, omdat die jaarrekening zelf niet in overeenstemming zou zijn met de regels van jaarverslaggeving, met name aan de bij of krachtens artikel 3 van Verordening (EG) 1606/2002 gestelde voorschriften (*onderstreping College*). Appellante is immers de opvatting toegedaan dat betrokkene met zijn goedkeurende verklaring bij de jaarrekening een “misslag” heeft begaan omdat die jaarrekening zelf, zoals zij in het beroepschrift stelt, een “fundamenteel onjuiste toepassing van IAS/IFRS” vormt. Daarmee staat vast dat de klacht nauw verweven is met een vraagstuk van jaarrekeningenrecht.

“Het College wijst er op dat in artikel 2:447, eerste lid, BW de ondernemingskamer van het gerechtshof te Amsterdam door de wetgever is aangewezen als de instantie die – kort gezegd – bevoegd is te oordelen op verzoekschriften met betrekking tot jaarrekeningen, jaarverslagen of de daaraan toe te voegen overige gegevens. Een dergelijke verzoekschriftenprocedure kan slechts aanhangig worden gemaakt door degenen die zijn genoemd in artikel 2:448 BW en kan, voor zover in de onderhavige zaak van belang, slechts worden gegrond op het oordeel van de verzoeker dat de bedoelde stukken niet voldoen aan de bij of krachtens artikel 3 van Verordening (EG) 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG L 243) gestelde voorschriften (artikel 2:447, lid 2, BW). Deze internationale standaarden zijn de door de International Accounting Standards Board vastgestelde en door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden overeenkomstig Verordening IAS, na 1 april 2001 International Financial Reporting Standards (IFRS).

Het vorenstaande brengt naar het oordeel van het College mee dat het oordeel of een jaarrekening voldoet aan – onder meer – de internationale standaarden van IAS/IFRS is voorbehouden aan de daarvoor in het BW aangewezen deskundige rechter, de ondernemingskamer. Het voor accountants toepasselijke tuchtrecht kan er dan ook niet toe leiden dat de tuchtrechter bij de beoordeling van een klacht die, zoals in het onderhavige geval, zijn grondslag vindt in de stelling dat de jaarrekening waarop de verklaring van een accountant betrekking heeft niet voldoet aan de daarvoor geldende voorschriften, volledig zelfstandig en met voorbijgaan van de wettelijke bevoegdheidstoedeling een oordeel zou kunnen geven over de juistheid van die stelling. Dit zou wellicht uitzondering kunnen leiden indien er gelet op de inhoud van de toepasselijke voorschriften tussen redelijk denkende mensen geen enkele twijfel mogelijk is over een juiste uitleg en toepassing daarvan.

Vervolgens overweegt het CBb:

3.4 Het College stelt vast dat tussen partijen niet in geschil is dat het NV1 op grond van het bepaalde in artikel 2:362, lid 8, BW vrij stond haar jaarrekening op te stellen volgens IAS/IFRS.

Door appellante is niet gesteld en het College is niet gebleken dat er jurisprudentie voorhanden is waaruit zou blijken dat de toepassing door NV1 van IAS 40 onjuist is. Naar het oordeel van het College komt uit de door en namens partijen over en weer in de gedingstukken en ter zitting ingenomen standpunten duidelijk tot uiting dat sprake is van een gemotiveerd, professioneel verschil van inzicht met betrekking tot de wijze waarop de door NV1 geëxploiteerde parkeergarages, gelet op de IAS/IFRS standaarden, in de jaarrekening verwerkt dienen te worden. Gezien die standpunten en de inhoud van de daarin aan de orde gestelde IAS/IFRS standaarden, doet de aan het slot van rechtsoverweging 3.3 bedoelde uitzondering, voor zover daarvan in het kader van de IAS/IFRS standaarden al sprake zou kunnen zijn, zich hier niet voor.

Op grond van vorenstaande overwegingen komt het College tot de slotsom dat de raad van tucht het eerste klachtonderdeel terecht ongegrond heeft verklaard.”

4.1.3 Het hiervoor aangehaalde oordeel opgenomen in rechtsoverweging 3.3 van de uitspraak van het CBb komt de Accountantskamer voor wat betreft de taak van de tuchtrechter zodanig in strijd met het wettelijk systeem voor, dat zij zonder nadere verduidelijking, dit oordeel niet kan volgen.

Immers, ingevolge art. 25 Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient de extern accountant te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit. Vervolgens bepaalt artikel 35 Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) dat de extern (in het onderhavige geval register)accountant zich dient te houden aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, eerste en tweede lid van de Wet op de Registeraccountants (Wet RA) zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. Ingevolge artikelen A-130.1 en 130.7 van de Verordening Gedragscode (RA's) (VGC) zijn in het kader van de vakbekwaamheid (namelijk het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid) de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden uitgevaardigd (NVCOS). Ingevolge artikel A-150.1 VGC dient de extern accountant zich aan de voor hem relevante wetgeving te houden, waaronder ook is begrepen artikel 2:393, leden 3 tot en met 6 van het Burgerlijk Wetboek (BW).

Krachtens art 31, eerste lid Wta is de extern accountant ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde onderworpen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wtra.

Overigens dient de extern registeraccountant, immers tevens zijnde openbaar accountant, zich ook op grond van artikel 33 Wet RA te houden aan de VGC, het BW en de NVCOS en is hij ook krachtens die wettelijke bepaling daarvoor onderworpen aan de tuchtrechtspraak op de voet van de Wtra.

4.1.4 Artikel 2:393 BW en de bepalingen van de NVCOS (onder meer paragrafen 11 tot en met 15 juncto 24 van COS200 juncto COS700, met name de paragrafen 11 tot en met 14) juncto COS705N/705 brengen zonder meer met zich dat de extern accountant in het kader van de door hem af te geven accountantsverklaring dient te beoordelen of de door het bestuur van de onderneming gepresenteerde financiële overzichten (hierna aangeduid als: de jaarrekening) voldoen aan de regels van het door het bestuur gekozen stelsel van financiële verslaglegging, ook indien deze verslaglegging is opgesteld overeenkomstig IFRS en de daarbij van toepassing zijnde IAS-voorschriften zoals

IAS40. Indien het bestuur daarbij in strijd met IAS40 heeft gehandeld, zal de extern accountant bij zijn oordeel of de jaarrekening in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft, niet tot een goedkeurende verklaring kunnen komen, indien hij moet concluderen dat de strijdige handeling met zich brengt dat de jaarrekening ter zake een afwijking van materieel belang bevat.

Daarbij merkt de Accountantskamer op dat wel te gelden heeft dat de keuze van de wijze van de verantwoording, zoals in casu de waarderingsgrondslag, primair de taak van de bevoegde organen van de onderneming is. Het is de taak van de extern accountant te toetsen of die keuze in het gegeven geval leidt tot een aanvaardbare verantwoording en consistent is toegepast en dat door de jaarrekening derhalve het wettelijk vereiste inzicht als bedoeld in artikel 2:362 BW wordt geboden. Een dergelijke wijze van toetsing houdt voor de extern accountant een zekere beoordelingsvrijheid in, welke groter is naarmate de te hanteren normen in het maatschappelijk verkeer minder duidelijk vastliggen.

4.1.5 Het vorenstaande brengt in het onderhavige geval met zich dat de tuchtrechter bij het beoordelen van de vraag of de extern (register)accountant op de voet van artikel 25 Wta (c.q. artikel 33 Wet RA) en de andere hiervoor aangehaalde wetsbepalingen zich vakbekwaam heeft getoond, een oordeel moet vormen of de jaarrekening, waarop de verklaring van de extern accountant betrekking heeft, al dan niet voldoet aan de daarvoor geldende voorschriften zoals de IAS40.

Het spreekt voor zich dat het oordeel van de tuchtrechter geen rechtsgevolgen heeft voor de (inrichting van de) door de onderneming uitgebrachte jaarrekening, ook niet indien de tuchtrechter het oordeel velt dat de extern accountant ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft afgegeven. Immers, het is slechts de Ondernemingskamer die rechtsmacht heeft om met gezag van gewijsde met betrekking tot de inrichting van de jaarrekening aan de betrokken onderneming bevelen te geven. Overigens, de Ondernemingskamer heeft op haar beurt geen rechtsmacht, indien zij van oordeel zou zijn dat de extern accountant ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft afgegeven, ter zake deze verklaring enig bevel als bedoeld in artikel 2: 447 BW te geven.

4.1.6 Tot slot merkt de Accountantskamer nog op dat een ander oordeel over haar rechtsmacht als tuchtrechter met zich zou brengen dat, het tuchtrecht dan, gezien de aard van de ondernemingen die veelal kiezen voor verslaggeving krachtens IFRS, een hiaat van belangwekkende omvang zou bevatten. Gezien onder meer de memorie van toelichting, hoofdstuk 1 onder Algemeen en paragraaf 1, bij wetsontwerp 30397 (Wet tuchtrechtspraak accountants) is dit geenszins de bedoeling van de wetgever geweest.

Ontvankelijkheid.

4.2.1 Namens betrokkene is primair aangevoerd dat klaagster wegens misbruik van klachtrecht niet ontvankelijk dient te worden verklaard in haar klacht, nu zij betrokkene door middel van de onderhavige klacht aanvalt op basis van feitelijke stellingen die volkomen in strijd zijn met de stellingen, die zij heeft betrokken in de civiele procedure, als hiervoor vermeld in rechtsoverweging 2.3, die gelijk oploopt met de onderhavige tuchtklacht.

4.2.2 De Accountantskamer is van oordeel dat het primaire verweer van klaagster geen steun vindt in het recht nu, zelfs indien daadwerkelijk sprake is van het door klaagster

innemen van tegenstrijdige standpunten in verschillende procedures, zulks niet in de weg staat aan de ontvankelijkheid van de onderhavige tuchtklacht. Het verweer wordt daarom verworpen.

Beoordeling ten gronde.

4.3 De Accountantskamer heeft vastgesteld dat het handelen en/of nalaten van betrokkene waarop de klacht betrekking heeft, heeft plaatsgevonden ná 1 januari 2007 zodat het mede moet worden getoetst aan de sindsdien vigerende Verordening Gedragscode (RA's), hierna VGC, in het bijzonder de delen A (de gedragscode voor iedere register-accountant) en B1 (de gedragscode voor de openbaar accountants) daarvan. Indien en voor zover namens betrokkene is aangevoerd dat deze toets slechts marginaal kan zijn, wordt die stelling in zijn algemeenheid verworpen omdat zij geen steun vindt in het recht. Dat laat onverlet hetgeen daaromtrent hiervoor onder rechtsoverweging 4.1.4 laatste alinea is overwogen.

4.4 Bij de beoordeling van de klacht moet worden vooropgesteld dat het in een tucht-procedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster 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.

4.5 De kern van de onderhavige klacht wordt gevormd door het verwijt dat betrokkene geen goedkeurende verklaringen had mogen afgeven bij de jaarrekeningen over 2008 en 2009, omdat in die jaarrekeningen een deel van de door NV1 geëxploiteerde parkeervoorzieningen ten onrechte zou zijn opgenomen en gepresenteerd als vastgoedbeleggingen. Voor zover in de aan dit verwijt door klaagster ten grondslag gelegde stellingen nog andere verwijten zijn vervat, vloeien deze voort uit dit kernverwijt en behoeven deze geen afzonderlijke bespreking.

4.6 Tegen dit kernverwijt is namens betrokkene - onder meer en zakelijk weergegeven - het volgende aangevoerd.

Het belangrijkste verweer is wel dat uitsluitend de definities en toepassingsvoorwaarden van IAS 40 bepalen of vastgoed kwalificeert als een vastgoedbelegging. De consequentie daarvan is dat het grootste deel van de beschouwingen van klaagster, waarin op andere gronden dan gronden die zijn ontleend aan de definities en toepassingsvoorwaarden van IAS 40, de parkeergarages niet als vastgoedbeleggingen in de jaarrekening mogen worden verantwoord, zonder meer geen doel treffen. Er zijn slechts vier alinea's van IAS 40 van essentieel belang voor het verweer: IAS 40.5, 40.6, 40.7 en 40.11. Niet genoeg kan worden benadrukt dat volgens IAS 40.5 een vastgoedbelegging een onroerende zaak (grond of een gebouw, of deel van een gebouw - of beide) die wordt aangehouden om huuropbrengsten, een waardestijging of beide te realiseren, is. De waardedrijver van de onderneming van NV1 zijn de parkeergelden die NV1 voor de verhuur van haar parkeerplaatsen in de parkeergarages ontvangt. Die parkeergelden zijn huurinkomsten als bedoeld in IAS 40.5. Om die reden is dus reeds in alle gevallen sprake van vastgoedbeleggingen. De parkeergelden bepalen voor het grootste deel het jaarlijkse directe resultaat van NV1. Zij vormen echter ook de basis van de toekomstige kasstromen, die met het oog op het indirecte resultaat van NV1 contant gemaakt worden, en beogen daarom langs die weg een waardestijging voor de onderneming te

creëren. IAS 40.5 stelt niet de eis dat die waarde stijging gerealiseerd wordt. Het gaat slechts om het oogmerk om een waarde stijging te realiseren.

In IAS 40.5 is de vastgoedbelegger de eigenaar of de lessee op grond van een financiële lease van de betreffende onroerende zaak. Op grond van IAS 40.6 kan een vastgoedbelang, dat door een lessee gehouden wordt op grond van een operationele lease, ook worden geclassificeerd en verwerkt als een vastgoedbelegging. Daartoe is vereist dat de betreffende onroerende zaak, net als in IAS 40.5, door de lessee wordt aangehouden om huuropbrengsten, een waarde stijging of beide te realiseren. Die toepassingsmogelijkheid is dus in IFRS zonder meer aanwezig en NV1 is tot die toepassing overgegaan.

In IAS 40.7 en IAS 40.11 worden twee randvoorwaarden geformuleerd, waaraan vastgoed tevens moet voldoen om als vastgoedbelegging te kunnen worden geclassificeerd en verwerkt.

Een vastgoedbelegging moet kasstromen genereren die grotendeels onafhankelijk zijn van de andere activa van een entiteit. Aldus IAS 40.7, waarin verder wordt opgemerkt dat dit een vastgoedbelegging van vastgoed voor eigen gebruik onderscheidt. De parkeergelden van NV1 worden uitsluitend gegenereerd door de parkeergarages en door de daarin operationele parkeermanagementsystemen. Die laatste behoren tot de materiële vaste activa. Uit de tekst van IAS 40.7 blijkt dat de beoordeling of de kasstromen grotendeels onafhankelijk zijn van andere activa een toerekeningsvraag inhoudt. In dit geval houdt de vraag in of de parkeergelden grotendeels aan de parkeergarages of aan de parkeermanagementsystemen kunnen worden toegerekend. Het antwoord op die vraag is dat het duidelijk is dat de parkeergelden uitsluitend moeten worden toegerekend aan het gebruik van de parkeerplaatsen zelf door de parkeerders en niet aan de parkeermanagementsystemen. Die bestaan namelijk feitelijk uit de slagbomen en de betaalautomaten, waarvan de functie uitsluitend is dat daadwerkelijk wordt betaald voor het gebruik van de parkeerplaatsen.

Ook aan de randvoorwaarde van IAS 40.11 is voldaan. In die alinea is de kwestie van de aanvullende diensten geadresseerd. Als een entiteit aanvullende diensten aanbiedt aan de gebruikers van een onroerende zaak van die entiteit, behoudt die onroerende zaak het karakter van vastgoedbelegging, indien deze diensten een onbelangrijke component vormen van de totale overeenkomst die met de gebruikers gesloten wordt. Onder die totale overeenkomst moet bij NV1 verstaan worden de parkeervereenkomst die zij met haar klanten sluit en die geformaliseerd is in het parkeerticket dat tegen de verplichting tot betaling van parkeergeld wordt verstrekt. Buiten de ter beschikking gestelde parkeerplaats kunnen in het parkeergeld geen aanvullende diensten geïdentificeerd worden. Voor zover er aanvullende diensten worden verleend door NV1, gaat het om afzonderlijke overeenkomsten, die los staan van de parkeervereenkomst. De verwerking door NV1 van de parkeergarages als vastgoedbeleggingen is in overeenstemming met IAS 40. Die conclusie houdt niet alleen stand bij marginale toetsing, maar ook bij volle toetsing.

4.7 De Accountantskamer overweegt dienaangaande als volgt.

4.7.1 De Accountantskamer stelt vast dat er, indien zou moeten worden aangenomen dat de door NV1 geëxploiteerde parkeervoorzieningen waarom het in deze zaak gaat, niet op basis van IAS40 als vastgoedbelegging in de jaarrekening zouden mogen worden opgenomen, inderdaad in de door het bestuur van NV1 opgestelde jaarrekeningen sprake zou zijn van een zodanige afwijking van materieel belang, dat betrokkene geen goedkeurende verklaring zou hebben mogen afgeven, zoals hij wel heeft gedaan.

Daarmee wordt derhalve tuchtrechtelijk de rechtsvraag van belang of betrokkene, mede gezien de norm vervat in paragraaf 28 van NVCOS 315, heeft mogen concluderen dat in de betreffende jaarrekeningen door het bestuur van NV1 op aanvaardbare wijze gekozen is voor toepassing van IAS40.

4.7.2 Daarbij heeft te gelden dat door betrokkene genoegzaam is aangetoond dat hij, indachtig het conceptueel raamwerk en mede op de voet van de paragrafen 28 en 29 van de NVCOS315, en mede gezien het accountantsverslag, zich zonder meer bewust is geweest van en met een professioneel kritische instelling getoetst heeft of de in casu door de onderneming gekozen en gehanteerde verslaggevingsgrondslag geëigend was voor de onderneming en voor de administratieve verwerking die binnen de desbetreffende bedrijfstak wordt gebruikt. Hierbij wordt opgemerkt dat, gezien de aard van een dergelijke toetsing, ook in het onderhavige geval de extern accountant een zekere beoordelingsvrijheid, zoals hiervoor verwoord in rechtsoverweging 4.1.4 laatste alinea, toekomt, nu naar het oordeel van de Accountantskamer de in IAS 40 verwoorde regels niet voor een eenduidige interpretatie vatbaar zijn en de Accountantskamer met het CBb moet constateren dat er geen relevante jurisprudentie voorhanden is die dwingend tot de door klagster voorgestane interpretatie noopt.

4.7.2 Aan klagster kan worden toegegeven dat het door NV1 in de jaarrekeningen van 2008 en 2009 opnemen van de door haar geëxploiteerde parkeervoorzieningen als vastgoedbeleggingen in de zin van IAS 40 op het eerste gezicht minder voor de hand lijkt te liggen, en wellicht heeft de regelgever bij de totstandkoming van IAS 40 dit niet voor ogen gehad.

4.7.3 Toch moet bij nadere beschouwing worden geoordeeld dat betrokkene van opvatting mocht zijn dat die door het bestuur van NV1 toegepaste classificatie op grond van IAS 40 aanvaardbaar is. De Accountantskamer verwijst naar de hiervoor in rechtsoverweging 4.6 weergegeven overwegingen van betrokkene en maakt die tot de hare. De belangrijkste overwegingen die tot dit oordeel leiden zijn daarbij:

a) De gekozen verwerking onder IAS 40 is verdedigbaar, en dus aanvaardbaar, omdat:

- de andere activa van NV1 gering zijn nu bijna alle activa onderdeel zijn van de parkeervoorzieningen;
- een groot deel van de activa wordt benut voor het bereiken van en het gebruik van de parkeerplaatsen;
- het goed gebruik is om alle parkeervoorzieningen (zowel garages als terreinen) op dezelfde wijze te classificeren.

b) IAS 40 is een relatief 'oude' standaard, die rond het jaar 2000 is ingevoerd. Deze is destijds in zijn geheel in de Nederlandse regelgeving voor de jaarverslaggeving (de RJ-bundel) overgenomen en ook bij de implementatie in Nederland van IFRS in 2005/2006 niet gewijzigd. Aangezien deze accountingregel niet is aangepast, is de initiële en consequent toegepaste beoordeling van het bestuur van NV1, die heeft geleid tot de onderhavige classificatie van de parkeervoorzieningen, nog niet achterhaald.

4.7.4 Ten slotte is nog wel van belang dat IAS 1 voorschrijft dat de 'judgements' die een bestuur maakt, door dat bestuur in de keuze van zijn 'accountingpolicy's' moeten worden toegelicht. Op basis daarvan zou een keuze als de onderhavige, waarbij niet is gekozen voor verwerking als vastgoed voor eigen gebruik maar voor verwerking als vastgoedbelegging (en dat is een 'judgement' als hiervoor bedoeld), in de jaarrekening

moeten worden toegelicht en wel uitvoeriger dan de - normaal vereiste - toelichting op vastgoedbeleggingen zoals die thans bij de onderhavige jaarrekeningen 2008 en 2009 van NV1 is gegeven. Het ontbreken in de beide jaarrekeningen van zodanige meer uitvoerige toelichting is, mede gezien het beperkte belang daarvan voor de oordeelsvorming van lezers van de desbetreffende jaarrekeningen, naar het oordeel van de Accountantskamer niet aan te merken als een afwijking van materieel belang. Mede gezien paragraaf 29 van NVCOS 315 had betrokkene vanwege het ontbreken van zodanige toelichtingen niet tot een andere dan een goedkeurende verklaring bij deze jaarrekeningen behoeven te komen en levert het ter zake niet corrigerend optreden van betrokkene daarom, in dat kader beoordeeld, geen gegrond tuchtrechtelijk verwijt op.

4.8 Op grond van het voorgaande is de Accountantskamer van oordeel dat klaagster, tegenover de uitvoerige en gedocumenteerde weerspreking van haar stellingen namens betrokkene - ook met hetgeen zij ter zitting te dezer zake nog heeft doen aanvoeren - niet aannemelijk heeft gemaakt dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld door goedkeurende verklaringen af te geven bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 van NV1, waarin de door NV1 geëxploiteerde parkeervoorzieningen als vastgoedbeleggingen op basis van IAS 40 waren gepresenteerd. De klacht moet daarom ongegrond worden verklaard.

4.9 Op grond van al het hiervoor overwogene dient als volgt te worden beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer verklaart de klacht in alle onderdelen ongegrond

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. M.J. van Lee en mr. E.A. Maan, rechterlijke leden, prof. dr. G.C.M. Majoor RA en drs. R.G. Bosman RA, accountantsleden, in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 12 november 2012.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op:

Ingevolge de artikelen 43 Wtra en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 kunnen/kan klaagster en/of betrokkene, dan wel de voorzitter van het NIVRA en/of de NOvAA tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een ondertekend beroepschrift, dat de gronden van het beroep dient te bevatten, bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, Postbus 20021, 2500 EA 's-Gravenhage.