

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/425 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 7 december 2012 in de zaak met nummer 12/425 Wtra AK van

X B.V.,
gevestigd te [plaats],
vertegenwoordigd door X,
KLAAGSTER,
raadvrouw: mr. J.W. Stam,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
wonende te [woonplaats],
BETROKKE,
raadsman: mr. M. Ynzonides.

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 6 maart 2012 ingekomen klaagschrift van 2 maart 2012, met bijlagen;
- het op 8 mei 2012 ingekomen verweerschrift van die datum, met bijlagen;
- de op 20 augustus 2012 ingekomen brief van 17 augustus 2012 van klaagster met bijlagen;

- de op 23 augustus 2012 ingekomen brief van 22 augustus 2012 van betrokkene, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 3 september 2012 waar zijn verschenen: namens klaagster, X, vergezeld van de heer A, financial manager bij klaagster, en bijgestaan door mr. J.W. Stam, advocaat te Utrecht, en betrokkene in persoon, in gezelschap van B, oud-kantoorgenoot bij Accountants1, en bijgestaan door mrs. M. Ynzonides en E.J. Zippro, advocaten te Amsterdam.

1.3 Klaagster en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) respectievelijk toegelicht en doen antwoorden respectievelijk 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 heeft op 15 september 2009 (toen hij nog verbonden was aan Accountants1) een goedkeurende verklaring afgegeven bij de jaarrekening over het boekjaar 2008 van de Recycling B.V. (hierna: de Recycling). De Recycling is (onder meer) exploitant van de tot 1990 door de Gemeente (plaatsnaam) geëxploiteerde stortplaats aan de [weg] aldaar. Als onderdeel van de afspraken die in het kader van de privatisering van deze stortplaats zijn gemaakt is de Stichting de C (hierna: de Stichting) opgericht. De Stichting stelt zich onder meer ten doel het zorg dragen voor de nazorg, waaronder begrepen sanering, met betrekking tot volgestorte velden op de stortplaats. In de Publiek Private Samenwerkingsovereenkomst (hierna: PPS) die in verband met de privatisering tussen (onder anderen) de Gemeente [plaatsnaam], de Recycling en de Stichting is gesloten, is onder meer bepaald dat indien voor de nazorg een bovenafdekking moet worden aangebracht, de kosten en de lasten daarvan door de Stichting zullen worden voldaan onder meer uit ten behoeve hiervan door de Recycling afgedragen middelen. Het bestuur van de Stichting bestaat uit ten minste drie leden, waarvan een te benoemen door de Recycling. De bestuurder van klaagster, X, is vanaf 1990 in verschillende hoedanigheden betrokken geweest bij de Recycling.

2.2 De Stichting heeft in 1996 opdracht gegeven aan de Recycling om de sanering van twee stortplaatsen uit te voeren. De door de Stichting in verband daarmee verschuldigde saneringskosten zijn door de Recycling voorgefinancierd. De daaruit resulterende vordering op de Stichting wordt verrekend met door de Recycling aan de Stichting af te dragen opslagen op de storttarieven die door de Recycling aan derden worden berekend. In de jaarrekening van de Recycling over het boekjaar 2008 is vermeld dat deze vordering eind 2008 € 5.691.012,-- bedroeg. Het eigen vermogen van de Stichting aan het einde van dat jaar was € 4.219.597,-- negatief.

2.3 In december 2010 hebben klaagster en B.V.1 (hierna: B.V.1) overeenstemming bereikt over de verkoop per 1 januari 2011 van de door klaagster gehouden aandelen in de Recycling aan B.V.1. Met het oog op deze verkoop is een due diligence onderzoek uitgevoerd. Op basis van de uitkomsten daarvan heeft B.V.1 bij brief van 22 juli 2010 aan de directie van de Recycling bericht dat zij van mening is dat Stichting geconsoli-

deerd zou moeten worden in de jaarrekening van de Recycling en de directie verzocht om haar andersluidende standpunt daarover te wijzigen. Naar aanleiding daarvan heeft de opvolgend controlerend (aan Accountant1 verbonden) accountant van de Recycling de directie bij brief van 2 december 2010 geadviseerd om over te gaan tot consolidatie. In de jaarrekening over het boekjaar 2009 is dit voor het eerst gebeurd.

3. De klacht

3.1 Ten grondslag aan de door klaagster ingediende klacht ligt, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop namens klaagster ter zitting aangebrachte beperking, het verwijt dat betrokkene geen goedkeurende verklaring had mogen afgeven bij de jaarrekening over het boekjaar 2008 van de Recycling omdat deze jaarrekening geen getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen van de Recycling en het resultaat over dat jaar doordat

(1) de financiële gegevens van de Stichting ten onrechte niet in die jaarrekening waren opgenomen en

(2) de in de balans van de Recycling opgenomen vordering van de Recycling op de Stichting te hoog is gewaardeerd, omdat voor de volwaardigheid daarvan een voorziening had moeten worden opgenomen.

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 33 Wet RA is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet RA 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, nu dit plaats had na 1 januari 2007, worden getoetst aan de sinds deze datum vigerende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in het bijzonder aan het (voor alle registeraccountants geldende) deel A en het (voor openbaar registeraccountants geldende) deel B1.

4.3 Daarnaast stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure 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.

4.4 Klaagster heeft aan de beide onderdelen van haar klacht de volgende stellingen ten grondslag gelegd. Tussen de Recycling en de Stichting is sprake van een groepsrelatie zoals bedoeld in richtlijn 217 alinea 202 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote ondernemingen zoals deze ingaande 1 januari 2008 luiden (hierna RJ). Er doen zich immers omstandigheden voor die volgens (alinea 204 van) de RJ belangrijke aanwijzingen opleveren voor de vaststelling van de feitelijke beleidsbepalende invloed van de Recycling op de Stichting. Zo worden alle activiteiten van de Stichting in wezen uitgevoerd ten behoeve van de Recycling, heeft de Recycling via een gedelegeerd bestuurslid die ook controller is van de Recycling, zeggenschap

over de Stichting, heeft de Recycling recht op meer dan de helft van de economische voordelen van de Recycling (want de Recycling heeft voordeel bij de te lage vergoeding die zij aan de Stichting betaalt) en loopt zij ook meer dan de helft van het economisch risico met betrekking tot de Stichting (want zij financiert het negatieve eigen vermogen van de Stichting). De Stichting moet dan ook worden aangemerkt als een Special Purpose Entity (SPE) als bedoeld in RJ 217 alinea 205. Uit de RJ volgt dan ook dat consolidatie van de Stichting verplicht is. Vanuit bedrijfseconomisch perspectief biedt de jaarrekening over het boekjaar 2008 van de Recycling geen getrouw beeld van het vermogen en het resultaat omdat daarin de verplichting van de Recycling tot het aanbrenge van een bovenafdekking over de stortplaatsen niet is opgenomen. Dat had wel moeten want voor de nakoming van die verplichting zullen veel meer middelen aan de Recycling onttrokken moeten worden. Ook het feit dat in de jaarrekening over het boekjaar 2009 van de Recycling de Stichting wel is geconsolideerd, impliceert dat dit al eerder had moeten gebeuren want in de verhouding tussen de Recycling en de Stichting is ingaande 2009 niets gewijzigd. Ook de nieuwe controlerend accountant van de Recycling is, zo blijkt uit zijn brief van 2 december 2010 aan de directie van de Recycling, van mening dat consolidatie geboden is aangezien de Recycling als vergunninghouder aansprakelijk is voor de bovenafdekking en bedrijfseconomisch de eindverantwoordelijkheid daarvoor draagt. Het effect op het vermogen van de Recycling is afgaande op de jaarrekening over het boekjaar 2009 zo groot dat ook daarom gezegd moet worden dat de jaarrekening over 2008 geen goed inzicht biedt in de vermogenspositie van de Recycling. Gezien de hoogte van het negatieve eigen vermogen van de Stichting was zij ultimo 2008 niet voldoende solvabel. Nu de Stichting alleen opbrengsten ontvangt van de Recycling had dat gegeven een zo grote invloed op het vermogen van de Recycling dat er voor de nakoming van de vordering op de Stichting een voorziening had moeten worden getroffen. Er waren bovendien geen vooruitzichten op toename van de solvabiliteit omdat de rekening daarvoor geheel bij de Recycling zou komen te liggen, aldus klaagster.

4.5 Betrokkene heeft zich in het verweerschrift op het standpunt gesteld dat er in 2008 geen verplichting bestond voor de Recycling om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen waarin de financiële gegevens van de Stichting waren opgenomen. Volgens betrokkene is de Stichting niet een SPE die zonder meer wel of evident niet geconsolideerd moest worden op grond van de bestaande wet- of regelgeving. Er waren immers omstandigheden zoals bedoeld in alinea 204 van de RJ die voor consolidatie pleitten maar ook omstandigheden die daartegen pleitten. Zo is de statutaire doelstelling van de Stichting niet alleen gericht op het dienen van het belang van de Recycling. De relatie is tweezijdig want de Stichting heeft aan de Recycling opdracht gegeven tot het uitvoeren van de sanering en de nazorg en niet andersom. De Recycling heeft geen overheersende zeggenschap over de Stichting want zij kan maar één van de drie bestuursleden benoemen en zij kan het beleid van de Stichting ook niet feitelijk beïnvloeden. De Stichting en niet de Recycling bepaalt de hoogte van de storttarieven en de opslagen daarop die aan haar worden afgedragen. Een eventueel batig saldo van de Stichting bij opheffing of ontbinding van de stichting valt niet toe aan de Recycling. De verwachting bestaat dat de Stichting alle kosten met betrekking tot de bovenafdekking en de nazorg kan betalen uit de toekomstige opslagen op de storttarieven.

Omstandigheden die in de tegengestelde richting wijzen, waren er ook. Zo is en blijft de Recycling als vergunninghouder en exploitant van de stortplaats aansprakelijk tegenover derden voor de bovenafdekking en de nazorg. Ondanks de PPS komen deze verplichtingen niet op de Stichting te rusten. De Stichting is in het leven geroepen om

deze taken van de Recycling uit te voeren. Formeel niet, maar materieel gezien wel is de Recycling de uitvoerder en de financier van de activiteiten van de Stichting. Alle activiteiten van de Stichting zijn geheel gerelateerd aan de Recycling. De financiële middelen van de Stichting zijn afkomstig van de Recycling (althans van de gebruikers van de stortplaats, voor wie de Recycling als doorgeefluik fungeert). De Stichting is op de langere termijn niet gericht op het behalen van een positief resultaat. De door Recycling af te dragen opslag op de storttarieven wordt afgestemd op het kostenniveau van de Stichting. Het surplus bovenop die kosten komt ten gunste van de Recycling. De kosten van sanering worden geheel voorgefinancierd door de Recycling zonder garantie op volledig verhaal bij de Stichting. Bedrijfseconomisch gezien moeten sanering en nazorg worden bekostigd uit de tijdens de stortfase in rekening te brengen storttarieven en naarmate de tijd vordert, neemt de mogelijkheid om tekorten bij de Stichting in te lopen af omdat storttarieven niet onbepaald kunnen worden verhoogd.

Betrokkene heeft op al deze omstandigheden acht geslagen en daarnaast in aanmerking genomen dat de Recycling in het verleden uitdrukkelijk heeft gekozen voor niet consolideren. Gezien het vorenstaande heeft betrokkene, zo stelt hij, deze keus gerechtvaardigd geacht, mede gelet op het feit dat consolidatie van andere rechtspersonen dan een vennootschap ten tijde van het ontstaan van de relatie tussen de Recycling en de Stichting niet was geregeld. De RJ kennen de SPE pas vanaf 2001 en in het Burgerlijk Wetboek is de consolidatieplicht pas in 2005 verruimd tot andere rechtspersonen waarop de rechtspersoon die aan het hoofd staat van een groep een overheersende invloed heeft of waarover hij de centrale leiding heeft. Dat de afweging van de opvolgend controlerend accountant anders is uitgevallen, maakt de afweging van betrokkene nog niet onjuist, mede in aanmerking nemend dat er in 2009 een goede reden was om wel te consolideren gelet op de wens daartoe van B.V.1 die toen 100% aandeelhouder van de Recycling zou worden.

Als onderdeel (1) van de klacht gegrond wordt bevonden, dan had er geconsolideerd moeten worden en dan valt de vordering van de Recycling op de Stichting weg tegen de schuld van de Stichting aan de Recycling. Daarmee is aan onderdeel (2) van de klacht het belang ontvallen. Los daarvan faalt dit onderdeel omdat (samengevat) een negatief eigen vermogen alleen nog geen reden is om een voorziening te treffen. Er is bewust afgezien van het treffen van een voorziening, omdat de in de toekomst te factureren storttarieven en de afdracht van de daarin begrepen opslag aan de Stichting ten tijde van het opstellen van de jaarrekening over 2008 naar verwachting voldoende waren om de vordering te zijner tijd te kunnen verrekenen en dus te kunnen voldoen. Die verwachting vindt steun in het feit dat de vordering in de loop der jaren aanzienlijk is afgenomen, aldus betrokkene.

4.6.1 Ter zitting is van de kant van betrokkene nog aangestipt dat het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) in zijn uitspraak van 2 mei 2012 als zijn oordeel heeft uitgesproken dat het tuchtrecht voor accountants er niet toe kan leiden dat de tuchtrechter bij de beoordeling van de juistheid van een klacht die haar grondslag vindt in de stelling dat de jaarrekening waarop de verklaring van de accountant betrekking heeft niet voldoet aan de daarvoor geldende voorschriften, volledig zelfstandig en met voorbijgaan van de wettelijke bevoegdheidstoedeling aan de Ondernemingskamer een oordeel zou kunnen geven over de juistheid van die stelling. Dit zou slechts anders zijn, aldus het CBb in die uitspraak, indien er, gelet op de inhoud van de toepasselijke voorschriften, tussen redelijk denkende mensen geen enkele twijfel mogelijk is over de juiste uitleg en toepassing daarvan. Voor zover betrokkene hiermee bedoeld heeft te betogen dat

de Accountantskamer bij de beoordeling van de onderhavige klacht de door het CBb gehanteerde, terughoudende toetsingsmaatstaf behoort aan te leggen, faalt dit betoog. De Accountantskamer heeft zich bij uitspraak van 12 november 2012 uitgesproken over de reikwijdte van haar rechtsmacht in zaken zoals de onderhavige. Gelet op deze uitspraak zal zij zich in deze zaak een oordeel moeten vormen over de verenigbaarheid van de jaarrekening van de Recycling met de regels van het door het bestuur van de Recycling gekozen stelsel van financiële verslaglegging. Heeft het bestuur van de Recycling daarbij in strijd met die regels gehandeld dan had betrokkene immers niet tot het oordeel, vervat in zijn verklaring van 15 september 2009, kunnen komen dat de jaarrekening in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) een getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen van de Recycling per 31 december 2008 en van het resultaat over 2008, als hij bij zijn controle had moeten concluderen dat die strijdige handeling meebrengt dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevatte en daarmee niet het inzicht bood als vereist in artikel 2:362 van het BW. Nog concreter geformuleerd: als moet worden aangenomen dat er een verplichting tot consolidatie zou bestaan met de Stichting, zou er sprake zijn van een afwijking van materieel belang. Ook in deze zaak verdient opmerking dat aan betrokkene daarbij een zekere beoordelingsvrijheid toekomt, die groter is naarmate de te hanteren normen in het maatschappelijk (economisch) verkeer minder duidelijk vast liggen.

4.6.2 Ten gronde oordelend stelt de Accountantskamer vast dat betrokkene in het accountantsverslag bij de jaarrekening van de Recycling over het boekjaar 2006 heeft toegelicht waarom de Recycling in het verleden niet voor consolidatie met de Stichting heeft gekozen en daaronder heeft vermeld dat hij zich kon vinden in de gekozen uitgangspunten en gemaakte keuzen. Daaruit kan worden afgeleid dat betrokkene zich bewust is geweest van zijn taak als controlerend accountant en blijkt heeft gegeven van de vereiste professioneel-kritische instelling. Dat geldt in nog sterkere mate voor een overgelegde brief van zijn hand gericht aan de directie van de Recycling van 10 november 2009, waarin hij heeft uiteengezet waarom er naar zijn mening geen noodzaak bestond tot het treffen van een voorziening voor de kosten van bovenafdekking en de nazorg. Verder is van belang dat de toepasselijke regels en in het bijzonder de RJ naar het oordeel van de Accountantskamer, anders dan klaagster meent, in deze niet dwingend nopen tot consolidatie. Er is ook geen jurisprudentie voorhanden waaruit die verplichting voortvloeit. Daarbij heeft de Accountantskamer acht geslagen op alle feiten en omstandigheden die door klaagster en betrokkene zijn aangevoerd. Die feiten en omstandigheden wijzen naar haar oordeel niet eenduidig op een overheersende invloed van de Recycling op de Stichting. Steun voor dit oordeel vindt de Accountantskamer ook in de verklaring ter zitting van de kant van klaagster dat de Stichting destijds door de Gemeente [plaatsnaam] in het leven is geroepen als toezichthouder op de activiteiten van de Recycling teneinde publiekrechtelijke belangen te beschermen. De Accountantskamer laat tot slot meewegen dat gesteld noch gebleken is dat niet de Stichting maar de Recycling feitelijk de tarieven vaststelt die in rekening worden gebracht aan de gebruikers van de stortplaats. Een en ander brengt mee dat het eerste onderdeel van de klacht ongegrond moet worden geacht.

4.6.3 Het tweede onderdeel van de klacht treft hetzelfde lot. Daartoe is doorslaggevend het feit dat de vordering van de Stichting op de Recycling in de loop der jaren onweersproken aanzienlijk is afgenomen. Volgens een door betrokkene overgelegd overzicht bedroeg de vordering in 2004 € 11.4 miljoen en in 2010 nog maar € 3.6 miljoen. Er was

dus ondanks het negatieve eigen vermogen van de Stichting onvoldoende aanleiding om te verwachten dat de vordering niet voldaan zou kunnen worden. Daarbij is voorts in aanmerking genomen dat de Stichting het als de instantie die de tarieven vaststelt zelf in de hand heeft om uit de daarin begrepen opslag ook de toekomstige saneringskosten te dekken. Gezien het vorenstaande was er geen grond voor het treffen van een voorziening vanwege te verwachten oninbaarheid.

4.7 Gezien het vorenstaande moet worden beslist zoals hierna is aangegeven.

5. Beslissing

De Accountantskamer verklaart de klacht in alle onderdelen ongegrond.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mrs. E.A. Maan en M.B. Werkhoven (rechterlijke leden) en P.A.S. van der Putten RA en J. Maan AA (accountantsleden) in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris en in het openbaar uitgesproken op 7 december 2012.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagster, betrokkenedan 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.