

Cover your ass letter (deel IV): civielrechtelijke beoordeling handelen accountant

In deel III over de advocatenbrief ben ik vooral ingegaan op het accountantstuchtrecht. Aan het einde daarvan maakte ik een uitstapje naar het civielrecht; daarop borduur ik in deze bijdrage voort. Dat doe ik aan de hand van een recente, betekenisvolle uitspraak. Voor de goede orde merk ik op dat ik op geen enkele wijze bij deze kwestie ben betrokken.

Het betreft een recente uitspraak, 19 juli 2017, van de Rechtbank Noord Nederland (ECLI:NL:RBNNE:2017:2788). Kort gezegd gaat het in deze kwestie om schildersbedrijf Welsec, dat met de Staat in de clinch lag over een claim rondom bodemvervuiling. Welsec heeft daarvoor, met instemming van de accountant, geen voorziening gevormd. Ook niet nadat er in eerste aanleg een veroordelend vonnis is uitgesproken dat zelfs 'uit voorraad' uitvoerbaar was (in niet-juridische taal: Welsec moest de schade vergoeden en wel per direct, hoewel er nog hoger beroep mogelijk was).

Voorts is in deze casus van belang dat, doordat een voorziening ontbrak, het eigen vermogen zodanig was dat dividenduitkeringen konden plaatsvinden. En – u raadt het al – toen Welsec gedwongen werd de schade te vergoeden ging het bedrijf failliet omdat de pot leeg was. Ook voor de curator, die daarom verhaal ging halen bij bestuurders/aandeelhouders, commissarissen én de accountant.

Voor de context is het van belang dat de rechtbank uiteindelijk heeft vastgesteld dat bestuurders zich schuldig hebben gemaakt aan onbehoorlijk bestuur door geen voorziening te treffen en door dividend uit te keren. Als dat anders zou zijn gegaan dan *'zou Welsec voldoende financiële reserves hebben gehad om de vordering van de Staat na toewijzing in hoger beroep te kunnen voldoen en zou het voortbestaan van Welsec niet afhankelijk zijn geweest van de vraag of de Staat (tijdig) zou willen schikken. Het onbehoorlijk bestuur en het gebrek aan toezicht, nemen daarom in het samenstel van oorzaken van het faillissement een belangrijke plaats in'*.

Vraag is waar dit voor de accountant toe heeft geleid. De accountant (Deloitte) voerde als verweer – uiteraard – de advocatenbrief aan om het straatje schoon te vegen. Tevergeefs. De rechtbank stelt namelijk:

'De rechtbank volgt Deloitte niet in haar verweer dat zij gerechtvaardigd is afgegaan op het oordeel van de advocaat van Welsec, die - naar zij onweersproken heeft aangevoerd - in de jaarlijkse advocatenbrief ten behoeve van de controle van de jaarrekening van HHI over 2005 aan haar heeft bericht dat over de proceskansen van Welsec en Welgelegen in de procedure die de Staat tegen hen had aangespannen weinig te zeggen viel, behalve dat de kans zeker aanwezig was dat de vordering aanmerkelijk teruggebracht zou kunnen worden.'

De rechtbank hanteert hier bij haar beoordeling van de zaak het standaard toetsingskader: wat kan van Deloitte worden gevergd als *'redelijk handelende en redelijk bekwame externe controlerende registeraccountant in het kader van een zorgvuldige uitoefening van haar taak met het oog op de belangen van de schuldeisers bij de continuïteit van Welsec'*.

Publiek belang

In haar beoordeling gaat de rechtbank allereerst in op het publiek belang dat de accountant dient (ook dit is een standaard toetsingskader en ligt bovendien in lijn met het rapport *'In het publiek belang'*, de focus van de veranderagenda van de NBA én de door accountants afgelegde beroepseed):

'De belangen die met een goede uitoefening van de taak van de externe controlerende accountant zijn gemoeid, zijn niet beperkt tot die van de rechtspersoon om wiens jaarrekening het gaat. In het maatschappelijk verkeer mogen derden verwachten dat de informatie zoals deze door, veelal wettelijk verplichte, openbaarmaking van de jaarrekening en een goedkeurende verklaring naar buiten komt, naar het onafhankelijk en objectief inzicht van de accountant een getrouw beeld geeft van het vermogen, het resultaat en de solvabiliteit en liquiditeit van de onderneming en dat de jaarrekening voldoet aan de vereisten die wet en (Europese) regelgeving stellen en in overeenstemming is met de normen en standaarden die te dier zake in deze beroepsgroep algemeen worden aanvaard. Ook derden moeten hun gedrag kunnen afstemmen op die informatie en bij het nemen of handhaven van hun (financiële) beslissingen kunnen vertrouwen dat het gepresenteerde beeld niet misleidend is. Aldus dient deze taakuitoefening van de accountant mede een wezenlijk publiek belang.'

Voorts geeft de rechtbank aan dat de accountant naast diens *controlerende* taak ook een *informerende* taak heeft: de accountant dient *'het bestuur en de raad van commissarissen te informeren over de bevindingen van de controle (artikel 2:393 lid 3 en 4 BW).'*

Langs deze lijnen werkt de rechtbank toe naar het oordeel over het handelen van Deloitte, namelijk:

'Vast staat voorts dat Deloitte ten tijde van het uitvoeren van haar controlerende werkzaamheden bekend was met de claim van de Staat en met de (uitkomst van de) daarover tussen de Staat en Welsec gevoerde procedures. Gelet hierop had Deloitte als controlerend accountant het bestuur van Welsec in de betreffende jaren moeten adviseren om deze voorziening in de balans op te nemen in plaats van te volstaan met een vermelding van de claim in de toelichting op de balans. Voorts had Deloitte vanwege het ontbreken van een voorziening op de balans ter zake van de claim van de Staat haar goedkeuring aan de jaarrekeningen over de jaren 2005 t/m 2009 dienen te onthouden, omdat deze jaarrekeningen geen getrouw beeld gaven van de vermogenspositie van Welsec.'

Maar waarom mocht de accountant de advocatenbrief nu niet als toereikende controle-informatie beschouwen? Welnu: omdat de accountant een *eigen verantwoordelijkheid* heeft (en de advocatenbrief conform NV COS 501 slechts een *hulpmiddel* betreft). In de woorden van de rechtbank:

'Deloitte diende als controlerend accountant te beoordelen of er terecht door het bestuur van Welsec geen voorziening in de balans werd opgenomen ter zake van de claim van de Staat en had een eigen verantwoordelijkheid voor de vaststelling en beoordeling van de feiten die een rol spelen bij deze beoordeling. Dit brengt mee dat zij bij deze beoordeling niet louter mocht varen op het oordeel van de advocaat van Welsec over de proceskansen, maar zelfstandig een afweging van alle feiten en omstandigheden diende te maken.'

Voorts kan Deloitte zich niet achter het bestuursstandpunt verschuilen (wat accountants in de praktijk, zo leert mijn ervaring, nog weleens doen). Ook hier benadrukt de rechtbank de eigen verantwoordelijkheid van de accountant:

'Het verweer van Deloitte dat het bestuur van Welsec zich op het standpunt stelde dat Welsec de door de Staat geleden schade niet had veroorzaakt en dat van enige verplichting jegens de Staat dan ook geen sprake was, kan haar evenmin baten. Gelet op voormelde eigen verantwoordelijkheid van Deloitte om te beoordelen of er door het bestuur van Welsec een voorziening in de balans diende te worden opgenomen, kan zij zich ter zake niet verschuilen achter het standpunt van het bestuur van Welsec in dezen.'

Tot slot werd een verweer van Deloitte dat de schade voor schuldeisers door het niet opnemen van een voorziening voor haar niet voorzienbaar was, naar het rijk der fabelen verwezen:

'Tot slot wordt ook het verweer van Deloitte verworpen dat voor haar niet voorzienbaar was dat het niet opnemen van een voorziening in de balans ter zake van de claim van de Staat een groot risico op schade voor de schuldeisers van Welsec met zich bracht. Deloitte wist bij het goedkeuren van de jaarrekening over 2005 dat de vordering van de Staat in eerste aanleg was toegewezen en wist bij het goedkeuren van de jaarrekeningen van na 2005 bovendien dat in een tussenarrest in hoger beroep voorshands was bevestigd dat de Staat inderdaad een vordering had. Ook wist zij dat het eigen vermogen van Welsec tot het wettelijk minimum was teruggebracht en dat Welsec mede daardoor over onvoldoende vermogen beschikte om de vordering van de Staat te kunnen voldoen, mocht deze ook in hoger beroep worden toegewezen. Voorts had zij er rekening mee moeten houden dat ieder jaar het behaalde bedrijfsresultaat aan Welsec zou worden onttrokken, nu het sinds 2003 bestendige praktijk van HHI was om het jaarlijks behaalde bedrijfsresultaat van Welsec als dividend aan haarzelf te laten uitkeren. Deze omstandigheden, in onderling verband en samenhang beschouwd, maken dat het voor Deloitte voorzienbaar was dat het niet opnemen van een voorziening in de balans ter zake van de claim van de Staat een groot risico op schade voor de schuldeisers van Welsec met zich bracht.'

Ik kan – zeker bezien vanuit het publiek belang – de rechtbank tot zover goed volgen. De feiten leiden de rechtbank tot het oordeel dat het handelen van Deloitte onrechtmatig is geweest:

'Het vorenstaande voert tot de slotsom dat Deloitte onrechtmatig heeft gehandeld jegens de schuldeisers van Welsec door onvoldoende uitvoering te geven aan haar controlerende en informerende taak en aldus een risico in het leven te roepen dat daardoor schade voor de schuldeisers zou ontstaan.'

Causaal verband

Ondanks dit duidelijke en harde oordeel komt Deloitte uiteindelijk toch weg met dit onrechtmatig handelen. Namelijk omdat de rechtbank het causaal verband tussen het onrechtmatig handelen van Deloitte en de schade onvoldoende heeft onderbouwd. Om dit uit te leggen is het noodzakelijk te bezien wat de curator in dit verband heeft gesteld, namelijk:

'De curator heeft ten aanzien van het causale verband gesteld dat, indien Deloitte haar goedkeuring aan de jaarrekeningen vanaf 2005 zou hebben geweigerd en als voorwaarde gesteld zou hebben dat de claim van de Staat als schuld of voorziening verwerkt zou worden in de jaarrekening, het bestuur van Welsec redelijkerwijs geen andere keuze had gehad dan dienovereenkomstig te handelen. Dan had er geen dividend uitgekeerd kunnen worden, zolang de cumulatieve winst vanaf 2005 het bedrag van de vordering niet zou overschrijden, en zou Welsec de vordering van de Staat hebben kunnen voldoen en niet failliet zijn gegaan'.

Hierna volgt de conclusie van de rechtbank. Het is de enige passage in de uitspraak die ik echt niet kan volgen en waarmee ik het oneens ben. De rechtbank overweegt:

'De rechtbank volgt de curator niet in zijn stelling dat het bestuur van Welsec, als Deloitte voormelde voorwaarde aan goedkeuring van de jaarrekeningen had verbonden, redelijkerwijs geen andere keuze zou hebben gehad dan overeenkomstig deze voorwaarde te handelen. Het bestuur was niet verplicht Deloitte als accountant aan te houden als het bestuur het niet eens was met het oordeel van Deloitte en was al evenmin gehouden het oordeel van Deloitte te volgen als het de mening was toegedaan dat dat oordeel niet juist was. Het bestuur heeft immers een eigen verantwoordelijkheid voor de juistheid van de jaarrekening. De rechtbank wijst er in dit verband op dat het bestuur van Welsec in de veroordeling in eerste aanleg, ondank het feit dat het vonnis uitvoerbaar bij voorraad

was verklaard, geen aanleiding heeft gezien om een voorziening te treffen voor de claim van de Staat, omdat het van mening was dat het oordeel onjuist was en Welsec in ieder geval niet meer zou hoeven te betalen dan het bedrag waarvoor FSW met de Staat had geschikt. Ook thans, na de onherroepelijk geworden veroordeling door het gerechtshof, blijft HHI c.s. - zo is ook weer ter gelegenheid van de pleidooien gebleken - volhouden dat de Staat geen, althans een minimale vordering op Welsec en Welgelegen heeft. Gelet hierop acht de rechtbank bepaald niet uitgesloten dat het bestuur van Welsec zich niet veel gelegen zou hebben laten liggen aan de weigering van Deloitte om goedkeuring te verlenen aan de jaarrekeningen. Naar het oordeel van de rechtbank kan daarom niet met voldoende mate van waarschijnlijkheid worden vastgesteld dat het bestuur van Welsec, zou Deloitte voormelde voorwaarde aan goedkeuring aan de jaarrekening hebben gesteld, de claim van de Staat als voorziening had opgenomen in de balans van 2005 en van de daaropvolgende jaren.'

Krom

Waarom kan ik de rechtbank hier nu in het geheel niet volgen? Gegeven het feit dat er sprake was van een veroordelend vonnis, bovendien uitvoerbaar bij voorraad, moest er in dit geval een voorziening worden gevormd. Nu dat wordt nagelaten en het hier een materiële post betreft (sterker: een post die *going concern* ter discussie stelt) kon de accountant niet meer tot een goedkeurende verklaring komen.

In dat laatste zit het kromme in de redenering van de rechtbank. Immers, de accountant heeft wél een goedkeurende verklaring afgegeven. Daarmee is de informerende taak richting het maatschappelijk verkeer (primair de schuldeisers) en daarmee het publiek belang gebruuskeerd. Het oordeel van de rechtbank had mijns inziens dus moeten zijn: onrechtmatig handelen van Deloitte én een causaal verband tussen dat handelen en de schade.

Marcel Pheijffer (1967) is hoogleraar Forensische Accountancy aan de universiteiten Nyenrode en Leiden.