

**TUSSENBESLISSING in de zaken met
nummers 13/2393 en 13/2394 Wtra
AK van 25 april 2014 van**

X1 en X2,

kantoorhoudende te [plaats] respectievelijk [plaats],

curatoren in het faillissement van BV1

gevestigd te [plaats],

KLAGERS,

raadvrouw: mr. E.L. Zetteler,

t e g e n

1) **Y1,**

kantoorhoudende te [plaats], en

2) **Y2,**

kantoorhoudende te [plaats],

beiden registeraccountant,

BETROKKENEN,

raadsman: mr. J.W. van Rijswijk.

1. Het verloop van de procedure

1.1 Op 21 oktober 2013 is bij de Accountantskamer binnengekomen het door klagers tegen betrokkenen gerichte klaagschrift van 18 oktober 2013 met bijlagen. Vervolgens heeft de Accountantskamer per brief van 5 november 2013 op het daartoe van de zijde van betrokkenen gedane verzoek van 4 november 2013 betrokkenen toegestaan hun verweerschrift vooralsnog te beperken tot hun verweer dat de klacht jegens hen is verjaard als bedoeld in artikel 22 Wtra. Op 27 januari 2014 is ingekomen het verweerschrift van 24 januari 2013 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft ter openbare zitting van 24 maart 2014 behandeld de aan de orde gestelde ontvankelijkheid van de klacht. Ter zitting zijn verschenen mr. X1, mede namens mr. X2, bijgestaan door mw. mr. E.L. Zetteler, advocaat te Utrecht, en betrokkenen in persoon, bijgestaan door mr. J.W van Rijswijk, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klagers en betrokkenen hebben op deze zitting hun standpunten, mede aan de hand van daartoe overgelegde pleitnotities, toegelicht respectievelijk doen toelichten en doen antwoorden respectievelijk geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

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

2.1 BV1 en haar groepsmaatschappijen hielden zich bezig met projecten, diensten en producten voor duurzame energievoorziening en waren in 2009 actief in 24 landen.

2.2 Betrokkenen zijn openbaar accountant en als zodanig verbonden aan accountantsorganisatie Accountantskantoor1. (Betrokkene sub 1) heeft de jaarrekening 2007 van BV1 op 13 mei 2008 van een goedkeurende controleverklaring voorzien. Betrokkenen hebben op 29 april 2008 het 'PwC Board Report' ondertekend.

2.3 In mei 2009 kwam BV1 in liquiditeitsproblemen te verkeren, waarna op 26 mei 2009 BV1 surseance van betaling is verleend en klagers tot bewindvoerders zijn benoemd. Op 12 juni 2009 is BV1, samen met haar Nederlandse groepsmaatschappijen (hierna samen BV1 te noemen), in staat van faillissement verklaard onder benoeming van klagers tot curatoren.

2.4 Klagers hebben op 22 september 2009 hun eerste faillissementsverslag uitgebracht. In dat 76 pagina's tellend verslag is onder meer vermeld dat zij, zoals gebruikelijk, een onderzoek zullen doen naar de oorzaken van het faillissement. In een voetnoot op diezelfde pagina is opgenomen dat de in jaarrekening 2007 opgenomen cijfers later intern zijn gewijzigd en dat klagers onderzoek zullen doen naar die interne wijzigingen.

2.5 Het Financieele Dagblad en de Volkskrant hebben begin september 2009 aandacht besteed aan het faillissement van BV1 (hierna te noemen: het faillissement). In die krantenartikelen komen onder meer kwalificaties voor als 'opgekrikte winstcijfers', 'opgeklopte winst- en omzetcijfers', 'knoeien met winstcijfers' en 'minder hard groeide dan het zijn financiers voorspiegelde'.

2.6 Klagers hebben op 25 maart 2010 hun tweede faillissementsverslag uitgebracht. In dat 40 pagina's tellend verslag is op pagina 28 vermeld dat het onderzoek naar de oorzaken naar het faillissement inmiddels in volle gang is, dat klagers zich laten bijstaan door een accountant en dat het onderzoek tevens zal omvatten de vraag of bestuurders, de Raad van Commissarissen daaronder begrepen, hun taak behoorlijk hebben vervuld.

2.7 Op 21 juli 2010 hebben klagers hun derde faillissementsverslag uitgebracht. In dat 24 pagina's tellend verslag is op pagina 21 vermeld dat het onderzoek naar de oorzaken van het faillissement gestaag vordert, dat klagers zich laten bijstaan door een accountant, dat het onderzoek tevens zal omvatten de vraag of bestuurders en de externe accountant hun taak behoorlijk hebben vervuld en dat het onderzoek omvangrijk is en een periode van vele jaren beslaat.

2.8 Per brief van 28 oktober 2010 heeft de gemachtigde van klagers aan betrokkenen een aantal vragen voorgelegd over de financiële verslaglegging door BV1, stellend dat die vragen zijn opgekomen tijdens het onderzoek naar feiten en omstandigheden die hebben geleid tot het

faillissement. Betrokkenen hebben per brief van 30 november 2010 geantwoord. Per brief van 15 september 2011 heeft de gemachtigde van klagers betrokkenen laten weten dat hun reactie, in combinatie met nader in de tussentijd uitgevoerd onderzoek, tot een aantal aanvullende vragen en opmerkingen heeft geleid. Per brief van 29 november 2011 hebben betrokkenen op de brief van 15 september 2011 geantwoord. In april 2012 hebben klagers met betrokkenen gesproken over een en ander.

2.9 Op 11 december 2013 hebben klagers hun onderzoeksrapport naar de oorzaken van het faillissement uitgebracht. In dat rapport is in § 4.1 weergegeven:

De door BV1 gekozen waarderingsgrondslagen, de grondslagen ter bepaling van het resultaat en overige verslaggevingssystematieken zijn transparant uiteengezet in de (concept-)jaarrekeningen. Er wordt geconstateerd dat sprake was van agressieve financiële verslaggeving, die op diverse aspecten in strijd is met de door BV1 als haar verslaggevingsnorm weergegeven Dutch GAAP. Diverse activa werden tegen 'market values' gewaardeerd en de hierbij optredende ongerealiseerde herwaarderingen zijn rechtstreeks ten gunste van de winst- en verliesrekening verantwoord.

3. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

3.1 Op grond van artikel 33 Wet op de registeraccountants (oud, hierna: Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de registeraccountant 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 Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

3.2 Betrokkenen hebben zich op het standpunt gesteld dat klagers in hun klacht jegens hen niet ontvankelijk zijn op basis van artikel 22, eerste lid, Wtra, omdat klagers het beweerde handelen of nalaten dat aan hun klacht ten grondslag ligt al langer dan drie jaar voor de indiening van hun klacht hebben geconstateerd of hebben kunnen constateren. Betrokkenen hebben daartoe samengevat het volgende doen aanvoeren.

3.2.1 Volgens klagers is door betrokkenen ten onrechte een goedkeurende verklaring verstrekt bij de jaarrekening 2007. Bepalend voor de aanvang van de driejaarstermijn als bedoeld in artikel 22 Wtra is dan het moment waarop klagers kennis hebben genomen van die

verklaring. Klagers hadden in elk geval vanaf de datum van het faillissement van BV1 per 12 juni 2009 toegang tot de gehele administratie van BV1 en daardoor ook tot de jaarrekening 2007, inclusief het directieverslag en de afgegeven controleverklaring en alle daaraan gerelateerde documenten zoals het 'PwC Board Report' d.d. 29 april 2008.

3.2.2 Het ligt voor de hand dat de curatoren vrijwel onmiddellijk na het faillissement kennis hebben genomen van de jaarrekening 2007 en de daarbij afgegeven verklaring, maar in ieder geval staat vast dat de curatoren uiterlijk op 22 september 2009 daarvan kennis hebben genomen. Op die datum hebben zij immers het eerste faillissementsverslag uitgebracht en daarin wordt expliciet gerefereerd aan de jaarrekening 2007 en aan een onderzoek naar de oorzaken van het faillissement. Daaraan wordt ook in het tweede en het derde faillissementsverslag aandacht besteed. Op basis van een en ander staat vast dat klagers ruim vóór 21 oktober 2010 kennis hebben genomen van de jaarrekening 2007 en de daarbij afgegeven controleverklaring en het daaraan gerelateerde 'Board Report 2007'.

3.2.3 Niet relevant is of bij de kennisname van de verklaring al enig besef aanwezig was dat er iets niet aan de verklaring deugde. Ook indien dergelijk besef toch op enigerlei wijze relevant zou zijn, geldt dat klagers bedoelde driejaarstermijn hebben laten verstrijken. Al bij eerste lezing van de jaarrekening 2007 hadden de curatoren kunnen vaststellen dat de gekozen grondslagen in hun ogen niet deugden; het staat immers vast dat 'gekozen waarderingsgrondslagen, de grondslagen ter bepaling van het resultaat en overige verslaggevingssystematieken (...) transparant uiteen [zijn] gezet in de (concept-)jaarrekeningen'. Aan de inhoud van de jaarrekening 2007 en het 'PwC Board Report 2007' en het gegeven dat in het concept van de jaarrekening 2008 de vergelijkende cijfers over 2007 fors waren herzien, hadden de curatoren al enig vermoeden kunnen ontlenen dat sprake was van wat zij nu aan betrokkenen verwijten. Ook in diverse perspublicaties van vóór 21 oktober 2010 werden al twijfels uitgesproken over de kwaliteit van de jaarrekening 2007.

3.3 Klagers hebben dit verweer als volgt (samengevat) bestreden en aangevoerd dat de klacht tijdig is ingediend.

3.3.1 De klachttermijn van artikel 22 lid 1 Wtra is niet al gaan lopen op de datum dat betrokkene sub 1) een goedkeurende verklaring voor de jaarrekening 2007 heeft afgegeven. Het gaat er om dat moet worden vastgesteld op welk moment bij de curatoren zoveel duidelijkheid kon bestaan omtrent het verweten handelen of nalaten van betrokkenen dat klagers de klacht tegen hen konden opstellen, ofwel op welk moment het handelen of nalaten van de accountant waarover wordt geklaagd is geconstateerd.

3.3.2 In eerste instantie zijn de curatoren vooral/hoofdzakelijk doende geweest met het op een verantwoorde wijze desinvesteren van de levensvatbare activiteiten van BV1. Het

gegeven dat klagers in hun verslag van maart 2010 vermelden dat zij een onderzoek doen naar de oorzaken van het faillissement betekent niet dat klagers daardoor al bekend waren met het handelen of nalaten van betrokkenen.

3.3.3 Het eerste moment dat klagers vragen aan betrokkenen hebben gesteld was de brief van 28 oktober 2010. Die vragen zijn gesteld omdat het voor klagers onbekend was welke (controle)werkzaamheden betrokkenen hadden uitgevoerd in het kader van de jaarrekening 2007. Dit blijkt niet uit die jaarrekening of uit de administratie van BV1. Klagers hebben dan ook op 28 oktober 2010 betrokkenen verzocht om gemotiveerd en onder vermelding van relevante documentatie te antwoorden op hun vragen. Pas na een antwoord op die vragen zouden klagers in staat zijn geweest om te beoordelen of de door betrokkenen afgegeven verklaring een deugdelijke grondslag had, of zij voldoende controlewerkzaamheden hadden uitgevoerd en of zij zich professioneel kritisch hadden opgesteld. Het antwoord van betrokkenen d.d. 30 november 2010 was summier en niet met stukken uit het controledossier onderbouwd.

3.3.4 Het antwoord van betrokkenen van 30 november 2010 heeft tot nader onderzoek en vervolgens tot nadere vragen aan betrokkenen geleid. Pas na het antwoord van betrokkenen van 29 november 2011 ontstond het vermoeden bij klagers dat betrokkenen hadden nagelaten hun controlewerkzaamheden conform de regelgeving uit te voeren en dat zij zich niet voldoende professioneel kritisch hadden opgesteld. In ieder geval was het op 21 oktober 2010 zo dat klagers geen kennis hadden van de relevante feiten en zich dus niet bewust waren van het handelen of nalaten waarover in het klaagschrift van 18 oktober 2013 is geklaagd.

3.3.5 Betrokkenen leggen artikel 22 Wtra en de daarop gevormde jurisprudentie onjuist uit. Aan een controleverklaring zelf valt niet te zien of die deugdelijk is of niet. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor het enkele bestaan van een balanspost. Het standpunt van betrokkenen zou er op neerkomen dat de zesjaarstermijn uit artikel 22 Wtra veelal zonder betekenis is. In hun visie zou door enkele kennisneming van die jaarrekening en die balanspost de driejaarstermijn gaan lopen, ook als klager niet weet en ook niet kan weten dat die verklaring of die balanspost onjuist is, omdat daar juist onderzoek voor nodig is. De driejaarstermijn vangt pas aan nadat uit onderzoek iets relevants ter zake is gebleken.

3.3.6 Betrokkenen gaan er voorts aan voorbij dat een klacht die ziet op het verrichten van onvoldoende werkzaamheden of over het beschikken over onvoldoende informatie om tot een verklaring te komen of een balanspost te accepteren pas van een feitelijke grondslag kan worden voorzien indien kennis is genomen van wat de accountant destijds wel of niet heeft gedaan en over welke informatie deze toen wel of niet heeft beschikt. Ten onrechte laten betrokkenen bij de omschrijving van de klacht buiten beschouwing de verwijten die hen worden gemaakt inzake gebrek aan professioneel kritische houding en ontoereikende controlewerkzaamheden. Dat handelen of nalaten konden klagers niet eerder constateren dan nadat zij een antwoord hadden gekregen op hun vragen; dat handelen blijkt immers niet uit de

jaarrekening 2007 of uit de administratie van BV1. Onjuist is dat het standpunt van betrokkenen in dit geval enige betekenis toekomt.

3.4 Ingevolge artikel 22 lid 1 Wtra, zoals dat luidde ten tijde van de indiening van het klaagschrift, neemt de Accountantskamer een klacht niet in behandeling, indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken. Ook kan geen klacht meer worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat het verweten handelen of nalaten is geconstateerd. Hierbij heeft te gelden het moment waarop de klager objectief gezien, gelet op de voor hem/haar beschikbare informatie, voldoende op de hoogte was van het feitelijk handelen of nalaten van de betrokken accountant dat de grond vormt voor het indienen van de klacht. In vele gevallen kan reeds van een constateren van handelen of nalaten in de zin van artikel 33 Wet RA, althans artikel 42 Wab, gesproken worden, voordat de klager beschikt over alle informatie die noodzakelijk is om een klacht aan de tuchtrechter te kunnen voorleggen. Voor de aanvang van de driejaarstermijn is dan beslissend of sprake is van een constatering van zodanige feiten, dat daarop redelijkerwijs een vermoeden in de zin van artikel 22 Wtra gebaseerd kan worden^[1]. Bij dit alles is van belang hoe de klacht is omschreven, althans door de Accountantskamer moet worden opgevat^[2].

3.5 In het klaagschrift wordt betrokkenen verweten dat ten onrechte tot de afgifte van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2007 van BV1 is gekomen, in welk kader in § 2.5, § 5.12, § 6.2.13 t/m § 6.2.22, § 6.3.6, § 6.3.17, § 6.4.18, § 6.5.5 t/m § 6.5.8, § 6.6.17, § 6.7.5, § 7.3.2, § 7.6.5, § 7.11.7 t/m § 7.11.19, § 7.13.2, § 8.6.12, § 9.9, § 11.4 en § 11.6 passages zijn opgenomen als dat niet is kunnen blijken dat betrokkenen enige controlewerkzaamheden hebben verricht, dat er vrijwel geen controle is uitgeoefend, dat onvoldoende onderzoek is gedaan of sprake is van een getrouwe weergave, dat sprake is van een onvoldoende professioneel kritische instelling en dat de controlewerkzaamheden met onvoldoende diepgang zijn uitgevoerd, een en ander tot gevolg hebbend dat de jaarrekening 2007 ten onrechte van een goedkeurende verklaring is voorzien.

3.6 In voormeld verband moet voorop worden gesteld dat, anders dan betrokkenen veronderstellen, de klacht niet slechts inhoudt dat zij ten onrechte tot de afgifte van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2007 van BV1 zijn gekomen doch tevens omvat en is gestoeld op de verwijten dat betrokkenen bij hun controlewerkzaamheden onvoldoende professioneel kritisch zijn geweest en die werkzaamheden met onvoldoende diepgang hebben uitgevoerd. Klagers hebben in dat verband in de meeste paragrafen als genoemd gewezen op het ondanks navraag ter zake ontbreken van stukken waaruit aard en omvang van controlewerkzaamheden zouden kunnen blijken. Klagers hebben - na een uitvoerige uiteenzetting van de bij hen levende grieven - tot slot in hoofdstuk 12 van hun klaagschrift geconcludeerd dat betrokkene sub 1) ten onrechte tot zijn goedkeuring en betrokkene sub 2) ten onrechte tot zijn bevestiging als verwoord in het 'PwC Board Report' is gekomen en dat zulks mede zijn oorzaak vindt in het feit dat zij onvoldoende professioneel kritisch zijn geweest en met onvoldoende diepgang hun controlewerkzaamheden hebben uitgevoerd. Die verwoording van de klacht laat naar het oordeel van de Accountantskamer geen andere

conclusie toe dan dat klagers zich op het standpunt stellen dat betrokkenen vanwege de aan hen verweten ontbrekende professioneel kritische instelling en de met onvoldoende diepgang uitgevoerde controlewerkzaamheden geen deugdelijke grondslag hebben verkregen voor hun verklaring respectievelijk bevestiging en dat zij om die reden niet tot afgifte van bedoelde stukken hebben kunnen komen. Voormeld standpunt van betrokkenen miskent dit alles.

3.7 In dit geval is de klacht op 21 oktober 2013 ingediend. Dit betekent dat indien tot de conclusie moet worden gekomen dat klagers vóór 21 oktober 2010 hebben geconstateerd wat zij thans aan betrokkenen verwijten, de klacht niet ontvankelijk moet worden verklaard.

3.7.1 Gelet op hoe de klacht moet worden verstaan, kunnen betrokkenen niet worden gevolgd in hun standpunt dat klagers kort na 12 juni 2009 al een vermoeden hadden moeten koesteren van wat hen nu verweten wordt.

3.7.2 Het door klagers ingestelde onderzoek naar de oorzaken van het faillissement van BV1, zoals genoemd in het eerste faillissementsverslag van 22 september 2009, noch het daarin genoemde gegeven dat zij gesignaleerd hebben dat de in jaarrekening 2007 opgenomen cijfers later intern zijn gewijzigd en dat klagers naar die interne wijzigingen onderzoek zullen doen, hebben evenmin de verjaringstermijn doen aanvangen. Het instellen van zo'n onderzoek is immers pas een begin tot een reeks van handelingen leidend tot het gezochte antwoord, te weten de oorzaken van het faillissement. Dat klagers op dat moment konden vermoeden dat betrokkenen daar een (serieuze) rol in zouden hebben, is niet door hen gesteld en ook niet anderszins gebleken. Een en ander is ook zo weinig specifiek dat daaruit niet de conclusie is te trekken dat klagers op dat moment al datgene hadden geconstateerd waarover zij op 21 oktober 2013 zijn gaan klagen. Dit wordt niet anders indien daarbij betrokken wordt het gegeven dat uit de jaarrekening 2007 en het 'Board Report 2007' zou volgen dat het resultaat in belangrijke mate is veroorzaakt door opwaardering van activa en met name uit 'non-cash items' bestaat.

3.7.3 De door betrokkenen aangehaalde krantenartikelen van september 2009 hebben evenmin het door hen gestelde effect teweeggebracht. Die artikelen zijn zodanig beknopt en algemeen verwoord dat daaraan moeilijk valt te verbinden dat klagers op dat moment wetenschap kregen van waarover zij nu klagen.

3.7.4 Het tweede faillissementsverslag van 25 maart 2010 houdt naar het oordeel van de Accountantskamer niets dienend in over de ingediende klacht en het moment waarop klagers hebben geconstateerd waarover zij nu klagen. Aangaande het enkele feit dat in het derde faillissementsverslag van 21 juli 2010 melding wordt gemaakt van een uitbreiding van het onderzoek naar mede de vraag of betrokkenen hun taak behoorlijk hebben vervuld, geldt mutatis mutandis hetgeen hiervoor in overweging 3.7.2 is overwogen. Die feitelijkheden wettigen dan ook naar het oordeel van de Accountantskamer evenmin de conclusie dat de verjaringstermijn al voor 21 oktober 2010 is aangevangen.

3.7.5 Wat er verder ook zij van de vanaf 28 oktober 2010 gevoerde correspondentie tussen klagers en betrokkenen, die correspondentie valt binnen de termijn van drie jaren voorafgaand aan de indiening van de klacht, zodat, uitgaande van een aanvangsmoment van 28 oktober 2010 dan wel het daarop gevolgde antwoord van betrokkenen van 30 november 2010, de klacht ontvankelijk is te achten.

3.8 De conclusie uit het voorgaande is dat het beroep op niet-ontvankelijkheid van de klacht faalt en dat deklacht ten gronde dient te worden behandeld, zodat de behandeling van de klacht dient te worden voortgezet.

3.9 Op grond van het hiervoor overwogene wordt de volgende tussenbeslissing gegeven.

4. Beslissing

De Accountantskamer:

- bepaalt dat betrokkenen uiterlijk op 30 juni 2014 hun verweer hebben aan te vullen;

- bepaalt voorts dat de klacht mondeling wordt behandeld op de zitting van maandag 18 augustus 2014 op een nader te bepalen tijdstip;

- houdt iedere verdere beslissing aan.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. E.W. Akkerman (rechterlijke leden), en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 25 april 2014.

secretaris

voorzitter