

UITSpraak van **9 februari 2024** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 28 december 2022 ontvangen klacht met nummer **23/11 Wtra AK** van

INSPECTIE VAN HET ONDERWIJS

gevestigd te Den Haag

KLAAGSTER

advocaten: mr. M.L. Batting en mr. A.H.T. van Gijsel te Den Haag

t e g e n

Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats1]

BETROKKE NE

advocaten: mr. drs. J.F. Garvelink en mr. M.J.A. Jansen te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de brief van betrokkene van 19 september 2023 met bijlage 29
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 25 september 2023. Klaagster heeft zich laten vertegenwoordigen door [A] en [B], bijgestaan door mr. A.H.T. van Gijsel en mr. M.L. Batting. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. drs. J.F. Garvelink en mr. M.J.A. Jansen.

2. De uitspraak samengevat

2.1. Klaagster heeft als toezichthouder onderzoek verricht naar het financieel beheer van een achttal onderwijsstichtingen. Zij heeft onder meer geconcludeerd dat het financieel beheer als geheel van de stichtingen onvoldoende is. Ook de financiële continuïteit en rechtmatigheid zijn als onvoldoende beoordeeld.

2.2. Betrokkene heeft de jaarrekeningen gecontroleerd van deze acht onderwijsstichtingen en

van een ondersteunende stichting, en deze van een goedkeurende controleverklaring voorzien. Volgens klaagster heeft betrokkene de wijze waarop door (het bestuur van) de onderwijsstichtingen en de ondersteunende stichting met rijksbekostiging is omgegaan onvoldoende beoordeeld. Zij heeft niet beoordeeld in hoeverre er sprake was van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, belangenstrengeling of niet-naleving van wet- en regelgeving. Betrokkene heeft daarmee nagelaten uitvoering te geven aan haar poortwachtersfunctie als eerstelijns toezichthouder op de onderwijsstichtingen en daarmee op (de besteding van) rijksbekostiging, aldus klaagster.

2.3. De Accountantskamer verklaart de klacht gegrond en legt aan betrokkene de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van zes maanden op.

3. De feiten

3.1. De Accountantskamer gaat uit van de volgende feiten van algemene aard. Bij de bespreking van de klachtonderdelen zullen de feiten worden weergegeven die specifiek op de klachtonderdelen betrekking hebben.

3.2. Betrokkene is sinds [datum1] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Betrokkene is werkzaam bij [accountantskantoor1] (hierna: [accountantskantoor1]), in [plaats1].

3.3. Betrokkene is vanaf het boekjaar [jaartal1] de externe accountant geweest van acht onderwijsstichtingen en van een ondersteunende stichting die alle behoren tot een netwerk van [scholen]). De boekjaren [jaartal2] en [jaartal3] zijn gecontroleerd door een andere accountant van [accountantskantoor1]. De tot het [scholen]-netwerk behorende onderwijsstichtingen bieden voortgezet onderwijs aan dat uitgaat van een specifiek onderwijsconcept. Elk van de acht scholen is ondergebracht in een aparte onderwijsstichting (de Accountantskamer noemt deze hierna [scholen] en/of [school] met, indien nodig, als toevoeging de plaats van vestiging van het schoolgebouw). Het bestuur van de acht onderwijsstichtingen was identiek samengesteld. Bestuursvoorzitter was [C] (hierna: [C]). Naast deze onderwijsstichtingen maakt de Stichting [stichting1], die door de Belastingdienst erkend is als 'Algemeen Nut Beogende Instelling' (ANBI), deel uit van het [scholen]-netwerk. De Accountantskamer zal deze stichting hierna aanduiden als [ANBI1]. Het bestuur van [ANBI1] bestond uit drie personen. [C] was bestuursvoorzitter van [ANBI1].

3.4. Naast bestuursvoorzitter van de onderwijsstichtingen en [ANBI1] was [C] het enige bestuurslid van [Stichting2]. [Stichting2] ontwikkelde onderwijs- en ICT-middelen voor de [scholen]. Deze middelen en diensten stelde [Stichting2] tegen vergoeding ter beschikking.

3.5. De Inspectie is belast met het financiële toezicht op het onderwijs in Nederland. Zij heeft naar aanleiding van reguliere vierjaarlijkse onderzoeken in het najaar van [jaartal4] bij de acht onderwijsstichtingen, een 'specifiek onderzoek' als bedoeld in artikel 15 van de Wet op het onderwijstoezicht ingesteld naar het financieel beheer bij deze stichtingen. Op [datum2] heeft de Inspectie acht rapporten vastgesteld nadat het bestuur op de conceptrapporten had gereageerd. In de vastgestelde rapporten is onder meer geconcludeerd dat het financieel beheer als geheel van de onderwijsstichtingen onvoldoende is. Ook de financiële continuïteit en de rechtmatigheid zijn als onvoldoende beoordeeld.

3.6. Betrokkene heeft als externe accountant de jaarrekeningen [jaartal4] van de acht onderwijsstichtingen en [ANBI1] gecontroleerd. Op [datum3] heeft betrokkene goedkeurende controleverklaringen afgegeven bij de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen. Die controleverklaring komt er bij elk van de jaarrekeningen op neer, dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de grootte en samenstelling van het vermogen en van het resultaat en dat de in de

jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties in alle van materieel van belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor haar geldende gedrags- en beroepsregels.

4.2. Klaagster verwijt betrokkene het volgende:

1. betrokkene heeft onvoldoende risico-inschattingswerkzaamheden verricht;
2. betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de post 'gebouwen en terreinen' van de materiële vaste activa van [school] [plaats2], [school] [plaats3], [school] [plaats4] en [school] [plaats5];
3. betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de rechtmatigheid van de bestedingen door de onderwijsstichtingen aan de huisvesting;
4. betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de verantwoording van baten uit ouderbijdragen;
5. betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de rechtmatigheid en verantwoording van de onderlinge bijdragen;
6. betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling van de onderwijsstichtingen.

5. De beoordeling

5.1.1. De Accountantskamer toetst het handelen en nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS) en de Regeling onderwijsaccountantsprotocol OCW 2020.

5.1.2. De kern van de klacht is volgens klaagster dat betrokkene op geen enkel moment in haar controle op basis van een professioneel-kritische instelling kritische vragen heeft gesteld over de wijze waarop door de (bestuurder van de) onderwijsstichtingen en [ANBI1] met rijksbekostiging is omgegaan. Zij heeft niet beoordeeld in hoeverre er sprake was van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, belangenverstremgeling of niet-naleving van wet- en regelgeving. Zij heeft om die reden nagelaten uitvoering te geven aan haar poortwachtersfunctie als eerstelijns toezichthouder op de onderwijsstichtingen en daarmee op (de besteding van) rijksbekostiging, aldus klaagster.

Klachtonderdeel 1: betrokkene heeft onvoldoende risico-inschattingswerkzaamheden verricht.

5.2. De Accountantskamer gaat bij dit klachtonderdeel uit van de volgende feiten. De (acht) onderwijsstichtingen te [plaats1], [plaats4], [plaats5], [plaats6], [plaats2], [plaats3], [plaats7] en [plaats8] waarvan betrokkene (ook) de jaarrekeningen [jaartal4] heeft gecontroleerd, ontvingen ten behoeve van het geven van onderwijs rijksbijdragen. Deze bijdragen zijn in de periode tot en met [jaartal4] onder meer besteed aan de aankoop van onroerend goed, renovatie/verbouw en nieuwbouw teneinde over schoolgebouwen te beschikken. Met deze investeringen in vastgoed was bij de onderwijsstichtingen in [plaats2], [plaats3], [plaats5] en [plaats4], waarvan de controle van de jaarrekeningen [jaartal4] in de klacht centraal staat, in de periode [jaartal2] tot en met [jaartal4] een bedrag van afgerond € 15,5 mln. gemoeid¹. Deze onderwijsstichtingen hebben geïnvesteerd in

¹ Dit totaalbedrag bestaat uit investeringen in vastgoed te [plaats2] van € 4.993.124, [plaats3] van € 4.370.238, [plaats4] van € 1.545.564

vastgoed dat eigendom was van [ANBI1] (het vastgoed te [plaats3] en [plaats5]) of van [Stichting2] (het vastgoed te [plaats4]), dan wel op [datum4] eigendom van [ANBI1] is geworden (het vastgoed te [plaats2]).

De (acht) onderwijsstichtingen, [ANBI1] en [Stichting2] zijn verbonden partijen in de zin van Standaard 550.10.

5.3. De Accountantskamer onderscheidt de volgende drie subklachtonderdelen:

- a. betrokkene heeft bij haar risico-inschatting niet betrokken dat omvangrijke huisvestingsinvesteringen met rijksbijdragen zijn gedaan door de onderwijsstichtingen (klaagschrift 4.1.6);
- b. betrokkene heeft onvoldoende beoordeeld of er sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van belangenverstremgeling (klaagschrift 4.1.7);
- c. betrokkene heeft haar risico-inschatting na de rapporten van klaagster van [datum2] niet bijgesteld (klaagschrift 4.1.9).

De Accountantskamer zal deze subklachtonderdelen vanwege hun onderlinge samenhang gezamenlijk bespreken.

5.4. Klaagster stelt het volgende. De met de rijksbijdragen gefinancierde investeringen in vastgoed zijn omvangrijk, ongebruikelijk en complex. Betrokkene heeft dit aspect tijdens haar onderhoud op 15 december [jaartal4] met het bestuur van de onderwijsstichtingen over mogelijke frauderisico's niet aan de orde gesteld. Haar conclusie was destijds dat er geen frauderisicofactoren bestaan die voortkomen uit transacties met verbonden partijen en dat de onderwijsstichtingen op grond van artikel 99 lid 6a van de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: Wvo) bestedingen voor elkaar mogen doen. Betrokkene heeft de relaties tussen de verbonden partijen niet beoordeeld en niet overwogen of de aard van die relaties risico's op een afwijking van materieel belang meebracht. Ten tijde van de ondertekening van de controleverklaringen beschikte betrokkene over de rapporten van klaagster van [datum2] waaruit bleek dat het vastgoed niet of niet meer eigendom van de onderwijsstichtingen was, aldus nog steeds klaagster.

5.5. Betrokkene heeft het volgende aangevoerd. [Accountantskantoor1] verzorgt sinds [jaartal2] de controle van de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen en betrokkene vanaf [jaartal1]. Zij kent de organisaties en de interne processen daardoor goed. Betrokkene is aanwezig geweest bij de gesprekken van het bestuur over de gewenste eigendomsstructuur van de schoolgebouwen. De wens was het juridisch eigendomsrecht bij [ANBI1] onder te brengen, zodat werd voorkomen dat de school onder het claimrecht² van de gemeenten zou vallen. Daarnaast zou [ANBI1] aan de onderwijsstichtingen een langdurig gebruiksrecht verstrekken. Betrokkene was ermee bekend dat voor investeringen in de schoolgebouwen rijksbijdragen zijn gebruikt. Betrokkene heeft in de eigendomsstructuur geen risico gezien. Betrokkene wijst op haar vastleggingen in de secties 5.D en 5.E van haar controledossiers. Betrokkene heeft gesteld dat zij van de acht, volgens haar, conceptrapporten van klaagster voor de ondertekening van de controleverklaringen kennis heeft genomen, maar daarin geen aanleiding heeft gezien tot een aangepaste risico-inschatting te komen. De rapporten zijn pas op 5 juli [jaartal5] gepubliceerd nadat het bestuur van de onderwijsstichtingen via een kort geding vergeefs had getracht dat te voorkomen en concepten worden nogal eens gewijzigd, aldus betrokkene.

5.6. De Accountantskamer overweegt het volgende.

5.6.1. In de secties 5.D van de controledossiers heeft betrokkene het volgende vastgelegd:

en [plaats5] van € 4.674.290; zie ook klachtonderdeel 3 hierna.

² Bij het beëindigen van het gebruik van een door een schoolbestuur bekostigde uitbreiding, krijgt de gemeente op basis van het economisch claimrecht de volledige eigendom van het pand, inclusief het gedeelte wat door het schoolbestuur is bekostigd (art. 76 u, lid 4, Wvo).

'Conclusie

De stichting heeft meerdere verbonden partijen en ook jaarlijks meerdere transacties met deze partijen. Tijdens de jaarrekeningcontrole zullen wij extra aandacht hebben voor de transacties met de verbonden partijen, de verwerking hiervan in de administratie en de toelichting in de jaarrekening.'

In de secties 5.E heeft betrokkene onder meer het volgende opgenomen:

'Presentatie van transacties met verbonden partijen in de jaarrekening - RAMB

Gezien de omvang va[n] de transacties met verbonden partijen in voorgaande jaren hebben wij het risico op een onjuist[e] of onvolledige toelichting van deze transacties in de jaarrekening geïdentificeerd als een RAMB.

--> De toelichting ten aanzien van verbonden partijen in de jaarrekening voldoet niet aan de verslaggevingsvereisten.

Omdat er sprake is van materiële transacties zien wij op basis van COS 315.28 de risico's rondom de juiste en volledige verantwoording van inkoopkosten als significant

(...)

Op basis van deze oordeelsvorming nemen wij de volgende significante risico's in aanmerking:

(...)

- *Inkopen: Risico van onrechtmatige en onjuiste inkoopkosten*
- *Inkopen: Risico dat niet alle inkoopfacturen in de administratie verantwoord worden*

(...)

'Naast de voorgenoemde (...) significante risico's achten wij geen significante risico's van toepassing, want:

(...)

'• De materiële transacties met verbonden partijen zijn opgenomen in de risico's bij de inkopen.'

(...)

Inkopen**Risico's**

- *Risico van onrechtmatige en onjuist[e] inkoopkosten (en bijbehorende risico's inzake het niet voldoen aan de Europese **aanbestedingsrisico's (...)**).*
- *Inkoopfacturen worden niet in de administratie verantwoord.*

(...)

De bovenstaande risico's worden bij de stichting als een significant risico geïdentificeerd, gezien (COS 315.28):

- *Bij de inkopen is er sprake van materiële transacties met verbonden partijen: De scholen/stichtingen die bij het netwerk van [Stichting1] dragen bij elkaar bij in de kosten op basis van art 99 lid 6a Wet VO. Deze bijdragen hebben met name betrekking op bijdragen in de verbouwingen van de schoolgebouwen, inventaris, ICT en lesmateriaal. Dit betreffen ook **transacties** buiten de normale bedrijfsvoering van een onderwijsinstelling.'*

5.6.2. Uit deze citaten blijkt naar het oordeel van de Accountantskamer dat betrokkene de volgende risico's heeft geïdentificeerd: (1) dat de transacties met verbonden partijen in de jaarrekeningen onjuist en onvolledig zijn toegelicht, (2) dat inkoopkosten onrechtmatig en onjuist zijn en (3) dat inkoopfacturen niet in de administraties zijn verantwoord. De door betrokkene geïdentificeerde risico's betreffen onder meer de administratieve verwerking (de bewering volledigheid) van en de toelichting (de beweringen juistheid en volledigheid) op de onderlinge bijdragen. De verwijzing door betrokkene naar artikel 99 lid 6a van de Wvo functioneert blijkens de tekst ervan als (feitelijke) vaststelling van de wettelijke grondslag van de onderlinge bijdragen. Betrokkene heeft niet het (fraude)risico geïdentificeerd dat de met de rijksbijdragen betaalde onderlinge bijdragen in de investeringen in vastgoed ertoe geleid hebben dat [ANBI1] en/of [Stichting2] mogelijk ongerechtvaardigd zijn verrijkt. Uit de notitie van betrokkene met betrekking tot het geïdentificeerde risico op onrechtmatige inkoopkosten, waaronder zijn begrepen de transacties

met verbonden partijen, kan niet worden afgeleid dat betrokkene het bestaan van het risico op onrechtmatige verrijking heeft overwogen, laat staan geïdentificeerd.

5.6.3. Uit Standaard 240.11 sub a volgt dat de accountant risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude moet identificeren en inschatten. Betrokkene had bij haar risico-inschatting aandacht moeten besteden aan de vraag of sprake zou kunnen zijn van het risico op fraude als bedoeld in Standaard 240.3, te weten een afwijking van materieel belang die voortkomt uit de oneigenlijke toe-eigening van activa. In dit geval: de met rijksbijdragen gefinancierde, omvangrijke investeringen in vastgoed die [ANBI1] en [Stichting2] mogelijk ongerechtvaardigd hebben verrijkt. Bij haar risico-inschatting had betrokkene vanuit een professioneel-kritische instelling behoren te betrekken dat de belangen van de onderwijsstichtingen waren verstrengeld, omdat de besturen van al deze stichtingen feitelijk dezelfde waren, en dat de voorzitter van deze onderwijsstichtingen ook voorzitter was van [ANBI1] en [Stichting2]. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene aan dit aspect bij haar risico-inschatting op dit onderdeel aandacht heeft besteed.

5.6.4. Dit alles klemte te meer, nu betrokkene heeft gesteld dat zij ermee bekend was dat in de schoolgebouwen werd geïnvesteerd, dat daarvoor overheidsmiddelen werden gebruikt en dat zij ruim voor 31 december [jaartal4] betrokken was bij de gesprekken met het bestuur over de eigendom van de schoolgebouwen, waarbij het volgens betrokkene de bedoeling was dat de gebouwen in eigendom zouden toebehoren aan [ANBI1] en aan de onderwijsstichtingen een langdurig gebruiksrecht (erfpacht) zou worden verstrekt. Ondanks deze kennis en betrokkenheid heeft betrokkene blijkens de controledossiers geen aandacht besteed aan de vraag of de ontstane situaties met betrekking tot (de investeringen in) het vastgoed kunnen wijzen op een risico op een opzettelijke handeling door het management waarbij onrechtmatig of onwettig voordeel wordt verkregen, oftewel een fraude-risico.

5.6.5. De Accountantskamer stelt vast dat klaagster in de acht rapporten van [datum2] ten aanzien van de eveneens acht onderwijsstichtingen het financieel beheer als geheel, de financiële continuïteit en de rechtmatigheid van de bestedingen van de onderwijsstichtingen als onvoldoende heeft beoordeeld. In de rapporten is als volgt onderbouwd uiteengezet hoe klaagster tot deze conclusies is gekomen:

Vanwege de veelheid van nieuwe gerealiseerde onderwijshuisvesting en andere hiervoor beschreven bevindingen zal de inspectie een nader specifiek onderzoek uitvoeren. Aspecten die met name bij dit onderzoek zullen worden betrokken zijn:

- *beoordeling van de feitelijke eigendomssituatie van de onderwijshuisvesting bij de acht [scholen]-scholenstichtingen en de daaraan verbonden partijen;*
- *beoordeling verantwoording van de investeringen in de onderwijshuisvesting, met name gericht op:*
 - *de wijze van bekostiging/financiering en mogelijkheid aanwending van de ouderbijdragen;*
 - *de juistheid van de verantwoording en presentatie in de jaarverslaggeving (bij welke rechtspersoon, waardering, hantering juiste waarderingsgrondslagen);*
 - *rechtmatigheid;*
 - *relatie met verbonden partijen.*

De rapporten zijn op [datum2] door klaagster vastgesteld en waren daarom ten tijde van de ondertekening van de controleverklaringen op [datum3] geen concepten meer. Door middel van een kort geding is wel (vergeefs) getracht de publicatie ervan te voorkomen. Betrokkene had dienen te beoordelen of de in deze rapporten opgenomen informatie en de daarop gebaseerde conclusies van klaagster op de voet van Standaard 315.31, zoals die ten tijde van de controle luidde, tot een bijstelling van haar risico-inschatting hadden moeten leiden en daarmee mogelijk tot aanvullende controlewerkzaamheden. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene aandacht heeft besteed

aan de rapporten van klagster en de vraag heeft beantwoord of een bijstelling van de risico-inschatting noodzakelijk was.

Hiermee lijkt de uit deze rapporten (een externe bron) verkregen controle-informatie inconsistent met de eerder verkregen controle-informatie door betrokkene. Conform Standaard 500.11 dient de accountant te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om deze aangelegenheid op te lossen en dient hij te overwegen welk effect deze aangelegenheid eventueel heeft op andere aspecten van de controle. Hiermee wordt de accountant tevens aangespoord de eerder opgestelde risicoanalyse opnieuw te beoordelen. Tevens stelt Standaard 240.24 dat de accountant dient te overwegen of andere informatie die hij heeft verkregen wijst op risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Dat betrokkene achteraf vindt dat de informatie niet tot bijstelling hoefde te leiden, laat onverlet dat zij daarover wel een beoordeling had moeten maken en zichtbaar en verifieerbaar had moeten vastleggen dat zij opvolging heeft gegeven aan die gedurende de controle verkregen informatie.

5.7. Klachtonderdeel 1 is gegrond.

Klachtonderdeel 2: betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de post 'gebouwen en terreinen' van de materiële vaste activa van [school] [plaats2], [school] [plaats3], [school] [plaats4] en [school] [plaats5].

5.8. De Accountantskamer zal bij dit klachtonderdeel in navolging van de volgorde in het klaagschrift de controle van deze post in de jaarrekeningen van genoemde vier onderwijsstichtingen bespreken, te beginnen met de controle van de jaarrekening van [school] [plaats2]. Daaraan voorafgaand zal de Accountantskamer overwegingen geven die op de controle van deze post in de vier jaarrekeningen betrekking hebben.

5.8.1. Betrokkene heeft controlewerkzaamheden uitgevoerd op de verwerking in de jaarrekeningen van de door de onderwijsstichtingen [school] [plaats2], [school] [plaats3], [school] [plaats4] en [school] [plaats5] gebruikte schoolgebouwen in respectievelijk [plaats2], [plaats3], [plaats4] en [plaats5]. De schoolgebouwen zijn in de balans van de desbetreffende stichtingen als materieel vast actief verantwoord.

5.8.2. De Accountantskamer overweegt dat bij de jaarverslaggeving de bepalingen van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW), voor zover die titel van toepassing is op grond van artikel 2 van de eveneens toepasselijke Regeling jaarverslaggeving onderwijs³, en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) van toepassing zijn⁴.

5.8.3. RJ 212.201, zoals deze richtlijn ten tijde van het verslaggevingsjaar [jaartal4] luidde, schrijft voor dat een materieel vast actief in de balans dient te worden verwerkt indien:

- a. het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief zullen toekomen aan de rechtspersoon; en
- b. de kostprijs van het actief betrouwbaar kan worden vastgesteld.'

³ Artikel 2 van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs luidt: Op de jaarverslaggeving is Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van overeenkomstige toepassing, met uitzondering van de afdelingen 1, 10, 11 en 12, een en ander voor zover in deze regeling niet anders is bepaald.

⁴ Artikel 3 van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (RJO) luidt: In afwijking van of in aanvulling op Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek: a. wordt de jaarverslaggeving ingericht overeenkomstig de richtlijnen (volgens artikel 1 f.: de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, zoals vastgesteld door de Raad voor de Jaarverslaggeving; aanvulling Accountantskamer), in het bijzonder de hoofdstukken 400, 640 en 660 behoudens het bepaalde in [artikel 4, onder 1a](#) ten aanzien van het bevoegd gezag van een school of scholengemeenschappen in het primair en het voortgezet onderwijs; (...).

5.8.4. RJ 212.207 luidde destijds als volgt:

‘Voor zover uitgaven ter zake van materiële vaste activa worden gedaan die niet in juridisch eigendom worden verkregen, dienen deze uitgaven in de balans te worden opgenomen onder de materiële vaste activa, indien ze voldoen aan de voorwaarden van alinea 201.

Een rechtspersoon kan als lessee kosten maken voor verbouwingen aan een gehuurd pand, of een pachter kan opstallen bouwen op (erf)pachtgrond. De rechtspersoon heeft slechts het economisch eigendom over deze activa, niet het juridische eigendom. Aangezien het waarschijnlijk is dat toekomstige prestatie-eenheden zullen toekomen aan de rechtspersoon, worden de uitgaven geactiveerd als materiële vaste activa.’

5.8.5. Betrokkene heeft aangegeven dat zij in het kader van de controle van de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen en van [ANBI1] één centraal huisvestingsmemorandum heeft gemaakt waarin wordt ingegaan op de eigendomsstructuur en investeringen in de diverse schoolgebouwen. Volgens betrokkene was hierin voor elk schoolgebouw, door middel van aanklikbare links, relevante controle-informatie opgenomen. Dit huisvestingsmemorandum was opgeslagen in het controledossier van [ANBI1] en niet in de controledossiers van de onderwijsstichtingen. Betrokkene stelt dat klagster bij de door haar uitgevoerde driedaagse review in januari 2022 op het kantoor van betrokkene ten onrechte geen kennis heeft willen nemen van dit memorandum. Betrokkene heeft voorts aangegeven dat het memorandum in het controledossier van [ANBI1] over [jaartal4] ten gevolge van een menselijke fout niet goed is gearchiveerd en dat hieraan bij de niet afgeronde controle over [jaartal5] nog documenten zijn toegevoegd. Verder stelt betrokkene dat zij van een aantal documenten niet kan aangeven op welk moment zij die voor de afgifte van de controleverklaringen heeft ontvangen, omdat die met haar via Google Drive zijn gedeeld. Een versie van het huisvestingsmemorandum zoals dat ten tijde van het afsluiten van de controle over [jaartal4] luidde, is door deze oorzaken niet voorhanden. Betrokkene heeft een ongedateerde versie van het huisvestingsmemorandum bij verweerschrift in het geding gebracht.

5.8.6. Klagster stelt zich op het standpunt dat zij uitsluitend afgaat op de inhoud van de controledossiers inzake de onderwijsstichtingen en dat zij niet bevoegd was om in het kader van haar toezichthoudende taak tevens kennis te nemen van het controledossier inzake [ANBI1] en dus ook niet van het daarin opgenomen huisvestingsmemorandum. [ANBI1] is immers geen onderwijsinstelling. Voorst stelt klagster dat aan dit memorandum geen waarde kan worden toegekend omdat het ongedateerd en niet afgesloten is. Van de in het memorandum opgenomen documenten kan niet worden vastgesteld op welk moment die zijn ontvangen. Volgens klagster heeft betrokkene tijdens een gesprek met haar verklaard dat zij geen kennis heeft genomen van de erfpachtovereenkomst en de akte van levering inzake het schoolgebouw te [plaats2], terwijl betrokkene in haar verweerschrift stelt dat deze documenten in het memorandum zijn opgenomen.

5.8.7. De Accountantskamer overweegt het volgende. Betrokkene dient op grond van Standaard 230.8 de controledocumentatie zo op te stellen dat een ervaren, niet eerder bij de controle betrokken accountant in staat is inzicht te verwerven in (onder meer) de verkregen controledocumentatie. Daaruit volgt dat betrokkene, gegeven het hierna te bespreken verwijt van klagster dat betrokkene (telkens) onvoldoende controledocumentatie met betrekking tot het eigendom van het vastgoed heeft verkregen, aannemelijk moet maken over welke controle-informatie zij beschikte toen zij de controleverklaring ondertekende. Betrokkene is naar het oordeel van de Accountantskamer daarin met het overleggen van het huisvestingsmemorandum niet geslaagd, omdat daaraan na de ondertekening van de controleverklaring documenten zijn toegevoegd en van de daarin opgenomen documenten vanwege een ontbrekende datum van ontvangst niet kan worden vastgesteld of betrokkene die voor dan wel na de ondertekening van de controleverklaring heeft verkregen. Het huisvestingsmemorandum is op grond hiervan niet bruikbaar om vast te stellen welke controle-informatie betrokkene ten tijde van de ondertekening van de

controleverklaringen ten aanzien van het vastgoed had verkregen.

Controle jaarrekening [school] [plaats2]

5.9.1. [School] [plaats2] gebruikte in [jaartal4] een voormalig, verbouwd Missiehuis te [plaats2] als schoolgebouw. Dit schoolgebouw zal in navolging van partijen hierna het Missiehuis worden genoemd.

5.9.2. De Accountantskamer onderscheidt bij dit klachtonderdeel de volgende vier subklachtonderdelen:

- a. geen evaluatie met betrekking tot het eigendom van het Missiehuis (klaagschrift 5.2.11)
- b. geen kennisgenomen van een aantal voor de controle noodzakelijke documenten (klaagschrift 5.2.12)
- c. geen evaluatie van het verschil tussen de taxatiewaarde en de verkoopprijs van het Missiehuis (klaagschrift 5.2.15)
- d. geen evaluatie van het bedrag van de in de jaarrekening verantwoorde investeringen (klaagschrift 5.2.16).

5.9.3. De Accountantskamer gaat van de volgende feiten uit. [School] [plaats3] heeft het Missiehuis op 23 juli 2018 voor een bedrag van € 1.753.242 in eigendom verkregen. Tussen [school] [plaats2] en [school] [plaats3] is eveneens op 23 juli 2018 een onderhandse overeenkomst gesloten waarbij het economisch eigendom van het Missiehuis om niet is overgedragen aan [school] [plaats2]. Op 16 november 2020 is een koopovereenkomst gesloten tussen [school] [plaats3] en [ANBI1] waarbij [school] [plaats3] het Missiehuis heeft verkocht aan [ANBI1]. [School] [plaats2] heeft deze overeenkomst medeondertekend. In de overeenkomst is opgenomen dat op 1 september 2021 het economisch eigendom van [school] [plaats2] overgaat naar [school] [plaats3] en direct aansluitend naar [ANBI1], zodat laatstgenoemde per 1 september 2021 het volle eigendom van het Missiehuis zal hebben. De door [ANBI1] aan [school] [plaats3] te betalen koopsom bedraagt € 1.711.000, waarvan € 240.000 volgens de tekst van artikel 3 lid 1 van de koopovereenkomst is voldaan en de rest uiterlijk 1 september 2021 zal worden voldaan. Op 24 december 2020 is bij de notaris de akte van levering van het Missiehuis gepasseerd. Uit deze akte volgt dat [school] [plaats3] het eigendom van het Missiehuis aan [ANBI1] heeft geleverd. De akte van levering is op dezelfde dag ingeschreven in het kadaster.

5.9.4. Volgens een taxatierapport van 17 december 2020 bedraagt de marktwaarde van het Missiehuis (gebouw + grond) per 1 november 2020 € 3.760.000, waarvan € 1.710.000 grondwaarde en € 2.050.000 opstalwaarde.

5.9.5. Op 30 december 2020 is tussen [ANBI1] en [school] [plaats2] een onderhandse erfpachtovereenkomst voor een periode van 30 jaar gesloten. Volgens deze overeenkomst is door [ANBI1] met ingang van 1 januari 2021 aan [school] [plaats2] het recht van erfpacht met betrekking tot het Missiehuis verleend en dient door [school] [plaats2] met ingang van 1 januari 2021 jaarlijks een canon te worden betaald. Van vestiging van een zakelijk recht van erfpacht door middel van een notariële akte en inschrijving in de openbare registers was op 31 december 2020 geen sprake. De notariële akte vestiging recht van erfpacht is namelijk op 6 juli 2021 in het kadaster ingeschreven.

5.9.6. In de door betrokkene gecontroleerde jaarrekening [jaartal4] van [school] [plaats2] is bij de post 'Gebouwen en terreinen', als onderdeel van de materiële vaste activa, ultimo [jaartal4] een boekwaarde vermeld van € 1.103.097. Deze post is in de jaarrekening onder meer als volgt toegelicht: 'De materiële vaste activa zijn juridisch en economisch eigendom van de stichting.'

Subklachtonderdeel a: geen evaluatie met betrekking tot het eigendom van het Missiehuis.

5.9.7. De Accountantskamer stelt vast dat de vermelding in de jaarrekening dat de materiële vaste activa juridisch eigendom van [school] [plaats2] zijn onjuist is. Het Missiegebouw was vanaf 24 december 2020 immers juridisch eigendom van [ANBI1] vanwege de akte van levering en de kadastrale inschrijving ervan. Betrokkene heeft erkend dat de vermelding onjuist is. Hieruit volgt dat betrokkene op het punt van het juridisch eigendom ofwel onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht, hoewel zij in sectie '9.B.6. Controle van het jaarverslag' van haar controledossier met juistheid heeft vastgelegd dat het juridisch eigendom van het Missiehuis in [jaartal4] bij de notaris is overgedragen of - en dat ligt meer voor de hand - betrokkene heeft de jaarrekening niet goed gelezen. De Accountantskamer laat in het midden op welk punt betrokkene is tekortgeschoten, omdat beide tekortkomingen een schending vormen van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.9.8. Betrokkene heeft, hoewel zij in haar controledossier een notitie heeft gemaakt van de transacties met betrekking tot het Missiehuis in november en december 2020, blijkbaar niet onderkend dat sprake was van tegenstrijdige controle-informatie. In de koopovereenkomst van 16 november 2020, waarvan betrokkene kennis heeft genomen, is namelijk opgenomen dat het economisch eigendom van het Missiehuis bij [school] [plaats2] berust, terwijl uit de leveringsakte van 24 december 2020 volgt dat het volle eigendomsrecht door [school] [plaats3] aan [ANBI1] is geleverd. In deze akte is geen voorbehoud opgenomen met betrekking tot het economisch eigendom van [school] [plaats2]. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene, gegeven de levering van het volle eigendom, heeft beoordeeld of de mededeling in de jaarrekening dat de materiële vaste activa (ook) economisch eigendom van [school] [plaats2] zijn, juist is.

5.9.9. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel b: geen kennisgenomen van een aantal voor de controle noodzakelijke documenten.

5.9.10. Klager verwijt betrokkene dat zij van een aantal, volgens haar voor de controle noodzakelijke documenten, geen kennis heeft genomen, te weten de aannemingsovereenkomst van 25 maart 2019, de notariële akte van levering van 24 december 2020 en de nota van de notaris, de kadastrale gegevens van het Missiehuis per 2019 en 2020, het jaarverslag van [ANBI1], de (ondertekende) koopovereenkomst van 16 november 2020, het taxatierapport van 17 december 2020 en de erfpachtovereenkomst van 30 december 2020.

5.9.11. Betrokkene heeft niet bestreden dat de in deze documenten opgenomen informatie voor een toereikende controle noodzakelijk waren, zodat de Accountantskamer daarvan uitgaat.

5.9.12. Betrokkene heeft gesteld dat in het controledossier van [school] [plaats2] (in sectie '9.B.6 Controle van het jaarverslag') de bevindingen van betrokkene ten aanzien van het Missiehuis zijn opgenomen. Daarin heeft betrokkene, zo stelt de Accountantskamer vast, kort samengevat vermeld dat het Missiehuis door [school] [plaats3] is gekocht en dat [school] [plaats2] het in gebruik heeft. Daarom is het volgens betrokkene niet in de balans (bedoeld zal zijn: van [school] [plaats3]) opgenomen. In genoemde sectie is ook de verkoop van het Missiehuis aan [ANBI1] vermeld, de overgang van het juridisch eigendom in december 2020 en die van het economisch eigendom in 2021 en de aanbetaling van € 240.000. In de sectie zijn de documenten 'Koopovereenkomst Missiehuis [plaats2].pdf', 'Akte levering Missiehuis 2020 (1).pdf' en 'Taxatie [plaats2].pdf' opgenomen. Deze stukken bevinden zich in het controledossier en de Accountantskamer acht aannemelijk dat betrokkene daarvan kennis heeft genomen. Daarbij wordt wel aangetekend dat betrokkene de stelling van klager niet heeft bestreden dat zij alleen over het concept van de koopovereenkomst van 16 november 2020 de beschikking had. Naar het oordeel van de Accountantskamer had

betrokkene de ondertekende versie ervan bij de controle moeten betrekken.

5.9.13. Betrokkene heeft in relatie tot het verwijt dat de kadastrale gegevens niet in het controledossier zijn opgenomen een WOZ-beschikking, gedateerd 29 februari 2020, overgelegd. Daaruit volgt weliswaar dat het Missiehuis begin 2020 eigendom van [school] [plaats3] was, maar gesteld noch gebleken is dat de WOZ-beschikking in het (of een) controledossier zat. Daarom kan niet worden vastgesteld dat betrokkene daarvan voor de ondertekening van de controleverklaring kennis heeft genomen.

5.9.14. Nu betrokkene ook het jaarverslag van [ANBI1] heeft gecontroleerd en daarbij in juli [jaartal5] een controleverklaring heeft afgegeven, is voldoende aannemelijk dat zij voor de ondertekening van de controleverklaring op [datum3] in elk geval over een concept van dat jaarverslag beschikte.

5.9.15. Betrokkene heeft gesteld dat zij in het controledossier van [school] [plaats2] een 'MVA staat [jaartal4].xlsx' heeft opgenomen en de nota van afrekening van het bouwbedrijf dat het Missiehuis heeft gerenoveerd. Uit die nota bleek volgens betrokkene de overeengekomen aanneemsom en de betaling. Naar het oordeel van de Accountantskamer had betrokkene echter ook de aannemingsovereenkomst zelf bij haar controle moeten betrekken, omdat aldus kon worden vastgesteld of de uit de nota verkregen controle-informatie consistent (op het punt van juistheid en volledigheid) was met de informatie uit de aannemingsovereenkomst (Standaard 500.11), waarbij van belang is dat het met de renovatie gemoeide bedrag materieel was (in totaal € 3,2 miljoen).

5.9.16. Op 29 januari 2021 heeft betrokkene het concept van de erfpachtovereenkomst ontvangen, tezamen met drie andere concept erfpachtovereenkomsten (betreffende [plaats3], [plaats5] en [plaats4]). Betrokkene heeft de ondertekende erfpachtovereenkomst(en) in een later stadium via een online portal ontvangen, maar daardoor ontbreekt de datum van ontvangst, aldus betrokkene. Het ondertekende exemplaar is (telkens) opgenomen in het huisvestingsmemorandum, maar aan dat memorandum kan geen betekenis worden toegekend (zie 5.8.7). Daar komt bij dat voor de vestiging van het recht van erfpacht een notariële akte is vereist. Die akte was er op 31 december 2020 niet.

5.9.17. De nota van de notaris heeft betrokkene niet in haar controledossier opgenomen en betrokkene heeft niet gesteld dat de daarin opgenomen informatie uit een andere, wel in haar dossier opgenomen bron volgde.

5.9.18. Het subklachtonderdeel is deels gegrond.

Subklachtonderdeel c: geen evaluatie van het verschil tussen de taxatiewaarde en de verkoopprijs van het Missiehuis.

5.9.19. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene aandacht had moeten besteden aan de omstandigheid dat het Missiehuis per 1 november 2020 op een marktwaarde van € 3.760.000 is gewaardeerd, terwijl het op 16 november 2020 door [school] [plaats3] voor € 1.711.000 aan [ANBI1] is verkocht. Betrokkene had blijkens haar controledossier de beschikking over het taxatierapport, de koopovereenkomst en de notariële akte van levering. Het verschil tussen genoemde bedragen en de omstandigheid dat het om een transactie tussen verbonden partijen ging, had op grond van onder meer de Standaarden 240 (fraude) en 550 (verbonden partijen) tot een onderzoek moeten leiden. Zo had betrokkene moeten beoordelen of de met [ANBI1] overeengekomen koopprijs wel "at arm's length" was. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene vanuit een professioneel-kritische instelling de transactie met betrekking tot het Missiehuis heeft beoordeeld.

5.9.20. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel d: geen evaluatie van het bedrag van de in de jaarrekening verantwoorde investeringen.

5.9.21. In de jaarrekening van [school] [plaats2] is bij de post materiële vaste activa een bedrag van € 1.118.355 aan investeringen verantwoord. Volgens klaagster had betrokkene deze post moeten beoordelen, omdat in [jaartal1] en [jaartal4] in totaal € 3.239.882 in verband met de renovatie van het Missiehuis is geïnvesteerd en is het verschil van € 2.121.527 mogelijk ten onrechte niet verantwoord. Aan [school] [plaats2] gelieerde onderwijsstichtingen hebben voor een bedrag van € 2.121.527 aan de renovatie bijgedragen.

5.9.22. Betrokkene heeft gesteld dat de bijdragen die de gelieerde onderwijsstichtingen aan [school] [plaats2] hebben verschaft door de aan [school] [plaats2] gerichte facturen van haar opdrachtnemer(s) voor hun rekening te nemen, op grond van RJ 274 door het bestuur als overheidssubsidies zijn aangemerkt. De met deze betalingen gemoeide bedragen zijn als investeringsubsidies in mindering gebracht op de boekwaarde van het vast actief conform RJ 274.112⁵. Deze wijze van verslaggeving verklaart volgens betrokkene dat het door de gelieerde onderwijsinstellingen aan de opdrachtnemer(s) van [school] [plaats2] betaalde totaalbedrag niet zichtbaar is in het bedrag van de investeringen die [school] [plaats2] heeft gedaan. De bijdragen die gelieerde onderwijsstichtingen rechtstreeks aan [school] [plaats2] hebben betaald, zijn bij [school] [plaats2] als bate en bij de gelieerde onderwijsinstellingen als last in de betreffende staat van baten en lasten verwerkt, aldus betrokkene.

5.9.23. De Accountantskamer is met klaagster van oordeel dat betrokkene had moeten evalueren en in haar controledossier had moeten vastleggen op grond waarvan de door het bestuur van [school] [plaats2] gekozen, hiervoor beschreven wijze van verslaggeving, aanvaardbaar was. Betrokkene diende immers een oordeel te vormen over de vraag of de jaarrekening in alle van materieel belang zijnde opzichten was opgesteld in overeenstemming met het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaggeving (Standaard 700.10 en artikel 2:393 lid 5 aanhef en onder c. BW⁶). Daartoe bestond te meer aanleiding omdat RJ 274.0 een definitie bevat van het begrip overheid als 'lokale, nationale of internationale overheden, overheidsinstellingen en gelijksoortige instanties', een gelieerde onderwijsstichting geen overheid is en ten minste voor discussie vatbaar is of een onderwijsinstelling wel een gelijksoortige instantie is als die een ontvangen rijksbijdrage indirect aan een gelieerde onderwijsstichting betaalt door voor haar facturen te betalen. De verwijzing door betrokkene in dit verband naar haar memo van 14 februari [jaartal1] slaagt niet. Dit memo betreft de vraag of het op grond van artikel 99 lid 6a van de Wvo toelaatbaar is dat de onderwijsinstellingen elkaar met rijksbijdragen gefinancierde bijdragen verstrekken. De conclusie van betrokkene was onder meer: 'Overdracht van middelen tussen de scholen is toegestaan op basis van de Wet VO.' Deze conclusie ziet niet op het hiervoor bedoelde oordeel dat betrokkene zich op grond van (onder meer) Standaard 700.10 ten aanzien van de financiële verslaggeving moest vormen.

5.9.24. Het subklachtonderdeel is gegrond.

⁵ RJ 274.112 luidt als volgt: Investeringsubsidies dienen:

– als vooruitontvangen bedrag onder de overlopende passiva te worden opgenomen, en kunnen zowel een langlopend als kortlopend karakter hebben; of
– in mindering te worden gebracht op het geïnvesteerde bedrag zelve.

⁶ De accountant dient onder meer te beoordelen of de jaarrekening aan de bij en krachtens de wet gestelde regels voldoet. Daaronder vallen ook de verslaggevingsregels.

Controle jaarrekening [school] [plaats3]

5.10.1. De Accountantskamer onderscheidt bij dit klachtonderdeel de volgende vier subklachtonderdelen:

- a. geen evaluatie met betrekking tot het eigendom van het schoolgebouw te [plaats3] (klaagschrift 5.3.17);
- b. geen kennis genomen van een aantal voor de controle noodzakelijke documenten (klaagschrift 5.3.18);
- c. geen constatering dat een bedrag van € 550.000 aan termijnfacturen niet is verantwoord (klaagschrift 5.3.19);
- d. geen evaluatie van de transacties ten aanzien van het Missiehuis (klaagschrift 5.3.20).

5.10.2. De Accountantskamer gaat uit van de volgende feiten. In 2017 heeft [ANBI1] voor een bedrag van € 274.385 een terrein in [plaats3] gekocht met het oog op de bouw van een schoolgebouw. [School] [plaats3] heeft in 2019 aan een bouwbedrijf opdracht gegeven om op dit terrein een schoolgebouw te realiseren. De bouw ervan heeft in totaal € 4.370.328 gekost, waarvan € 1.820.238 afkomstig is uit eigen middelen van [school] [plaats3]. Het restant van € 2.550.000 bestaat uit bijdragen van vijf gelieerde onderwijsstichtingen. Er is geen opstalrecht ten gunste van [school] [plaats3] gevestigd, zodat [ANBI1] op grond van natrekking (artikel 5:20 lid 1, aanhef en onder e, BW) ook eigenaar is van het schoolgebouw. Op 1 november 2020 is het nieuwe schoolgebouw met ondergrond getaxeerd. De waarde van de grond is bepaald op € 269.300. Op 30 december 2020 is een onderhandse erfpachtovereenkomst voor een periode van 30 jaar gesloten tussen [ANBI1] en [school] [plaats3]. Volgens deze overeenkomst is door [ANBI1] met ingang van 1 januari 2021 ten behoeve van [school] [plaats3] het recht van erfpacht met betrekking tot het schoolgebouw gevestigd en dient door [school] [plaats3] met ingang van 1 januari 2021 jaarlijks een canon te worden betaald. Van vestiging van een zakelijk recht van erfpacht door middel van een notariële akte en inschrijving in de openbare registers was op 31 december 2020 geen sprake. Wat betreft de feiten met betrekking tot het Missiehuis verwijst de Accountantskamer naar 5.9.3.

5.10.3. In de door betrokkene gecontroleerde jaarrekening [jaartal4] van [school] [plaats3] is bij de post 'Gebouwen en terreinen', als onderdeel van de materiële vaste activa, een boekwaarde vermeld van € 3.808.521 ultimo [jaartal4]. Deze post is in de jaarrekening onder meer als volgt toegelicht: 'De materiële vaste activa zijn juridisch en economisch eigendom van de stichting. (...) Op 24 december 2020 heeft de stichting de grond verkocht waarop het schoolgebouw is gebouwd aan stichting [Stichting1]. De grond had een boekwaarde nihil.' In de jaarrekening is voor een bedrag van € 3.820.238 aan investeringen in gebouwen en terreinen gedurende [jaartal4] verantwoord.

Subklachtonderdeel a: geen evaluatie met betrekking het eigendom van het schoolgebouw.

5.10.4. De Accountantskamer stelt vast dat de toelichting in de jaarrekening dat de materiële vaste activa wat betreft de gebouwen en terreinen juridisch en economisch eigendom zijn van [school] [plaats3] niet juist is. Het Missiehuis was in december 2020 immers het eigendom van [ANBI1] geworden en het was op grond van artikel 2:366 BW en RJ 212.201 in de jaarrekening van [school] [plaats2] geactiveerd omdat die volgens het bestuur het economisch eigendom ervan had. Het Missiehuis was dus ook geen economisch eigendom van [school] [plaats3]. De nieuwgebouwde school was door natrekking juridisch eigendom van [ANBI1] (de grondeigenaar) en niet van [school] [plaats3]. [School] [plaats3] had wel het gebruik van het nieuwe schoolgebouw, maar een document waaruit volgt dat [school] [plaats3] ultimo 2020 het economisch eigendom had, heeft betrokkene niet aangewezen of overgelegd en de erfpachtovereenkomst zou op 1 januari 2021 in gaan, daargelaten dat voor de vestiging van het recht van erfpacht een notariële akte is vereist. Betrokkene heeft erkend dat de toelichting in de jaarrekening onjuist is. Zij had volgens haar verweer vastgesteld dat [ANBI1] eigenaar was van de grond waarop het schoolgebouw is gebouwd. De akte van levering

van het terrein waarop het schoolgebouw is gebouwd en de desbetreffende kadastrale gegevens bevinden zich volgens betrokkene in het controledossier [jaartal4] van [ANBI1]. Uit het een en ander volgt, dat betrokkene óf onvoldoende controlewerkzaamheden op deze documenten heeft verricht óf de jaarrekening van [school] [plaats3] niet goed heeft gelezen. De Accountantskamer laat in het midden op welk punt betrokkene is tekortgeschoten, omdat beide tekortkomingen een schending vormen van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.10.5. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel b: geen kennisgenomen van een aantal voor de controle noodzakelijke documenten.

5.10.6. Klaagster verwijt betrokkene ook dat zij van een aantal, volgens klaagster noodzakelijke documenten geen kennis heeft genomen, te weten: de aannemingsovereenkomst, de kadastrale gegevens van het schoolgebouw, het jaarverslag van [ANBI1], de notariële akte van levering van het terrein uit 2017 en de erfpachtovereenkomst.

5.10.7. De Accountantskamer overweegt het volgende. Betrokkene heeft niet bestreden dat de in deze documenten opgenomen informatie voor een toereikende controle noodzakelijk was, zodat de Accountantskamer daarvan uitgaat. Betrokkene heeft onder aanwijzing van meerdere stukken uit controledossiers het volgende aannemelijk gemaakt. In het controledossier [jaartal4] van [ANBI1] bevindt zich de aankoopakte van de grond uit 2017. Het is onderdeel van de detailcontrole materiële vaste activa en niet van het huisvestingsmemorandum⁷. De kadastrale gegevens zijn in het huisvestingsmemorandum in het controledossier inzake [ANBI1] opgenomen, maar daaraan kan geen betekenis worden toegekend (zie 5.8.7). In het controledossier [jaartal1] van [school] [plaats3] bevindt zich de aannemingsovereenkomst. Wat betreft de erfpachtovereenkomst tussen [school] [plaats3] en [ANBI1] wordt verwezen naar 5.9.16, waaruit volgt dat dat de voor vestiging van het recht van erfpacht vereiste notariële akte niet uiterlijk 31 december 2020 was gepasseerd. Ten tijde van het ondertekenen van de controleverklaring beschikte betrokkene over het conceptjaarverslag van [ANBI1], bij welk jaarverslag zij in juli [jaartal5] een accountantsverklaring heeft afgegeven (zie 5.9.14). De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene het verwijt dat zij geen kennis heeft genomen van de door klaagster genoemde stukken, voldoende gemotiveerd heeft weerlegd. Op de betekenis die bij de controle aan het concept van de erfpachtovereenkomst mocht worden toegekend in relatie tot het economisch eigendom is de Accountantskamer hiervoor (5.9.16) al ingegaan. Die betekenis ontbreekt.

5.10.8. Het subklachtonderdeel is grotendeels ongegrond.

Subklachtonderdeel c: geen constatering dat een bedrag van € 550.000 aan termijnfacturen niet is verantwoord.

5.10.9. Klaagster stelt dat betrokkene niet heeft opgemerkt dat een bedrag van € 550.000 aan termijnfacturen, die door de gelieerde onderwijsinstelling [school] [plaats7] voor [school] [plaats3] zijn betaald, niet in de jaarrekening is verantwoord.

5.10.10. Betrokkene heeft gesteld dat zij de door [school] [plaats7] aan de aannemer van [school] [plaats3] betaalde termijnfacturen bij haar controle heeft opgemerkt. In de jaarrekeningen van [school] [plaats3] en [school] [plaats7] is 'Model E: Overzicht verbonden partijen' opgenomen. Uit beide modellen volgt volgens betrokkene dat [school] [plaats7] in totaal € 1.050.000 ten behoeve

⁷ Als dat wel het geval zou zijn, dan zou de Accountantskamer de aankoopakte buiten beschouwing hebben gelaten op grond van de beoordeling in rechtsoverweging 5.8.7.

van [school] [plaats3] heeft bijgedragen, waarvan € 500.000 rechtstreeks aan [school] [plaats3] is betaald en € 550.000 aan haar aannemer. De door [school] [plaats7] rechtstreeks aan de aannemer betaalde facturen zijn op grond van RJ 274.112 bij [school] [plaats3] gesaldeerd met het bedrag van de investeringen en daarmee met de boekwaarde van het nieuwe schoolgebouw. Dit verklaart volgens betrokkene dat het bedrag van € 550.000 in de jaarrekening niet als zodanig zichtbaar is.

5.10.11. De Accountantskamer verwijst korthedshalve naar hetgeen bij 5.9.23 is overwogen over de noodzakelijke evaluatie van de wijze van verslaglegging, met name de aanvaardbaarheid van het aanmerken van de betaling van € 550.000 als overheidssubsidie, en het ontbreken van een vastlegging daarvan in het controledossier.

5.10.12. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel d: geen evaluatie van de transacties ten aanzien van het Missiehuis.

5.10.13. De Accountantskamer herhaalt hier voor de leesbaarheid dat het voormalig Missiehuis door [school] [plaats3] op 23 juli 2018 in eigendom is verkregen, dat het economisch eigendom op die dag om niet aan [school] [plaats2] is geleverd, dat op 16 november 2020 een koopovereenkomst is gesloten waarbij voor een koopsom van € 1.711.000 het juridisch eigendom zo spoedig mogelijk aan [ANBI1] wordt geleverd en het economisch eigendom per 1 september 2021 (op welke datum [school] [plaats2] het economisch eigendom eerst teruglevert aan [school] [plaats3]), en dat op 24 december 2020 de notariële akte van levering is gepasseerd.

5.10.14. Klaagster stelt dat in het controledossier van [school] [plaats3] geen documenten met betrekking tot de transacties in [jaartal4] zijn opgenomen, dat betrokkene niet heeft beoordeeld of de verkoop van het Missiehuis aan [ANBI1] terecht niet in de jaarrekening van [school] [plaats3] is verwerkt, dat betrokkene niet is nagegaan of de koopsom van € 1.711.000 door [ANBI1] is betaald en dat betrokkene geen onderbouwing in haar controledossier heeft opgenomen waaruit volgt dat de boekwaarde van de grond nihil was zoals in de jaarrekening is toegelicht.

5.10.15. De Accountantskamer overweegt dat uit het controledossier van [school] [plaats3] niet blijkt dat betrokkene heeft beoordeeld of de verkoop van het Missiehuis op 16 november 2020 aan [ANBI1] terecht niet in de jaarrekening [jaartal4] van [school] [plaats3] is verwerkt. Tot die beoordeling bestond aanleiding omdat uit de notariële akte van levering van 24 december 2020 volgt dat het volle eigendom van het Missiehuis door [school] [plaats3] aan [ANBI1] is geleverd en dus per 31 december 2020 (volledig) eigendom is van [ANBI1], hoewel het economisch eigendom op de balansdatum nog bij [school] [plaats2] ligt en volgens de koopovereenkomst pas op 1 september 2021 aan [ANBI1] zal worden geleverd. Uit het controledossier van [school] [plaats2] blijkt dat betrokkene aandacht heeft besteed aan de aanbetaling van € 240.000. In dat dossier is immers opgenomen dat [ANBI1] een aanbetaling heeft gedaan van € 240.000, maar constatering of overwegingen over de betaling van de koopsom van € 1.711.000 zijn in het controledossier van [school] [plaats3] niet opgenomen, hoewel daartoe te meer aanleiding bestond vanwege het materiële verschil tussen het bedrag van de koopsom en het bedrag van de aanbetaling. Betrokkene heeft erkend dat de toelichting in de jaarrekening dat de materiële vaste activa juridisch en economisch eigendom zijn van [school] [plaats3] onjuist is. De toelichting dat op 24 december 2020 [school] [plaats3] de grond heeft verkocht waarop het schoolgebouw is gebouwd heeft blijkbaar niet tot controlewerkzaamheden geleid, hoewel op 24 december 2020 het Missiehuis is geleverd en niet de grond waarop het schoolgebouw is gebouwd. De datum 24 december 2020 kan wel in verband worden gebracht met het Missiehuis, maar niet met het nieuwgebouwde schoolgebouw. Dat was immers al op grond van [ANBI1] gebouwd.

5.10.16. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Controle jaarrekening [school] [plaats5]

5.11.1. De Accountantskamer onderscheidt bij dit klachtonderdeel de volgende vier subklachtonderdelen:

- a. geen evaluatie met betrekking tot het eigendom schoolgebouw in [plaats5] (klaagschrift 5.4.12);
- b. geen kennis genomen van een aantal voor de controle noodzakelijke documenten (klaagschrift 5.4.13);
- c. geen beoordeling van de verantwoording van de investeringswaarde van de nieuwbouw (klaagschrift 5.4.15);
- d. geen beoordeling van de afgrenzing van inkoopfacturen (klaagschrift 5.4.16).

5.11.2. De Accountantskamer gaat uit van de volgende feiten. Op 24 april 2020 is ter uitvoering van een koopovereenkomst van 18 juni 2018 aan [ANBI1] een terrein in [plaats5] geleverd. De koopsom bedroeg € 801.978. [School] [plaats5] heeft op 13 januari 2020 opdracht aan een bouwbedrijf gegeven om op dit terrein een schoolgebouw te realiseren. De aanneemsom bedroeg inclusief omzetbelasting € 4.481.606. Overeengekomen is dat de aanneemsom in 27 termijnen in rekening zal worden gebracht. Op 7 december 2020 heeft de overdracht van de sleutels van het schoolgebouw aan [school] [plaats5] plaatsgevonden en is een proces-verbaal van oplevering opgemaakt. Van de aanneemsom heeft [school] [plaats5] tot en met 31 december 2020 € 1.261.548 uit eigen middelen betaald. Vijf gelieerde onderwijsstichtingen hebben in totaal € 1.620.000 bijgedragen aan de bouw van het schoolgebouw. Het restant van de aanneemsom, € 1.792.642, diende [school] [plaats5] in 2021 te voldoen. Er is geen opstalrecht gevestigd ten gunste van [school] [plaats5] zodat [ANBI1] als grondeigenaar door natrekking ook eigenaar is geworden van dit schoolgebouw. Op 30 december 2020 is ingaande 1 januari 2021 een erfpachtovereenkomst gesloten tussen [ANBI1] en [school] [plaats5] die laatstgenoemde ingaande 1 januari 2021 verplicht tot het jaarlijks betalen van een canon. De notariële akte van erfpacht is op 5 juli 2021 verleden.

5.11.3. In de jaarrekening [jaartal4] van [school] [plaats5] is bij de post 'Gebouwen en terreinen' als onderdeel van de materiële vaste activa, per 31 december 2020 een boekwaarde vermeld van € 2.838.188. Deze post is in de jaarrekening onder meer als volgt toegelicht: 'De materiële vaste activa zijn juridisch en economisch eigendom van de stichting. (...) Het nieuwe schoolgebouw is in 2020 in gebruik genomen.' Het bedrag aan investeringen in gebouwen en terreinen gedurende 2020 bedraagt volgens deze jaarrekening € 2.881.548.

Subklachtonderdeel a: geen evaluatie met betrekking tot het eigendom schoolgebouw.

5.11.4. De Accountantskamer stelt vast dat de toelichting in de jaarrekening dat de materiële vaste activa juridisch eigendom zijn van [school] [plaats5], onjuist is. De gebouwen en terreinen die onderdeel uitmaken van de materiële vaste activa, waren immers op 31 december 2020 door verwerving (van de grond) en natrekking (van het schoolgebouw) eigendom van [ANBI1]. Betrokkene heeft erkend dat de jaarrekening op dit onderdeel onjuist is.

5.11.5. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel b: geen kennisgenomen van een aantal voor de controle noodzakelijke documenten.

5.11.6. Klaagster verwijt betrokkene dat zij van de volgende, volgens haar voor de controle noodzakelijke documenten geen kennis heeft genomen, te weten de aannemingsovereenkomst, de kadastrale gegevens van het schoolgebouw, het jaarverslag van [ANBI1], de notariële akte van

levering van de grond, het proces-verbaal van oplevering en sleuteloverdracht en de erfpachtovereenkomst.

5.11.7. Betrokkene heeft gesteld dat het niet noodzakelijk en verplicht is over de aannemingsovereenkomst te beschikken. Volgens betrokkene heeft zij alle facturen van de aannemer in haar controledossier opgenomen en heeft zij die facturen integraal gecontroleerd. Aan de hand van de facturen kon betrokkene vaststellen wat de totale aanneemsom was, in hoeverre het werk gereed was, welk deel van de aanneemsom was vervallen en wat de grondslag voor de verzonden facturen was. Bij alle facturen bevond zich een totaaloverzicht met betrekking tot de opdracht, aldus betrokkene.

5.11.8. Betrokkene heeft niet bestreden dat de in de documenten opgenomen informatie voor een toereikende controle noodzakelijk was, zodat de Accountantskamer daarvan uitgaat. De Accountantskamer overweegt dat betrokkene op grond van Standaard 500.6 toereikende controle-informatie diende te verkrijgen en is van oordeel dat betrokkene ook de aannemingsovereenkomst bij de controle had moeten betrekken en dus niet kon volstaan met de (controle van de) facturen en de totaaloverzichten. Door de aannemingsovereenkomst bij de controle te betrekken had betrokkene kunnen vaststellen of de controle-informatie die aan de facturen en de totaaloverzichten was ontleend, consistent was met de controle-informatie ontleend aan de aannemingsovereenkomst. Daartoe was te meer aanleiding nu het een materiële investering betrof (€ 4.481.606). De notariële akte van levering betreft de levering door de verkoper ([D]) aan [ANBI1]. Daarmee is dit stuk niet relevant voor de controle van de jaarrekening van [school] [plaats5] en kon betrokkene volstaan met de kadastrale gegevens.

5.11.9. Wat betreft de overige informatie overweegt de Accountantskamer het volgende. Vaststaat dat betrokkene ook de jaarrekening [jaartal4] van [ANBI1] heeft gecontroleerd en daarbij in juli [jaartal5] een controleverklaring afgegeven. Zoals eerder is overwogen (5.9.14) is voldoende aannemelijk dat zij over die jaarrekening de beschikking had toen zij de controleverklaring bij de jaarrekening [jaartal4] van [school] [plaats5] ondertekende. Volgens betrokkene zijn het proces-verbaal van oplevering en sleuteloverdracht van 7 december 2020 en de erfpachtovereenkomst van 30 december 2020 in het controledossier van [ANBI1], in het huisvestingsmemo, opgenomen, maar op grond van eerdere overwegingen (zie 5.8.7) kan daaraan in verband met de vraag of betrokkene toereikende controle-informatie heeft verkregen geen betekenis worden toegekend. Met betrekking tot de erfpachtovereenkomst wordt naar 5.9.16 verwezen.

5.11.10. Het subklachtonderdeel is grotendeels gegrond.

Subklachtonderdeel c: geen beoordeling van de verantwoordingswaarde van de nieuwbouw.

5.11.11. Klaagster stelt dat het schoolgebouw op 7 december 2020 is opgeleverd en dat betrokkene daarom had behoren te beoordelen of de gehele investeringswaarde van de nieuwbouw van € 4.674.290 waaronder de nog te betalen resterende 11 bouwtermijnen van in totaal € 1.792.642 in de jaarrekening [jaartal4] (als kortlopende schuld) verantwoord hadden moeten worden.

5.11.12. Volgens betrokkene heeft de oplevering niet op 7 december 2020 maar op 1 mei 2021 plaatsgevonden. De 11 resterende termijnen zijn op grond van RJ 212.604 niet in [jaartal4] geactiveerd omdat de met die termijnen verband houdende bouwwerkzaamheden nog niet waren verricht. Betrokkene stelt dat in de jaarrekening een toelichting (niet uit de balans blijkende verplichtingen) had behoren te worden opgenomen met betrekking tot de bouwwerkzaamheden die op 31 december 2020 al wel gereed waren, maar nog niet waren gefactureerd.

5.11.13. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene volgens haar stelling vanaf 29 januari 2021 over het proces-verbaal van oplevering en sleuteloverdracht gedateerd 7 december 2020 beschikte en dat in de toelichting in de jaarrekening staat dat het schoolgebouw in [jaartal4] in gebruik is genomen. Desondanks heeft betrokkene blijkbaar geen aanleiding gezien om bij het bestuur van [school] [plaats5] op een aanpassing van de jaarrekening aan te dringen in die zin dat het volledige bedrag van de investeringen, dus inclusief de resterende nog te betalen 11 termijnen, in de jaarrekening [jaartal4] als zodanig zou worden geactiveerd. De verklaring om niet op die aanpassing aan te dringen zou in andere controle-informatie kunnen liggen, zo overweegt de Accountantskamer. Betrokkene heeft echter niet aannemelijk gemaakt dat zij ten opzichte van het proces-verbaal van oplevering en sleuteloverdracht van 7 december 2020 tegengestelde, zodanig overtuigende controle-informatie heeft verkregen dat zij op dit punt akkoord kon gaan met de jaarrekening. De door betrokkene volgens haar stelling verkregen andere controle-informatie waaruit blijkt dat de oplevering pas op 1 mei 2021 heeft plaatsgevonden betreft een 'ticketrapport' van de eindverantwoordelijke voor het bouwproject, gedateerd 9 maart 2021, en een afdruk van de website van de aannemer waarin onder meer staat: '[adres1], [plaats5] (...) 2-2020 – 5-2021'. Voor zover uit deze informatie al zou blijken dat de oplevering op 1 mei 2021 heeft plaatsgevonden, geldt dat betrokkene controle-informatie heeft verkregen die inconsistent is met het proces-verbaal van oplevering en sleuteloverdracht. Op grond van Standaard 500.11 had betrokkene moeten bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan haar controlewerkzaamheden nodig waren om de inconsistentie op te lossen en te overwegen welk effect de inconsistentie eventueel heeft op andere aspecten van de controle. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene hieraan opvolging heeft gegeven.

5.11.14. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel d: geen beoordeling van de afgrenzing van inkoopfacturen.

5.11.15. Volgens klagster heeft betrokkene niet beoordeeld of een drietal inkoopfacturen (de termijnen 17 t/m 19), die in [jaartal5] zijn ontvangen, betrekking hebben op verplichtingen die zijn ontstaan in [jaartal4] of [jaartal5]. Volgens klagster heeft betrokkene tijdens de review van haar controle door klagster erkend dat de afgrenzing op dit onderdeel niet adequaat is gecontroleerd.

5.11.16. Betrokkene heeft tegen dit verwijt geen verweer gevoerd, zodat de Accountantskamer het voor gegrond houdt.

5.11.17. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Controle jaarrekening [school] [plaats4]

5.12.1. De Accountantskamer onderscheidt bij dit klachtonderdeel de volgende drie subklachtonderdelen:

- a. ontbrekende beoordeling verantwoording eigendom schoolgebouw (klaagschrift 5.5.11);
- b. geen kennisgenomen van de noodzakelijke documenten (klaagschrift 5.5.12);
- c. niet opgemerkt dat de totale investeringswaarde € 1.699.564 bedraagt (klaagschrift 5.5.13).

5.12.2. De Accountantskamer gaat uit van de volgende feiten. [Stichting2] heeft op 24 september 2018 een voormalig kerkgebouw in [plaats4] gekocht voor een bedrag van € 846.156. [School] [plaats4] heeft in 2019 opdracht gegeven om dit gebouw te verbouwen tot een schoolgebouw. [School] [plaats4] heeft hiervoor € 1.958.802 betaald aan de aannemer. Van dit bedrag was € 259.248 afkomstig uit eigen middelen, € 1.545.564 van bijdragen van zeven gelieerde onderwijsstichtingen en € 154.000 van [ANBI1]. Het gebouw is in augustus 2020 opgeleverd en per 1

november 2020 getaxeerd op een waarde van € 2.070.000, waarvan € 1.270.000 betrekking heeft op de opstal. Er is geen opstalrecht gevestigd ten gunste van [school] [plaats4] zodat [Stichting2] per 31 december 2020 op grond van natrekking ook eigenaar was van het schoolgebouw. Op 30 december 2020 is ingaande 1 januari 2021 een erfpachtovereenkomst gesloten tussen [ANBI1] en [school] [plaats4] die laatstgenoemde ingaande 1 januari 2021 verplicht tot het jaarlijks betalen van een canon.

5.12.3. In de jaarrekening [jaartal4] van [school] [plaats4] is per 31 december 2020 bij de post 'Gebouwen en terreinen' als onderdeel van de materiële vaste activa een boekwaarde vermeld van € 255.652. Deze post is in de jaarrekening onder meer als volgt toegelicht: 'De materiële vaste activa zijn juridisch en economisch eigendom van de stichting.'

Subklachtonderdeel a: ontbrekende beoordeling verantwoording eigendom schoolgebouw.

5.12.4. Klaagster verwijt betrokkene dat zij niet heeft beoordeeld of het schoolgebouw als onderdeel van de post materiële vaste activa terecht als eigendom in de jaarrekening is verantwoord.

5.12.5. De Accountantskamer is van oordeel dat dit verwijt terecht is. Vaststaat immers dat de grond en het schoolgebouw op de balansdatum door verwerving (van de grond) en natrekking (van het schoolgebouw) het juridisch eigendom zijn van [Stichting2]. Wat betreft het economisch eigendom geldt dat de erfpachtovereenkomst als ingangsdatum 1 januari 2021 vermeldt, dat de erfpacht niet door middel van een notariële akte is gevestigd en dat [ANBI1] in de overeenkomst als erfverpachter is genoemd hoewel [Stichting2] eigenaar van de grond en het schoolgebouw is. In de door betrokkene overlegde overeenkomst van 15 juni 2018 tussen [Stichting2] en [school] [plaats4] inzake de aankoop en de financiering van het (kerk)gebouw⁸, welke overeenkomst zich overigens niet in het controledossier van [school] [plaats4] bevindt, staat slechts dat eerstgenoemde het gebouw koopt en ter beschikking stelt aan [school] [plaats4]. Daaruit volgt niet dat [school] [plaats4] op 31 december 2020 economisch eigenaar ervan was.

5.12.6. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel b: geen kennisgenomen van de noodzakelijke documenten.

5.12.7. Klaagster verwijt betrokkene dat zij van de volgende, volgens haar voor de controle noodzakelijke documenten geen kennis heeft genomen, te weten de aannemingsovereenkomst, de kadastrale gegevens van het voormalig kerkgebouw, het jaarverslag [jaartal4] van [ANBI1], de notariële akte van levering van het kerkgebouw aan [Stichting2] en de erfpachtovereenkomst.

5.12.8. Betrokkene stelt dat zij niet over al deze documenten hoeft te beschikken en in haar controledossier hoeft op te nemen; zij diende voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en dat was het geval.

5.12.9. De Accountantskamer overweegt het volgende. Betrokkene heeft niet bestreden dat de in de documenten opgenomen informatie voor een toereikende controle noodzakelijk was, zodat de Accountantskamer daarvan uitgaat, met uitzondering van de kadastrale gegevens. De aankoop van het (voormalig) kerkgebouw door [Stichting2] heeft in 2018 plaatsgevonden en betrokkene was in beginsel niet gehouden de kadastrale gegevens met betrekking tot dit gebouw in 2020, bij de controle van de jaarrekening van [school] [plaats4], te raadplegen. Het betrof geen eerstejaarscontrole en [accountantskantoor1] was in 2018 ook al de controlerend accountant.

⁸ De door betrokkene in haar verweerschrift sub 135. opgenomen overeenkomst betreft de school in [plaats5] en is een andere overeenkomst dan betrokkene bedoelt.

Wat betreft de jaarrekening [jaartal4] van [ANBI1] verwijst de Accountantskamer kortheidshalve naar 5.9.14. Betrokkene heeft aannemelijk gemaakt dat (onder meer) de aannemingsovereenkomst onderdeel is van haar controledossier (onderdeel van de sectie 'materiële vaste activa') inzake [school] [plaats4]. Wat betreft de erfpachtovereenkomst geldt dat deze onderdeel vormt van het huisvestingsmemorandum in het controledossier inzake [ANBI1]. De Accountantskamer verwijst naar 5.8.7.

5.12.10. Het subklachtonderdeel is grotendeels gegrond.

Subklachtonderdeel c: niet opgemerkt dat de totale investeringswaarde € 1.699.564 bedraagt.

5.12.11. Klaagster stelt dat betrokkene niet heeft opgemerkt dat de totale waarde van de investeringen in het schoolgebouw ultimo 2020 € 1.699.564 bedraagt en niet een cumulatieve investeringswaarde van € 259.248 zoals in de jaarrekening [jaartal4] is verantwoord.

5.12.12. Betrokkene heeft gesteld dat uitsluitend het bedrag dat [school] [plaats4] uit eigen middelen aan de aannemer heeft betaald in de jaarrekening is verantwoord, omdat de bedragen die de andere stichtingen aan de verbouw hebben bijgedragen als giften zijn aangemerkt. Die giften zijn bij [school] [plaats4] in mindering gebracht op het bedrag van de investeringen en daarmee op het bedrag van de boekwaarde van de materiële vaste activa.

5.12.13. De Accountantskamer stelt vast dat het verwijt hier niet de controle van de gekozen wijze van financiële verslaggeving en verwerking van de bijdragen van de andere stichtingen in de jaarrekening [jaartal4] betreft. Betrokkene heeft in het controledossier over [school] [plaats4] inzake de controle van de investeringen onder meer het volgende opgenomen: 'In het onderstaande bestand hebben wij de investeringen in [jaartal4] gecontroleerd' en: 'De investering voor [school] [plaats4] komt niet overeen met de genoemde aanneemsom op de facturen. De gelieerde instellingen aan [school] [plaats4] betalen deels de termijnen. Deze kosten zijn als kosten verbonden partijen in hun administratie verwerkt. Voor [school] [plaats4] betreft dit een gift en wordt derhalve niet in de administratie verwerkt'. Hieruit volgt dat het verwijt ongegrond is. Betrokkene heeft het verschil tussen het bedrag van de investeringen en de (veel hogere) gefactureerde aanneemsom immers wel opgemerkt en dat verschil in haar controledossier verklaard vanuit de gekozen wijze van verslaggeving.

5.12.14. Het subklachtonderdeel is ongegrond.

5.13. De slotsom is dat klachtonderdeel 2 grotendeels gegrond is.

Klachtonderdeel 3: betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de rechtmatigheid van de bestedingen door de onderwijsstichtingen aan de huisvesting.

5.14. Klaagster heeft onweersproken gesteld dat de onderwijsstichtingen bedragen afkomstig uit de door het Rijk ten behoeve van het onderwijs verstrekte middelen (hierna: de Rijksbijdragen) hebben gebruikt voor de aankoop en nieuw- en verbouw van (school)gebouwen in [plaats2] (€ 4.993.124), [plaats3] (€ 4.370.238), [plaats5] (€ 4.674.290) en [plaats4] (€ 1.545.564). Klaagster verwijt betrokkene dat zij de rechtmatigheid van deze besteding van de Rijksbijdragen niet heeft geëvalueerd en niet op passende wijze heeft ingespeeld op het niet-naleven van wet- en regelgeving of het vermoeden daarvan (Standaard 250.11).

5.15. In haar controleverklaringen heeft betrokkene onder meer vermeld: 'Naar ons oordeel: (...) zijn de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties over [jaartal4] in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand gekomen in overeenstemming met

de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in paragraaf 2.3.1. Referentiekader van het Onderwijsaccountantsprotocol OCW 2020.'

5.16. Betrokkene voert aan, onder verwijzing naar haar verweer bij klachtonderdeel 2., dat zij de bestedingen integraal heeft gecontroleerd. Op grond van het controleprotocol en de daarin opgenomen wet- en regelgeving is getoetst of sprake is van rechtmatige handelingen en bij de controle van een specifieke transactie (factuur) vormde de rechtmatigheid weer onderdeel van de controle. Betrokkene stelt verder dat de besteding van de rijksbijdragen rechtmatig was, omdat het gebruikelijk is dat scholen investeren in schoolgebouwen waarvan zij geen eigenaar zijn en er geen regel bestaat die dat verbiedt. Volgens betrokkene zijn de rijksbijdragen benut voor het onderwijs omdat die bijdragen zijn geïnvesteerd in schoolgebouwen. Bij andere onderwijsstichtingen, waarbij is geïnvesteerd in schoolgebouwen die eigendom zijn van derden, stelt klaagster zich niet op het standpunt dat die investeringen onrechtmatig zijn, aldus betrokkene.

5.17. De Accountantskamer merkt voor een goed begrip op, dat het klachtonderdeel alleen betrekking heeft op de controle van de rechtmatigheid van de bestedingen aan huisvesting en niet op de rechtmatigheid van de onderlinge bijdragen die aan huisvesting zijn besteed. Dat komt bij klachtonderdeel 5. aan de orde.

5.17.1. Op de controle van de jaarrekeningen is de 'Regeling onderwijsaccountantsprotocol OCW 2020' van toepassing. In dit protocol is onder meer het volgende vermeld (par 1.2.4): 'Ten aanzien van de in de jaarrekening van de school of instelling verantwoorde baten, lasten en balansmutaties stelt de instellingsaccountant vast dat deze voldoen aan de eisen van financiële rechtmatigheid. De financiële rechtmatigheid heeft betrekking op publieke middelen. Financiële rechtmatigheid in het algemeen houdt in dat een financiële transactie betrekking hebbende op publieke middelen waarvan de uitkomst in de jaarrekening dient te worden verantwoord in overeenstemming is met de in internationale regelgeving, Nederlandse wetten, algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen opgenomen bepalingen die de uitkomst van de financiële transactie beïnvloeden.' Onderdeel van het protocol is 'Bijlage 1 Kader Financiële Rechtmatigheid OCW wet- en regelgeving 2020.' Hierin zijn alle relevante wetsartikelen vermeld waarop het rechtmatigheidsonderzoek van de accountant zich moet richten. De bijlage vermeldt onder meer artikel '99 lid 1 tot en met 8, Besteding bekostiging, Het artikel geeft aan waaraan de bekostiging besteed moet worden.'

5.17.2. De stelling van betrokkene dat zij de rechtmatigheid van de bestedingen aan huisvesting heeft beoordeeld kan niet uit een overgelegd document uit het controledossier worden afgeleid. Betrokkene stelt wel dat zij de rechtmatigheid bij haar gegevensgerichte, integrale controle van de betreffende facturen heeft beoordeeld, maar die stelling is niet onderbouwd met bijvoorbeeld een notitie uit een (de) controledossier(s). Gegeven de materiële omvang van de investeringen en haar gehoudenheid de rechtmatigheid ervan te toetsen, had betrokkene in haar controledossier daarover documentatie behoren op te nemen (Standaard 230.8). De Accountantskamer kan bij gebreke daarvan niet vaststellen dat betrokkene op dit onderdeel haar controleverplichting is nagekomen.

5.18. De slotsom is dat klachtonderdeel 3 gegrond is.

Klachtonderdeel 4: betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de verantwoording van baten uit ouderbijdragen.

5.19. De Accountantskamer gaat bij dit klachtonderdeel uit van de volgende feiten. In [jaartal1] en in [jaartal4] hebben de (meeste) ouders van scholieren van de onderwijsstichtingen een vrijwillige ouderbijdrage van € 450 per leerling betaald. In [jaartal1] was hiermee een bedrag gemoeid van € 759.976 en in [jaartal4] een bedrag van € 879.039. De betalingen vonden plaats aan [ANBI1] en niet aan de onderwijsstichtingen. Aan ouders van leerlingen is in [jaartal4] in de schoolgidsen

meegedeeld dat de bijdrage zou worden gebruikt voor onder meer buitenlandse taalreizen. Deze (niet door de overheid verplicht gestelde) taalreizen zijn georganiseerd door de onderwijsstichtingen, en vooral betaald vanuit de rijksbijdragen. In de jaarrekeningen [jaartal1] en [jaartal4] van de meeste onderwijsstichtingen zijn als 'Overige baten' bedragen ter zake van 'Ouderbijdragen' verantwoord. Het in totaal als ouderbijdragen in de jaarrekeningen [jaartal1] en [jaartal4] van de onderwijsstichtingen verantwoorde bedrag is € 131.338. In alle acht jaarrekeningen [jaartal1] en [jaartal4] zijn onder 'Overige lasten' kosten ter zake van 'Schoolreizen en excursies' verantwoord en wel tot een totaalbedrag van € 1.003.764.

5.20. In de acht controledossiers (in het onderdeel '8.40. Netto omzet – 8. Werkprogramma's / A. gegevensgerichte werkzaamheden') heeft betrokkene het volgende genoteerd:

'Wij voeren een cijferbeoordeling uit op alle stromen binnen de opbrengsten'

en:

'Omdat de ouderbijdragen en overige baten bestaan uit veel kleine transacties zien wij dit niet als een stroom binnen de opbrengsten die kan leiden tot een significant risico op onvolledige opbrengsten, wij vinden het voldoende deze stroom te controleren aan de hand van een cijferbeoordeling en detailwerkzaamheden. De baten verbonden partijen zullen wij aansluiten met de bankmutaties en de kosten bij de gelieerde instellingen.'

5.21. De Accountantskamer onderscheidt de volgende subklachtonderdelen.

- a. betrokkene heeft de volledigheid van de ouderbijdragen niet gecontroleerd (klaagschrift 7.2.9);
- b. betrokkene heeft de aanvaardbaarheid van de verwerking van de ouderbijdragen niet beoordeeld (klaagschrift 7.2.10);
- c. betrokkene heeft niet beoordeeld of de verwerking van de ouderbijdragen een frauderisico met zich brengt (klaagschrift 7.2.11);
- d. betrokkene heeft niet beoordeeld of de ouderbijdragen rechtmatig zijn besteed (klaagschrift 7.2.12);
- e. betrokkene heeft geen werkzaamheden verricht om inzicht te verkrijgen in de aard van de transacties met de verbonden partijen in verband met een risico op een afwijking van materieel belang (klaagschrift 7.2.13).

5.22. De Accountantskamer stelt vast dat uit de toelichting van klagster volgt, dat het klachtonderdeel zich niet richt op de controle van de jaarrekening [jaartal4] van [ANBI1]. Blijkens het controledossier inzake deze jaarrekening heeft betrokkene onder meer een rondrekening gemaakt aan de hand van het totaal aantal ingeschreven leerlingen en het bedrag van de ouderbijdrage. De conclusie van betrokkene was dat de ouderbijdragen in [jaartal4] volledig zijn verantwoord.

5.23. Vanwege hun samenhang bespreekt de Accountantskamer de subklachtonderdelen a. tot en met e. gezamenlijk.

5.24. Klagster stelt het volgende. Betrokkene had per onderwijsstichting aan de hand van het aantal ingeschreven leerlingen en het bedrag van de ouderbijdrage de maximale opbrengst behoren vast te stellen (de 'soll-positie') en had daarmee kunnen vaststellen dat sprake is van een materiële opbrengstenstroom voor de onderwijsstichtingen. Betrokkene had op grond van het 'matching principle' moeten beoordelen of de verantwoording van de ouderbijdragen acceptabel is. De ouderbijdragen zijn immers door [ANBI1] geïnd en in haar jaarrekening verantwoord, terwijl de kosten waarvoor de ouderbijdragen zijn bedoeld, zoals de taalreizen, door de onderwijsstichtingen uit de rijksbijdragen zijn betaald. [ANBI1] gebruikte de ouderbijdragen onder meer voor de financiering van haar investeringen in vastgoed. Betrokkene had in verband hiermee moeten beoordelen of sprake was van een frauderisico. Ook had betrokkene moeten beoordelen of de ouderbijdragen wel rechtmatig waren besteed nu die voor andere uitgaven zijn benut dan waarvoor

ze zijn geïnd. [ANBI1] en de onderwijsstichtingen zijn verbonden partijen en betrokkene had kunnen vaststellen dat [ANBI1] aan de onderwijsstichtingen niet de middelen (uit de ouderbijdragen) heeft verschaft om de uitgaven te financieren waarvoor de ouderbijdragen zijn bedoeld (onder meer taalreizen).

5.25. Betrokkene heeft het volgende betoogd. Klaagster heeft het ‘matching principle’ onjuist toegepast. Dit beginsel ziet volgens betrokkene op de toerekening van kosten en opbrengsten aan de juiste periode. Betrokkene heeft niet vastgesteld dat de ouderbijdragen zijn besteed aan andere zaken dan die worden bestreken door de doelstellingen van [ANBI1]. [ANBI1] is geen onderwijsinstelling. De controle van de werving en besteding van de ouderbijdragen was geen taak van betrokkene. Betrokkene hoefde de rechtmatigheid van de verwerking van de ouderbijdragen, ook als die door de onderwijsstichtingen zouden zijn ontvangen, niet te beoordelen omdat het niet om rijksbijdragen gaat. [ANBI1] heeft aan de onderwijsstichtingen bijdragen voldaan die bij de onderwijsstichtingen als baten zijn verantwoord. In haar ‘MEMO-verwerking ouderbijdragen en kosten reizen’ heeft betrokkene haar visie op de verwerking van de ouderbijdragen uiteengezet en is zij ook ingegaan op de getrouwheid van de bij [ANBI1] verantwoorde ouderbijdragen. Betrokkene heeft betoogd dat de ouders van de leerlingen niet op het verkeerde been zijn gezet.

5.26. De Accountantskamer overweegt het volgende. Volgens klagster is de kern van het klachtonderdeel dat [ANBI1] haar investeringen in vastgoed mede heeft gefinancierd met de ouderbijdragen die in haar jaarrekeningen [jaartal1] en [jaartal4] als baten zijn verantwoord, terwijl de kosten voor de activiteiten waarvoor de ouderbijdragen waren bedoeld met rijksbijdragen zijn gefinancierd, welke kosten als last zijn verantwoord in de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen.

5.26.1. Uit de rapporten van klagster van [datum2] volgt dat in de schoolgidsen [jaartal4] van de onderwijsstichtingen de volgende tekst is opgenomen:

‘We geven het soort persoonlijk onderwijs dat op een dure privé school niet zou misstaan. Toch is onze ouderbijdrage slechts 250 euro per jaar. De bijdrage wordt gebruikt voor de taalreizen, excursies, sportdagen, projecten en voor de verschillende vieringen. Betaling van de ouderbijdrage is niet verplicht als uw kind niet aan de activiteiten deelneemt.

Verder zijn er de schoolkosten voor pennen, papier en het gebruik van woordenboeken, atlas, grafische rekenmachine, laptop, opladen en laptopkastje. Door afspraken met vaste leveranciers kunnen onze scholen dat gezamenlijk goedkoper inkopen dan dat ouders dat individueel zouden kunnen. Voor de schoolspullen geldt een vergoeding van 200 euro per jaar.

Tenslotte is er een bijdrage aan de kosten voor de taalreizen. Deelname aan de taalreizen is vrijwillig. School betaalt het grootste deel. Ouders betalen 20 euro per dag.’

5.26.2. De Accountantskamer is van oordeel dat uit deze tekst geen andere conclusie kan worden getrokken dan dat de ouderbijdragen voor specifieke doeleinden waren bestemd en dat onder die doeleinden niet de investeringen in (school)gebouwen vallen, al kunnen die investeringen wel onder de doelstellingen⁹ van [ANBI1] worden geschaard. De ouderbijdragen zijn slechts ten dele voor de in de schoolgidsen genoemde specifieke doelen aangewend¹⁰. Betrokkene had de (van de schoolgidsen afwijkende) besteding van de ouderbijdragen moeten aanmerken als een risico op een afwijking van materieel belang die verband houdt met relaties en transacties met verbonden partijen (Standaard

⁹ Volgens betrokkene helpt [ANBI1] met: het schoolconcept (begroting, lesrooster, lestabel, protocollen, arbeidsvoorwaarden, etc.), het it-systeem, diverse lesmethoden en leermiddelen, onderzoek, organisatieadvies, advies over wet- en regelgeving, organisatie van educatieve taalreizen voor schoolklassen en ondersteuning bij de realisatie van onderwijshuisvesting.

¹⁰ Eerder is al genoemd dat in de periode [jaartal1]-[jaartal4] in totaal voor € 131.338 aan ouderbijdragen in de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen is verantwoord, terwijl volgens die jaarrekeningen in diezelfde periode alleen de kosten wegens schoolreizen al een veelvoud daarvan bedroegen, namelijk € 1.005.764. Aannemelijk is overigens dat de als ouderbijdragen in de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen verantwoorde bedragen door [ANBI1] aan de onderwijsstichtingen zijn betaald, omdat [ANBI1] de ouderbijdragen inde en niet de onderwijsstichtingen.

550.18) en als een frauderisico. De verantwoording van de ouderbijdragen in de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen kan het gevolg zijn van fraude (risico op volledigheid van verantwoording van opbrengsten bij de onderwijsinstellingen), te weten een afwijking van materieel belang die voorkomt uit de oneigenlijke toe-eigening van activa in die zin, dat [ANBI1] de ouderbijdragen slechts gedeeltelijk¹¹ ter beschikking van de onderwijsstichtingen stelde (Standaard 240.3) waarbij ook van belang is dat sprake was van verbonden partijen (Standaard 550.18). Betrokkene had haar risico-inschatting en vervolgens haar controlewerkzaamheden hierop mogelijk dienen aan te passen (Standaard 330.6). In de rapporten van klaagster van [datum2], waarvan betrokkene voor de ondertekening van de controleverklaringen kennis heeft genomen, is het hiervoor opgenomen citaat uit de schoolgidsen opgenomen. Betrokkene kon daarmee dus bekend zijn. In deze rapporten heeft klaagster haar bezwaren naar voren gebracht tegen de verantwoording van de ouderbijdragen bij [ANBI1] hoewel de met die bijdragen verband houdende kosten bij de onderwijsstichtingen zijn verantwoord. Zo staat in het rapport ten aanzien van [school] [plaats2] het volgende: 'De jaarrekening van [school] [plaats2] (dit geldt ook voor de overige zeven [scholen]-scholenstichtingen) laat nu hierdoor jaarlijks een nadeliger exploitatieresultaat zien omdat niet alle kosten en gerelateerde baten/opbrengsten aan [school] [plaats2] worden toegerekend. Dit omdat baten/opbrengsten (zoals ouderbijdragen) die als bijdrage/dekking dienen van bij [school] [plaats2] verantwoorde kosten/lasten "achterblijven" in de financiële administratie van de [ANBI1]-stichting.' Betrokkene had naar aanleiding van deze (voor haar nieuwe) informatie moeten overwegen of zij haar risico-inschatting diende aan te passen (Standaard 240.24). De Accountantskamer verwijst in dit verband ook naar haar overwegingen bij klachtonderdeel 1.

Tevens lijkt sprake van inconsistente informatie met eerder door betrokkene verkregen controle informatie waarna betrokkene conform Standaard 500.11 had moeten bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om deze aangelegenheid op te lossen.

5.26.3. Onbestreden is gebleven dat betrokkene door het aantal leerlingen per onderwijsstichting te vermenigvuldigen met het bedrag van de ouderbijdrage had kunnen vaststellen dat het om een materiële post in de jaarrekeningen gaat indien de volledige ouderbijdragen naar rato van de leerlingenaantallen in de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen zouden zijn verantwoord. Betrokkene had vervolgens moeten beoordelen of de verantwoording van de aldus berekende bedragen aan ouderbijdragen in die jaarrekeningen had behoren plaats te vinden. Dat heeft zij niet kenbaar gedaan. Betrokkene heeft gewezen op het eerder al genoemde 'MEMO-verwerking ouderbijdragen en kosten reizen' waarin zij, kort gezegd, haar bevindingen ten aanzien van de ouderbijdragen heeft uiteengezet, maar klaagster heeft in het klaagschrift gemotiveerd betoogd dat dit memo geen onderdeel vormt van de controledossiers en pas later is opgesteld, welk betoog betrokkene niet heeft tegengesproken. Ook van de andere informatie waarnaar betrokkene in haar verweerschrift heeft verwezen, te weten een schermafbeelding van de website van [school] [plaats3], is niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene die voor de ondertekening van de controleverklaringen heeft gezien. Het verweer van betrokkene dat haar geen dispuut met de ouders over de besteding van de ouderbijdragen bekend is, is niet relevant. Betrokkene heeft een zelfstandige, controlerende taak. Het is ook maar de vraag of de ouders destijds wel wisten waaraan de ouderbijdragen hoofdzakelijk waren besteed¹². Van belang is ook niet dat de ouderbijdragen niet onder haar rechtmatigheidstoetsing vallen. Betrokkene moest de getrouwheid van de jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen, waarin de ouderbijdragen slechts zeer ten dele zijn verwerkt, beoordelen. De ten opzichte van de schoolgidsen afwijkende wijze van besteding van de ouderbijdragen had betrokkene moeten aanmerken als een 'red flag'.

5.27. Klachtonderdeel 4 is gegrond.

¹¹ In [jaartal1]-[jaartal4] een totaal van € 131.338 zijnde 8% van het totaal aan geïnde ouderbijdragen van € 1.639.015

¹² Pas uit de jaarrekening [jaartal4] van [ANBI1] kon blijken dat de baten van € 963.881 voor € 879.039 uit schenkingen (ouderbijdragen) bestaan en dat in [jaartal4] een bedrag van € 801.978 is betaald voor de aankoop van grond te [plaats5].

Klachtonderdeel 5: betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de rechtmatigheid en verantwoording van de onderlinge bijdragen.

- 5.28. De Accountantskamer onderscheidt de volgende vijf subklachtonderdelen:
- betrokkene heeft geen controlewerkzaamheden verricht op de onderlinge bijdragen van de [scholen] [plaats1], [plaats8] en [plaats4] (klaagschrift 8.2.16);
 - betrokkene heeft onvoldoende onderbouwd en beoordeeld dat de onderlinge financiële bijdragen rechtmatig zijn (klaagschrift 8.2.17, 8.2.1 en 8.2.2);
 - betrokkene heeft onvoldoende het risico op belangenverstremming wegens transacties met verbonden partijen beoordeeld (klaagschrift 8.2.4);
 - betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden verricht op voorafgaande journaalposten (klaagschrift 8.2.5);
 - betrokkene heeft niet de rechtmatigheid beoordeeld van de garanties die zes [scholen] van [ANBI1] en [Stichting2] hebben verkregen (klaagschrift 8.2.7).

Subklachtonderdeel a: betrokkene heeft geen controlewerkzaamheden verricht op de onderlinge bijdragen van de [scholen] [plaats1], [plaats8] en [plaats4].

5.28.1. Klaagster stelt dat betrokkene, anders dan ten aanzien van de onderlinge bijdragen van de vijf andere onderwijsstichtingen het geval is, geen enkele controlewerkzaamheid op de onderlinge bijdragen van de [scholen] [plaats1], [plaats8] en [plaats4] heeft uitgevoerd. Klaagster heeft in dit verband verwezen naar de werkstap '8.31.b algemene kosten – 8. Werkprogramma / A. gegevensgerichte werkzaamheden' in de respectieve controledossiers.

5.28.2. Betrokkene heeft gesteld dat zij alle onderlinge bijdragen integraal en gegevensgericht heeft gecontroleerd en dat zij deze stelling bij klachtonderdeel 2. heeft toegelicht. Volgens betrokkene heeft zij dat ten aanzien van het controledossier inzake [school] [plaats3] laten zien.

5.28.3. De Accountantskamer stelt vast dat het verweer van betrokkene ten aanzien van klachtonderdeel 2. begint met een inleiding en zich vervolgens beperkt tot de [scholen] (in de volgorde in het verweerschrift) [plaats5], [plaats3], [plaats2] en [plaats4]. In de inleiding noch bij de bespreking van deze vier [scholen] wordt ingegaan op de controle van de onderlinge bijdragen van de [scholen] [plaats1], [plaats8] en [plaats4]. De stelling van klaagster dat in de door haar genoemde werkstap in de controledossiers van de [scholen] [plaats1], [plaats8] en [plaats4] geen controlewerkzaamheden ten aanzien van de onderlinge bijdragen zijn opgenomen, is onweersproken gebleven. Het klachtonderdeel ziet niet op de controle van de jaarrekening van [school] [plaats3], zodat de verwijzing door betrokkene naar haar verweer ten aanzien van [school] [plaats3] geen doel treft. Het verweer dat alle onderlinge bijdragen integraal zijn gecontroleerd is niet onderbouwd en faalt om die reden.

5.28.4. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel b: betrokkene heeft onvoldoende onderbouwd en beoordeeld dat de onderlinge financiële bijdragen rechtmatig zijn.

5.28.5. Klaagster heeft onweersproken gesteld dat in [jaartal4] zeven van de acht onderwijsstichtingen voor een bedrag van in totaal € 5.129.000 aan elkaar bijdragen hebben verstrekt, die grotendeels zijn gebruikt voor investeringen in de schoolgebouwen in [plaats2], [plaats3], [plaats5] en [plaats4]. De onderlinge bijdragen zijn onder de 'Overige lasten' als 'Bijdrage verbonden instellingen' in de jaarrekeningen verantwoord. In de jaarrekeningen is als toelichting op deze post vermeld: 'De bijdragen verbonden instellingen betreffen transacties op grond van art. 99 lid 6a van de Wet voortgezet onderwijs. Deze transacties worden tevens toegelicht in model E.'

5.28.6. Klaagster stelt dat betrokkene onvoldoende werkzaamheden heeft verricht met betrekking tot de vraag of het verstrekken van onderlinge bijdragen ten behoeve van huisvesting (de investeringen in de gebouwen) rechtmatig was. Uit artikel 99 lid 3 Wvo volgt dat bedragen die zijn verstrekt voor personeels- en exploitatiekosten daaraan besteed moeten worden. Pas als sprake is van een overschot mogen die bedragen worden gebruikt voor voorzieningen in de huisvesting, aldus klaagster.

5.28.7. Betrokkene stelt dat zij in [jaartal1] bij haar controle aandacht heeft besteed aan de vraag of de onderlinge bijdragen, die in dat jaar voor het eerst voorkwamen, rechtmatig waren. Zij heeft dit juridisch vraagstuk voorgelegd aan Bureau Vaktechniek en fiscaal-juristen verbonden aan [accountantskantoor1]. Ook heeft zij zich gewend tot het Informatie Centrum Onderwijs (ICO), onderdeel van DUO, dat volgens betrokkene door de overheid is aangewezen als vraagbaak voor vraagstukken inzake de rechtmatigheid. Aan het ICO heeft zij de volgende e-mail gestuurd die is opgenomen in haar notitie van 14 februari [jaartal1]:

'Een school heeft €300.000 naar een andere onderwijsinstelling, tevens een verbonden partij, overgemaakt. De cliënt zegt hier het volgende over: 'De 300.000 van stichting 1 naar stichting 2 zijn een bijdrage in de realisatie van de nieuwbouw in stichting 2. Er is geen verplichting dat terug te betalen. Het geld kan geboekt worden als bijdrage aan de school in stichting 2. Ongetwijfeld zal er in een latere fase ook geld in omgekeerde richting gaan als stichting 1 investeringen moet doen.' Mijn vraag aan jullie is, is het bovenstaande rechtmatig?'

Betrokkene heeft vervolgens genoteerd: *'De enige reactie die we hierop ontvangen hebben is; stel zelf vast of het is toegestaan op basis van de Wet VO. Daarom hebben wij dit telefonisch nogmaals afgestemd met het ICO op 14 februari [jaartal1]. Hierbij is het bovenstaande besproken en het ICO heeft telefonisch bevestigd dat dit is toegestaan.'*

5.28.8. De Accountantskamer overweegt het volgende. Artikel 99 Wvo luidde in 2020, voor zover hier van belang, als volgt:

'1. Het bevoegd gezag besteedt de verstrekte bekostiging en de betaalde bedragen ten behoeve van die school op de wijze zoals aangegeven in het tweede tot en met vijfde lid.

2. De voor voorzieningen in de huisvesting betaalde bedragen worden zodanig aangewend dat een behoorlijke en deugdelijke totstandkoming van deze voorzieningen is verzekerd. Indien na realisatie van de in de eerste volzin bedoelde voorzieningen de bedragen niet volledig zijn aangewend, kan het resterende deel daarvan worden aangewend voor de kosten van personeel of voorzieningen in de exploitatie.

3. Het voor personeels- en exploitatiekosten betaalde bedrag wordt aangewend voor de kosten van personeel, zoals onderscheiden in de artikelen 32 en 32a, voor voorzieningen in de exploitatie. In geval van een overschot op die bedragen, kan dat overschot worden aangewend voor voorzieningen in de huisvesting.

(...)

6. Het bevoegd gezag kan de bedragen, bedoeld in het derde lid, mede aanwenden voor de kosten van personeel of voorzieningen in de exploitatie van:

a. een andere school voor voortgezet onderwijs of een samenwerkingsverband;

(...).'

5.28.9. De stelling van betrokkene dat het ICO 'door de overheid is aangewezen als vraagbaak voor rechtmatigheidsvraagstukken' staat ten minste op gespannen voet met het eerste antwoord dat betrokkene op haar e-mail van het ICO heeft gekregen: 'stel zelf vast of het is toegestaan op basis van de Wet VO.' Betrokkene heeft haar oordeel over de rechtmatigheid van de onderlinge bijdrage gebaseerd op het door het ICO later telefonisch gegeven antwoord dat de onderlinge bijdrage was toegestaan. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene de medewerker van het ICO als deskundige op het gebied van de Wvo heeft benaderd om toereikende controle-informatie met

betrekking tot de rechtmatigheid van de onderlinge bijdrage te verkrijgen. Uit de notitie van betrokkene blijkt echter niet welke medewerker van het ICO zij heeft gesproken. Welk antwoord de medewerker van het ICO precies heeft gegeven is door betrokkene niet vastgelegd, waardoor mogelijke nuancerings in de beantwoording niet in het controledossier zijn opgenomen. Evenmin heeft betrokkene het door haar verkregen antwoord per e-mail aan (de medewerker van) het ICO bevestigd om te kunnen vaststellen of zij het ontvangen antwoord goed heeft begrepen. De standpunten van het Bureau Vaktechniek en de fiscaal-juridische afdeling van [accountantskantoor1] zijn niet in het controledossier verwerkt. Dit alles klemt te meer, nu de onderlinge bijdragen in [jaartal4] significant waren en de naleving van de wetgeving op dit punt van fundamenteel belang is, omdat anders het risico op een sanctie van materieel belang bestaat, te weten de terugvordering van (een deel van) de ontvangen Rijksbijdrage (Standaard 250.6). Tot slot is in dit verband van belang dat klagster in haar rapporten van [datum2], waarover betrokkene voor de afgifte van de controleverklaringen beschikte, heeft geoordeeld dat de onderlinge bijdragen niet rechtmatig waren. Zo staat in het rapport van klagster over [school] [plaats4] in antwoord op de vraag: '2. Rechtmatigheid: zijn de transacties die door de bestuurder namens [school] [plaats4] zijn verricht in het kader van het uitgevoerde huisvestingsbeleid en de (mede) in dat kader gevoerde transacties rechtmatig?' het volgende: 'Daarmee is sprake van in ieder geval € 2.308.812 aan door de bestuurder onrechtmatig bestede bekostiging.' Dit betekent dat betrokkene na [datum2] controle-informatie heeft verkregen die niet consistent is met de volgens betrokkene uit andere bronnen (het ICO, het Bureau Vaktechniek en de fiscaal-juridische afdeling van [accountantskantoor1]) verkregen controle-informatie. Op grond van Standaard 500.11 had betrokkene daarom onder meer moeten bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan haar controlewerkzaamheden nodig waren. Betrokkene heeft dat blijkbaar niet gedaan. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene de vraag of de onderlinge bijdragen die in [jaartal4] hebben plaatsgevonden in het licht van artikel 99 Wvo rechtmatig waren, onvoldoende heeft onderbouwd en beoordeeld.

5.28.10. Het is niet aan de Accountantskamer een oordeel te geven over de vraag of de onderlinge bijdragen voor huisvesting op grond van artikel 99 Wvo rechtmatig zijn. Dat behoort tot de competentie van de bestuursrechter indien de verleende Rijksbijdragen wegens onrechtmatige besteding ervan zouden worden teruggevorderd en daartegen bezwaar en beroep wordt aangetekend¹³. De Accountantskamer dient te beoordelen of betrokkene voldoende werkzaamheden heeft verricht om de rechtmatigheidsvraag afdoende te kunnen beantwoorden. De Accountantskamer is gelet op het voorgaande van oordeel dat betrokkene geen toereikende controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de rechtmatigheid van de onderlinge bijdragen.

5.28.11. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel c: betrokkene heeft onvoldoende het risico op belangenverstremming wegens transacties met verbonden partijen beoordeeld.

5.28.12. Klagster stelt dat betrokkene onvoldoende heeft geëvalueerd of de transacties wijzen op het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang nu de transacties tussen verbonden partijen hebben plaatsgevonden.

5.28.13. De Accountantskamer stelt vast dat de onderlinge bijdragen tussen verbonden partijen hebben plaatsgevonden en significante transacties buiten de normale bedrijfsvoering van de onderwijsstichtingen betreffen. Standaard 550.16 schrijft in zo'n geval voor dat de accountant inlichtingen bij het management moet inwinnen over de aard van deze transacties. Standaard

¹³ Zie Raad van State, 30 juli 2014, ECLI:NL:2014:2827: '5.1. Zoals de Afdeling eerder heeft overwogen (onder meer in de uitspraak van 14 februari 2007 in zaak nr. 200602889/1), is de subsidietitel van de Awb ingevolge artikel 4:21, vierde lid, van die wet van overeenkomstige toepassing op de bekostiging van het onderwijs en onderzoek.'

550.A26 bepaalt dat die inlichtingen ertoe strekken dat inzicht wordt verkregen in de zakelijke beweegredenen voor de transacties en de voorwaarden waaronder deze zijn aangegaan. Betrokkene heeft geen stukken uit haar controledossier overgelegd of aangewezen waaruit volgt dat zij aan dit aspect van haar controle aandacht heeft besteed en onder meer inzicht heeft verworven in de zakelijke beweegredenen voor de transacties. De omstandigheid dat de onderwijsstichtingen significante bedragen hebben geïnvesteerd in vier schoolgebouwen die eigendom zijn van [ANBI1] en [Stichting2] zonder dat daartegenover een gelijkwaardige tegenprestatie stond en vier van de onderwijsstichtingen op basis van erfpachtovereenkomsten die op 31 december 2020 onderhands waren gesloten gehouden waren vanaf 1 januari 2021 aan [ANBI1] canons te betalen voor het gebruik van de grond onder die schoolgebouwen, had naar het oordeel van de Accountantskamer bijzondere aandacht van betrokkene moeten hebben. Dat betrokkene die aandacht heeft besteed, is niet, althans onvoldoende gebleken.

5.28.14. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel d: betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden verricht op de voorafgaande journaalposten.

5.28.15. Vaststaat dat de bijdragen van [school] [plaats3] aan [school] [plaats1] van € 250.000 en aan [school] [plaats8] van € 150.000 op 21 juni 2021 zijn verwerkt door middel van voorafgaande journaalposten (vjp's). Aan de vjp's ligt een ongedateerd bestuursbesluit ten grondslag.

5.28.16. Klaagster stelt, kort gezegd, dat betrokkene de vjp's kritisch, ook uit het oogpunt van mogelijke fraude, op aanvaardbaarheid had moeten beoordelen. De vjp's zijn ruim na afloop van het boekjaar [jaartal4] en kort voor de afgifte van de controleverklaringen gemaakt en hadden mogelijk in het boekjaar [jaartal5] verwerkt moeten worden.

5.28.17. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene ten aanzien van dit subklachtonderdeel geen verweer heeft gevoerd, reden waarom de Accountantskamer van de juistheid ervan uitgaat.

5.28.18. Het subklachtonderdeel is gegrond.

Subklachtonderdeel e: betrokkene heeft niet de rechtmatigheid beoordeeld van de garanties die zes [scholen] van [ANBI1] en [Stichting2] hebben verkregen.

5.28.19. Vaststaat dat de [scholen] [plaats3], [plaats2], [plaats5], [plaats4], [plaats6] en [plaats7] garanties van [ANBI1] en [Stichting2] hebben verkregen. Die houden in dat elk van deze [scholen] het recht had vanaf 1 november 2020 tot 1 april 2021 een renteloze, achtergestelde lening (zonder onderpand) aan te vragen ter aanvulling van de negatieve werkkapitalen per 31 december 2020. In de jaarverslagen van de zes [scholen] is in de paragrafen 'Niet uit de balans blijken rechten en verplichtingen' het volgende vermeld: 'Om de continuïteit van de stichting te waarborgen is er vanuit de [Stichting2] en de [Stichting1] een mogelijkheid verstrekt om een renteloze lening (zonder onderpand) aan te vragen ter hoogte van het negatieve werkkapitaal ultimo 2020. Deze optie loopt tot 1 augustus 2022.'

5.28.20. Klaagster stelt dat betrokkene de rechtmatigheid van deze garanties niet heeft beoordeeld. De onderwijsstichtingen mogen op grond van artikel 7 lid 4 van de 'Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016' (de Regeling) alleen lenen bij financiële ondernemingen, overheden, organisaties of fondsen waarbij de risico's beperkt zijn.

5.28.21. De Accountantskamer overweegt het volgende. Artikel 7 lid 4 van de Regeling luidt als volgt:

'Instellingen kunnen lenen bij financiële ondernemingen, overheden, organisaties of fondsen, waarbij de risico's beperkt zijn. De risico's zijn beperkt indien deze financiële ondernemingen, overheden, organisaties of fondsen voldoende vermogend zijn, niet een hoger rentetarief in rekening brengen dan in de markt gangbaar is en hierbij geen aanvullende financiële of niet-financiële eisen stellen.'

5.28.22. Het verweer van betrokkene dat een garantie geen lening is treft doel. Aan de zes [scholen] is de mogelijkheid geboden een lening bij [ANBI1] en/of [Stichting2] af te sluiten, maar gesteld noch gebleken is dat in het boekjaar [jaartal4] (vanaf 1 november) een of meer leningen zijn aangegaan. Betrokkene heeft onweersproken aangevoerd dat indien een of meer leningen zouden zijn afgesloten, zou zijn voldaan aan de voorwaarden die de Regeling in artikel 7 lid 4 stelt.

5.28.23. Het subklachtonderdeel is ongegrond.

5.29. De slotsom is dat klachtonderdeel 5 grotendeels gegrond is.

Klachtonderdeel 6: betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling van de onderwijsstichtingen.

5.30. De jaarrekeningen van de onderwijsstichtingen zijn opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling.

5.31. Uit de jaarrekeningen van de acht tot het [school]-netwerk behorende onderwijsstichtingen blijkt volgens klagster dat de liquiditeitsratio zich in [jaartal4] als volgt heeft ontwikkeld:

	Liquiditeitsratio 31/12/[jaartal4]	Liquiditeitsratio 31/12/[jaartal1]
[school] [plaats3]	0,2	2,0
[school] [plaats2]	0,70	6,8
[school] [plaats5]	0,26	3,95
[school] [plaats1]	1,4	1,8
[school] [plaats8]	1,2	1,2
[school] [plaats4]	0,4	3,4
[school] [plaats6]	0,6	10,4
[school] [plaats7]	0,9	7,5

[Stichting2] heeft op enig moment een (ongedateerde) garantstelling afgegeven. De onderwijsstichtingen konden op grond van deze garantstelling in de periode van 1 november 2020 tot 1 april 2021 een renteloze lening vragen voor een totaalbedrag van € 497.500 voor alle acht onderwijsstichtingen samen. Verder heeft [ANBI1] op enig moment ook een (ongedateerde) garantstelling afgegeven. De onderwijsstichtingen konden op grond van deze garantstelling in de periode van 1 november 2020 tot 1 april 2021 een renteloze lening vragen voor een totaalbedrag van € 246.000 voor alle acht onderwijsstichtingen samen.

5.32. Betrokkene heeft volgens klagster onvoldoende controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van de continuïteit van de onderwijsstichtingen. De onderwijsstichtingen rapporteerden zeer lage liquiditeitsratio's, de meeste zelfs ver onder de signaleringswaarde. Ook was in veel gevallen sprake van een negatief werkkapitaal. De onderwijsstichtingen werkten slechts met een meerjarenbegroting. Zij beschikten niet over kasstroomprognoses, waardoor de onderwijsstichtingen ook geen goed zicht hadden op de toekomstige ontwikkelingen van de liquiditeit. Uit deze omstandigheden had betrokkene moeten afleiden dat sprake is van gereede twijfel over de mogelijkheid van de onderwijsstichtingen om de continuïteit te handhaven.

5.33. Betrokkene is bovendien ten onrechte uitgegaan van de handhaving van de continuïteit van de onderwijsstichtingen in onderlinge samenhang en niet van elke onderwijsstichting afzonderlijk. Volgens klagster had betrokkene bij het bestuur moeten aandringen op liquiditeitsprognoses per onderwijsstichting. Aan de hand van de verwachte positieve operationele kasstromen had zij moeten beoordelen in hoeverre deze kasstromen nog ruimte bieden voor de nog openstaande investerings- en financieringsactiviteiten, waaronder:

- de resterende investeringsverplichtingen van [school] [plaats5] ter hoogte van € 1.792.642;
- de openstaande lening van [school] ter hoogte van € 446.000 aan het bouwbedrijf;
- de concrete plannen van [school] [plaats4] voor een verbouwing van het voormalig Parochiehuis in [plaats4].

5.34. Betrokkene heeft toegelicht dat de begrotingen van de onderwijsstichtingen overzichtelijk zijn. De aantallen leerlingen zijn goed voorspelbaar en die vormen de basis voor de instroom van middelen. De personeelskosten en daarmee de grootste uitstroom van middelen zijn eveneens goed voorspelbaar. De onderwijsstichtingen maakten een begroting die meer dan vijftien jaar besloeg. Een gewone vijfjaarsprognose is volgens de RJO afdoende. Het werkkapitaal vormt volgens betrokkene in de sector geen relevante indicator voor het risico op een faillissement. De toegekende subsidies van zowel Rijk als gemeente mogen niet in de vlottende activa worden opgenomen. Betrokkene was bekend met de maandelijkse bijdragen vanuit het Rijk en de gemeenten. Die waren ruim hoger dan de lopende verplichtingen van de onderwijsstichtingen. De bijdragen van overheidswege zijn voorspelbaar en afkomstig van een betrouwbare betaler.

5.35. De Accountantskamer volgt betrokkene niet in haar generieke standpunt dat aangenomen moet worden dat het verwijt dat klagster betrokkene maakt niet verder strekt dan alleen de door haar verrichte controlewerkzaamheden ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling van [school] [plaats5]. Als algemeen uitgangspunt geldt dat het aan een klagende partij is om zelf de omvang van een bij de Accountantskamer ingediende klacht te bepalen. Wel dient dit op zodanige wijze te gebeuren dat de betrokken accountant, tegen wie een klacht is ingediend, weet waartegen hij zich dient te verweren. De Accountantskamer stelt vast dat in het klaagschrift duidelijk is aangegeven dat klagster zich ten aanzien van alle acht tot het [school]-netwerk behorende onderwijsstichtingen op het standpunt stelt dat betrokkene ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht. In het klaagschrift en de daarbij behorende producties, in het bijzonder productie 111, is dit standpunt voor alle tot het [school]-netwerk behorende onderwijsstichtingen toegelicht. Betrokkene kon ook weten waartegen zij zich diende te verweren.

5.36. De Accountantskamer stelt voorop op dat Standaard 570.2 als volgt luidt:

'Uitgaande van de continuïteitsveronderstelling worden de financiële overzichten opgesteld onder de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gehandhaafd blijft en zij haar activiteiten in de voorzienbare toekomst zal voortzetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of activiteiten te beëindigen dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. Bij het opstellen van financiële overzichten voor speciale doeleinden kan, gezien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de continuïteitsveronderstelling al dan niet relevant zijn (bijv. in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag). Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen uitgaande van de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen.'

5.37. Standaard 570.10 bepaalt, voor zover hier van belang, dat de accountant bij het uitvoeren

van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van Standaard 315 dient te overwegen of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

5.38. De Accountantskamer overweegt dat bij zeven van de acht onderwijsstichtingen in [jaartal4] sprake was van een (forse) verslechtering van de liquiditeitsratio. Ter zitting is door klaagster onweersproken aangevoerd dat in de sector algemeen bekend is dat de signaleringswaarde voor de liquiditeitsratio 0,75 of lager is. Uit het hiervoor weergegeven overzicht van de ontwikkeling van de liquiditeitsratio's blijkt dat bij vijf van de acht onderwijsstichtingen sprake was van een waarde beneden 0,75 (namelijk bij de [scholen] [plaats3], [plaats2], [plaats5], [plaats4] en [plaats6]). Uit de controledossiers van deze onderwijsstichtingen blijkt dat betrokkene daarnaast heeft kennisgenomen van een aantal stukken, waaronder de meerjarenbegrotingen van de onderwijsstichtingen, de bekostigingsinformatie over [jaartal5] van de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) en de door [Stichting2] en [ANBI1] afgegeven garantstellingen. Betrokkene heeft geconcludeerd dat de continuïteit van die onderwijsinstellingen, rekening houdend met de door [Stichting2] en [ANBI1] afgegeven garantstellingen en met de vastgestelde bekostiging voor [jaartal5], voldoende is onderbouwd. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene, onder de gegeven omstandigheden, met deze vastleggingen in het controledossier van de individuele beoordeling per instelling de continuïteit van de (vier van de vijf onderwijsstichtingen met een liquiditeitsratio van 0,75 of lager, te weten:) [scholen] [plaats3], [plaats2], [plaats4] en [plaats6] voldoende heeft geëvalueerd. Maar zij heeft onvoldoende geëvalueerd of de continuïteit van [school] [plaats5] hiermee kon worden gehandhaafd. Zo heeft betrokkene – zoals zij tijdens de zitting op vragen van de Accountantskamer heeft geantwoord – op het moment van het afgeven van de controleverklaring op [datum3] niet gezien of en hoe [school] [plaats5] de bij de klachtonderdelen 2, 3 en 5 besproken verplichting van de uiterlijk op 15 juni 2021 aan de aannemer te betalen resterende aanneemsom van € 1.792.642 had voldaan. Dit bedrag, dat hoger is dan de maximale bedragen van de garantstellingen die de [Stichting2] en [ANBI1] aan alle onderwijsstichtingen tezamen hadden afgegeven met een op dat moment al vervallen looptijd tot 1 april 2021, heeft forse gevolgen voor de liquiditeit van deze onderwijsstichting. Betrokkene heeft de informatie in strijd met Standaard 570.12 onvoldoende geëvalueerd en had nadere werkzaamheden moeten uitvoeren in overeenstemming met Standaard 570.16 en in haar dossier moeten vastleggen.

5.39. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene in strijd met Standaard 500.6 geen voldoende en geschikte controle-informatie verkregen met betrekking tot de continuïteit van [school] [plaats5] en zij heeft de informatie waarover zij beschikte in strijd met Standaard 570.12 en 570.16 onvoldoende geëvalueerd.

5.40. Klachtonderdeel 6 is daarom deels gegrond.

Conclusie

5.41. De conclusie is dat alle klachtonderdelen gegrond zijn, ook al zijn niet alle subklachtonderdelen (volledig) gegrond. Betrokkene heeft de controle niet met de vereiste professioneel-kritische instelling uitgevoerd (Standaard 200.15) en niet voldoende en geschikte controle-informatie verkregen (Standaard 500.6). Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid ernstig geschonden.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving in de registers op voor de duur van zes maanden. Betrokkene heeft de jaarrekeningen van de tot het [school]-netwerk behorende onderwijsstichtingen op essentiële punten met onvoldoende diepgang gecontroleerd en zij heeft de rechtmatigheid van de bestedingen van de Rijksbijdragen en de voor de verslaggeving relevante informatie onvoldoende geëvalueerd. Ook heeft zij controleverklaringen in het verkeer heeft gebracht die niet op een deugdelijke grondslag berusten. Betrokkene is onvoldoende professioneel-kritisch geweest. Betrokkene heeft ook toen zij geconfronteerd werd met het standpunt van klaagster, als professioneel toezichthouder, dat het financieel beheer van de onderwijsstichtingen op belangrijke punten tekortschoot, haar controle niet aangepast en zij heeft goedkeurende controleverklaringen afgegeven bij deze jaarrekeningen. Betrokkene heeft hiermee haar rol als poortwachter miskend. Ten gunste van betrokkene is meegewogen dat zij ter zitting wel enig inzicht heeft getoond in de door haar gemaakte fouten. De Accountantskamer kan zich echter niet aan de indruk onttrekken dat dit inzicht nog altijd beperkt is.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers (als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra) voor de duur van zes maanden**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;
- 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 maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klaagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. J.L.M. Groenewegen (rechterlijke leden) en drs. E. van Splunter RA en mr. drs. J.B. Backhuijs RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 9 februari 2024.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.