

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/649 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 14/649 Wtra AK van 5 december 2014 van

1. **STICHTING X1**,
vertegenwoordigd door X2,
statutair gevestigd te [plaats] en kantoorhoudende te [plaats],
K L A A G S T E R,
2. **drs. X2**,
wonende te [woonplaats],
K L A G E R,
hierna gezamenlijk te noemen
K L A G E R S,
raadsman: mr. W.E. Pors,

t e g e n

drs. Y,
registeraccountant,
wonende te [woonplaats],
B E T R O K K E N E,
raadsliden: mr. M.L. Batting en mr. E.J. Daalder.

1. Het verloop van de procedure

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

- het op 18 maart 2014 ingekomen klaagschrift van 17 maart 2014, met bijlagen;
- de op 16 mei 2014 ingekomen brief van 15 mei 2014 van klagers, met bijlagen;

- het op 10 juni 2014 ingekomen verweerschrift van 6 juni 2014, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 14 juli 2014 waar zijn verschenen klager in persoon en namens klaagster, bijgestaan door mr. W.E. Pors, advocaat te Den Haag, en betrokkene in persoon, bijgestaan door mr. M.L. Batting, advocaat te Den Haag.

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

2. De vaststaande feiten

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

2.1 Klaagster exploiteert een school voor voortgezet onderwijs in [plaats], de [1] (hierna: [1]). Klager is voorzitter van klaagster. Directrice van de school is mevrouw [A] (hierna: [A]), echtgenote van klager. In 2009 is door het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: het Ministerie) aan klaagster een 'start- en aanvullende bekostiging nieuwe school voortgezet onderwijs' toegekend en uitbetaald.

2.2 Het Ministerie heeft in juni 2010 bij de Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) gemeld dat klaagster heeft verzocht om de bekostiging op basis van nul leerlingen te verdisconteren. De in 2009 toegekende bekostiging was nagenoeg geheel besteed. Bij besluit van 11 juni 2010 heeft de staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: de Staatssecretaris) de door hem eerder voor het schooljaar 2009-2010 toegekende aanvullende bekostiging eerste schooljaar en de bekostiging eerste vijf maanden voor personeels- en exploitatiekosten 2009-2010 alsnog op nihil gesteld en medegedeeld dit (dat wil zeggen: de restitutievordering) met de aanvangsbekostiging 2010-2011 te zullen verrekenen.

2.3 Betrokkene was werkzaam bij de inspectie als Directeur Rekenschap.

2.4 Bij uitspraak van 27 augustus 2010 heeft de voorzieningenrechter van de rechtbank Middelburg het besluit van 11 juni 2010 geschorst tot zes weken na de verzending van het op het bezwaar te nemen besluit en de voorlopige voorziening getroffen dat de staatssecretaris met ingang van de datum van de uitspraak aan klaagster op de gebruikelijke wijze bedragen uitbetaalt overeenkomend met de haar toekomende bekostiging. Op 17 januari 2013 heeft de rechtbank Zeeland-West Brabant in de bodemprocedure geoordeeld dat de aanvullende bekostiging terecht op nihil is gesteld. De rechtbank heeft daarnaast geoordeeld dat de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: de Minister) bij terugvordering van onterecht ontvangen bekostiging moet onderzoeken of klaagster kosten heeft gemaakt die achteraf onvermijdelijk zijn gebleken. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft de uitspraak van de rechtbank op dit laatste onderdeel vernietigd.

2.5 Op 7 september 2010 heeft de inspectie vooronderzoek gedaan bij klaagster. Hiertoe is de school bezocht door de heer [B] (hierna: [B]), werkzaam bij de Directie

Rekenschap van de inspectie. [B] heeft hierbij gesproken met [A], de administratie ingezien en stukken toegevoegd aan zijn dossier. [A] heeft bij e-mail van 23 september 2010 haar arbeidsovereenkomst aan [B] gezonden.

2.6 Bij e-mail van 24 september 2010 heeft [B] aan [A] het volgende meegedeeld: “Over de verdere afwikkeling van het onderzoek naar de uitgaven van de [1] bestaat op dit moment enige onduidelijkheid. Ik heb bij mijn bezoek aangegeven dat een rapportage over de feitelijke bevindingen zou worden uitgebracht. (...). De aangekondigde rapportage wordt voorsnog aangehouden totdat er duidelijkheid is of er sprake is van onrechtmatige uitgaven puur gebaseerd op het feit dat er op 1 oktober 2009 geen leerlingen waren. wij hebben derhalve tot dit moment slechts kennis genomen van de door u verstrekte (financiële) informatie en de directie VO van het Ministerie op de hoogte gesteld van de door de [1] feitelijk verrichte uitgaven tot en met juli 2010.”

2.7 Bij brief van 25 november 2010 heeft betrokkene aan klaagster meegedeeld dat de inspectie, op grond van de beoordeling van de verzamelde informatie, besloten heeft een onderzoek uit te voeren naar de rechtmatigheid van de besteding van de rijksbekostiging in 2009 en 2010. Vermeld werd dat de volgende aspecten bij dit besluit een rol hebben gespeeld:

De uitgaven voor huisvesting en eerste aanschaf van leer- en hulpmiddelen en meubilair komen niet voor bekostiging in aanmerking; Het salaris van de directeur komt niet volledig voor bekostiging in aanmerking; De eigendom van het schoolgebouw en de betaling van de huurpenningen aan de voorzitter van de stichting; Het bestaan van een afnemerverlanciersrelatie tussen de school en een onderneming van de voorzitter van de stichting, [BV2].

Het totale onderzoek heeft plaatsgevonden van september 2010 tot januari 2011.

2.8 Op 6 december 2010 is door een medewerker van de inspectie in het kader van het onderzoek de gemeente [plaats] bezocht.

2.9 Bij e-mail van 6 december 2010 aan [B] heeft klager gereageerd op het onderzoek naar de besteding van de bekostiging en zijn verbazing hieromtrent uitgesproken.

2.10 Op 14 december 2010 heeft klager een nadere reactie gegeven op het onderzoek en de gevraagde gegevens aan [B] toegestuurd.

2.11 Bij e-mail van 1 februari 2011 heeft klager een aantal aanvullende vragen van [B] beantwoord en documenten over de huurovereenkomst toegestuurd.

2.12 Op 10 februari 2011 heeft [B] nogmaals de administratie van [1] ingezien.

2.13 Op 28 februari 2011 heeft betrokkene het conceptrapport “assurance-rapport van een incidenteel onderzoek naar de bekostiging en besteding van de bekostiging van een nieuwe school” uitgebracht.

2.14 Bij e-mail van 7 maart 2011 heeft klager namens klaagster een reactie op het conceptrapport gegeven. Klager heeft in die reactie het volgende gesteld: “Uw verslag bevat veel aantoonbaar feitelijke onjuistheden en is tevens tendentius. Beide zijn ernstig en derhalve onacceptabel. Ik dring er dan ook met klem op aan onderstaande kritiek te verwerken in uw definitieve rapportage.

Uw rapport is ook politiek gevoelig. Toen de minister juni 2010 de bekostiging plots staakte, was de school technisch failliet. De Tweede Kamer vroeg om een betalingsregeling, maar die kwam er niet (pas in december kondigde de minister aan dat er wel een betalingsregeling zou komen). Het schoolbestuur heeft toen een reddingsoperatie op touw gezet die behelsde dat een bevriende relatie het schoolgebouw van mij als bestuursvoorzitter overnam, waardoor ik vervolgens de school een gunstige lening kon verstrekken. Deze reddingsoperatie kwalificeert u nu als belangenverstremgeling. Dit betekent echter dat de minister een school eerst tot faillissement brengt en vervolgens de reddingsoperatie desavoueert. Dit geeft uw rapport een scherpe politieke dimensie. Des te sterker omdat u met uw rapport er op uit lijkt te zijn om belangenverstremgeling coût que coût aan te tonen.

Zoals u bekend heeft het bestuur van de [1] op velerlei wijze de school bijgesprongen. In uw rapport verzwijgt u stelselmatig dat diensten en produkten door bestuursleden onder vaak belachelijk gunstige voorwaarden werden geleverd. Zo levert [Cschool] (waarvan de secretaris [1], directeur is) boeken aan [1] onder condities waarvoor geen ander bedrijf zou leveren (een half jaar betaaltermijn, 1-op-1 doorgifte van kwantumkortingen van uitgevers). Een ander voorbeeld is dat de lening die ik als bestuursvoorzitter heb verstrekt zowel een gunstige opname (exact rekening houdend met de liquiditeitsbehoefte) als een gunstige rente kende. Die lening verstrekte ik nota bene op een moment dat de school technisch failliet was en er geen bank was die wilde helpen.

Door het niet vermelden van de gunstige voorwaarden weet u een verhaal rond te krijgen van belangenverstremgeling. Het beeld dat u met uw rapport schetst is bijkans dat van ordinaire zakkenvullerij. Omdat u de gunstige voorwaarden kent, kunt u weten dat derde partijen daaronder nimmer zouden leveren (c.q. niet wilden leveren, zoals ingeval van de banken). De conclusie ligt voor de hand dat u de gunstige voorwaarden moedwillig verzwijgt. U bent met een raamwerk gestart (er is sprake van ongeoorloofde vermenging van belangen, er moet een kostbare accountancy afdeling op de school komen) en hebt daar alles ingepast. Ook als u daarvoor een gift van de voorzitter [1] aan de school moet wegmoffelen of de gemeente [plaats] en passant van valsheid in geschrifte moet beschuldigen.

Afgezien van het tendentieuze karakter, bevat uw rapport tal van onjuistheden. Hieronder volgt een uitvoerige reactie. Of deze compleet is durf ik niet te zeggen. Het kan immers niet zo zijn dat wij in het kader van wederhoor uw werk dunnetjes moeten overdoen. (...).”

2.15 In maart 2011 heeft betrokkene het eindrapport “assurance-rapport van een incidenteel onderzoek naar de bekostiging en besteding van de bekostiging van een nieuwe school” (hierna: het rapport) aan klagster gezonden en gevraagd om haar zienswijze op de voorgenomen openbaarmaking van het rapport.

2.16 Bij brief van 28 maart 2011 heeft klager namens klagster die zienswijze aan betrokkene gezonden. Klager heeft in deze zienswijze het volgende gesteld:

“(…).

In het rapport wordt geconcludeerd dat sprake is van belangenverstremgeling tussen de school en individuele bestuursleden. Dit is een ernstige aantijging, zeker in een rapport dat voor publicatie bestemd is. Een dergelijke aantijging behoort niet lichtzinnig gemaakt te worden gegeven de ernstige repercussies die dit kan hebben voor het functioneren van de school en het schoolbestuur. Bovendien kunnen de onbezoldigde bestuurders hier zware imagoschade door lijden. In het Assurance rapport wordt de

aantijging echter wel lichtzinnig gemaakt, daar zij steunt op twee niet getoetste en aantoonbaar onjuiste veronderstellingen:

a. De school beschikte pas medio mei 2010 over een schoolpand en niet al op 1 augustus 2009.

b. De school stond medio juni 2010 niet voor een technisch faillissement.

Gezien de ernst van de aantijging van belangenverstrengeling is toetsing wel het minste dat verwacht mag worden. Verder bevat de conclusie van het Assurance rapport een stelling waarvoor de onderbouwing geheel ontbreekt, maar die bovendien tautologisch geformuleerd is en daarmee niet falsificeerbaar. Tenslotte zijn systematisch giften van bestuurders aan de school niet in het onderzoek meegewogen. Gebeurt dat wel, dan blijft van de conclusie belangenverstrengeling in het nadeel van de school niets over. De publicatie van een aantoonbaar onjuist rapport lijkt ons niet in het belang van uw inspectie, maar dat is een oordeel dat u op grond van de uiteenzetting hieronder zelf zult moeten vellen. Wij maken wel bezwaar tegen publicatie van het rapport in de huidige vorm vanwege de voor leveranciers concurrentiegevoelige vermelding van hun namen.

Schoolgebouw wel degelijk beschikbaar vanaf 1 augustus 2009

1. Wij zouden niet over ons schoolgebouw hebben kunnen beschikken vanaf 1 augustus 2009, omdat het notarieel transport pas in mei 2010 plaatsvond. Het Assurance rapport concludeert dat we derhalve niet hebben aangetoond over een schoolgebouw te beschikken en bovendien dat er ten onrechte huur is betaald over de periode 1 augustus 2009 t/m april 2010.

De aanneming is onjuist en niet getoetst. We hebben zelfs de staatssecretaris in deze periode uitgenodigd langs te komen, hetgeen we toch echt niet in een gekraakt pand hadden gedaan. Met de toenmalige eigenaar was de expliciete afspraak gemaakt dat wij al per 1 augustus 2009 over het pand konden beschikken, vooruitlopend op de definitieve overdracht. Uw inspectie had het bestaan van deze afspraak eenvoudig kunnen toetsen, maar heeft verzuimd dat te doen. Een door de toenmalige eigenaar getekende bevestiging van deze afspraak doen wij u hierbij toekomen. Het was op grond van deze afspraak dat in de periode van 1 augustus 2010 (*de Accountantskamer begrijpt 1 augustus 2009*) het gebouw is verbouwd, ingericht, er open dagen zijn gehouden, etc.

School verkeerde wel degelijk in technisch faillissement medio juni 2010

2. Na het stopzetten van de bekostiging in juni 2010 stevende de school af op een faillissement. Omdat de minister ook een betalingsregeling weigerde en banken vanwege de onzekere situatie niet wilden bijspringen met een bedrijfskrediet, waren wij gedwongen zelf een reddingsoperatie op touw te zetten. We vonden een bevriende relatie bereid om het pand over te nemen, ondanks de failliete status van de school als huurder. Door de boekwinst op het pand kon het bestuur de school een gunstige lening verstrekken. Uw inspectie stelt dat de boekwinst is ontstaan doordat:

A. het pand vanwege de huurovereenkomst een grote waarde had omdat het contract langlopend is (9 jaar) en omdat de school een kredietwaardige huurder is met een relatief zekere inkomstenstroom;

B. er een verbouwing was uitgevoerd waardoor het gebouw meer waard was geworden. Uw stelling over de herkomst van de boekwinst is aantoonbaar onjuist.

Ad A. De huurovereenkomst stond vanwege het technisch failliet van de school op losse schroeven. De waarde van het huurcontract was daardoor dicht bij nihil. U weerspreekt dit echter in uw rapport. De school kon helemaal niet in een faillissement ver-

keren want “de inspectie acht dit in een onderwijssituatie, met een relatief zekere inkomstenstroom niet van toepassing.”(p.17).

U geeft hier een niet onderbouwde mening die in strijd is met de feiten en in strijd met het oordeel van banken.

(...).

U betoont een volstrekt onrealistisch beeld te hebben van de financiële positie van een beginnende school. Dat wordt nog eens geïllustreerd als in het rapport de rente (5%) die het schoolbestuur krijgt op het bedrijfskrediet aan de school, vergeleken wordt met de rente op een spaarrekening. Alsof een bedrijfskrediet zonder onderpand aan een op dat moment technisch failliete school qua risico vergelijkbaar is met een spaarrekening.

Wellicht is het zinvol om eens bij financiële instellingen te rade gaat waarom die risico's van een beginnende school anders percipiëren. Aangaande bedrijfskrediet heeft het schoolbestuur nu eenmaal te maken met banken. Het gaat daarom niet aan uw eigen oordeel van de risico's te laten prevaleren boven dat van banken.

Ad B. In het Assurance rapport wordt voorts gesteld dat een deel van de waardeinstijging is veroorzaakt door een verbouwing á 175.100 euro om het pand geschikt te maken voor gebruik als school. Dit is een postulaat dat nergens gestaafd wordt. Het is bovendien onjuist. Terwijl het pand geschikt werd als school, werd het ongeschikt als kantoor. Als de school de leerlingnorm niet haalt, blijft de eigenaar na enkele jaren achter met een pand dat als kantoor niet meer goed verhuurbaar is. Het is daarmee twijfelachtig of de verbouwing gunstig is voor de eigenaar van het pand. De veronderstelling behoeft in elk geval onderbouwing, geen voetstootse aanname.

(...).

Giften van bestuurders niet meegewogen in conclusies

3. De bestuurders hebben in vele gevallen hun eigenbelang volledig weggeschoven ten faveure van de school. Uw inspectie is hiervan op de hoogte, maar besteedt er geen aandacht aan in het rapport of neemt het slechts ter kennisgeving aan en verdisconteert het niet in de conclusies.

(...).

Dat de aantijging van belangenverstremgeling lichtzinnig wordt gedaan en er willens en wetens feiten niet in ogenschouw zijn genomen danwel slechts ter kennisgeving worden aangenomen, impliceert dat uw inspectie bij publicatie van dit rapport mogelijk smaad pleegt. Dat wij nu alleen tegen publicatie van een bijlage bezwaar aantekenen dient u niet op te vatten als dat wij het rapport niet als smadelijk beschouwen. Het ligt in de rede om het oordeel daarover te zijner tijd aan de rechter over te laten.”

2.17 Op 21 april 2011 heeft betrokkene een besluit tot publicatie van het rapport aan klagster gezonden. De publicatieversie van het rapport dateert van 21 april 2011.

In het rapport is onder ‘Conclusies’ het volgende vermeld:

“Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons gebleken dat er sprake is van belangenverstremgeling omdat diverse transacties niet ‘at arm’s length’ hebben plaatsgevonden. Dit criterium houdt in dat deze transacties onder voorwaarden en condities zoals tussen een goed ingelichte, tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper, die niet met elkaar in relatie staan, onafhankelijk van elkaar handelen en hun eigenbelang nastreven, tot andere uitkomsten hadden geleid.

Vastgesteld wordt dat er per 1 augustus 2009 feitelijk gezien geen huisvesting ter beschikking van de stichting was. De gemeente [plaats] kon geen huisvesting ter beschikking stellen en er was nog geen sprake van toepassing van artikel 76v WVO. Het bevoegd gezag kan daarom niet hebben aangetoond dat per 1 augustus 2009 was voldaan

aan de huisvestingseis van artikel 66 lid 4 van de WVO en dat recht bestond op aanvullende bekostiging nieuwe school.

Met de aankoop en verkoop van het gebouw waarin de school is gevestigd heeft voorzitter Stichting X1 in 2010 in privé een voordelig resultaat geboekt van € 231.000.

Vastgesteld wordt dat het door voorzitter Stichting X1 behaald voordelig resultaat voor een groot deel, zo niet geheel, is gerealiseerd met uitgegeven of nog uit te geven bekostiging. Een deel van de waardevermindering van het gebouw kan worden toegeschreven aan ten laste van de bekostiging gebrachte werkzaamheden die nodig waren om een school in het gebouw te kunnen vestigen. Met betrekking tot een bedrag van € 175.100, uitgegeven voor het geschikt maken van een oud veilinggebouw als schoolgebouw, bestaat nog geen zekerheid over de rechtmatige besteding.

Met betrekking tot voor het schoolgebouw aan voorzitter Stichting X1 betaalde huur is een bedrag van € 166.667 niet rechtmatig besteed. De betaalde huur is hoger dan op basis van het huurcontract was verplicht en voor 5 maanden is huur betaald terwijl voorzitter Stichting X1 het schoolgebouw nog niet in eigendom had.

Aan de eisen gesteld in de Wet Goed onderwijs, goed bestuur is niet voldaan. Het intern toezicht is (nog) niet geregeld, de onafhankelijkheid van medebestuurders ten opzichte van elkaar en het voorkomen van de schijn van belangenversterving tussen de instelling en bestuurder(s) zijn niet in acht genomen. Ook op het gebied van financieel beheer is (nog) niet voldaan aan daaraan te stellen eisen. Zo zijn in de aanloopperiode alle werkzaamheden, daaruit voortvloeiende verplichtingen en betalingen verricht door de enige werknemer, de directeur. Op grond van de omvang van de organisatie is en kan er nauwelijks sprake zijn van noodzakelijke functiescheidingen. Aan de met betrekking tot intern toezicht gestelde regels kan bij een handhaving van de huidige bezetting van directie en bestuur niet worden voldaan. Voor de kwaliteit en de betrouwbaarheid van het financieel beheer houdt dat aanzienlijke risico's in.

Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons, behoudens het hierboven geformuleerde, verder niet gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat er sprake is van onrechtmatige besteding van de bekostiging.”

2.18 Namens klaagster is op 4 mei 2011 bezwaar gemaakt tegen het besluit van 21 april 2011. Dit bezwaar is bij besluit van 25 augustus 2011 ongegrond verklaard. Hier tegen is namens klaagster beroep ingesteld. Bij uitspraak van 17 januari 2013 heeft de rechtbank Zeeland-West-Brabant dit beroep ongegrond verklaard, daarbij in aanmerking nemend dat klaagster, voorafgaand aan de openbaarmaking van het rapport, in de gelegenheid is gesteld haar zienswijze kenbaar te maken, dat deze zienswijze aan het rapport is gehecht en dat het rapport naar aanleiding van de zienswijze op een aantal punten is aangepast. Daarnaast heeft de Minister aangegeven dat bij de openbaarmaking zal worden vermeld dat naar aanleiding van het rapport nog bestuurlijke besluitvorming zal volgen.

3. De klacht

3.1 Ten grondslag aan de door klagers ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klagers gegeven toelichting, de volgende verwijten:

De conclusie in het rapport dat klaagster geen huisvesting tot haar beschikking had en dat zonder grondslag huur is betaald ontbeert een deugdelijke grondslag. Betrokkene heeft nagelaten te onderzoeken of de huurprijs een reële huurprijs was en heeft in plaats daarvan volstaan met het wekken van de suggestie dat deze te hoog was. Zijn

stelling hieromtrent ontbeert dan ook een deugdelijke grondslag. De conclusie in het rapport dat klager door de waarde van het huurcontract is bevoordeeld bij de verkoop van het gebouw ontbeert een deugdelijke grondslag. Betrokkene heeft bovendien geweigerd alle relevante omstandigheden te vermelden. Betrokkene heeft in het rapport niet nader onderbouwd waarom de verbouwing tot een waardevermeerdering van het gebouw heeft geleid. Betrokkene had onderzoek moeten verrichten naar de invloed van de verbouwing op de waarde van het gebouw. Door desondanks te concluderen dat de verbouwing heeft bijgedragen aan de waarde van het gebouw en dat deze meerwaarde ten goede is gekomen aan klager heeft betrokkene een mededeling gedaan zonder deugdelijke grondslag. Betrokkene heeft verzuimd te onderzoeken of het verschil tussen de aankoopprijs door klager en de door hem ontvangen verkoopprijs daadwerkelijk het gevolg was van een hogere marktwaarde van het gebouw die met bekostiging is bereikt. Alleen dan is de conclusie gerechtvaardigd dat klager een voordelig resultaat heeft geboekt met de bekostiging. Betrokkene heeft bovendien geweigerd in het rapport te vermelden dat klager de opbrengst van de verkoop heeft aangewend om de school te redden van faillissement met een gunstige lening. Betrokkene concludeert in het rapport dat de geldlening die door klager aan de school is verstrekt niet at arm's length heeft plaatsgevonden. De feitelijke context omtrent de lening is in het rapport onjuist weergegeven en de conclusie ontbeert dan ook een deugdelijke grondslag. De opmerkingen van betrokkene in het rapport betreffende de relatie tussen klaagster en de [Cschool], waarvan de secretaris van klaagster directeur is, zijn op zichzelf feitelijk juist, maar deze dienen gelezen te worden in het licht van de conclusies van het rapport. Daarin is vermeld dat diverse niet nader genoemde transacties niet at arm's length hebben plaatsgevonden waardoor de gemiddelde lezer zal concluderen dat dit ook geldt voor de transactie tussen klaagster en [Cschool]. Betrokkene had aandacht moeten besteden aan de voorwaarden van de transactie. Betrokkene wekt in zijn rapport de suggestie dat het salaris van de directeur (echtgenote van klager) te hoog was door belangenverstrengeling. Betrokkene had moeten onderzoeken en rapporteren over de hoogte van het salaris in vergelijking met de functie en kwalificaties van de directeur. Als hij dat had gedaan was hij tot de conclusie gekomen dat het salaris lager lag dan een marktconform salaris. Daarnaast suggereert betrokkene in het rapport, gelezen in samenhang met de conclusies, dat de arbeidsvoorwaarden gunstiger waren dan gangbaar, terwijl daarvoor elke feitelijke grondslag ontbreekt. In paragraaf 3.4.3 en 3.6 van het rapport wordt de situatie van klaagster getoetst aan wettelijke bepalingen die nog helemaal niet in werking waren getreden. Betrokkene suggereert echter wel dat in strijd is gehandeld met die wet. Daarnaast wordt naar de code goed onderwijsbestuur van de VO-raad verwezen, maar klaagster is hiervan bewust geen lid. Betrokkene heeft zich een juridisch oordeel aangematigd, waartoe hij niet bevoegd is. Betrokkene vermeldt in het rapport dat klaagster niet heeft voldaan aan "de in het kader van goed financieel beheer te stellen eisen van functiescheiding". Betrokkene laat echter na te vermelden welke criteria hij heeft gehanteerd bij het beoordelen daarvan, hetgeen wel is vereist onder 49 onder d. NVCOS 3000. Voorts heeft betrokkene nagelaten de relevante context te vermelden. Betrokkene heeft nagelaten onderzoek in te stellen naar de voorwaarden van de transactie tussen klaagster en [BV2], een onderneming van klager. De voorwaarden van de transactie waren juist voor de school gunstig en ten nadele van [BV2]. Betrokkene heeft niet de vereiste objectiviteit betracht door de informatie over de gift van klager slechts ter kennisgeving aan te nemen en niet mee te wegen in zijn conclusie. Hieruit blijkt dat betrokkene in zijn conclusie alleen belastende omstandigheden heeft meegewogen en ontlastende omstandigheden juist heeft weggelaten, waaruit geen objectieve beoordeling van de feiten kan volgen. De conclusies in het rapport zijn on-

voldoende onderbouwd en missen een deugdelijke grondslag. Voor zover betrokkene niet bij alle transacties heeft willen betogen dat sprake was van belangenverstremgeling leidt de formulering van zijn conclusie, waarbij nergens aangegeven wordt welke specifieke transacties niet at arm's length zouden hebben plaatsgevonden, ertoe dat de gemiddelde lezer zal aannemen dat belangenverstremgeling is opgetreden bij alle in het rapport genoemde transacties. De conclusies sluiten bovendien niet aan op de geformuleerde vragen.

4. De gronden van de beslissing

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

4.1 Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 33 Wet RA, en sinds 1 januari 2013 op grond van 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 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.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had na 1 januari 2007, worden getoetst aan de sinds deze datum (tot 1 januari 2014) vigerende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in het bijzonder het (voor alle registeraccountants geldende) deel A en het (voor openbaar registeraccountants geldende) deel B1.

4.3 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 accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.4 De Accountantskamer stelt vast dat klagers betrokkene in essentie verwijten dat veel van de in het rapport vermelde conclusies en genoemde feiten een deugdelijke grondslag missen en dat hij stelselmatig heeft geweigerd om door klagers aangevoerde feiten en omstandigheden, die een ander licht op de zaak werpen, te onderzoeken of zelfs maar in zijn rapport te vermelden en aldus een rapport heeft geschreven dat voor klagers bijzonder negatief is. De Accountantskamer zal de klachtonderdelen - voor zover hieronder niet afzonderlijk behandeld - daarom gezamenlijk bespreken.

4.5.1 Klagers hebben ter onderbouwing van hun klacht - samengevat - aangevoerd dat betrokkene ten onrechte heeft geconcludeerd dat sprake was van belangenverstremgeling. De feiten kunnen deze conclusie niet dragen en de conclusie mist dan ook een deugdelijke grondslag. De diverse transacties die in het rapport genoemd worden vormden onderdeel van een reddingsoperatie om de school te behoeden voor een faillissement als gevolg van de door de Minister stopgezette bekostiging. Dat deze transacties zijn uitgevoerd met personen die bij de school betrokken waren, is te verklaren door het feit dat geen enkele marktpartij bereid was de bijbehorende risico's te lopen. Met inachtneming van deze risico's blijkt dat de voorwaarden van de transacties steeds

gunstig waren voor de school en ongunstig voor de wederpartij en dat daarom van belangenverstremgeling geen sprake kan zijn. Betrokkene heeft ten onrechte niet alle relevante omstandigheden in zijn rapport vermeld, dan wel meegewogen. Voorts is betrokkene buiten het object van het onderzoek getreden door, anders dan in de 'afbakening van het onderzoek' is vermeld, in te gaan op het recht op start- en aanvullende bekostiging bij een situatie waarin er geen leerlingen zijn en heeft hij zich hiermee een juridisch oordeel aangematigd, terwijl hij hiertoe niet bevoegd is. Betrokkene heeft eveneens bij de, overigens onjuiste, uitleg van de wettelijke bepalingen omtrent het toezicht een juridisch oordeel gegeven, terwijl hij hiertoe niet bevoegd is. Voor zover betrokkene niet bij alle in het rapport vermelde transacties heeft willen betogen dat sprake was van belangenverstremgeling, leidt de formulering van zijn conclusies, waarbij nergens aangegeven wordt welke specifieke transacties niet 'at arm's length' zouden hebben plaatsgevonden, ertoe dat de gemiddelde lezer zal aannemen dat de belangenverstremgeling is opgetreden bij alle in het rapport genoemde transacties. Dat leidt er ook toe dat feitelijke opmerkingen suggestief worden, omdat de gemiddelde lezer van het rapport zal aannemen dat de genoemde feiten hebben bijgedragen aan de conclusie van betrokkene dat sprake is van belangenverstremgeling. Het rapport voldoet niet aan de eisen die gesteld worden in NVCOS 3000. Betrokkene heeft bij het opstellen van het rapport niet de fundamentele beginselen van objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid in acht genomen – aldus, steeds, klagers.

4.5.2 Betrokkene heeft in zijn verweerschrift - samengevat - betoogd dat hij zeer zorgvuldig te werk is gegaan en voldoende toereikende en geschikte assurance-informatie (bij klagers) heeft ingewonnen om zijn vaststellingen op te baseren. Betrokkene heeft uitgebreid hoor en wederhoor toegepast en de zienswijze van klagers is als bijlage bij het rapport gevoegd. In het rapport is louter sprake van feitelijke vaststellingen. Hetgeen klagers dienaangaande naar voren hebben gebracht, maakt niet dat de feitenvaststelling zoals in het rapport opgenomen onjuist is. Evenmin is sprake van een eigen juridische beoordeling door betrokkene. De conclusie van belangenverstremgeling is gebaseerd op alle transacties waarin sprake is van een koper en een verkoper die met elkaar in relatie staan en die niet onafhankelijk van elkaar hun eigenbelang nastreven. Het gaat om de transacties waarin sprake is van relaties tussen klager met de verhuurder van het schoolgebouw (klager in privé), met de leverancier van diensten ([BV2], eigendom van klager in privé), met de directeur van [1] (de echtgenote van klager), met de levering van diensten door een stichting van een medebestuurder ([Cschool]), alsmede met de koper en verhuurder van het schoolgebouw (een familierelatie van klager). Deze conclusie berust op een deugdelijke grondslag – aldus, steeds, betrokkene.

4.5.3 In het rapport is vermeld dat de uitgevoerde werkzaamheden zijn verricht in overeenstemming met Standaard 3000, "Assurance opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie" van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NVCOS).

4.5.4 Op grond van onder meer paragraaf 45. van NVCOS 3000 dienen de in het rapport getrokken conclusies in ieder geval te berusten op een deugdelijke grondslag. Op grond van paragraaf 49. onder d. van NVCOS 3000 dienen in het rapport de criteria te worden vermeld ten opzichte waarvan het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst zodat de beoogde gebruikers kunnen weten op grond van welke criteria de accountant zijn conclusie heeft getrokken. De criteria kunnen in het assurance-rapport worden opgenomen of er kan naar worden verwezen indien ze zijn opgenomen in een

bewering die door de verantwoordelijke partij is opgesteld en die beschikbaar is voor de beoogde gebruikers of indien zij op een andere plaats direct toegankelijk zijn. De accountant overweegt of het onder de gegeven omstandigheden van belang is een toelichting op te nemen over:

de herkomst van de criteria en of zij al dan niet zijn vastgelegd in wet- en regelgeving dan wel zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming, dat wil zeggen of het generieke criteria zijn binnen de context van het object van onderzoek (en indien dat niet zo is, een beschrijving van de reden waarom ze als toepasbaar worden gezien); de methoden van onderzoek indien de criteria de mogelijkheid bieden tot een keuze uit een aantal methoden; alle van belang zijnde interpretaties die zijn gebruikt bij de toepassing van de criteria tijdens de uitvoering van de opdracht, en eventuele wijzigingen in de gehanteerde methoden van onderzoek.

4.5.5 Vastgesteld moet worden dat betrokkene heeft betoogd dat hij zich heeft beperkt tot een feitelijke vaststelling en dat deze feiten juist zijn, zodat hem geen tuchtrechtelijk verwijt treft. Dit betoog van betrokkene verhoudt zich niet met de vermelding in zijn rapport dat de werkzaamheden voor de totstandkoming van het rapport zijn verricht in overeenstemming met NVCOS 3000. Aldus is sprake van een assurance-rapport. Dit brengt met zich dat dan niet kan worden volstaan met een vermelding van de feiten, maar dat deze feiten ook moeten worden beoordeeld, waarbij alle relevante feiten in de beoordeling dienen te worden betrokken. Hierbij dient de accountant, gelet op het bepaalde in paragraaf 49. onder d. van NVCOS 3000, de voor de beoordeling van die feiten gehanteerde normen in het rapport te vermelden en voor de gebruiker kenbaar aan deze normen te toetsen. De in het rapport genoemde Wet Goed onderwijs, goed bestuur was ten tijde van de periode waar het onderzoek op ziet nog niet in werking getreden en reeds daarom niet geschikt als toetsingsnorm.

Betrokkene heeft voorts in zijn rapport meermalen als norm voor de beoordeling van de feiten 'at arm's length' gehanteerd, waarmee hij blijkens zijn omschrijving van deze norm, in het rapport, bedoelt dat transacties niet marktconform zijn geweest. Daarom had betrokkene in zijn rapport duidelijk moeten vermelden wat deze norm exact inhield en op welke wijze de feiten aan deze norm zijn getoetst en op basis van welke overwegingen tot bepaalde conclusies is gekomen. Door zulks na te laten, en door met betrekking tot verschillende transacties te spreken over bevoordeling van klager en ook transacties met de echtgenote, relaties en de onderneming van klager ter discussie te stellen, heeft betrokkene in zijn rapport een beperkt beeld van de transacties gegeven en daarmee de suggestie gewekt dat de beoordeelde transacties niet marktconform zijn geweest in het nadeel van de [1]. Betrokkene heeft hierdoor voorts onduidelijkheid laten bestaan over de vraag waarom de transacties in een dergelijke bijzondere situatie, zoals door klagers uiteengezet, waarin het voor de school veelal niet mogelijk was om zaken te doen met niet verbonden partijen (bijvoorbeeld: het verkrijgen van financiering van een bank), als ongepast moeten worden beschouwd. Betrokkene heeft aldus het rapport niet conform het bepaalde in NVCOS 3000 opgesteld en daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC. De klacht is daarom in alle onderdelen gegrond.

4.6 Overigens overweegt de Accountantskamer met betrekking tot klachtonderdeel a. dat betrokkene geen blijk ervan heeft gegeven dat hij de door klagers weergegeven feitelijke situatie bij zijn beoordeling heeft betrokken. Betrokkene heeft in het rapport vermeld dat er per 1 augustus 2009 feitelijk gezien geen huisvesting ter beschikking

van klaagster was en deze vaststelling gebaseerd op het ontbreken van een huurovereenkomst en het niet betalen van huurpenningen per die datum. Klagers hebben echter meermalen aan betrokkene verklaard dat klaagster het gebouw aan [adres] wel degelijk in gebruik had per 1 augustus 2009. Bij hun zienswijze van 28 maart 2011 hebben klagers ter onderbouwing hiervan een verklaring van de eigenaar van het gebouw overgelegd. Betrokkene heeft echter vastgehouden aan een schriftelijk huurcontract en geen oog gehad voor de mogelijkheid dat ook op andere wijze kan zijn overeengekomen dat klaagster het gebouw in gebruik mocht hebben, hetgeen gelet op het bepaalde in paragraaf 45 van NVCOS 3000 wel van hem werd verwacht. Betrokkene heeft hiermee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC. Dat mogelijk niet was voldaan aan de huisvestingseis van artikel 66 lid 4 van de Wet op het voorgezet onderwijs (hierna: WVO) doet er niet aan af dat de vaststelling door betrokkene dat er per 1 augustus 2009 “feitelijk gezien” geen huisvesting ter beschikking was voor de school, in de hiervoor bedoelde zin deugdelijke grondslag ontbeerde.

4.7 Met betrekking tot klachtonderdeel I. moet voorts worden vastgesteld dat betrokkene, met de vermelding in het rapport dat de verklaringen van klager over zijn gift aan klaagster voor kennisgeving worden aangenomen, de suggestie wekt dat de door klager gestelde (indirecte) schenking irrelevant moet worden geoordeeld, ook voor zijn (eind)oordeel dat de school ten gevolge van belangenverstremming uiteindelijk is benadeeld. Betrokkene had indien nodig nader onderzoek naar deze verklaring moeten doen en deze informatie in zijn beoordeling moeten betrekken. Door dit na te laten heeft betrokkene gehandeld in strijd met het bepaalde in paragraaf 45 van NVCOS 3000 en daarmee met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC.

4.8 De klacht dient dan ook gegrond te worden verklaard.

4.9 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. Daarbij heeft de Accountantskamer er tevens rekening mee gehouden dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld. De Accountantskamer acht - alles in aanmerking nemende - oplegging van de maatregel waarschuwing passend en geboden.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

1. verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor weergegeven;
2. legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **waarschuwing**;
3. verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;

4. verstaat dat betrokkene, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan hen vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mrs. E.F. Smeele en J.W. Frieling (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en mr. drs. J.B. Backhuijs RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. M.H.B. Boksebeld, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 5 december 2014.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagers, betrokkenedan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.