

300

Accountant van moedervennootschap tot medewerking verplicht in faillissement van dochtervennootschap

Accountantskamer

6 september 2019, nrs. 18/686 en 18/687,

ECLI:NL:TACAKN:2019:57

(mr. Werkhoven, mr. Lemain, mr. Tubben, dr. Van Nieuw Amerongen RA, drs. Bosman RA)
Noot mr. E.L. Zetteler**Tuchtrecht registeraccountants. Accountant van moedervennootschap verplicht tot verschaffen van inzicht in zijn werkzaamheden/controlebevindingen aan de curatoren in het faillissement van de dochtervennootschap. Beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.**

[VGBA art. 2 onder d]

Uitgangspunt is 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 art. 2 onder d Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Onderhavig verwijt betreft een informatieverzoek van de curatoren in het faillissement van de dochtervennootschap van opdrachtgever Netherlands. Daartoe hebben zij zich op 21 oktober 2016 en 7 juni 2017 tot betrokkene (sub 1) 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. Ten slotte hebben zij bij het uitblijven van die beantwoording aan hem op 1 februari 2018 een conceptrapport over de oorzaken van het faillissement van failliet voor wederhoordoeleinden toegestuurd waarop betrokkene op 12 maart 2018 heeft laten weten van de geboden mogelijkheid geen gebruik te maken.

Hoewel failliet formeel niet de opdrachtgever is van betrokkene, brengt het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid in onderhavige kwestie met zich dat betrokkene in beginsel ruimhartig inzicht had moeten geven in zijn werkzaamheden/controlebevindingen aan de curatoren in het faillissement. Van belang daartoe is dat onbetwist is gebleven dat failliet ruim 98% van het eigen vermogen van Netherlands vertegenwoordigde, het accountantskantoor (met betrokkene als eindverantwoordelijke accountant) aan failliet in het highlightsverslag van 23 juli 2014 rapporteerde over de bij de cijfers van failliet uitgevoerde controle ten behoeve van consolidatie in de jaarrekening van Netherlands, failliet de facturen betaalde ter zake van werkzaamheden van het accountantskantoor/betrokkene ten behoeve van failliet, Netherlands en failliet ten tijde van de faillietverklaring (indirect) dezelfde bestuurder hadden, de curatoren van failliet gezamenlijk optraden met de curatoren van Netherlands en dezen het accountantskantoor hadden vrijgesteld van haar geheimhoudingsplicht en het voorts een gezamenlijke ontmoeting met hen zou betreffen. Op grond van deze feiten had van betrokkene gevergd 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 betrokkene die alsnog kunnen betrachten. Nu betrokkene zich niet tot enige wijze van overleg bereid heeft getoond, heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Mr. J.B.A. Jansen en mr. G.J. Koers, in hun hoedanigheid van curatoren in het faillissement van BV1, klagers, raadvrouwen: mr. C.M. Harmsen en mr. M.H.S. Berghuijs, tegen
1. Y1,
2. Y2,
betrokkenen,
raadvrouw: mr. F.C.M. van der Velden.

(…; red.)

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 moeder vennootschap van [BV2] (hierna: Holdings). Holdings was de moeder vennootschap 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 handelsvor-

dering een voorschot op de koopprijs aan Holdings te voldoen.

2.7. Netherlands heeft de debiteuren van de door [BV1] gecedeerde handelsvorderingen in haar jaarrekeningen verantwoord omdat de belangrijkste economische voordelen 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 receivables 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 [bedrijfsnaam]-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 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”

2.9. 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 tijdverloop, de terughoudendheid van [accountantskantoor] om aan ons onderzoek mee te werken en de afnemende noodzaak om [accountantskantoor] te spreken vanwege bevindingen uit ons eigen voortgegang 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 raadsvrouw 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 gerede 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:

1. een onjuiste verantwoording van het securitisatieprogramma; en
2. 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:

1. een onjuiste verantwoording van het securitisatieprogramma;
 2. een onjuiste verantwoording van (de wijziging van) het cashpool-arrangement; en
 3. het niet opnemen van een continuïteitsparagraaf in de controleverklaring; en wegens
 4. 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 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 be-

trokkenen 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 handelsvoorwaarden, 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 Standard 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 ka-

der 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 Accountantskamer¹ 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, [accountants-

kantoor] (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 enmeegewogen 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.

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

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 (...; *red.*) aan klagers vergoeden.

NOOT

1. Bovenstaande uitspraak van de Accountantskamer van 6 september 2019 (ECLI:NL:TACAKN:2019:57) ziet op de tuchtrechtelijke verplichting van een accountant om mee te werken aan een door een curator te verrichten oorzakenonderzoek. In de hierboven gepubliceerde uitspraak klaagden curatoren over de weigering van een accountant om dit te doen. Aan (de beoordeling van) de klacht dat ten onrechte goedkeurende controleverklaringen zouden zijn afgegeven, wordt in deze annotatie geen aandacht besteed.

2. BV1 ("BV1") maakte deel uit van de BV1 Groep, die papier, verpakkingsmaterialen en grafische producten verkocht. De financiële gegevens van BV1 werden geconsolideerd in de jaarrekening van haar aandeelhouder, BV1 Netherlands BV ("Netherlands"). BV1 vertegenwoordigde ruim 98% van het eigen vermogen van Netherlands. De klacht ten aanzien van de weigering om medewerking te verlenen aan het oorzakenonderzoek van curatoren van BV1 richt zich op de accountant die de geconsolideerde jaarrekening van Netherlands over het boekjaar 2013/2014 had voorzien van een goedkeurende

controleverklaring. BV1 werd op 16 april 2015 in staat van faillissement verklaard. Het faillissement van Netherlands volgde op 24 juni 2015. In beide faillissementen werden andere curatoren benoemd.

3. In het kader van het oorzakenonderzoek verzochten curatoren van BV1 de accountant om een interview. De accountant was daar niet toe bereid; hij was – zo luidde zijn stelling – immers niet benoemd als accountant van BV1. Curatoren van BV1 en Netherlands hebben hem vervolgens uitgenodigd voor een gezamenlijk interview. Ook die uitnodiging werd afgeslagen. Er was wel bereidheid om verantwoording af te leggen over de controlewerkzaamheden, maar enkel ten opzichte van Netherlands. De door curatoren van BV1 ingeschakelde onderzoeker (ook een accountant) berichtte de accountant daarop dat – wegens het gebrek aan medewerking – die curatoren verder afzagen van pogingen om met hem in gesprek te gaan. De conceptbevindingen die betrekking hadden op de jaarrekeningen van Netherlands en die van belang waren voor de afwikkeling van het faillissement van BV1, werden nog wel voorgelegd aan de accountant ter voorkoming van onjuiste of onvolledige feitelijke bevindingen of conclusies. De accountant heeft niet inhoudelijk gereageerd op die conceptbevindingen.

4. Curatoren van BV1 dienden bij de Accountantskamer een klacht in. Die heeft betrekking op de weigering van de accountant om mee te werken aan het faillissementsonderzoek van curatoren. Curatoren vinden dat het gedrag van de accountant en de door hem ingenomen houding, niet zijn zoals een accountant betaamt.

5. De accountant verweert zich ten eerste met de stelling dat curatoren de tuchtprocedure ge- of misbruiken om alsnog eerder verzochte informatie te verkrijgen, terwijl curatoren juridisch geen recht op deze informatie zouden hebben, en/of dat zij de verkregen informatie in hun voordeel (zullen) aanwenden in een geschil met de curatoren van (onder meer) Netherlands. Curatoren zouden daarom niet-ontvankelijk moeten worden verklaard. De Accountantskamer passeert dit verweer. Het feit dat curatoren bij de klachtprocedure ook een belang hebben dat niet samenvalt met de doelstelling van de tuchtrechtspraak, betekent op zichzelf nog niet dat sprake is van misbruik van tuchtrecht. De Accountantskamer heeft eerder overwogen dat (onder meer) sprake is van misbruik van tuchtprocesrecht indien is ge-

bleken dat op voorhand is uitgesloten dat de behandeling van een klacht zou kunnen bijdragen aan de doelstelling van de tuchtrechtspraak (zie ECLI:NL:TACAKN:2016:43 (15/2729 en 15/2730 Wtra AK), r.o. 4.7). Op grond van art. 42 van de Wet op het Accountantsberoep ("Wab") is een accountant onderworpen aan tuchtrechtspraak ten aanzien van handelen of nalaten in strijd met de Wab en ten aanzien van handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep. Een klager maakt misbruik van zijn bevoegdheid indien hij zijn klacht baseert op feiten en omstandigheden waarvan hij de onjuistheid kende of behoorde te kennen of op stellingen waarvan hij op voorhand moest begrijpen dat deze geen kans van slagen hadden. Bij het aannemen van misbruik van tucht(proces)recht past terughoudendheid gelet op het recht op onbelemmerde toegang tot de tuchtrechter.

6. De accountant stelt voorts dat hij geen tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid draagt voor de beantwoording van het informatieverzoek van klagers omdat die is overgelaten aan diens juristen. De Accountantskamer wijst ook die stelling van de hand. De afhandeling van het verzoek tot informatie is onlosmakelijk verbonden met de uitvoering van de door de accountantsorganisatie aanvaarde controleopdracht waarvoor de accountant verantwoordelijk is. Daarbij hoort ook het beantwoorden van vragen over de uitvoering en de wijze waarop aan dat informatieverzoek gevolg is gegeven.

7. De Accountantskamer overweegt dat het feit dat BV1 weliswaar formeel niet de opdrachtgever van de controlerend accountant is, niet betekent dat de accountant geen medewerking aan het onderzoek diende te verlenen. Het uitgangspunt is 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. Dat volgt uit de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en (vooral) zorgvuldigheid (art. 2 onder D van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants ("VGBA")). Relevant daarbij is dat BV1 ruim 98% van het eigen vermogen van Netherlands vertegenwoordigde en dat BV1 de facturen betaalde van werkzaamheden van de accountant ten behoeve van BV1. Ook is van belang dat de

accountant rapporteerde over de bij de cijfers van BV1 uitgevoerde werkzaamheden ten behoeve van de consolidatie in de jaarrekening van Netherlands. Bovendien hadden BV1 en Netherlands dezelfde bestuurder en traden de curatoren van BV1 gezamenlijk op met de curatoren van Netherlands, die de accountant hadden ontheven van zijn geheimhoudingsplicht. Op grond van dit alles concludeert de Accountantskamer dat de accountant het gesprek had moeten aangaan en dat hij dit niet op voorhand had kunnen weigeren. Omdat de accountant zich niet tot enige wijze van overleg bereid heeft getoond, heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginstel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

8. Deze uitspraak van de Accountantskamer is illustratief voor de discussies die in de praktijk regelmatig worden gevoerd tussen curatoren enerzijds en de bij de controle betrokken accountants anderzijds over het verlenen van medewerking aan een oorzakenonderzoek en het verstrekken van de inzage in de controledossiers. De grondslag voor deze medewerking kan worden gevonden in art. 7:403 BW en art. 843a Rv. De onderhavige uitspraak illustreert de tuchtrechtelijke basis voor die medewerking, op grond waarvan van een accountant mag worden verlangd dat hij zijn medewerking aan een oorzakenonderzoek verleent (hetgeen overigens iets anders is dan het verstrekken van een afschrift van zijn controledossier). Daarnaast geldt ook nog de verplichting van art. 105b Fw, op grond waar een accountant gehouden is om de administratie van een failliet aan de curator ter beschikking te stellen.

9. Aan de hand van het controledossier moet een ervaren accountant, die niet eerder bij de controle was betrokken, in staat zijn om inzicht te verwerven in – samengevat – de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden, de uitkomst daarvan, de significante aangelegenheden die aan de orde zijn gekomen en de significante professionele oordeelvormingen die tot de conclusie hebben geleid (NV COS 230.8 inzake "*Controledocumentatie*"). In geval van faillissement kan het voor een curator zinvol zijn om inzage in dat controledossier te verkrijgen zodat hij zich een goed beeld kan vormen van de wijze waarop de accountant zijn werkzaamheden heeft verricht, alsmede van de financiële verslaggeving van de failliete onderneming.

10. Op grond van art. 7:403 lid 2 BW dient de accountant een verantwoordingsplicht jegens zijn

controlecliënt in acht te nemen. Deze verantwoordingsplicht strekt ertoe de opdrachtgever de mogelijkheid te bieden om de door de opdrachtnemer uitgevoerde werkzaamheden te controleren en omvat mede de plicht tot het verschaffen van informatie over de uit de opdracht voortvloeiende en verrichte werkzaamheden, zo nodig gestaafd door bewijsstukken (*Asser/Tjong Tjin Tai 7-IV 2014/112*; HR 26 april 1996, *NJ 1996/490*, r.o. 3.8 en Rb. Utrecht 5 juni 2009, «JOR» 2009/260, r.o. 4.3-4.5. Vgl. ook B. Wessels, 'Algemene bepalingen inzake de overeenkomst van opdracht', in: C.C. van Dam e.a., *Opdracht en dienstverlening*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 21).

11. In het door curatoren van het faillissement van vleesverwerker Weyl aanhangig gemaakte kort geding, waarin afgifte van het controledossier van de accountant werd gevorderd, oordeelde de voorzieningenrechter echter dat art. 7:403 lid 2 BW niet zonder meer een grondslag biedt voor afgifte van het gehele controledossier (Rb. Amsterdam 27 maart 2012, «JOR» 2012/168). De verplichting om verantwoording af te leggen hield in dat KPMG inzicht moest geven in de wijze waarop zij de accountantscontrole had verricht, maar daaruit vloede niet rechtstreeks voort dat zij het volledige accountantsdossier aan curatoren diende af te geven, aldus de voorzieningenrechter. De vordering van curatoren – voor zover gebaseerd op art. 7:403 lid 2 BW – werd afgewezen.

12. Wel overwoog de voorzieningenrechter – ten overvloede – wat op grond van art. 7:403 lid 2 BW zonder meer van de controlerend accountant mag worden verwacht: de accountant moet inzicht geven in de inhoud van het controledossier en hij moet alle redelijke vragen over zijn werkzaamheden beantwoorden. De verplichting tot het geven van inzicht in de inhoud van het controledossier kan meebrengen dat de accountant afschrift van (interne) stukken aan de controlecliënt dient te verstrekken en dat hij duidelijk maakt hoe de controle is aangepakt, welke stukken zijn opgevraagd, welke instructies zijn gegeven en welke vragen zijn gesteld. Omdat in het faillissement van Weyl ervan moest worden uitgegaan dat sprake was geweest van grootschalige boekhoudfraude mochten curatoren verwachten dat KPMG gedetailleerd uiteenzette op grond van welke stukken zij haar oordeel dat er geen noodzaak was een goedkeurende verklaring te onthouden had gebaseerd, welke controles zij had

verricht en wat daarvan de uitkomst was. Het oordeel van de Accountantskamer in onderhavige kwestie sluit aan bij dit oordeel van de voorzieningenrechter.

13. In de praktijk wordt een vordering tot afgifte van het controledossier ook wel op art. 843a Rv gebaseerd. Een vordering op grond van dit artikel slaagt echter niet indien reeds voldoende zeker is dat noch een vordering op grond van een overeenkomst van opdracht noch een vordering uit hoofde van onrechtmatige daad toewijsbaar kan zijn, aangezien er in dat geval geen sprake kan zijn van een rechtmatig belang bij afgifte (Rb. Amsterdam 27 maart 2012, «JOR» 2012/168). In het faillissement van Weyl werd de art. 843a-vordering tot afgifte toegewezen, omdat niet kon worden uitgesloten dat sprake zou kunnen zijn van een vordering van curatoren als vertegenwoordigers van de gezamenlijke schuldeisers. KPMG werd aldus veroordeeld om het controledossier ter beschikking te stellen. Ook het hof kwam tot een vergelijkbaar oordeel in de door Colima c.s gevorderde afgifte van het controledossier van PwC (Hof Amsterdam 5 januari 2016, «JOR» 2016/58, m.nt. Josephus Jitta).

14. In de uitspraak van 26 april 2016 (ECLI:NL:TACAKN:2016:33) maakte de Accountantskamer een onderscheid tussen enerzijds een gesprek met – in dit geval ook – een curator en anderzijds het aan door deze curator ingeschakelde onderzoekers geven van inzicht in het controledossier en het verstrekken van een afschrift daarvan. Ten aanzien van dat tweede aspect oordeelde de Accountantskamer in deze uitspraak dat de accountant niet zonder meer op grond van art. 7:403 lid 2 BW gehouden is tot het verstrekken van een afschrift van het controledossier. Dat artikel biedt geen grondslag voor een algemene en onbeperkte verantwoordingsplicht van een accountant als opdrachtnemer in de vorm van het afgeven van stukken uit zijn dossier aan zijn opdrachtgever (laat staan de curator in het faillissement van die opdrachtgever). Die algemene en onbeperkte verantwoordingsplicht vloeit ook niet voort uit enig fundamenteel beginsel zoals vastgelegd in de VGBA en/of uit de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Aan de hand van de aard van de werkzaamheden van de accountant, de deskundigheid van de opdrachtgever en de overige specifieke feiten en omstandigheden van het geval kan worden bekeken of een accountant gehouden is tot afgifte van stukken. In het geval

van een faillissement kan het dan gaan om de relevante uitkomsten van een oorzakenonderzoek van een curator voordat hij zich tot de accountant wendde en/of concrete vermelding en (feitelijke) onderbouwing van (vermoedens van) de door een curator geconstateerde tekortkomingen en het verband tussen die tekortkomingen en het faillissement. Het voorgaande staat er echter niet aan in de weg dat een accountant bereid moet zijn aan zijn opdrachtgever en aan de curator in het faillissement van die opdrachtgever in algemene zin informatie te verstrekken over de door hem uitgevoerde werkzaamheden. De fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid zoals bedoeld in art. 2 onder d van de VGBA vormen daarvoor de grondslag. De Accountantskamer vindt (mede) steun voor dit oordeel in de eerste volzin van art. 7:403 lid 2 BW, die zonder enig voorbehoud voorschrijft dat een opdrachtnemer aan zijn opdrachtgever verantwoording aflegt van de wijze waarop hij zich van de opdracht heeft gekweten. Omdat de accountant zich niet tot enige wijze van verantwoording afleggen bereid had getoond, had hij gehandeld in strijd met de hiervoor genoemde verplichting, aldus de Accountantskamer. In onderhavige uitspraak wordt dit oordeel herhaald en bevestigd.

15. Ik kan mij vinden in deze uitspraak van de Accountantskamer. De accountant zal niet alleen langs de civielrechtelijke weg gehouden kunnen worden om medewerking te verlenen aan een oorzakenonderzoek (en in dat kader stukken uit zijn controledossier ter beschikking te stellen), maar ook de voor hem geldende fundamentele beginselen nopen tot die medewerking. Door die medewerking ruimhartig te verlenen draagt een accountant in ieder geval bij aan het verkleinen van de verwachtingskloof, die ziet op het verschil tussen hetgeen een accountant daadwerkelijk doet en wat opdrachtgevers en gebruikers van jaarrekeningen van hem verwachten. Toelichting op en inzage in zijn controlewerkzaamheden dragen wat mij betreft een steentje bij aan het dichten van de verwachtingskloof.

mr. E.L. Zetteler
advocaat bij Wijn & Stael Advocaten NV



DE GOUDEN ZANDLOPERS 2020

15^e EDITIE | DONDERDAG 26 MAART 2020

Gouden Zandloperseizoen geopend!

Donderdag 26 maart 2020 staat in het teken van De Gouden Zandlopers 2020

Legal Counsel Award | Oeuvre Award | Young Talent Award | Meest maatschappelijk betrokken notaris of advocaat Award | Innovatief juridisch onderwijs Award
Legal Design & Infographic Award | Juridische Innovatie van Nederland

Nomineer vanaf 1 november uw collega, organisatie of project!

www.goudenzandlopers.nl

Sdu

Onze partner: **Advocatie**

Citeertitel

«JOR», 2019/x (volgnummer uitspraak)

Advertentieacquisitie

Cross Media Nederland
Tim Lansbergen
010-7607324
tim@crossmedianederland.com

JOR wil graag zoveel mogelijk interessante uitspraken op de diverse rechtsgebieden die in dit tijdschrift aan de orde komen, publiceren. Indien u beschikt over uitspraken die naar uw oordeel (mogelijk) geschikt zijn voor publicatie in JOR, verzoekt de redactie u deze aan het redactiesecretariaat toe te sturen. De digitale versie van JOR kan afwijkingen vertonen ten opzichte van de gedrukte versie als gevolg van latere correcties.

Abonnementen en administratie

«JOR» verschijnt elfmaal per jaar op papier en online via opmaat.sdu.nl. «JOR» is ook beschikbaar via contentintegratie. Toegang tot «JOR» via de Sdu Tijdschriften App (Stapp, te downloaden in de App Store en via Google Play) maakt ook onderdeel uit van het abonnement. Stapp is geschikt voor zowel iOS (Apple) als Android (Google).

Voor actuele prijzen, abonnementsvormen en onze leveringsvoorwaarden verwijzen wij u naar sdu.nl of kunt u contact opnemen met onze klantenservice. Abonnementen kunt u afsluiten via sdu.nl of via Sdu Klantenservice. Postbus 20025, 2500 EA Den Haag; tel: (070) 378 98 80; e-mail: sdu@sdu.nl. Vanwege de aard van de uitgave gaat Sdu uit van een zakelijke overeenkomst; deze overeenkomst valt onder het algemene verbintenissenrecht. Uw persoonlijke gegevens worden door ons zorgvuldig behandeld en beveiligd. Wij verwerken uw gegevens voor de uitvoering van de (abonnements)overeenkomst en om u op uw vakgebied van informatie te voorzien over gelijksoortige producten en diensten van Sdu Uitgevers bv. Voor het toesturen van informatie over (nieuwe) producten en diensten gebruiken wij uw e-mailadres alleen als u daarvoor toestemming heeft gegeven. Uw toestemming kunt u altijd intrekken door gebruik te maken van de afmeldlink in het toegezonden e-mailbericht. Als u in het geheel geen informatie wenst te ontvangen over producten en/of diensten, dan kunt u dit laten weten aan Sdu Klantenservice: informatie@sdu.nl. Abonnementen gelden voor minimaal één jaar en hebben een opzegtermijn van twee maanden. Onze uitgaven zijn ook verkrijgbaar in de boekhandel. Voor informatie over onze leveringsvoorwaarden kunt u terecht op www.sdu.nl.

©Sdu Uitgevers 2019

Alle rechten voorbehouden.

Behoudens de door de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervaelvoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) of openbaar gemaakt, op welke wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieën, dienen te worden voldaan aan de Stichting Pro, Postbus 3060, 2130 KB te Hoofddorp (www.stichting-pro.nl). Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken op grond van art. 16 Auteurswet dient men zich tevoren tot de uitgever te wenden. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgevers geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten of onvolkomenheden.

Het al dan niet op verzoek van de redactie aanbieden van uitspraken of artikelen aan «JOR» impliceert toestemming voor openbaarmaking en vervaelvoudiging t.b.v. de elektronische ontsluiting van (delen van) «JOR» in enige vorm.

Jurisprudentie Onderneming & Recht

Redactie

Prof. mr. S.C.J.J. Kortmann, hoogleraar burgerlijk recht
Radboud Universiteit Nijmegen
Mr. K. Frielink, advocaat, partner, BZSE Advocaten te
Curaçao
Prof. mr. B.A. Schuijling, directeur Onderzoekcentrum
Onderneming & Recht en hoogleraar burgerlijk recht, Rad-
boud Universiteit Nijmegen
Prof. mr. C.W.M. Lieverse, advocaat bij Loyens & Loeff te
Amsterdam, hoogleraar financieel toezichtrecht Radboud
Universiteit Nijmegen
Mr. A. Steneker, universitair hoofddocent burgerlijk recht
Radboud Universiteit Nijmegen
Mr. dr. A.J. Tekstra, advocaat en fiscalist bij Blauw Tekstra
Uding NV te Amsterdam
Mr. T. Saleminck, universitair docent Van der Heijden Insti-
tuut, Radboud Universiteit Nijmegen, advocaat bij Clifford
Chance LLP te Amsterdam
Prof. mr. G.J.C. Rensen, hoogleraar Ondernemingsrecht
Universiteit Utrecht, kandidaat-notaris/PSL bij Allen &
Overy LLP te Amsterdam
Mr. drs. S.M.C. Nuijten, advocaat bij NautaDutilh te Am-
sterdam

Redactieraad

Prof. mr. J.J. van Hees, advocaat, partner Resor NV te
Amsterdam, hoogleraar financiering, zekerheden en insol-
ventie Radboud Universiteit Nijmegen
Prof. mr. N.E.D. Faber, hoogleraar burgerlijk recht Radboud
Universiteit Nijmegen, senior counsel bij Clifford Chance LLP
Mr. A.E.J.A. Leijten, advocaat, partner Stibbe NV te Amsterdam
Prof. mr. C.D.J. Bulten, hoogleraar Ondernemingsrecht, Van
der Heijden Instituut, Radboud Universiteit Nijmegen

Selecteurs

Mr. M.F. Backx, rechtbank Noord-Holland / Mw. mr. M.
Bosman-Schouten, rechtbank Rotterdam / Mw. mr. I. Bou-
ter, rechtbank Rotterdam (Dordrecht) / Mr. S.M. de Bruijn,
Hoge Raad / Mr. J.M.J. Chorus, hof Amsterdam / Mr. J.K.J.
van den Boom, rechtbank Midden-Nederland (Utrecht) /
Mw. mr. R.A. Dudok van Heel, rechtbank Amsterdam / Mw.
mr. M.E.L. Fikkers, hof Arnhem-Leeuwarden (Leeuwarden)
/ Mr. R. Giltay, rechtbank Noord-Nederland (Leeuwarden) /
Mw. mr. A. Graefe, College van Beroep voor het bedrijfsle-
ven / Mw. mr. P.M.A. de Groot-van Dijken, hof's-Hertogen-
bosch / Mr. J.F. de Heer, rechtbank Rotterdam / Mw. mr. R.
Hermans, Rb. Zeeland-West-Brabant (Breda) / Mw. mr. M.
Sanna, rechtbank Noord-Nederland (Groningen) / Mr. J.M.
van der Klooster, hof Den Haag / Mw. mr. A.N. de Kok,
rechtbank Overijssel (Almelo) / Mr. J.W.P. Manders, recht-
bank Oost-Brabant (s-Hertogenbosch) / Mr. S.J.J. Meulen-
steen, rechtbank Gelderland (Arnhem) / Mw. mr. A. Smee-
ing-van Hees, hof Arnhem-Leeuwarden (Arnhem) / mw.
mr. M.A. Sterk, hof Amsterdam (Ondernemingskamer) /
Mw. mr. J.A.M. Strens-Meulemeester, rechtbank Gelderland
(Zutphen) / Mw. mr. I.R.A. Timmermans-Vermeer, recht-
bank Limburg (Roermond) / Mr. R. Vogels, rechtbank Den
Haag / Mw. mr. E.C.M. Wolfert, rechtbank Noord-Neder-
land (Assen) / Mr. G.W.G. Wijnands, rechtbank Gelderland
(Zwolle) / Mr. H.A. Witsiers, rechtbank Zeeland-West-Bra-
bant (Middelburg)

Redactiesecretariaat

Mw. mr. M.H. van Saane-Reijnen
Mw. mr. M. Zandbergen
jor@jur.ru.nl

Uitgever

K. Hagen
k.hagen@sdu.nl