

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer **16/2398 Wtra AK** van **14 juli 2017** van

1) **B.V. X1**,
2) **B.V. X2**,
gevestigd te (plaats1),
K L A A G S T E R S,
gemachtigde: [A],

t e g e n

drs. Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te (plaats2),
B E T R O K K E N E,
raadsman: mr. M.H.S. Verhoeven.

1. Het verloop van de procedure

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

- het op 11 oktober 2016 ingekomen klaagschrift van 10 oktober 2016 met bijlagen;
- het op 19 december 2016 ingekomen verweerschrift van dezelfde dag.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 23 januari 2017 waar zijn verschenen: namens klagsters [B], die daartoe bij een, door hem ter zitting overgelegde volmacht, is gevolmachtigd, bijgestaan door mr. B.W. Brouwer, advocaat te Amsterdam, en betrokkene in persoon, bijgestaan door mr. M.H.S. Verhoeven, advocaat te Rotterdam.

1.3 Klagsters en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht, alsmede doen antwoorden en/of 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 Betrokkene is sedert 19 mei 1999 als registeraccountant ingeschreven in het ledenregister van thans de Nba. Betrokkene is verbonden aan [Accountantskantoor] te [plaats2].

2.2 Klagster (1) en [C – D B.V.] waren de vennoten van V.O.F. [D]. Klagster (2) en [C – E B.V.] waren de vennoten van V.O.F. [E]. Klagsters hebben een tussen hen en de beide hiervoor genoemde [C] vennootschappen (hierna aan te duiden als de [C] vennootschappen) gerezen geschil begin 2013 voorgelegd aan een door het Nederlands Arbitrage Instituut (NAI) benoemd scheidsgerecht (hierna: het scheidsgerecht).

2.3 Bij brief van 20 juni 2013 (productie 1 bij het klaagschrift), die bij brief van 30 juli 2013 aan klagsters en aan de [C] vennootschappen is gezonden, heeft het scheidsgerecht de benoeming van betrokkene als onafhankelijk accountant bevestigd. Daarin is onder meer het volgende opgenomen:

- “1. Ik schrijf namens het namens [C – D B.V.] en [C – E B.V.], gevestigd te [plaats3] (“[C] c.s.”) en [B.V. X1] en [B.V. X2], beiden gevestigd te [plaats1], (“[X] c.s.”), door het Nederlands Arbitrage Instituut (“NAI”) benoemde scheidsgerecht in het kader van de bij het NAI geregistreerde arbitrage met no. 4010 (het “**Scheidsgerecht**”). Het Scheidsgerecht bestaat voorts uit [F], wonende te [plaats4] en [G], wonende te [plaats5]. Het Scheidsgerecht heeft heden een gedeeltelijk arbitraal eindvonnis gewezen in voornoemde zaak.
2. Deze brief geldt ter bevestiging van de benoeming op grond van art. 31 van het NAI Arbitragereglement d.d. 13 november 2001 door het Scheidsgerecht van [Y] RA, werkzaam bij [Accountantskantoor], gevestigd te [plaats2] (hierna: de “**Accountant**”), als onafhankelijke accountant die de jaarrekeningen van VOF [D] en VOF [E], beiden gevestigd te [plaats1] (hierna gezamenlijk: de “**VOFs**”), over 2011 en 2012 zal opstellen en een (samenstellings)verklaring zal afgeven, terwijl hij zal controleren of de reeds opgestelde jaarrekeningen van de VOFs over 2010 voldoen aan de hierna in par. 3 te noemen criteria en over die jaarrekeningen een samenstellingsverklaring zal afgeven. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat deze benoeming plaatsvindt onder de voorwaarde dat partijen binnen een week na heden geen rechtens te respecteren bezwaren tegen de onafhankelijkheid van de Accountant aan het scheidsgerecht kenbaar maken, zulks ter beoordeling van het scheidsgerecht.
3. De Accountant zal bij de uitvoering van zijn opdracht het volgende in acht dienen te nemen:
 - (a) De inhoud van een tussen partijen overeengekomen document genaamd “Side-letter bij VOF overeenkomst status: DEFINITIEF versie 4 d.d. 06-06-2008” (de “**Sideletter**”) en bijlage 1 daarbij, waarbij ervan moet worden uitgegaan dat:
 - (i) onder de vaste capital charge vallen: afschrijving/inbreng gebouwen, eigenaarslasten onroerend goed en reparatie en installatie van alle “aard- en nagelvast” aan het onroerend goed verbonden zaken. Indien kosten die met dergelijke posten verband houden zijn geboekt ten laste van één van de VOFs, dienen deze bedragen te worden geboekt als een vordering van die VOF op [X] c.s.;
 - (ii) het onderhoud aan de inventaris en inrichting van de hotelkamers komt voor rekening van de VOFs. Indien één der vennoten dergelijke kosten heeft voorgeschoten, dient de betreffende VOF deze kosten aan deze vennoot te vergoeden;
 - (iii) kosten ten behoeve van de aanschaf, installatie en onderhoud van brandmeldinstallatie, zwembad, lift, onroerend goed buiten, noodaggregaat en parkeerplaats komen niet ten laste van de VOFs en indien daarmee samenhangende kosten zijn voldaan door één van de VOFs, dienen die bedragen te worden geboekt als een vordering van die VOF op [H] Groep B.V., gevestigd te [plaats1];
 - (iv) overige kosten van onderhoud aan de binnenzijde van het

onroerend goed komen ten laste van de VOFs. Indien één der vennoten dergelijke kosten heeft voorgeschoten, dient de betreffende VOF deze kosten aan deze vennoot te vergoeden;

- (v) [X] c.s. resp. [C] c.s. kunnen op grond van art. 4 sub j van de VOF akten geen verbintenissen aangaan waarmee voor de VOFs een bedrag of waarde van EUR 50.000 of meer is gemoeid, waarbij bovendien verbintenissen binnen één maand na elkaar met dezelfde wederpartij aangegaan als een verbintenis worden aangemerkt en voorts met dien verstande, dat evenmin door splitsingen van bedragen verbintenissen en/of handelingen, aan de bedoeling van het in dit lid bepaalde afbreuk mag worden gedaan. Indien één der vennoten een betaling heeft verricht op grond van een namens de VOF in strijd met voornoemde bepaling aangegane verplichting, dient dit te worden geboekt als een vordering van de VOF op die vennoot;
- (vi) bij het opstellen van de jaarrekening dient voor de bankbetalingen te worden nagegaan of het zakelijke betalingen ten behoeve van de VOFs betreft in de gewone bankrelatie en in overeenstemming met de inhoud van de Side-letter en bijlage 1 en voornoemde uitgangspunten en art. 4 van de Statuten van de VOFs. Een betaling in strijd daarmee dient te worden geboekt als een vordering van de betreffende VOF op de vennoot die de betaling heeft uitgevoerd.

- b) De bestendig toegepaste administratieve lijn die tot 2010 is toegepast, voor zover die niet afwijkt van het voorgaande.

Bij het opstellen van de jaarrekening over 2012 dient de Accountant daarnaast het volgende in acht te nemen:

- De bestanddelen van de op te maken balans zullen worden gewaardeerd op hun waarde in het economisch verkeer per 31 december 2012, waarbij de waarde van de activa wordt gewaardeerd conform het rapport d.d. 11 januari 2013 uitgebracht door de bij opdracht van het scheidsgerecht d.d. 7 januari 2013 benoemde [I] van [J] Taxaties B.V.;
- Het scheidsgerecht is van oordeel dat [X] c.s. de verplichting hebben jegens [C] c.s. om de ondernemingen van de VOFs per 1 januari 2013 over te nemen. Kosten en baten die voortvloeien uit de exploitatie van of beëindiging van die ondernemingen na 31 december 2012 (zoals kosten in verband met ontslag van personeel, of beëindiging van overeenkomsten) dienen voor het opstellen van de jaarrekening 2012 derhalve buiten beschouwing te worden gelaten en komen uitsluitend ten laste resp. ten gunste van [X] c.s. Enige betaling door een VOF in verband met kosten en uitgaven die voortvloeien uit de exploitatie van die ondernemingen na 31 december 2012 dient als een vordering van die VOF op [B.V. X1] resp. [B.V. X2] te worden geboekt, terwijl enige betaling aan een VOF in verband met inkomsten en baten die voortvloeien uit de exploitatie van die ondernemingen na 31 december 2012 dient te worden geboekt als een vordering van [B.V.X1] resp. [B.V. X2] op die VOF;
- Voor uitgaven en lasten die verband houden met achterstallig of buitengewoon onderhoud aan de inventaris en de binnenzijde van de gebouwen, geldt dat vastgesteld dient te worden wat terzake de stand van onderhoud was ten tijde van de inbreng van de gebouwen per 1 januari 2007 en indien er terzake van opgevoerde posten per 1 januari 2007 reeds sprake was van achterstallig onderhoud, dienen de daarmee

samenhangende posten niet voor rekening van de VOFs te komen. Enige betaling door een VOF in verband met kosten en uitgaven die voortvloeien uit dergelijke posten dient als een vordering van die VOF op [B.V. X1] resp. [B.V. X2] te worden geboekt.”.

2.4 Betrokkene heeft de onder 2.3 weergegeven opdracht (productie 1 bij het klaagschrift) voor akkoord getekend en geretourneerd met daaraan toegevoegd twee handgeschreven opmerkingen (zie hierna) en bijgevoegd een door hem zelf opgestelde opdrachtbevestiging. De eerste opmerking heeft betrokkene gemaakt naar aanleiding van het onder 2. vermelde woord ‘controleren’ dat hij heeft doorgestreept. De opmerking luidt:

“van controle is geen sprake, onze werkzaamheden betreffen geen werkzaamheden in het kader van het verschaffen van assurance, zekerheid. Wij zullen bij het samenstellen rekening houden met de aangeduide criteria voor zover dit niet in strijd is met de geldende verslaggevingsregels.”.

De tweede opmerking heeft betrokkene bij de ondertekening geplaatst en die luidt:

“Onder voorwaarde van aanhechting en ondertekening van de opdrachtbevestiging d.d. 17-7-2013 met kenmerk (...) waarmee betreffende opdrachtbrief integraal onderdeel uitmaakt van deze benoemingsbrief”.

2.5 Betrokkene heeft aan klagsters en aan de [C] vennootschappen verzocht om informatie aan te leveren. Naar aanleiding daarvan heeft de advocaat van klagsters aan betrokkene de als bijlage 3 bij het klaagschrift gevoegde brief van 10 juni 2014 geschreven. Bij brief van 7 november 2014 (productie 4 bij het klaagschrift) heeft die advocaat van klagsters een reactie geschreven aan betrokkene inzake diens conceptrapportage van 17 september 2014. Daarin is onder meer het volgende opgenomen:

“Concept rapportage

Op 18 september 2014 heeft u conceptjaarrekeningen met P.M.-posten vergezeld van een aanbiedingsbrief toegestuurd aan (de advocaten van) [X] c.s. en [C] c.s. Uit deze conceptrapportage blijkt dat u uw opdracht onjuist heeft uitgevoerd c.q. dat u buiten uw opdracht heeft gehandeld. Ik licht dit als volgt toe.

Onjuiste uitvoering opdracht/niet volgen instructies arbiters/eigen interpretaties

1. Het grootste bezwaar tegen uw conceptrapportage is dat u de aanwijzingen van het scheidsgerecht in par. 111 van het tussenvonnis van 20 juni 2013 niet heeft opgevolgd. Ik wijs in dit verband op het volgende:

- (i) Het scheidsgerecht heeft u in par. 111 onder (b) opdracht gegeven “*de bestendig toegepaste administratieve lijn die tot 2010 is toegepast voor zover die niet afwijkt van het voorgaande*” in acht te nemen (onderstreping door ondergetekende). De onderstreepte frase verwijst naar de aanwijzingen in par. 111 onder (a); dit betreft dus inachtneming van de side-letter en de 6 concrete aanwijzingen van arbiters, waaronder onderhoudskosten en inrichtingskosten.

U heeft dit niet opgevolgd in uw conceptrapportage. U schrijft daarentegen zelfs in uw aanbiedingsbrief:

“Het toepassen van een bestendige gedragslijn is in deze een belangrijk criterium die niet voorziet in het toestaan van majeure aanpassingen in het achteraf doorbelasten van onderhoudskosten en inrichtingskosten.”

U weigert daarmee derhalve de aanwijzingen van arbiters onder par. 111 sub (a) op te volgen. Zo zijn bijvoorbeeld de onderhoudskosten en inrichtingskosten niet conform de opdracht verwerkt. Uw benoeming en de daarop volgende exercitie was er nu juist op gericht om een opstelling van cijfers te verkrijgen conform de instructies van arbiters. Alleen al om deze reden had u terug moeten gaan voor overleg met arbiters, of u had uw opdracht terug dienen te geven.

- (ii) U vat het criterium *“bestendige gedragslijn”* ook voor het overige te strikt op. De jaarrekening 2010 is indertijd opgesteld door [K] Accountants (“[K]”). Naar [K] zelf schriftelijk verklaard heeft, beschikte [K] bij het opstellen van de jaarrekening 2010 niet over de side letter met bijlage. [K] heeft deze dus ook *niet* toegepast. Arbiters hebben nu juist bepaald dat de side letter *wel* in acht moet worden genomen, ook bij het corrigeren van 2010. De *“bestendig toegepaste administratieve lijn die tot 2010 is toegepast”* waar arbiters in par. 111 over spreken, ziet dus op de jaarrekening 2010, nadat u de aanwijzingen van arbiters zoals opgenomen in par. 111 sub (a) daarin heeft verwerkt. U heeft dit miskend. (...)

2. Een tweede belangrijk aspect van de aard van uw opdracht was dat u een samenstellingsverklaring bij de jaarrekeningen dient te geven. Zoals u zelf ook onderkent, dient u bij het opstellen van de jaarrekeningen overeenkomstig de samenstellingsopdracht standaard 4410 ‘Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten’ (hierna: “4410”) in acht te nemen. Ook dit heeft u niet gedaan.

(...)

De strekking van een samenstellingsopdracht is dus dat u de cijfers van de leiding van de onderneming (lees: [X] c.s.) ontvangt, deze rubriceert en samenvat in een financiële opstelling. Onderzoek zoals bij een controle hoort daar niet bij. Bij vragen of onduidelijkheden dient u bij de ondernemingsleiding navraag te doen. Leidt dit niet tot de door u nodig geoordeelde aanpassingen dan dient u uw opdracht terug te geven.

In dit opzicht heeft u uw opdracht op twee vlakken geschonden.

- (i) [X] c.s. heeft de ondernemingen van de voormalige Vofs conform het oordeel van het Scheidsgerecht na 31 december 2012 voortgezet en beschikt uit dien hoofde als enige over de administratie (voor zover aanwezig). U dient derhalve uitsluitend bij de leiding van [X] c.s. te rade te gaan om de benodigde financiële informatie op te vragen. U heeft echter ook informatie voor commentaar voorgelegd aan [C] c.s. [C] c.s. behoort niet meer tot de leiding van de onderneming en beschikt ook niet meer over de administratie (hetgeen ook in strijd met de vof-akten zou zijn). U heeft daarmee in strijd met 4410 en uw opdracht gehandeld. U had zich dienen te beperken tot de financiële informatie zoals verstrekt door [X] c.s. In plaats van een opsteller van jaarrekeningen met een samenstellingsverklaring heeft u zich daarmee opgesteld als een mediator/bindend adviseur. Daarmee handelt u buiten uw opdracht. Het onwenselijke bijkomende gevolg hiervan is dat er nieuwe discussies/disputen tussen [X] c.s. en [C] c.s. zijn ontstaan (bijvoorbeeld ten aanzien van tekengeld Heineken, advocaatkosten beslaglegging en collectief ontslag, huur schilderijen, facturen bouwcombi en ABC-a), met alle schade en kosten van dien.

- Overigens was het ook vanuit hoor en wederhoor beginselen niet nodig [C] c.s. te raadplegen; [C] c.s. zal immers nog voldoende in de gelegenheid worden gesteld op uw (definitieve) rapportage te reageren in het kader van de NAI-procedure. Het NAI reglement voorziet daar in.
- (ii) U heeft allerlei eigen interpretaties gegeven aan financiële gegevens die u door [X] c.s. zijn aangereikt. De posten Tekengeld Heineken, schilderijen en materiële activa heeft u als P.M. posten aangemerkt, terwijl u de aanwijzingen van het scheidsgerecht dan wel die van [X] c.s. had behoren te volgen. Ook de BTW-kwestie wordt als P.M. post opgevoerd. 4410 noch de wet biedt hier echter ruimte voor. U had de uitleg van de leiding van de onderneming ([X] c.s.), of in ieder geval de wet (op de omzetbelasting) dienen te volgen.
 - (iii) U heeft voorts allerlei onderzoek gepleegd, waarvoor uw opdracht geen grondslag biedt. Een voorbeeld daarvan is het volgende. Arbiters hebben bepaald dat de inrichtingskosten voor rekening van de VOFs dienen te komen (par. 111(a) sub (ii)). De kosten van het gebruik van de schilderijen collectie vallen daaronder. [X] c.s. heeft opgegeven wat de kosten daarvan zijn. In plaats van deze kosten conform opgave van [X] c.s. op te nemen, verlangt u hier eerst een overeenkomst van te zien. Een ander voorbeeld betreft de kosten van ABC-a. Dit zijn kosten die [X] c.s. heeft moeten maken nadat in 2012 het gehele management van de heer [L] in zijn kielzog was opgestapt (ca. vanaf 1 oktober 2012: de totale verkoopafdeling, de manager customer service en de algemeen manager [M].) ABC-a heeft dit zoveel mogelijk opgevangen. U wenst urenstaten (die er overigens wel zijn, zie bijlage) te zien waaruit blijkt dat deze werkzaamheden zijn verricht. U heeft echter geen controleopdracht en dient de opgegeven kosten als opgegeven te verwerken. Onnodig te zeggen dat, behalve dat u buiten uw opdracht bent getreden, dergelijke vragen een grote administratieve belasting vormen voor [X] c.s.”.

2.6 In zijn brief van 28 november 2014 (productie 1 bij het verweerschrift) heeft betrokkene aan het scheidsgerecht onder meer geschreven:

“I.1 Opdracht

In het kader van arbitragezaak 4010 hebben wij de opdracht gekregen om op basis van de verstrekte gegevens de jaarrekeningen 2010, 2011 en 2012 van de vof [D] en vof [E] samen te stellen. Hierbij wordt rekening gehouden met de door u geschetste criteria, conform de door ons ontvangen benoemingsbrief met datum 20 juni 2013. In dit kader is het van belang te onderkennen dat wij geen werkzaamheden uitvoeren die bij controle- of beoordelingsopdrachten van jaarrekeningen van toepassing zijn. Derhalve wordt door ons geen zekerheid omtrent de jaarrekeningen verstrekt. Verder merken wij op dat de door ons opgestelde conceptjaarrekeningen de status van deskundigenbericht hebben.

I.2 Stand van zaken

Per datum 28 november 2014 bevindt de opdracht zich in de fase dat wij zijn gekomen tot het inzicht in de boekingen die leiden tot de conceptjaarrekeningen die [X] c.s. in januari 2014 aan ons heeft opgeleverd. Tevens hebben wij de posten in beeld waarover partijen het eens zijn en waarover partijen het oneens zijn en zijn ons de cijfermatige berekeningen en boekingen die aan deze posten ten grondslag liggen bekend geworden.

Wij geven de regie van de opdracht hiermede terug in handen van u als arbiters. Dit doen wij door conceptjaarrekeningen aan u te rapporteren met een uitvoerige toelichting van PM posten. Een post wordt door ons gekenmerkt als PM post door één of meer van de

volgende factoren:

- a. Op voorhand zijn betreffende posten (voor een deel) als ‘nog nader te bepalen’ beschouwd;
- b. Partijen zijn het onderling niet eens over het bestaan dan wel de hoogte van de post;
- c. De aan een post ten grondslag liggende boekingen worden vooralsnog onvoldoende onderbouwd met onderliggend bescheiden;
- d. De verwerking van kosten is niet conform de op verzoek van arbiters bij benoemingsbrief geldende criteria.

Ten aanzien van betreffende posten hebben wij geen oordeel, het is geen kwestie van goed of fout. Betreffende posten vragen om uw beslissing in deze, zodat partijen zich kunnen neerleggen bij de verwerkingswijze.

Vervolgens kunnen wij met partijen komen tot de definitieve versies van de onderhavige jaarrekeningen.

I.3 Werkwijze en hoor wederhoor

Ten behoeve van de opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening is informatie benodigd die voorziet in de beantwoording van de minimumwerkprogramma's die voldoen aan de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Tevens hebben wij partijen bij aanvang van onze werkzaamheden uitgenodigd ter communicatie van onze aanpak, waarbij partijen in de gelegenheid zijn gesteld opmerkingen te plaatsen en vragen te stellen.

Met partijen zijn aldus op 6 januari 2014 afspraken gemaakt over de aanpak waaronder de wijze van informatiedeling, hetgeen door partijen is bevestigd. Beide partijen hebben vervolgens meegewerkt aan de oplevering van informatie en het bieden van inzicht in de administratie.

Voorafgaande aan de uitgebreide informatie opvraging van 1 mei jongstleden hebben wij geconstateerd dat de opgeleverde dossiers niet volledig voorzien in de informatie die is benodigd voor het samenstellen van de jaarrekeningen. Conform standaard 4410 ‘Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten’ is daarom overgegaan tot aanvullende werkzaamheden. Bijvoorbeeld het inwinnen van inlichtingen bij de vof's om de betrouwbaarheid en volledigheid van de verstrekte informatie vast te stellen en verificatiewerkzaamheden te verrichten ten aanzien van de ontvangen informatie en nadere toelichtingen te vragen. Hierover bent u door updates via de e-mail geïnformeerd.

Naar aanleiding van ons informatieverzoek op 1 mei 2014, is door [X] c.s. op 10 juni 2014 gereageerd. De reactie van [X] c.s. betrof een aanbiedingsbrief van 42 pagina's met 63 bijlagen. Deze reactie hebben wij zorgvuldig bestudeerd. Tevens hebben wij van [C] c.s. een reactie hierop ontvangen op 17 juli 2014 van 3 pagina's met 1 bijlage. Dit heeft geleid tot nieuwe conceptjaarrekeningen van vof [D] en vof [E] over de jaren 2010, 2011 en 2012, die wij partijen op 17 september 2014 ter hoor wederhoor hebben voorgelegd.

Vervolgens hebben wij partijen gevraagd op de concepten te reageren voor 8 november 2014. Van [N] Advocaten ontvingen wij met datum 7 november 2014 een aanbiedingsbrief van 6 pagina's met als bijlage een brief van [X] c.s. met datum 6 november 2014 van 4 pagina's met 18 bijlagen. [O] Advocaten ontvingen wij een brief met datum 7 november 2014 van 1 pagina met als bijlage de reactie van [C] c.s. van 5 pagina's. De reacties hebben geleid tot aangepaste conceptjaarrekeningen. Tevens zijn betreffende reacties integraal bijgevoegd als bijlage.

(...)

Zoals aangegeven zijn de reacties van partijen integraal toegevoegd. Graag zien wij van u een reactie op de bezwaren van de heer Brouwer ten aanzien van de uitvoering van de opdracht.

Wij willen hierbij nogmaals nadrukkelijk vermelden dat wij steeds partijen in de gelegenheid stellen ons vragen te stellen en te reageren op hetgeen voorligt. Wij hebben geen belang in welke uitkomst dan ook en wij oordelen niet. Het is aan de vennoten om te

komen tot een voor beide partijen aanvaardbare financiële verantwoording van de vof's. Onze opstelling van de conceptjaarrekeningen is dan ook niet op te vatten als zonder PM posten is fout en met PM posten is goed, vice versa.

Wij hebben de opdracht gekregen de jaarrekeningen samen te stellen, rekening houdende met aanvullende criteria. Om vervolgens tot een samenstelverklaring te komen schrijft Standaard 4410 voor dat 'de jaarrekeningen toereikend van opzet zijn en vrij van afwijkingen van materieel belang lijken te zijn'. Het is evident dat in deze fase het dispuut een bron zal blijven voor mogelijke materiële afwijkingen in de jaarrekeningen. Wij kunnen pas komen tot een samenstelverklaring op het moment dat de vennoten het eens zijn over de jaarrekeningen. Wij kunnen niet zeggen "de schilderijen zijn inrichtingskosten" of "omdat gedurende de afgelopen jaren weinig onderhoud is gepleegd, dient dat met terugwerkende kracht alsnog te worden verantwoord", dat is niet aan ons als samensteller. Daartoe moeten partijen het eerst eens zijn over de wijze van het al dan niet verantwoord van deze kosten en de wijze waarop.

(...)

Recapitulatie

Wij zien bij boekingen op de priverekening van [C] als omschrijving "management fee" en hebben begrepen dat de btw van de facturen inzake de management vergoeding van Hotelmanagement BV en [C - D BV] in de vof in vooraf trek is genomen en doorgestort naar [C]. [X] c.s. heeft de btw die in vooraf trek is genomen in de jaarrekening 2012 extracomptabel doorbelast naar de priverekening van [C - D BV] EUR 83.220. Wij hebben dit bedrag als PM Post SC12.020 vooralsnog opgenomen. Afhankelijk van overleg met de fiscus dient al dan niet een correctie plaats te vinden. Tot dat moment lijkt het ons een niet uit de balans blijvende verplichting.

In het gedeeltelijk eindvonnis 20-6-2013 van de NAI staat het volgende vermeld: artikel 139: "Partijen verschillen van mening over de vraag of BTW verschuldigd is over (de betaling van) voornoemde winstvoorschotten. Het scheidsgerecht oordeelt voorshands dat dit niet het geval is, omdat de winstvoorschotten die de vofs uitkeren aan de vennoten geen vergoedingen zijn voor leveringen of diensten in de zin van art. 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968 die de vennoten als ondernemer jegens de vof's hebben verricht. Of er BTW verschuldigd is over de winstvoorschotten zal uitsluitend definitief kunnen worden vastgesteld in de daartoe openstaande fiscale rechtsgang. Het scheidsgerecht geeft partijen in dit stadium in overweging om daartoe gezamenlijk contact te zoeken met de fiscale autoriteiten en nodigt partijen uit het scheidsgerecht daarover in een later stadium van dit geding verslag te doen."

2.7 In het arbitraal tussenvonnis/gedeeltelijk eindvonnis van het scheidsgerecht van 4 maart 2016 (productie 2 bij het verweerschrift) is onder meer beslist:

Geschilpunten

25. Het scheidsgerecht zal hierna per VOF en per jaarrekening de gebleken geschilpunten benoemen en ter zake (zo mogelijk) een beslissing nemen. In de laatste kolom (Beslissing) heeft het scheidsgerecht voor zijn beslissing een motivering gegeven.

(...)

[VOF D] 2012

(...)

SC12.019	Groepsmaatschappijen	Overige bedrijfskosten	Huur schilderijen	€393.912	Niet is komen vast te staan dat dit kosten betreft die aan de vof kunnen worden doorbelast. Ter onderbouwing van de stelling
----------	----------------------	------------------------	-------------------	----------	--

					van [X] c.s. dat sprake is van een huurverplichting van de vof is onvoldoende gesteld en is evenmin voldoende gemotiveerd (PM post doorhalen).
SC12.020 (...)	Belastingen	Privérekening [C – D BV]	BTW betaald aan [C]	€83.220	Geen correctie doorvoeren, mocht blijken dat het bedrag aan BTW fiscaal op enig moment wordt nagevorderd dan ontstaat een terugbetalingsverplichting voor [C] (PM post doorhalen).
SC12.022	Overige schulden	Overige bedrijfskosten	Reservering onderhoud	€900.000 (zie tevens hieronder)	Niet is komen vast te staan dat dit kosten betreft die aan de vof kunnen worden doorbelast. Ter onderbouwing van de stelling van [X] c.s. dat sprake is van voor rekening van de vof komend onderhoud is onvoldoende gesteld en is evenmin voldoende gemotiveerd. Er is daarnaast geen sprake van een bestendige lijn (PM post doorhalen).
SC12.022 (...)	Overige schulden	Overige bedrijfskosten	Reservering onderhoud	€75.202 (zie tevens hierboven)	De egalisatievoorziening is in strijd met de bestendige gedragslijn. Zie tevens recapitulatie SV 12.022.
SC12.046	Onverdeeld resultaat	Materiële activa	Boekwaarde materiële activa	€104.051	In randnummer 111 sub b van het arbitraal gedeeltelijk eindvonnis d.d. 20 juni 2013 is bepaald dat de bestanddelen van de op te maken balans zullen worden gewaardeerd conform de waarde van de activa

					blijkens het taxatie-rapport van [J] Taxaties B.V. d.d. 11 januari 2013. Ter onderbouwing van de stelling van [X] c.s. dat in het taxatie-rapport van onjuiste gegevens is uitgegaan is onvoldoende gesteld en is evenmin voldoende gemotiveerd. Voor de afschrijving dient de bestendige gedragslijn te worden gevolgd.
--	--	--	--	--	--

In het vonnis is op vergelijkbare wijze over in totaal omstreeks 100 (PM-) posten in de aan de orde zijnde jaarrekeningen een beslissing genomen.

2.8 In zijn brieven van 31 mei 2016 (productie 6 bij het klaagschrift) heeft betrokkene de jaarrekeningen 2010 tot en met 2012 van Vof [D] en die van Vof [E] aangeboden aan het scheidsgerecht. In die brieven heeft betrokkene onder meer geschreven:

“Daarnaast benadrukken wij dat de jaarrekening is samengesteld in opdracht van u, als scheidsgerecht. De beide vennoten zijn verwickeld in een geschil waarbij tevens discussie is ontstaan ten aanzien van verantwoorde cijfers van de vof over 2010, 2011 en 2012. Zoals reeds aangegeven hebben wij de jaarrekening samengesteld op basis van de aan ons aangereikte informatie door u en de vennoten. Daar waar de vennoten het over posten niet eens zijn, hebben wij deze posten aangemerkt als “PM”. Over betreffende posten heeft u bij arbitraal tussenvonnis, gedeeltelijk eindvonnis d.d. 4 maart 2016 besloten, hetgeen is verwerkt in de jaarrekening. De correctie op het resultaat naar aanleiding van de PM posten en de verwerking van de PM posten in de privérekeningen (resultaatverdeling) hebben wij zichtbaar gehouden in de toelichting.”.

3. De klacht

3.1 Betrokkene heeft volgens klaagsters gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2 Ten grondslag aan de door klaagsters ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagsters gegeven toelichting, de volgende

verwijten die ook door betrokkene als zodanig zijn opgevat en verwoord:

- a. een onjuiste uitvoering van de door het NAI gegeven opdracht, het niet volgen van instructies van de arbiters, het verstrekken van eigen niet gevraagde interpretaties;
- b. het bewust niet uitvoeren van de werkzaamheden overeenkomstig de samenstellingsopdracht (standaard 4410 van de NVCOS);
- c. het schenden van wettelijke richtlijnen/kaders ten aanzien van de omzetbelastingen;
- d. een onjuiste en onvolledige communicatie inzake de geconstateerde feiten richting de opdrachtgevers.

3.3 Wat door of namens klaagsters bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook in strijd zou zijn met de beginselen van een behoorlijke procesorde) doch als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door of namens betrokkene gegeven weerspreking van de klacht.

4. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014, worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) (VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaats had ná 4 januari 2014 aan de sindsdien geldende Verordening

gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.3 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klagsters 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.

4.4 De Accountantskamer overweegt dat betrokkene door het scheidsgerecht is gevraagd om de jaarrekeningen van V.O.F. [D] en V.O.F. [E] over 2011 en 2012 op te stellen met inachtneming van door het scheidsgerecht opgegeven criteria (weergegeven in randnummer 3 van de brief van 20 juni 2013; zie 2.3), om na te gaan of de al opgestelde jaarrekeningen van 2010 van de beide entiteiten voldoen aan diezelfde criteria en om bij al deze jaarrekeningen een samenstellingsverklaring af te geven. Ter uitvoering van die opdracht heeft betrokkene het deskundigenbericht van 28 november 2014 (2.6) uitgebracht en vervolgens de jaarrekeningen vermeld in 2.8 aangeboden. Het is in het kader van de behandeling van de onderhavige klacht aan de Accountantskamer om te bezien of betrokkene zijn werkzaamheden heeft vervuld met inachtneming van de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels, waaronder de in de VGC en de VGBA opgenomen fundamentele beginselen, alsook in overeenstemming met het conceptueel raamwerk als bedoeld in artikel A-100.5 van de VGC en in de artikelen 20 en 21 van de VGBA. Daarbij geldt echter dat het oordeel van het scheidsgerecht over de procedurele aspecten van (de totstandkoming van) het deskundigenbericht en de jaarrekeningen en over de bruikbaarheid van dat bericht en die jaarrekeningen voor het voorliggende geschil tussen klagsters en de [C] vennootschappen leidend is, zodat er in zoverre voor de Accountantskamer bij de beoordeling van de klacht geen rol is weggelegd. Deze beperking in de toetsing door de Accountantskamer geldt niet voor de inhoud van het bericht en de inhoud van de jaarrekeningen, de deugdelijke grondslag daarvan uitdrukkelijk daaronder begrepen.

klachtonderdelen 3.2.a en 3.2.b

4.5 Klagsters zijn van mening dat betrokkene zich niet aan de onder 2.3 vermelde

aanwijzingen heeft gehouden en derhalve bewust de werkzaamheden niet overeenkomstig de opdracht heeft uitgevoerd. De Accountantskamer is van oordeel dat klagsters, op wie in dezen de bewijslast rust (4.3), met hetgeen zij in het klaagschrift hebben aangevoerd niet duidelijk hebben gemaakt wat betrokkene bij de uitvoering van zijn opdracht onjuist heeft gedaan en in hoeverre hij de bepalingen van standaard 4410 (oud en nieuw) niet in acht heeft genomen. In het klaagschrift hebben klagsters ter onderbouwing van deze (en de overige) klachtonderdelen zonder enige toelichting verwezen naar de brieven van hun advocaat aan betrokkene van 10 juni 2014 en 7 november 2014. De eerste brief telt 43 bladzijden en de tweede zes bladzijden. De bijlagen bij beide brieven zijn door klagsters niet overgelegd. Dat geldt ook voor de sideletter en het taxatierapport van [I] van 7 januari 2013 van [J] Taxaties B.V., dat in de onder 2.3 vermelde aanwijzingen is opgenomen. Met de verwijzingen naar de hiervoor bedoelde brieven hebben klagsters de hier aan de orde zijnde verwijten dan ook onvoldoende geconcretiseerd en onderbouwd. In dit verband is voorts van belang dat het scheidsgerecht kennis heeft genomen van de beide brieven van de advocaat van klagsters, maar daarin kennelijk geen aanleiding heeft gevonden om te oordelen dat betrokkene de opdracht onjuist heeft uitgevoerd of zich niet aan de instructies van de arbiters heeft gehouden. Opmerking verdient dat, zelfs als het scheidsgerecht daartoe wel aanleiding had moeten zien, de Accountantskamer daarin geen grond zou hebben gevonden om te oordelen dat betrokkene de regels vermeld in 4.4 niet in acht heeft genomen, omdat, zoals hiervoor al is overwogen, het oordeel van het scheidsgerecht op dit punt leidend is. Om diezelfde reden moet het standpunt van klagsters dat betrokkene heeft gehandeld in afwijking van standaard 4410 door (wat klagsters omschrijven als) “informatie” voor commentaar voor te leggen aan (ook) de [C] vennootschappen, terwijl zij niet (meer) de leiding van de entiteiten vormden, worden verworpen. Bij die verwerping is meegewogen dat betrokkene het scheidsgerecht voorafgaande aan het uitbrengen van de jaarrekeningen en wel in zijn brief van 28 november 2014 uitdrukkelijk heeft gewezen op de in dit verband van belang zijnde bepalingen van standaard 4410.

4.6 Klagsters hebben ter zitting nog gesteld dat betrokkene de afspraak heeft genegeerd dat de kosten voor het onderhoud en de inrichting van de hotelkamers, die door één van de vennoten zijn gemaakt, worden vergoed door de andere vennoot, dat betrokkene ten aanzien van de post huur schilderijen een nieuw dispuut heeft gecreëerd en

dat betrokkene ten onrechte in de jaarrekening de volledige optelsom van de door [J] Taxaties B.V. getaxeerde activa heeft opgenomen. Of betrokkene ten aanzien van de post huur schilderijen een nieuw dispuut tussen partijen had mogen creëren, is ter beoordeling aan het scheidsgerecht en staat niet ter toetsing van de Accountantskamer. De beide andere verwijten zijn onvoldoende onderbouwd. Klaagsters hebben nagelaten duidelijk te maken op welke afspraak over de kosten voor het onderhoud en de inrichting van de hotelkamers zij hier doelen. De Accountantskamer wijst erop dat één van de door betrokkene in acht te nemen criteria nu juist behelst dat door één van de vennoten voorgeschoten kosten (van het onderhoud aan de inventaris en inrichting van de hotelkamers) door de betreffende vennootschap aan deze vennoot moet worden vergoed. Klaagsters hebben ook niet uiteengezet waarom betrokkene in de jaarrekening de volledige optelsom van de door [J] Taxaties B.V. getaxeerde activa ten onrechte heeft opgenomen.

4.7 De Accountantskamer komt gezien het vorenstaande tot de conclusie dat de klachtonderdelen 3.2.a en 3.2.b ongegrond moeten worden verklaard.

klachtonderdeel 3.2.c

4.8 Dit klachtonderdeel is toegelicht in een memorie na deskundigenbericht van 25 augustus 2016 die als bijlage 7 bij het klaagschrift is gevoegd. Het ziet in het bijzonder op de winstvoorschotten bedoeld in de onder 2.6 (de brief van betrokkene van 28 november 2014) aangehaalde passage uit het gedeeltelijk arbitraal eindvonnis van 20 juni 2013. Betrokkene heeft als verweer aangevoerd dat hij in verband met deze betalingen PM-posten opgenomen in de jaarrekeningen 2012 van V.O.F. [D] en V.O.F. [E] omdat het zijns inziens om niet uit de balans blijkende verplichtingen gaat gelet op die passage. Voorts heeft betrokkene erop gewezen dat het scheidsgerecht in het arbitraal tussenvonnis/gedeeltelijk eindvonnis van 4 maart 2016 (2.7) zijn oordeel heeft onderschreven en de PM-posten heeft doorgehaald. De Accountantskamer is van oordeel dat klagsters naar aanleiding van hetgeen betrokkene als verweer naar voren heeft gebracht, onvoldoende hebben onderbouwd dat betrokkene op het punt van de BTW in strijd met standaard 4410 en de Wet op de omzetbelasting 1968 zou hebben gehandeld. De Accountantskamer merkt voorts op dat klagsters voor hun ter zitting geuite verwijten dat

betrokkene wat betreft de BTW heeft meegewerkt aan fraude, dat betrokkene zich heeft ontpopt als een meester in het manipuleren van gegevens en dat betrokkene het scheidsgerecht bewust heeft misleid, nog geen begin van bewijs hebben aangedragen. Gelet op het voorgaande dient ook dit klachtonderdeel ongegrond te worden verklaard.

klachtonderdeel 3.2.d

4.9 Voor zover het klachtonderdeel inzake de communicatie al zelfstandige betekenis heeft en voor zover klaagsters de hier verwoorde verwijten hebben onderbouwd, is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene, gelet op de wijze waarop hij de gelegenheid heeft geboden om informatie aan te leveren en te reageren op zijn conceptdeskundigenbericht (2.6, onder I.3), geen verwijt kan worden gemaakt dat hij onjuist en onvolledig heeft gecommuniceerd. Dit klachtonderdeel dient eveneens ongegrond te worden verklaard.

slotsom

4.10 De Accountantskamer komt tot de slotsom dat de klacht - in al haar onderdelen - ongegrond moet worden verklaard.

4.11 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht ongegrond.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. R.P. van Eerde en mr. W.J.B. Cornelissen (rechterlijke leden) en drs. W.J. Schoonderbeek RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. H.J. Haanstra, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 14 juli 2017.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge 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 dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.