

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 10/1788 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 5 september 2011 in de zaak met nummer 10/1788 Wtra AK van

- 1) de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid **X1**, gevestigd te [plaats],
- 2) de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid **X2**, gevestigd te [plaats],
- 3) de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid **X3**, gevestigd te [plaats],
- 4) **X4**, wonende te (woonplaats),
- 5) de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid **X5**, gevestigd te [plaats],
- 6) **X6**, wonende te (woonplaats), en
- 7) **X7**, wonende te (woonplaats),

KLAGERS,

raadsman: mr. F.B. Falkena,

tegen

Y,

accountant-administratieconsulent,

kantoorhoudende te [plaats],

BETROKKE NE,

raadvrouw: mr. V.V.D. Hadinegoro-Spaans.

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 21 oktober 2010 ingekomen klaagschrift van 20 oktober 2010 met bijlagen;

- de brief namens klagers van 4 november 2010 met de rapporten betreffende de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekeningen 2005/2006 en 2006/2007 van klaagster sub 1;
- het op 4 januari 2011 ingekomen verweerschrift van betrokkene van 30 december 2010 met twee bijlagen;
- de brief namens klagers van 18 januari 2011 met producties 12 tot en met 15;
- de brief van de raadvrouw van betrokkene van 18 januari 2011 met de bijlagen 3 tot en met 12.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 28 januari 2011, waar zijn verschenen:

- namens klagers sub 1 en 2: mr. A, advocaat te Enschede, als vertegenwoordiger van zijn kantoorgenoot mr. B, curator in de faillissementen van klagers sub 1 en sub 2 (hierna: de curator),
- klager sub 4 in persoon en als vertegenwoordiger van klagers sub 3,
- namens klagers sub 5, 6 en 7: C, allen bijgestaan door mr. F.B. Falkena voornoemd, en D RA,
- betrokkene, bijgestaan door mr. Hadinegoro-Spaans voornoemd en door E, controleleider bij het kantoor van betrokkene.

1.3 Klagers en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) respectievelijk toegelicht en geantwoord op vragen van de Accountantskamer. Ter zitting heeft mr. Falkena met instemming van betrokkene de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekening 2007/2008 van klaagster sub 1 overgelegd en de producties 16 tot en met 19 die abusievelijk niet bij de brief van 18 januari 2011 waren gevoegd.

1.4 De Accountantskamer heeft ter zitting te kennen gegeven dat zij behoefte had aan schriftelijke inlichtingen en daarom de behandeling geschorst. Namens klagers zijn bij brief van 3 februari 2011 beëdigde vertalingen van twee in de Duitse taal gestelde stukken aan de Accountantskamer gezonden. Mr. F, advocaat te [plaats], heeft bij faxbericht van 15 februari 2011 namens klagers een inlichting verstrekt. Mr. A voornoemd ook en wel bij faxbericht van 18 februari 2011. Van de zijde van betrokkene is een nadere conclusie, gedateerd 25 februari 2011, ingediend, met daarbij gevoegd een stuk aangeduid als: *“Dossier omtrent communicatie boekjaar 2005/2006”* en vier ordners waarin opgenomen stukken uit de controledossiers 2006/2007, 2007/2008 en 2008/2009. Namens klagers is daarop gereageerd onder dagtekening 21 maart 2011 met daarbij gevoegd producties 21 tot en met 27. Mr. Hadinegoro-Spaans heeft bij brieven van 28 maart 2011 en 1 april 2011 bijlagen 13 tot en met 24 aan de Accountantskamer doen toekomen. Namens klagers zijn bij brief van 4 april 2011 de producties 28 tot en met 33 ingezonden.

1.5 De behandeling van de klacht is hervat ter openbare zitting van 15 april 2011, waar klagers op dezelfde wijze zijn verschenen respectievelijk vertegenwoordigd als op de eerdere zitting, ditmaal echter bijgestaan door mr. F voornoemd. Betrokkene is opnieuw in persoon verschenen, bijgestaan door dezelfde personen als op de zitting van 28 januari 2011. Ook op deze zitting hebben partijen hun standpunten toegelicht (aan de hand van pleitaantekeningen) respectievelijk doen toelichten en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

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

2.1 Klaagster sub 2 (hierna: X2) is een vennootschap, waarvan alle aandelen in handen zijn van klaagster sub 1 (hierna: X1). X2 maakte haar bedrijf van de productie van houtskool en aanverwante artikelen. Klaagster sub 6 (hierna: X6) houdt vanaf 2009 via klaagster sub 5 een deel van de aandelen in X1. Daarvoor was X6 enige tijd in persoon houdster van een deel van de aandelen. Een ander deel van de aandelen in X1 wordt via klaagster sub 3 door klager sub 4 (hierna: X4) gehouden. X4 is daarnaast directeur van X1. Klager sub 7 is in 2009 als potentieel investeerder betrokken geweest bij X1.

2.2 De Rabobank heeft op 6 januari 2009 de kredietverlening aan X1 en X2 opgezegd. Zowel X1 als X2 is in oktober 2010 in staat van faillissement verklaard.

2.3 Betrokkene, verbonden aan Accountants B.V.1, heeft de geconsolideerde jaarrekeningen van X1 over de boekjaren 2006/2007, 2007/2008 en 2008/2009 en de jaarrekeningen van X2 over diezelfde jaren gecontroleerd. Deze boekjaren eindigden elk jaar op 30 september. Onder dagtekening 17 juli 2008 en 29 oktober 2009 heeft hij bij de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekeningen van X1 over de boekjaren 2006/2007 en 2007/2008 een goedkeurende verklaring afgegeven. Een kantoorgenoot van betrokkene, G RA, heeft de geconsolideerde jaarrekening van X1 over het boekjaar 2005/2006 (eindigend op 30 september van het laatstgenoemde jaar) gecontroleerd. Zijn goedkeurende verklaring bij deze jaarrekening dateert van 18 december 2006. In de hiervoor vermelde geconsolideerde jaarrekeningen van X1 waren de financiële gegevens geconsolideerd van X1 en X2 en, vanaf het boekjaar 2006/2007, ook van X Ltd.1 De controlewerkzaamheden van betrokkene met betrekking tot de geconsolideerde en de enkelvoudige conceptjaarrekeningen van X1 over het boekjaar 2008/2009 zijn in december 2009 besproken met X4 en X6. Toen is afgesproken (en bij brief van 11 januari 2010 door betrokkene bevestigd) dat betrokkene bij de jaarrekeningen een goedkeurende accountantsverklaring zou verstrekken, nadat de rekening-courantverhoudingen met alle groepsmaatschappijen bevestigd waren. Uiteindelijk zijn er geen definitieve jaarrekeningen met accountantsverklaring uitgebracht. De conceptjaarrekeningen over het boekjaar 2008/2009 waren opgesteld door Accountants B.V.1 In de geconsolideerde jaarrekeningen waren dezelfde financiële gegevens geconsolideerd als in de geconsolideerde jaarrekeningen over de voorgaande boekjaren.

2.4 X2 houdt de helft van de aandelen in Ltd2 (hierna: Ltd2) en in Ltd3 (hierna: Ltd3). X2 neemt ook deel in Ltd4 (Ltd4) en in H [land] (H). Aan elk van deze deelnemingen heeft X2 in de loop der jaren een geldlening verstrekt. X2 heeft ook vorderingen op [land] en I die per 30 september 2008 onder de financiële vaste activa zijn verantwoord. Bij een brand in april 2008 in een door X2 ten behoeve van een grote klant, GmbH1 (hierna: GmbH1), gehuurd pakhuis, zijn houtskool en grillbriketten van GmbH1 verloren gegaan die niet verzekerd waren. In verband daarmee hebben X2 en X1 aan de ene en GmbH1 aan de andere kant op 30 juni 2008 een overeenkomst gesloten, waarin zij de uitgangspunten van hun toekomstige samenwerking hebben vastgelegd. Deze overeenkomst houdt onder meer in dat X2 aan GmbH1 ingaande het tweede kwartaal 2008 kortingen zal verlenen op de (marktconforme) prijzen van geleverde en te leveren producten en wel net zo lang totdat *“de gecumuleerde waarde in contanten van de kortingen op basis van een rentetarief van 5,5% het bedrag van € 2,5 miljoen heeft*

bereikt.”. Dit bedrag is volgens de overeenkomst de schade die GmbH1 heeft geleden als gevolg van de hiervoor vermelde brand. Mocht dit bedrag, berekend op de wijze zoals hiervoor aangegeven, na 5 jaar niet zijn bereikt dan betaalt X2 het verschil aan GmbH1. Dat geldt ook bij tussentijdse beëindiging van de samenwerking. Bepaald is verder dat X1 mede instaat voor de nakoming van de overeenkomst. Daarnaast hebben GmbH1 en X2, eveneens op 30 juni 2008, een raaminkoopovereenkomst voor twee producten gesloten. Daarin zijn afspraken opgenomen over door X2 aan GmbH1 jaarlijks (minimaal) te verkopen hoeveelheden van deze producten. GmbH1 heeft bij de curator een vordering van € 1.293.634,41 ter verificatie ingediend. De curator heeft deze vordering niet betwist.

2.6 X2 en X1 hebben in februari 2007 met de Rabobank een zogenaamde renteswap gesloten.

3. De klacht

3.1 Ten grondslag aan de door klagers ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klagers gegeven toelichting, (samengevat) de volgende verwijten.

3.1.1 De vorderingen van X2 op Ltd2 en op Ltd3 zijn in de jaarrekeningen van X2 en in de geconsolideerde jaarrekeningen van X1 over de boekjaren 2006/2007, 2007/2008 en 2008/2009 zowel relatief als absoluut zwaar overgewaardeerd. De leningen van X2 aan Ltd4, H en de vorderingen op [land] en I hadden in de jaarrekeningen, waarin deze zijn verwerkt, op symbolische bedragen moeten worden gewaardeerd. Deze klachtonderdelen zullen hierna worden aangeduid als onderdelen a tot en met f.

3.1.2 De door GmbH1 geleden schade had, gezien de overeenkomst van 30 juni 2008, in de jaarrekeningen van X2 over de boekjaren 2007/2008 en 2008/2009 als een verplichting moeten worden opgenomen, te meer nu de raaminkoopovereenkomst verlieslatend was. Van de brand in april 2008 had in de jaarrekening over het boekjaar 2006/2007 van X2 melding moeten worden gemaakt als gebeurtenis na balansdatum. Het feit dat X1 zich als hoofdelijk medeschuldenaar had verbonden voor de verplichtingen van X2 jegens GmbH1 had tot uiting moeten worden gebracht in de enkelvoudige jaarrekeningen van X1 over de boekjaren 2007/2008 en 2008/2009. Ook in de jaarrekening van X1 over het boekjaar 2006/2007 had melding gemaakt moeten worden van de brand in april 2008. Deze klachtonderdelen zullen hierna aangeduid worden als de onderdelen g tot en met j.

3.1.3 In de jaarrekeningen van zowel X1 als X2 is ten onrechte niet vermeld dat beiden hoofdelijk medeverbonden waren voor het door de Rabobank aan de vennootschappen verstrekte groepskrediet. Dit onderdeel wordt hierna aangeduid als onderdeel k.

3.1.4 De uit de renteswap, vermeld onder rechtsoverweging 2.6, voor X2 en X1 voortvloeiende verplichtingen zijn ten onrechte niet opgenomen in de jaarrekeningen over 2006/2007, 2007/2008 en 2008/2009. Dit onderdeel wordt hierna aangeduid als onderdeel l.

4. De gronden van de beslissing

4.1 Op grond van artikel 55 Wet AA is de accountant-administratieconsulent bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet AA bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep. Gelet op de aard van de in deze zaak gemaakte verwijten zal de Accountantskamer hierna hebben te beoordelen of betrokkene bij de hier aan de orde zijnde controles heeft gehandeld in strijd met de eisen die voortvloeien uit het fundamentele beginsel “deskundigheid en zorgvuldigheid” als bedoeld in artikel A-100.4 onder c, van de (op artikel 55 Wet AA steunende) Verordening Gedragscode (AA's).

4.2 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klagers 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 Betrokkene heeft allereerst aangevoerd dat klagers in strijd met artikel 22 Wtra niet hebben vermeld of zij hun klachten al dan niet eerst aan de organisatie waarbinnen betrokkene werkzaam is, of aan de Klachtencommissie NIVRA/NOvAA hebben voorgelegd.

Vastgesteld moet worden dat klagers zulks inderdaad niet in hun klaagschrift hebben vermeld. Echter, deze omissie heeft geen niet-ontvankelijkheid van de klacht tot gevolg, terwijl de voorzitter van de Accountantskamer geen termen aanwezig heeft gevonden de klacht op de voet van artikel 38a Wtra voor behandeling eerst door te sturen naar voormelde Klachtencommissie.

4.4 Klagers hebben ter onderbouwing van de onderdelen a tot en met f van de klacht het navolgende aangevoerd.

4.4.1 Zij hebben erop gewezen dat de lening aan Ltd2 in Zuid-Afrikaanse Rand luidde, dat de lening in afwijking van de schriftelijke overeenkomst, waarin een rente van 3,8% per jaar was afgesproken, blijkens de jaarrekening over het boekjaar 2002/2003 van Ltd2, renteloos was geworden, dat er geen zekerheden waren bedongen voor de terugbetaling en dat de lening niet aflosbaar was tot aan het bedrag van de door Ltd2 geleden verliezen, die aan het einde van het boekjaar 2008/2009 ruim 3,1 miljoen Rand beliepen. Feitelijk fungeerde de lening dus als risicodragend vermogen van Ltd2. Een en ander gevoegd bij het feit dat het rentepeil verbonden aan de Rand relatief hoog was, was een voorziening wegens oninbaarheid van 50% geboden.

4.4.2 Over de lening aan Ltd3 hebben klagers aangevoerd dat deze renteloos was, dat de lening hoger was dan het balanstotaal van Ltd3 en dat de verliezen van Ltd3 opliepen. In feite vormde deze lening dus risicodragend kapitaal, dat gezien de oplopende verliezen langzaam verdampte. Op aflossing van de lening bestond geen zicht, aldus klagers. Gezien het rentepeil in [land] was de lening per 30 september 2008 nog maar een fractie waard van het bedrag waarvoor deze in de jaarrekeningen was opgenomen. Tegen deze achtergrond is de vrijval van een eerder getroffen voorziening onbegrijpelijk.

4.4.3 Voor de leningen aan Ltd2 en H waren volgens klagers geen schuldbekentenissen getekend en geen zekerheden gesteld. Het ging om leningen aan nieuw opgerichte ondernemingen die niet in staat waren zelf enige bijdrage te leveren aan de financiering

van hun productiefaciliteiten, geleverd door X2. De andere helft van de investeringen was betaald door de Nederlandse staat in het kader van ontwikkelingshulp. De leningen hadden dus het karakter van risicokapitaal. Er bestond ook geen zicht op betaling van rente, laat staan op aflossing, aldus klagers.

4.4.4 Voor de vorderingen op [land] en I geldt eveneens dat klagers stellen dat deze niet juist zijn gewaardeerd.

4.4.5 De klachten over de GmbH1 schade zijn als volgt onderbouwd. De schade die GmbH1 had geleden was na 5 jaar direct volledig opeisbaar of bij eerdere beëindiging van de handelsrelatie. GmbH1 was niet verplicht om bij X2 bestellingen te plaatsen. De te verlenen kortingen leidden tot verlieslatende leveringen aangezien de overeengekomen verkoopprijzen voor aftrek van de korting ongeveer op het niveau van de integrale kostprijs lagen. Doordat de Rabobank begin 2009 de kredietverlening had opgezegd was het hoogst onzeker of X2 zou kunnen blijven leveren. Na de brand was de afzet aan GmbH1 gehalveerd. De schade had moeten worden toegerekend aan het jaar waarin de brand zich heeft voorgedaan.

4.5 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot de klachtonderdelen a tot en met f het volgende.

4.5.1 Het controledossier 2006/2007 bevat ten aanzien van de vordering op Ltd2 in het conceptbesprekingsverslag met de directie van juli 2008 de volgende passage: *“Eind 2006/2007 wordt een voorziening niet nodig geacht en is teruggenomen. In 2008 zullen de deelnemingen bij deze onderneming worden verkocht tegen een aanzienlijk hogere waarde. Een voorziening wordt derhalve niet meer noodzakelijk geacht”*. In de jaarrekening 2006/2007 is de eerder getroffen voorziening ad € 63.560,-- ten gunste van het resultaat vrij gevallen. In ditzelfde conceptbesprekingsverslag wordt in een overzicht van vorderingen op maatschappijen waarin wordt deelgenomen (blad 10) met betrekking tot de vordering op Ltd3 vermeld dat het saldo *“niet bekend”* is. Verderop (blad 12) staat te lezen dat de waardering van deze vordering *“commercieel in overeenstemming [is] gebracht met de fiscale afspraak”*.

In het afsluitend memorandum d.d. 11 juli 2008 (blad 7) is met betrekking tot Ltd3 nog opgemerkt: *“definitieve jaarrekening per 30-9-2007 nog te ontvangen, opgevraagd d.d. 18-12-2007”*.

In ditzelfde memorandum is ten aanzien van de waarderingsgrondslag van de deelnemingen, waaronder begrepen Ltd2 en Ltd3, gesteld (blad 7): *“(…) de accountant deze buitenlandse deelnemingen als zeer risicovol aanmerkt. Hierbij geldt zowel landen- als handelsrisico, waarbij de verwachting is dat dit geïnvesteerde geld niet zal worden terugverdiend, behalve door behaalde marge uit handel met die deelnemingen.”*

En op blad 8 staat met betrekking tot de vorderingen op deelnemingen onder het hoofd *“Managementletter”*:

“De saldi van de leningen, inclusief renteboeking en mutaties, worden alleen mondeling afgestemd met de deelnemingen. Bij X2. is het niet bekend of de saldi in de jaarrekeningen aansluiten met de schuldposities bij de deelnemingen.”

4.5.2 Het controledossier 2007/2008 bevat een afsluitend memo d.d. 7 september 2009, waaruit, voor zover van belang (zie blad 9), het volgende blijkt. Van Ltd2 is een jaarrekening voorhanden per 28 februari 2007. Er is nog geen jaarrekening per 28 februari 2008 beschikbaar. De jaarrekening per 31 december 2007 van Ltd3 is bekend, maar de jaarrekening per 31 december 2008 is nog niet beschikbaar. Zowel van Ltd4 als van H zijn nog geen cijfers voorhanden.

Over de vordering op Ltd2 wordt (op blad 10) onder meer gememoreerd dat het saldo van het rekening-courant niet is afgestemd en dat niet bekend is wat de omvang van het eigen vermogen is. De passage eindigt met de zin: *“Als gevolg van het ontbreken van een recente jaarrekening wordt de vordering alsnog niet afgewaardeerd”*. Op diezelfde bladzijde wordt over de vordering op Ltd3 vermeld: *“Volgens de cliënt is de lening volledig inbaar en daarom is de voorziening terug gedraaid.”* In het boekjaar 2007/2008 is een nieuwe lening verstrekt, waarvan geen overeenkomst is opgesteld. Van de (totale) lening wordt dan gezegd: *“Er heeft geen afstemming van het saldo plaats gevonden.”* Met betrekking tot de lening aan H wordt (op blad 11) gemeld dat er geen onderliggende stukken zijn ontvangen met betrekking tot de transacties waarmee de lening samenhangt en dat er geen overeenkomst is opgesteld. De laatste *“communicatie”* over de vordering op [land], zo valt te lezen op diezelfde bladzijde, heeft plaatsgevonden op 29 mei 2008, *“waarin de afnemer heeft aangegeven te zullen betalen.”* Over de vordering op I wordt opgemerkt dat deze uit 2007 dateert. Van X4 is vernomen dat de vordering zal worden verrekend, kennelijk omdat de afnemer ook afhankelijk is van X2 voor de levering van onderdelen.

4.5.3 Het controledossier 2008/2009 bevat een memorandum financiële vaste activa gedateerd 1 februari 2010. Daaraan ontleent de Accountantskamer het volgende.

Van Ltd2 (blad 5) is de jaarrekening per 28 februari 2009 ontvangen met daarbij een goedkeurende verklaring afgegeven door J Chartered Accountant. De laatst ontvangen (concept)jaarrekening van Ltd3 dateert van 31 december 2007 (blad 4). Van Ltd4 en van H zijn nog geen cijfers voorhanden (blad 5). De vordering op Ltd4 is (blijkens blad 6) besproken met directie. Daaraan wordt toegevoegd: *“Lening is volwaardig, mede omdat de andere aandeelhouder erg vermogend is. Afwaardering niet noodzakelijk.”*

De aanbevelingen, welke grotendeels ook al opgenomen waren in het afsluitend memorandum over het boekjaar 2007/2008 (zie blad 23 en 24), op de bladzijden 8 en 9 luiden:

- *Tijdige oplevering jaarcijfers.*

De deelnemingen zijn redelijk vrijblijvend in het opleveren van jaarcijfers. Dit heeft tot gevolg dat het resultaat van de deelnemingen, die tegen netto vermogenswaarde in de jaarrekening van X1 worden verantwoord, vaak niet bekend zijn. Wij adviseren om afspraken te maken met de deelnemingen omtrent het tijdstip van rapportering. Verstandig is deze uiterlijke rapporteringsdatum op uiterlijk 3 maand na afloop boekjaar (3 maand na 30 september van het boekjaar). Hierdoor heeft X1 sneller inzicht in de resultaten behaald door de deelneming in het boekjaar en kunnen deze tijdig worden verwerkt in de jaarrekening. Gezien de waarderingsgrondslag is dit ook noodzakelijk, mede gezien het feit dat de invloed op de cijfers van deze deelnemingen steeds belangrijker wordt als gevolg van groei. Tevens adviseren wij om de boekjaren van de deelnemingen aan te laten sluiten op die van X1 Indien dit niet mogelijk is dienen zo betrouwbaar mogelijke

tussentijdse cijfers (met beoordelingsverklaring) te worden opgesteld en samen met de meest recente definitieve (gecontroleerde) jaarrekening te worden opgeleverd.

- *Waarderingsgrondslagen.*

De deelnemingen in groepsmaatschappijen rapporteren in de locale waarderingsgrondslagen. Deze kunnen mogelijk afwijken van de waarderingsgrondslagen zoals toegepast in Nederland, zoals vastgesteld in Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek 2 alsmede de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. Wij adviseren de waarderingsgrondslagen in de jaarrekeningen van de buitenlandse deelnemingen die opgenomen worden in de geconsolideerde cijfers te (laten) toetsen op de Nederlandse waarderingsgrondslagen.

- *Rapporteringsvaluta.*

De deelnemingen rapporteren in lokale valuta. Ten behoeve van het verwerken van de cijfers van deelnemingen in groepsmaatschappijen is het noodzakelijk dat deze cijfers worden omgerekend tegen de juiste koersen. Dit omrekenen dient te geschieden bij de deelnemingen. Dit houdt in dat balansposten moeten worden omgerekend tegen de koers op balansdatum en transacties gedurende het boekjaar moeten worden omgerekend tegen de koers op transactiemoment. Wij bevelen aan consolidatieformats op te stellen, waaronder de deelnemingen in groepsmaatschappijen moeten rapporteren, op basis van Nederlandse waarderingsgrondslagen en aansluitend met de waarderingsgrondslagen van X1

- *Vorderingen andere deelnemingen.*

Er zijn niet in alle gevallen leningsovereenkomsten opgesteld. Dit kan tot gevolg hebben dat bij de diverse betrokken partijen onduidelijkheid kan ontstaan omtrent de afgesproken rente, aflossing en zekerheden, maar ook over de hoogte van het uitgeleende bedrag. Om te voorkomen dat deze onduidelijkheid in de toekomst kan ontstaan adviseren wij om van alle verstrekte leningen alsnog een leningsovereenkomst op te stellen. Daarnaast is het van belang dat beide partijen de overeenkomst tekenen, zodat de gemaakte afspraken wederzijds formeel zijn bekrachtigd en hierover geen discussie kan ontstaan in de toekomst.

In dit kader adviseren wij tevens om jaarlijks de saldi van de leningen, alsmede de verschuldigde rente hierover in het boekjaar af te stemmen met de deelnemingen en dit door hen schriftelijk te laten bevestigen. Door deze wederzijdse afstemming van saldi wordt voorkomen dat de bedragen in de verschillende jaarrekeningen van elkaar afwijken.

Daarnaast bevat het controledossier (op blad 53-04) een berekening ter beoordeling van de volwaardigheid van de vordering op Ltd2.

4.5.4 Gezien het voorgaande moet worden geconcludeerd dat betrokkene zijn controles van de hier aan de orde zijnde vorderingen onvoldoende kritisch en met onvoldoende diepgang heeft uitgevoerd. Hij had zich daarbij niet alleen, zoals hij kennelijk (blijkens het verweerschrift) heeft gedaan, mogen laten leiden door mededelingen van de directie en niet mogen volstaan met het doen van de aanbevelingen die hiervoor zijn weergegeven. Van hem werd (en wordt) verlangd dat hij zich zelfstandig een oordeel had gevormd over de juistheid van de waarderingsgrondslagen aan de hand van voldoende actuele informatie. In plaats daarvan heeft hij (aanvankelijk) zonder kennis van overeenkomsten met de betreffende deelnemingen over de voorwaarden van de leningen, waaronder het rentepercentage, de afspraken met de belastingdienst gevolgd, die niet door de betreffende deelneming waren bevestigd. Ten aanzien van de vorderingen op [land]

en I had hij ook al bij de controle van de jaarrekeningen over het boekjaar 2007/2008 moeten nagaan of er incassomaatregelen waren getroffen en of er recente toezeggingen tot betaling waren gedaan. Hij heeft bij de hier aan de orde zijnde controles niet voldaan aan de regelgeving inzake het gebruik maken van de werkzaamheden van andere accountants (COS 600). Dit is wel vereist om als groepsaccountant tot een verantwoord oordeel te kunnen komen over de jaarrekeningen van de betreffende deelnemingen en die van de groepsmaatschappij zelf. De in het controledossier 2008/2009 opgenomen (en in het verweerschrift herhaalde) berekening ter beoordeling van de volwaardigheid van de vordering op Ltd2 is niet voldoende om de conclusie te dragen dat deze volwaardig is. Gesteld noch gebleken is immers dat er met het oog op deze berekening overleg heeft plaatsgevonden met J, accountant van de deelneming, over de gehanteerde waarderingsgrondslagen en over diens controlebevindingen. Daarnaast is bij deze berekening de 50% deelneming van Ltd2 in Ltd5 geheel buiten beschouwing gebleven, terwijl die van materieel belang is voor de jaarrekening van Ltd2. Weliswaar heeft betrokkene in zijn brief van 11 januari 2010 behorende bij de conceptjaarrekening 2008/2009 een voorbehoud gemaakt omdat nog niet alle rekening-courantverhoudingen met groepsmaatschappijen bevestigd waren, maar daaraan toegevoegd dat dit voorbehoud naar verwachting niet zou leiden tot een afwijkend oordeel. Voor deze laatste mededeling had hij onvoldoende grondslag in zijn controledossier.

Al het vorenstaande in aanmerking genomen moeten de klachtonderdelen a tot en met f gegrond worden verklaard.

4.6 Met betrekking tot de klachtonderdelen g tot en met j wordt als volgt overwogen.

4.6.1 De overeenkomst van 30 juni 2008 met GmbH1 geeft aan X2 een onvoorwaardelijke verplichting tot het betalen van € 2.500.000, rekening houdend met een rente van 5,5%, die, zolang de handelsrelatie duurt, wordt verrekend met het geven van kortingen op leveranties vanaf het tweede kwartaal 2008. Bij het beëindigen van de handelsrelatie zou het resterende bedrag direct opeisbaar zijn. In de jaarrekening 2007/2008 van X2 en in de concept jaarrekening 2008/2009 is in verband hiermee geen schuld opgenomen. De kortingen zijn ten laste van het resultaat gebracht. Gelet op de onvoorwaardelijkheid van de verplichting en de mate van vrijheid van GmbH1 om de overeenkomst te beëindigen en de opgenomen renteverplichting, had de schuld op de betreffende balansen gepassiveerd dienen te worden. Betrokkene heeft gesteld dat hij ervan uitging dat de korting incidenteel was en dat hij pas in december 2009 van de overeenkomst van 30 juni 2008 kennis heeft genomen, dus nadat hij zijn verklaring bij de jaarrekening 2007/2008 had afgegeven. Gebleken is dat de verleende kortingen via facturen van GmbH1 werden verrekend. De door betrokkene zelf (als één van de producties begrepen onder bijlage 5) en nogmaals door klagers (productie 22) in het geding gebrachte factuur over september 2008 d.d. 23 oktober 2008 bevat de volgende omschrijving: *“wir buchen gemäss Vereinbarung für Ihre Rechnungen aus (maand) lt. Anlage ein Nachlassumme von ca € zur Tilgung ein.”* In het boekjaar 2007/2008 ging het daarbij al om een materieel bedrag. Deze factuur is volgens klagers al verwerkt in de jaarrekening over dat boekjaar. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene, gelet op het materiële bedrag aan verleende kortingen en de omschrijving op de facturen, bij de directie navraag had moeten doen naar de afspraken met GmbH1, zoals hij dit in december 2009 na kennisneming van de overeenkomst wel heeft gedaan. Gezien het vorenstaande is onderdeel g van de klacht gegrond.

4.6.2 De overeenkomst met GmbH1 had volgens RJ 206 in de toelichting op de jaarrekeningen 2006/2007 van X1 en X2 als gebeurtenis na balansdatum opgenomen moeten worden als de continuïteitsveronderstelling onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is. Dat van één van deze situaties hier sprake was hebben klagers onvoldoende aannemelijk gemaakt. Klachtonderdeel h is dan ook ongegrond.

4.6.3 De klacht dat de overeenkomst met GmbH1 door het verlenen van kortingen verliesgevend was en dat in verband daarmee in de jaarrekeningen 2007/2008 en 2008/2009 een voorziening opgenomen had moeten worden, is door betrokkene door het overleggen van berekeningen uit zijn controledossier voldoende weerlegd. Daaruit volgt dat ook klachtonderdeel i ongegrond is.

4.6.4 Dat X1 mede hoofdelijk schuldenaar was voor de verplichtingen voortvloeiende uit de overeenkomst met GmbH1 is niet vermeld in de toelichting op haar jaarrekeningen over de boekjaren 2007/2008 en 2008/2009. Dat is in strijd met de in RJ 252 gegeven criteria voor het opnemen van niet uit de balans blijkende verplichtingen. Onderdeel j van de klacht is dan ook gegrond.

4.7 De hoofdelijke aansprakelijkheid van X1 en X2 voor het groepskrediet bij de Rabobank is, anders dan betrokkene stelt, niet vermeld in de toelichting op de jaarrekeningen van X1 over 2006/2007, 2007/2008 en 2008/2009. Dat had om de reden vermeld in 4.6.4 wel gemoeten. Hoewel klagers geen jaarrekeningen van X2 hebben overgelegd, is door betrokkene niet weersproken dat in die jaarrekeningen deze vermelding ontbreekt. Een en ander brengt mee dat ook onderdeel k van de klacht gegrond is.

4.8 De afgesloten renteswap door X1 en X2, een zogenaamd derivaat, diende, in het geval de kostprijs van de swap nihil was, in de toelichting op de jaarrekening verwerkt te worden, in overeenstemming met RJ-richtlijn 290. Betrokkene heeft die toelichting ten onrechte achterwege gelaten. Daaruit volgt dat onderdeel l van de klacht eveneens gegrond is.

4.9 Het vorenstaande brengt met zich dat de klachtonderdelen a tot en met g, j en k gegrond en de overige klachtonderdelen ongegrond zijn.

4.10 Bij de beslissing over het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van betrokkene en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van berisping passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene zich kennelijk onvoldoende bewust is van de reikwijdte van de onderzoeksplicht die op hem rust(te) bij het verrichten van controles.

4.11 Zodra deze uitspraak onherroepelijk geworden is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd dienen de AFM, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, er voor zorg te dragen dat de opgelegde maatregel in het register wordt opgenomen, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer :

1. verklaart de klacht op de hiervoor aangegeven onderdelen gegrond;
2. verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
3. legt ter zake de maatregel op van **berisping**;
4. verstaat dat de AFM, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in het register, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mrs. M.J. van Lee en E.F. Smeele (rechterlijke leden) en P. van de Streek AA en P.A.S. van der Putten RA (accountants-leden) in aanwezigheid van mr. G.A. Genee secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 5 september 2011 .

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagers, betrokkenen dan wel de voorzitter van het NIVRA of de NOvAA 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.