

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 18/686 en 18/687 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers 18/686 en 18/687 Wtra AK van 6 september 2019 van

mrs. J.B.A. JANSEN en G.J. KOERS in hun hoedanigheid van
curatoren in het faillissement van [BV1],
KLAGERS,
raadvrouwen: mrs. C.M. Harmsen en M.H.S. Berghuijs

t e g e n

1. Y1

en

2. Y2,

beiden registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats1],

BETROKKENEN,

raadvrouw: mr. F.C.M. van der Velden

1. Het verloop van de procedure

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

- het op 11 april 2018 ingekomen klaagschrift van 10 april 2018 met bijlagen;
- de op 19 april 2018 ingekomen brief van dezelfde datum van klagers met bijlagen;
- het op 5 september 2018 per e-mail en op 6 september 2018 per post ingekomen verweerschrift van 5 september 2018 met bijlagen;
- de op 4 oktober 2018 ingekomen nadere bijlagen van klagers;
- de op 12 oktober 2018 (op verzoek van de Accountantskamer) ingekomen nadere stukken van betrokkenen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 15 oktober 2018 waar zijn verschenen: klagers, bijgestaan door mr. C.M. Harmsen en M.H.S. Berghuijs advocaten te Amsterdam, en betrokkenen (hierna ook: [Y1] respectievelijk [Y2]), bijgestaan door mr. F.C.M. van der Velden en mr. F.T. Serraris, advocaten te Amsterdam.

1.3 Klagers en betrokkenen hebben op genoemde zitting hun standpunten toegelicht (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

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

2.1 [Y1] is sinds [datum] en [Y2] sinds [datum] ingeschreven als registeraccountant in het register van (thans) de Nba. Zij zijn verbonden aan [accountantskantoor] (hierna: [accountantskantoor]).

2.2 [coöp1] was de moedervenootschap van [BV2] (hierna: Holdings). Holdings was de moedervenootschap van [BV3] (hierna: Netherlands) waarvan [BV1] (hierna: [BV1]) de dochter was. De vennootschappen legden zich toe op de verkoop van papier, verpakkingsmateriaal en grafische producten.

2.3 Holdings is op [datum], Netherlands op [datum] en [BV1] op [datum] failliet verklaard. Van de drie vennootschappen was [A] tot en met mei 2015 (indirect) de bestuurder.

2.4 [Y2] was in de gebroken boekjaren 2009/2010, 2010/2011, 2011/2012 en 2012/2013 de controlerend accountant van Netherlands. De periode van het boekjaar liep van 1 juli tot en met 30 juni. Zij heeft op 29 november 2010, 1 mei 2012, 18 maart 2013 respectievelijk 11 september 2013 goedkeurende controleverklaringen afgegeven bij de geconsolideerde jaarrekeningen van Netherlands. [Y1] was de controlerend accountant van Netherlands in het gebroken boekjaar 2013/2014. Hij heeft op 10 oktober 2014 bij de geconsolideerde jaarrekening van Netherlands een goedkeurende verklaring verstrekt. [BV1] stelde zelf geen jaarrekening op. Haar cijfers werden (rechtstreeks) geconsolideerd in Netherlands.

2.5 Het aandelenbelang van Netherlands in [BV1] vertegenwoordigde per 30 juni 2014, een waarde van 98% van het eigen vermogen van Netherlands.

2.6 [BV1] is onderdeel geweest van een door Holdings geïnitieerd securitisatieprogramma. In het kader daarvan cedeerde [BV1] uit hoofde van een op 31 maart 2010 gesloten overeenkomst (Internal Transfer Agreement) dagelijks haar nieuwe handelsvorderingen aan Holdings die deze op haar beurt cedeerde aan het daartoe opgerichte [BV4] (verder: [BV4]). Uit hoofde van een Receivables Purchase Agreement (overeengekomen op 31 maart 2010) en Master Agreement (overeengekomen op 11 juni 2014) was [BV4] verplicht om op het moment van de cessie van een handelsvordering een voorschot op de koopprijs aan Holdings te voldoen.

2.7 Netherlands heeft de debiteuren van de door [BV1] gecedeerde handelsvoor-
dingen in haar jaarrekeningen verantwoord omdat de belangrijkste economische voor-
delen en risico's bij Netherlands achter bleven. Dit is in de jaarrekeningen 2011/2012
en 2012/2013 toegelicht, als laatste in de jaarrekening 2013/2014 als volgt:

“Accounts receivable from trade debtors

Accounts receivable from trade debtors. On 31 March 2010 [BV2] entered into a recei-
vables securitisation program with [bank1] to which [BV1] in the Netherlands participates.
The program ends in September 2015. As at June 30th 2014 [BV3], via the named
subsidiary, contributed with its debtors towards the funding of [BV2] for an amount of
EUR 31,633 thousand (June 2013: 36,474 thousand). As the main risks and rewards
remain with the entities, the accounts receivables have not been derecognised and
remain on balance. Interest on this securitisation facility is based on a rate comparable
to 1 months Euribor with a fixed mark-up and is included in [BV2].”

2.8 [BV1] was uit hoofde van cash pool overeenkomsten van 9 december 2009 en
van 1 april 2010 partij bij een (virtueel) cash pool arrangement tussen diverse [bedrijfs-
naam]-entiteiten en [bank2]. Daardoor konden ter beschikking van [BV1] staande liquide
middelen op haar bankrekening zonder feitelijke overdracht van geld, ten gunste worden
gebracht van het gehele concern. Dit is in de geconsolideerde jaarrekeningen 2010/2011
en 2011/2012 en 2012/2013 als volgt toegelicht:

“7 Accounts receivable and prepayments

(...)

Accounts receivable from cash pool

The Company is participant in a multicurrency notional cash pool headed by [BV2]. via
[bank2] (“[bank2]”, a subsidiary of [bank1]). All cash pool participants hold accounts
with [bank2] in the name of their legal entity. In addition to the [bank2] accounts, the
cash pool participants run their transaction banking with various (local) banks. On a
daily basis the balances (positive or negative) are swept to or swept from their [bank2]
account. The [bank2] account balances are cumulated and serve as cash pool for the
participants.

Interest is paid or received on the individual accounts of the [bank2] based on the curr-
ency and the balance of the account (negative or positive). The interest base is [bank2]
base rate, which is comparable to EONIA.

8 Cash and cash equivalents

(...)

All cash and cash equivalents are free available”

2.9 De vorm van cash pooling is per 1 juli 2014 omgezet in een zero-balance cash
pool waarbij saldi op verschillende administratieve subrekeningen op naam van de cash
pool deelnemers (waaronder [BV1]) dagelijks, door fysieke overdracht van geld, ten
gunste van hoofdrekeninghouder Holdings werden afgeroomd. De wijziging viel in het
nieuwe boekjaar 2014/2015 maar in de jaarrekening 2013/2014 is dit al toegelicht als
volgt:

“7 Accounts receivable and prepayments

(...)

Accounts receivable from cash pool

As of 1st of July 2014 the multicurrency notional cash Pool headed by the Company
via [bank2] (subsidiary of [bank1]) is replaced by a zero balance cashpool at [bank2]

(‘[bank2]’). [BV2] holds accounts with [bank2]. The operating companies run their transaction banking with various (local) banks. On a daily basis the balances (positive or negative) are zero balanced to or from the [bank2] account of [BV2]. The individual [bank2] account balances are cumulated. Interest is paid or received on the individual accounts of the [bank2] based on the currency and the balance of the account (negative or positive). The interest base is [bank2] base rate, which is comparable to EONIA.”

8 Cash and cash equivalents

(...)

All cash and cash equivalents are free available”

2.10 Op en per 16 juni 2014 is de bankrekening waarop [BV1] haar debiteuren-vorderingen ontving, op grondslag van een omzettingsverklaring van die datum in eigendom overgedragen en op naam gezet van [BV4].

2.11 In de geconsolideerde jaarrekeningen van Netherlands vanaf boekjaar 2010/2011 is in de toelichting een sectie omtrent de continuïteit opgenomen. In de controleverklaring bij de geconsolideerde jaarrekening 2010/2011 is in dit verband een zogenaamde emphasis of matter paragraaf opgenomen. In de controleverklaring bij de geconsolideerde jaarrekeningen 2011/2012 tot en met 2013/2014 is een dergelijke paragraaf niet opgenomen.

2.12 [accountantskantoor] met [Y1] als verantwoordelijk accountant heeft een highlights memorandum per 30 juni 2014, gedateerd 23 juli 2014 aan [BV1] verstrekt.

Daarin staat onder meer:

“Introduction

Purpose of the report

We have completed the audit for consolidation purposes of the reporting package of [BV1] (...) for the year ended 30 June 2014 in accordance with(...).

The purpose of this document is to report our findings from the 30 June 2014 audit to the [groep1] auditors and [groep2] auditors, in accordance with their instructions.”

2.13 Op een verzoek van klagers (in hun hoedanigheid van curatoren in het faillissement van [BV1]) van 21 oktober 2016 dat inhoudt om in het kader van hun faillissementsonderzoek [Y1] te mogen interviewen omdat hij namens [accountantskantoor] de accountant van [BV1] is geweest, heeft de advocaat van [accountantskantoor] bij brief van 24 november 2016 geantwoord dat [Y1] noch [accountantskantoor] door [BV1] benoemd is als accountant van de vennootschap. [BV5] (hierna: [BV5]) stond klagers bij in dit onderzoek.

2.14 Op een gezamenlijke uitnodiging van de curatoren van Netherlands en van [BV1] voor een gesprek met [Y1] gedateerd 7 juni 2017 heeft de advocaat van [advocatenkantoor] in een e-mail van 14 juni 2017 als volgt gereageerd:

“Geachte heren [B] en [C],

Hierbij reageer ik namens [accountantskantoor] en de heer [Y1] op uw brief van 7 juni jl., waarin u de heer [Y1] uitnodigt voor een gesprek in het kader van de lopende onderzoeken in de faillissementen van [BV1] en [BV3].

Naar ik begrijp wordt de heer [Y1] momenteel uitgenodigd voor een gecombineerd interview, waarbij (vertegenwoordigers van) curatoren uit beide [bedrijfsnaam]-faillissementen aanwezig zullen zijn evenals de wederzijds ingeschakelde onderzoekers.

Hoewel [accountantskantoor] in beginsel - vanzelfsprekend – bereid is om verantwoording af te leggen over haar controlewerkzaamheden, betreft zij deze verantwoordingsplicht alleen op de relatie met haar opdrachtgevers [BV3] en [BV2]. Om die reden achtte [accountantskantoor] zich eerder niet vrij noch gehouden om in te gaan op de uitnodiging van de heren Jansen en Koers.

Gelet op uw huidige uitnodiging, gaat [accountantskantoor] er in ieder geval vanuit dat zij door u tegenover de curatoren van [BV1] is vrijgesteld van haar geheimhoudingsplicht. De vraag is dan evenwel nog of [accountantskantoor] gehouden is de curatoren van [BV1] en hun onderzoekers te woord te staan.

Gelet op het hybride en daarmee onduidelijke karakter van het gesprek, zou u het besluit om mee te werken kunnen bespoedigen door mij ten aanzien van beide onderzoeken 1) de onderzoeksopdracht, 2) het bijbehorende onderzoeksprotocol en 3) een lijst van de feitelijk te stellen vragen te sturen. Ik verzoek u vriendelijk die aan mij te e-mailen en zal zo spoedig mogelijk daarna verder contact met u opnemen over een eventuele datum voor het gesprek. In afwachting van deze documentatie, lijken de door u genoemde data echter te vroeg te liggen.”

2.15 De heer [D], assistent van de curatoren van Holdings en Netherlands, heeft namens hen daarop bij e-mail van 29 juni 2017, waarbij een vragenlijst was gevoegd, als volgt gereageerd:

“Ik verwijs naar ons telefoongesprek van vanmorgen. Zoals gezegd stellen wij voor dat [accountantskantoor] de bijgevoegde vragenlijst schriftelijk beantwoordt, en dat wij daarna bekijken of het nog nodig is om fysiek bij elkaar te komen zoals aanvankelijk onze bedoeling was. Dit lijkt ons gelet op de komende vakantieperiode toch efficiënter.(...)

Voor de volledigheid: zoals toegelicht in onze brief van 7 juni jl. doen wij dit deel van ons onderzoek (met name vragen n.a.v. geconsolideerde jaarrekening 2013/2014) gezamenlijk met de curatoren van [BV1]. De antwoorden van [accountantskantoor] op onze vragen zullen dan ook met hen gedeeld worden. In dat kader wordt [accountantskantoor] dan vrijgesteld van haar geheimhoudingsplicht jegens [BV1] NL. Verder werken wij (vooralsnog) niet met een onderzoeksprotocol. Wij doen in algemene zin onderzoek naar de oorzaken van het faillissement van [BV1] NL.”

2.16 Per e-mail van 6 december 2017 heeft onderzoeker drs. [E] RA (hierna: [E]) van [BV5] de raadvrouw van betrokkenen onder meer het volgende geschreven:

“Zoals bekend verricht [BV5] onder mijn verantwoordelijkheid in opdracht van de curatoren een onderzoek in verband met de oorzaken van het faillissement van [BV1] te [plaats2]. [accountantskantoor] is al zeer lang de controlerend accountant van het [bedrijfsnaam] concern. In relatie tot ontwikkelingen naar aanleiding van een door ons beoogd informatief gesprek tussen [BV5] en/of curatoren [BV1] en/of curatoren [BV3] (waarvan de relevantie hierna blijkt) met [accountantskantoor] hebben wij begrepen dat u zich gesteld heeft.

[BV5] heeft in 2016 getracht een gesprek te entameren met [accountantskantoor] Accountants in het belang van de afwikkeling van het faillissement [BV1]. Hiertoe is op ons verzoek door de curatoren op 21 oktober 2016 aan de heer [Y1], de laatste ons bekende tekenende partner, een verzoek verzonden. De brief treft u hierbij aan, evenals de door curatoren van [accountantskantoor] retour ontvangen brief. Uit deze laatste brief van 24 november 2016 blijkt dat [accountantskantoor] zich op het standpunt stelt geen accountant te zijn geweest van [BV1] en zich daarom niet geroepen voelt een gesprek aan te gaan met de curatoren van [BV1].

De heer [Y1]/[accountantskantoor] heeft wel de (geconsolideerde) jaarrekening afgetekend van [BV3]. Ongeveer 99% van de activa en passiva van die vennootschap betreft [BV1], de werkmaatschappij van [BV3], waarvoor [BV3] een 403 verklaring heeft afgegeven. Om niet op verdere formele bezwaren te stuiten hebben wij de curatoren van [BV3] verzocht, in relatie tot die vennootschap, een gesprek te entameren en/of (later) tot beantwoording van schriftelijke vragen te komen en uiteindelijk toch weer een gesprek. Dit alles heeft voor ons niet tot enig beoogd resultaat geleid. Gezien het tijdsverloop, de terughoudendheid van [accountantskantoor] om aan ons onderzoek mee te werken en de afnemende noodzaak om [accountantskantoor] te spreken vanwege bevindingen uit ons eigen voortgegangene onderzoek, zien wij verder af van pogingen om [accountantskantoor] in de gelegenheid te stellen een gesprek aan te gaan op basis van de hierbij ingesloten vragen/gespreklijst, die [accountantskantoor] in een eerder stadium is verstrekt.

Wij zullen onze concept-bevindingen die betrekking hebben op de jaarrekening(en) van [BV3], die van belang zijn voor de afwikkeling van het faillissement [BV1], te zijner tijd aan u, als vertegenwoordiger van [accountantskantoor], voorleggen, ter voorkoming van onjuiste of onvolledige feitelijke bevindingen of conclusies. Gezien de eerder genoemde redenen, zullen wij [accountantskantoor] niet nader bij ons onderzoek betrekken. We verwachten van [accountantskantoor] als reactie uitsluitend opmerkingen over de feitelijke juist- en/of volledigheid of een mededeling van het geheel afzien van een nadere reactie. In dat verband voorzien wij dan ook een betrekkelijke korte reactietijd. Mogelijke discussies over de interpretatie en de verantwoordelijkheid voor de mogelijke gevolgen van onze bevindingen, indien dat nodig zou mogen blijken, kunnen later tussen u/[accountantskantoor] en curatoren worden gevoerd.”

2.17 De raadvrouw van betrokkenen heeft per brief van 12 maart 2018 onder meer het volgende aan [E] geschreven:

“Bij e-mail d.d. 1 februari jl. heeft u aan [accountantskantoor] het conceptrapport ‘Onderzoek naar de oorzaken van het faillissement van [BV1]’ voor wederhoordoeleinden toegestuurd. Blijkens het conceptrapport heeft uw onderzoek tot doel om de curatoren van [BV1], mr. Jansen en mr. Koers, in de gelegenheid te stellen zich een oordeel te vormen over de vraag of één of meer failliete vennootschappen of de gezamenlijke crediteuren van één van deze vennootschappen vorderingen geldend zouden kunnen maken op bestuurders, aandeelhouders of andere direct betrokkenen.

[accountantskantoor] maakt geen gebruik van de aan haar geboden mogelijkheid om inhoudelijk te reageren op uw conceptbevindingen. [accountantskantoor] was niet de controlerend accountant van [BV1]. Zij was de controlerend accountant van [BV3] en [BV2]. Deze vennootschappen zijn eveneens failliet verklaard. (...)

In uw conceptrapport stelt u dat er een gereede kans bestaat dat er tegenstrijdige belangen bestaan tussen de diverse failliete boedels. Ook meldt u dat er een bindend adviesprocedure aanhangig is tussen de curatoren van de verschillende [bedrijfsnaam] faillissementen. Hierdoor kan niet worden uitgesloten dat een inhoudelijke reactie van [accountantskantoor] (uiteindelijk) -direct danwel indirect- de belangen van haar opdrachtgevers zal schaden. Reeds om die reden kan [accountantskantoor] geen medewerking aan uw onderzoek verlenen. (...)

Uw keuze om de overige [bedrijfsnaam]-vennootschappen (en hun onderlinge verhoudingen) niet of nauwelijks in uw onderzoek te betrekken leidt er in de visie van [accountantskantoor] toe dat uw rapportage geen volledig beeld geeft en eenzijdig is. (...)

3. De klacht

3.1 Betrokkenen hebben volgens klagers gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2 Zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klagers gegeven toelichting ligt ten grondslag aan de klacht tegen [Y2] (na intrekking ter zitting van een verwijt jegens haar over de controle van het boekjaar 2009/2010 van Netherlands) het verwijt dat zij ten onrechte goedkeurende controleverklaringen heeft gegeven bij de geconsolideerde jaarrekeningen 2010/2011, 2011/2012 en 2012/2013 van Netherlands wegens:

een onjuiste verantwoording van het securitisatieprogramma; en het niet opnemen van een continuïteitsparagraaf in de controleverklaring;

en aan de klacht tegen [Y1] het verwijt dat hij ten onrechte een goedkeurende controleverklaring heeft gegeven bij de geconsolideerde jaarrekening 2013/2014 van Netherlands wegens:

een onjuiste verantwoording van het securitisatieprogramma; een onjuiste verantwoording van (de wijziging van) het cashpool-arrangement; en het niet opnemen van een continuïteitsparagraaf in de controleverklaring; en wegens zijn weigering mee te werken aan het faillissementsonderzoek van de curatoren.

3.3 Wat door/namens klagers 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 - voor zover het daartoe kan dienen - als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door/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. Voor de leesbaarheid wordt met geconsolideerde jaarrekeningen de jaarrekening 2010/2011 tot en met 2013/2014 bedoeld tenzij anders wordt vermeld.

4.1 Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en 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 Betrokkenen hebben naar voren gebracht de indruk te hebben dat klagers deze tuchtprocedure ge- of misbruiken om alsnog eerder verzochte informatie te verkrijgen waar zij juridisch gezien geen recht op hebben en/of de verkregen informatie in hun voordeel aan te wenden in een geschil met de curatoren van Netherlands en Holdings. Voor zover betrokkenen hiermee hebben bedoeld te stellen dat klagers misbruik maken van het tuchtrecht en dat de klachten om die reden niet-ontvankelijk moet worden verklaard, volgt de Accountantskamer hen daarin niet. De eventuele omstandigheid dat klagers bij de onderhavige door hen aangespannen klachtprocedures (mogelijk) ook

een belang hebben dat niet samenvalt met de doelstelling van de tuchtrechtspraak, betekent op zichzelf en zonder meer nog niet dat sprake is van misbruik van tuchtrecht.

4.3 In het beroep van betrokkenen op een tekort schietende substantiëring van de klachtonderdelen ziet de Accountantskamer geen aanleiding om de klachten bij voorbaat ongegrond te verklaren. Indien aan de orde zal daarop per klachtonderdeel nader worden ingegaan.

4.4 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) 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).

4.5 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 accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

Klachtonderdelen a en c; onjuiste verantwoording van het securitisatieprogramma

4.6 Klagers zijn van mening dat zowel de wijze van verantwoorden van de securitisatie door Netherlands in de geconsolideerde jaarrekeningen als de controle daarvan door betrokkenen tekort schiet. Zij hebben, geparafraseerd, naar voren gebracht dat op grondslag van een samenstel van overeenkomsten handelsvorderingen van [BV1] stil zijn gecedeerd aan Holdings die deze stil heeft gecedeerd aan [BV4] waarna [BV4] een voorschot op de koopprijs (waarvan de omvang afhankelijk is van het vooraf ingeschatte risico op niet-betaling door de debiteur van het vorderingsrecht) niet aan [BV1] voldoet maar aan Holdings terwijl het ter discretie van het bestuur van Holdings is om al dan niet te besluiten tot doorbetaling daarvan aan [BV1].

[BV1] had volgens klagers derhalve nimmer een contractueel afdwingbaar recht op de ontvangst (met behoud) van de koopprijs terzake van die vorderingsrechten. Daarvan uitgaande was juist dat in de geconsolideerde jaarrekening van Netherlands geen voorschotbetalingen of koopprijs van de vorderingsrechten zijn verwerkt in de balans. Het in de jaarrekeningen geschetste beeld dat een portefeuille handelsdebiteuren van [BV1] deel uitmaakte van het geconsolideerde vermogen van Netherlands ten aanzien waarvan [BV1] recht had op de opbrengst (en de risico's) is echter volgens klagers onjuist, althans dat blijkt niet uit de relevante controle-informatie volgens klagers. Bovendien heeft [BV1] de bankrekening waarop zij haar debiteurenvordering ontving per 16 juni 2014 overgedragen en op naam gezet van [BV4] waardoor verrekening niet meer mogelijk was.

4.7 Betrokkenen hebben zich (zakelijk samengevat) op het volgende standpunt gesteld. Klagers vinden dat de handelsvorderingen niet op de juiste wijze op de balans van Netherlands zijn verwerkt maar ze geven niet aan wat de juiste verwerkingwijze in hun ogen zou zijn geweest. Voor het maken van verslaggevingskeuzes is de juridische documentatie niet per definitie relevant maar artikel 2:362, eerste tot en met derde lid BW en de normen uit de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ), en met name RJ 115. Het economische voordeel van een handelscrediteur bestaat onder meer uit het recht om liquide middelen te ontvangen van de debiteur. Met de securitisatie is dat

recht onveranderd gebleven. Het recht was in juridische zin overgedragen om een financiering met gunstige voorwaarden voor Holdings te realiseren maar niet in economische zin. [BV1] behield het recht liquide middelen van de debiteuren te ontvangen en te behouden. Ter zitting hebben betrokkenen naar voren gebracht dat de bankrekening van [BV1] is overgedragen aan [BV4] met het oog op de wijziging van het cash pool arrangement.

Volgens betrokkenen is de wijze van financiële verslaggeving in de geconsolideerde jaarrekeningen van Netherlands ter zake het securitisatieprogramma in overeenstemming met RJ 115.

4.8 De Accountantskamer overweegt dat zij op grondslag van de door betrokkenen overgelegde stukken uit het controledossier niet tot de conclusie kan komen dat in voldoende mate is gebleken, althans dat betrokkenen daarop af mochten gaan, dat de door [BV1] overgedragen handelsvorderingen, waarvan wel vaststaat dat zij die mocht innen en verrekenen met de aan Netherlands betaalde koopsom, zij daarvan ook werkelijk het risico van non-betaling door de oorspronkelijke handelsdebiteuren droeg hetgeen een voorwaarde is om in de jaarrekening -in weerwil van de juridische situatie- er van te mogen uitgaan dat [BV1] in economische zin nog als gerechtigde voor de handelsdebiteuren kon gelden. Van betrokkenen had verwacht mogen worden dat zij actief onderzoek hadden verricht naar de (Nederlandse) verslaggevingstechnische implicaties van het samenstel van de gesloten overeenkomsten en in het dossier afdoende hadden gedocumenteerd op grondslag van welke verslaggevingsbepalingen de gemaakte keuze aanvaardbaar was. De verwijzing door betrokkenen naar artikel 6, tweede lid van de Internal Transfer Agreement, gelezen in samenhang met artikel 3 van de Receivables Purchase Agreement en de fiscale opinie daaromtrent van [kantoor1] - waarin niet verwezen wordt naar bepalingen in de overeenkomsten waaruit de conclusie getrokken kan worden dat het risico van non-betaling bij [BV1] rustte - is daartoe onvoldoende. Hieruit volgt dat de verwijten terecht zijn en de klachtonderdelen gegrond.

klachtonderdelen b. en e.: het niet opnemen van een continuïteitsparagraaf in de controleverklaring

4.9 Klagers begrijpen tegen de achtergrond van een paragraaf over de continuïteitsveronderstelling in de accountantsverklaring bij de jaarrekening 2010/2011 en het bepaalde in NV COS 570 niet waarom betrokkenen in hun controleverklaringen bij de jaarrekeningen vanaf het boekjaar 2011/2012 geen emphasis of matter paragraaf (meer) hebben opgenomen ter zake van de continuïteit hoewel de directie van Netherlands in de toelichting op de jaarrekeningen daaraan wel steeds dezelfde aandacht heeft besteed en die inhoudt dat al jaren sprake is geweest van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit. Zeker voor wat betreft de jaarrekening over boekjaar 2013/2014 is dat relevant omdat Netherlands, althans [BV1] binnen een jaar na balansdatum en dus ook binnen een jaar na de datum van de accountantsverklaring in staat van faillissement is verklaard. Daarvoor bestond volgens klagers te meer aanleiding omdat als gevolg van de door hen gestelde onjuiste wijze van verwerking van de securitisatie en (de wijziging van) het cash-poolarrangement het vermogen van Netherlands ruim € 69 miljoen te hoog is weergegeven althans ten onrechte de indruk is gewekt dat een bedrag van ruim € 69 miljoen ter vrije beschikking stond aan Netherlands en [BV1].

4.10.1 Betrokkenen hebben gemotiveerd verweer gevoerd en zich daarin onder meer op het standpunt gesteld dat de echte oorzaken voor de discontinuïteit hebben plaats gevonden na afgifte van de controleverklaring bij de jaarrekening 2013/2014. Betrokkenen hebben toegelicht dat bij de jaarafsluiting 2010/2011 sprake was van een materiële onzekerheid betreffende de continuïteit, vanwege het niet voldoen aan bankconvenanten. Bij de daarop volgende jaarafsluitingen (2011/2012, 2012/2013 en 2013/2014) was niet langer sprake van materiële onzekerheid betreffende de continuïteit. Het bestuur van Netherlands heeft in de toelichting van de drie jaarrekeningen vanaf 2011/2012 dan ook, naar de mening van betrokkenen, terecht de toevoeging “materiële” achterwege gelaten en betrokkenen hebben daarom terecht geen emphasis of matter paragraaf opgenomen in de controleverklaringen over die drie jaren.

4.10.2 De Accountantskamer volgt betrokkenen in hun argumentatie inzake het ontbreken van een emphasis of matter paragraaf. Klagers hebben onvoldoende aannemelijk gemaakt dat bij de betreffende drie jaarafsluitingen sprake was van een onzekerheid van materieel belang gerelateerd aan gebeurtenissen en omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de continuïteit van de entiteit (zoals bedoeld in NV COS 570.16). De klachtonderdelen b. en e. zijn derhalve ongegrond.

klachtonderdeel d; een onjuiste verantwoording van het cash pool arrangement

4.11 Dit klachtonderdeel is (zakelijk samengevat) als volgt onderbouwd. Vanaf 2010 was sprake van een cash pool arrangement waarbij (onder meer) [BV1] een bankrekening op haar naam had met een substantieel creditsaldo (oorspronkelijk van circa 65 miljoen) dat in het kader van de cash pool door middel van sturing door Holdings ook door andere tot de cash pool behorende entiteiten kon worden benut. Per 1 juli 2014 is de tot en met 30 juni 2014 bestaande cash pool omgezet in een zero-balance cash pool waarbij een bankrekening staat op naam van van het hoofd van de cash pool en de administratieve subrekeningen op naam van de cash pool deelnemers. De saldi op de verschillende rekeningen worden dagelijks (daadwerkelijk) afgeroomd ten gunste van de hoofdrekening. Zo is volgens klagers sprake van kasstromen van de subrekening naar de hoofdrekening waarbij een vordering in rekening-courant ontstaat van de houder van de subrekening op de houder van de hoofdrekening.

Drie dagen na het einde van het boekjaar 2013/2014 werd door [BV1] een bedrag van ruim € 37,6 miljoen overgemaakt naar Holdings. Omdat de overboeking, hoewel na afloop van het gebroken boekjaar, ruim voor het opmaken van de jaarrekening 2013/2014 op 10 oktober 2014 plaats vond en de overboeking nadere informatie geeft over de financiële situatie per balansdatum en daarvoor van wezenlijk belang is, had deze volgens klagers moeten worden verwerkt in de jaarrekening met een adequate toelichting op de balans maar tenminste moeten leiden tot een mededeling onder de overige gegevens bij de jaarrekening als “relevante na het einde van het boekjaar bekend geworden gebeurtenis” waarvan nadere informatie relevant is voor het door de jaarrekening te verschaffen inzicht.

Omdat de met de overboeking corresponderende rekening-courantvordering op Holdings niet is verantwoord onder de vorderingen op groepsmaatschappijen en onder “Other information” bij de jaarrekening 2013/2014 is vermeld “no subsequent events” heeft [Y1] bij de jaarrekening ten onrechte een goedkeurende verklaring verstrekt, aldus klagers.

4.12 De Accountantskamer onderschrijft het standpunt van [Y1]. In de toelichting bij de jaarrekening 2013/2014 staat dat de gelden op de bankrekeningen die deel uitmaken van de cash pool tot en met 30 juni 2014 vrij ter beschikking staan, dat de wijziging naar de zero-balance cash pool feitelijk pas in het nieuwe boekjaar inging en dat vanaf die datum de beschikbare liquiditeiten op de (sub)rekening van [BV1] dagelijks zouden worden overgemaakt naar de (hoofd)rekening van Holdings. De Accountantskamer overweegt dat de uitgangspunten van NV COS 320.4 hebben te gelden wat betreft de vraag wat van gebruikers van de jaarrekening mag worden verwacht. Een gebruiker van de jaarrekening had na zorgvuldige lezing van de geconsolideerde jaarrekening 2013/2014 van Netherlands kunnen begrijpen dat onder de met ingang van het nieuwe boekjaar gewijzigde systematiek van het cash pool arrangement liquide middelen zouden toevloeien naar Holdings en daartegenover een intercompanyvordering zou ontstaan. Voor zover klagers bedoeld hebben te stellen dat de presentatie van het door [BV1] op 3/4 juli 2014 aan Holdings overgemaakte bedrag van € 37,6 miljoen onjuist zou zijn vanwege de wijziging naar de zero balance cash pool per 1 juli 2014, faalt die stelling gelet op het bepaalde in Standaard 560 van de Nadere voorschriften controle en overige standaarden en in RJ 160, omdat deze gebeurtenis, ook al is de verplichting daartoe al in de loop van het boekjaar 2013/2014 aangegaan, geen informatie geeft over de feitelijke situatie per balansdatum. Klachtonderdeel d. is derhalve ongegrond.

g. klachtonderdeel f: weigering van [Y1] mee te werken aan het faillissementsonderzoek van de curatoren.

4.13 Op de eerste plaats overweegt de Accountantskamer dat de stelling van [Y1] dat hij geen tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid draagt voor de beantwoording van het informatieverzoek van klagers omdat die is overgelaten aan juristen van [accountantskantoor] faalt omdat de afhandeling van dat verzoek verband houdt en onlosmakelijk verbonden is aan de uitvoering van de door [accountantskantoor] aanvaarde controleopdracht waarvoor [Y1] de verantwoordelijke accountant is. Daartoe behoort naar het oordeel van de Accountantskamer ook het beantwoorden van vragen over die uitvoering en de wijze waarop dat verzoek ter hand wordt genomen.

4.14 Klagers vinden dat het door [Y1] getoonde gedrag en zijn ingenomen houding naar aanleiding van hun verzoeken om informatie in het kader van de oorzaken-onderzoeken in de faillissementen van [BV1], Netherlands en Holdings ten opzichte van hen en de curatoren van Netherlands en Holdings niet zijn zoals een accountant betaamt. Naar het oordeel van de Accountantskamer faalt het beroep van [Y1] op artikel 7:403 BW en het ontbreken van een opdrachtrelatie met [BV1] en in het verlengde daarvan met haar curatoren, evenals zijn beroep op de gereede kans van het bestaan van tegenstrijdige belangen tussen de failliete boedels.

4.15 Uitgangspunt is naar het oordeel van de Accountantskamer[1] dat een accountant bereid moet zijn aan zijn opdrachtgever en aan de curator in het faillissement van die opdrachtgever op diens verzoek in algemene zin informatie te verstrekken over de door hem ter uitvoering van zijn opdracht verrichte werkzaamheden. De verplichting vindt zijn grondslag in het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en (vooral) zorgvuldigheid zoals bedoeld in artikel 2 onder d van de VGBA.

4.16 Onderhavig verwijt betreft een informatieverzoek van de curatoren in het faillissement van dochtervennootschap [BV1] van opdrachtgever Netherlands. Daartoe

hebben zij zich op 21 oktober 2016 en 7 juni 2017 tot [Y1] hebben gewend met het verzoek om een gesprek en op 29 juni 2017 en 6 december 2017, vanwege het afhouden van het gevraagde gesprek, met het verzoek een (schriftelijke) vragenlijst te beantwoorden. Tenslotte hebben zij bij het uitblijven van die beantwoording aan hem op 1 februari 2018 een conceptrapport over de oorzaken van het faillissement van [BV1] voor wederhoordoeleinden toegestuurd waarop [Y1] op 12 maart 2018 heeft laten weten van de geboden mogelijkheid geen gebruik te maken.

4.17 Hoewel [BV1] formeel niet de opdrachtgever is van [Y1] brengt het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid naar het oordeel van de Accountantskamer in onderhavige kwestie met zich dat [Y1] in beginsel ruimhartig inzicht had moeten geven in zijn werkzaamheden/controlebevindingen aan de curatoren in haar faillissement. Van belang daartoe acht de Accountantskamer dat onbetwist is gebleven dat [BV1] ruim 98% van het eigen vermogen van Netherlands vertegenwoordigde, [accountantskantoor] (met [Y1] als eindverantwoordelijke accountant) aan [BV1] in het high-lightsverslag van 23 juli 2014 rapporteerde over de bij de cijfers van [BV1] uitgevoerde controle ten behoeve van consolidatie in de jaarrekening van Netherlands, [BV1] de facturen betaalde terzake van werkzaamheden van [accountantskantoor]/[Y] ten behoeve van [BV1], Netherlands en [BV1] ten tijde van de faillietverklaring (indirect) dezelfde bestuurder hadden, de curatoren van [BV1], naar blijkt uit de brief van 7 juni 2017, gezamenlijk optraden met de curatoren van Netherlands en dezen [accountantskantoor] hadden vrijgesteld van haar geheimhoudingsplicht en het voorts een gezamenlijke ontmoeting met hen zou betreffen. Op grond van deze feiten is de Accountantskamer van oordeel dat van [Y1] gevergd had kunnen worden dat hij zich bereid had verklaard om het gesprek met klagers aan te gaan en dit niet om de door hem vermelde redenen bij voorbaat te weigeren. Indien alsdan tegengestelde belangen hadden genoopt tot terughoudendheid, had [Y1] die alsnog kunnen betrachten. Nu [Y1] zich niet tot enige wijze van overleg bereid heeft getoond heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en is het klachtonderdeel gegrond.

4.18 Nu de klacht jegens [Y2] en jegens [Y1] (gedeeltelijk) gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkenen en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. Betrokkenen hebben beiden gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en deskundigheid en meegewogen is dat betrokkenen niet eerder tuchtrechtelijk zijn veroordeeld.

De Accountantskamer acht in de klachtzaak jegens [Y2] de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer er op gelet dat het aan [Y2] te maken verwijt een repeterende kwestie betreft die in drie jaarrekeningen steeds op eenzelfde wijze is verwerkt.

In de klachtzaak tegen [Y1] acht zij de maatregel van berisping passend en geboden. De aan [Y1] te maken verwijten betreffen naast een tekortkoming ten aanzien van de controle van de jaarrekening 2013/2014 daarnaast ook zijn weigerachtige opstelling ten aanzien van informatieverzoeken over zijn werkzaamheden.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart klachtonderdeel b. ongegrond;

verklaart klachtonderdeel a. gegrond;

legt terzake aan **[Y2]** op de maatregel van **waarschuwing**;

- verklaart klachtonderdeel d. en e. ongegrond;
- verklaart klachtonderdelen c. en f. gegrond;
- legt terzake aan **[Y1]** op de maatregel van **berisping**.
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkenen het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,- (zeventig euro) aan klagers vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. A.A.J. Lemain en mr. I. Tubben (rechterlijke leden) en dr. C.M. van Nieuw Amerongen RA en drs. R.G. Bosman RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 6 september 2019.

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

[1] Zie onder meer de uitspraak Accountantskamer van 26 april 2016, ECLI:NL:TACAKN:2016:33