

**De HBO-fraude,
een terugblik op de
Commissie Rekenschap**

Colofon

Basisontwerp en realisatie: Océ Business Services, Universiteit Maastricht.

ISBN 90-5681-234-3

NUR 786

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de auteur of uitgever.

De HBO-fraude, een terugblik op de Commissie Rekenschap

Afscheidsrede

Faculteit der Economische Wetenschappen en
Bedrijfskunde

Prof. dr. J.G. Kuijl RA

De HBO-fraude, een terugblik op de Commissie Rekenschap

Afscheidsrede Hans Kuijl

Meneer de Rector Magnificus,

Op vrijdag 29 september 1990 aanvaardde ik het hoogleraarsambt in Leiden met een rede onder de titel Geven en nemen. Omdat mijn benoeming tot hoogleraar aan de Universiteit Maastricht vrijwel op de Leidse benoeming volgde, heb ik hier toen geen oratie gehouden. Daarom wil ik de universiteit vanmiddag graag met rente teruggeven wat ik haar toen heb onthouden. U krijgt daarom vanmiddag van mij een gewone Maastrichtse afscheidsrede en een Maastrichtse rede met rente; rente in de vorm van twee uitvoeringen van de afscheidsrede. Te uwer geruststelling, dames en heren: ik zal de rede in zeer verkorte vorm voordragen.

In de eerste uitvoering is de vanmiddag uitgesproken rede opgenomen, de verkorte vorm derhalve. Het tweede boekje bevat de integrale tekst van mijn afscheidsrede alsmede de teksten van de expertbijeenkomst die vanmiddag aan de afscheidsrede is voorafgegaan;¹ eigenlijk gewoon een kwestie van 'Eerlijk delen'.

Meneer de Rector Magnificus, zeer gewaardeerde toehoorders,

Eerlijk delen, onderzoek naar onregelmatigheden in de bekostiging van het hoger onderwijs en het middelbaar beroepsonderwijs is de titel van de beide rapporten² van de Commissie Vervolonderzoek Rekenschap; in de wandeling en in het vervolg aangeduid als 'de Commissie-Schutte', of kortweg 'de Commissie'.

¹ De integrale tekst van mijn rede en de reflecties van een aantal experts zijn verschenen in de reeks Forensische studies, deel 15, een uitgave van de Sdu te Den Haag, onder ISBN 90 1211 001 7.

² *Eerlijk delen I*, Utrecht 1 april 2004 en *Eerlijk delen II*, Utrecht 23 mei 2005

1 Samenvatting

In mei 2003 stelde staatssecretaris Nijs van OCW de Commissie Vervolgonderzoek Rekenschap in teneinde duidelijkheid te krijgen over de vraag welke onderwijsinstellingen hebben gehandeld in strijd met de bekostigingsregels. Het onderzoek strekte zich uit over 152 instellingen met bijna 1 miljoen studenten/deelnemers en een overheidsbudget van circa € 6,5 miljard. Het onderzoek leidde er uiteindelijk toe dat de Commissie een terugvorderingbedrag adviseerde van bijna € 100 miljoen.³ In zijn bijdrage aan de expertbijeenkomst van hedenmiddag heeft collega Van Mierlo de onderwijsbudgetten van de staten van de OESO in relatie gebracht tot de respectieve bruto nationale producten. Wanneer we deze cijfers bekijken, blijkt dat Nederland precies op het landengemiddelde van 1,3 procent scoort. Bezien we de jaarlijkse overheidsuitgaven aan onderwijsinstellingen per student in verhouding tot het bruto nationaal product per hoofd van de bevolking, dan scoort Nederland ondergemiddeld. Dat is volgens Van Mierlo echter niet verwonderlijk, want zijns inziens is het onderwijs te vergelijken met een communistische spijkerfabriek!

Omdat niet bij alle instellingen het zogeheten veldonderzoek tijdig kon worden afgerond, is in *Eerlijk delen I* op 1 april 2004 over 145 instellingen gerapporteerd. Over de zeven instellingen waarvoor nog geen afgerond rapport kon worden uitgebracht, is nader gerapporteerd in *Eerlijk delen II*, en wel op 23 april 2005. Dit laatste rapport kwam tot stand nadat staatssecretaris Rutte op 5 juli 2004 de Commissie opdracht had gegeven tot het Voortgezet Vervolgonderzoek Rekenschap. Cliënten waren zes HBO-instellingen en een BVE-instelling.

Aanleiding tot het (vervolg)onderzoek was het feit dat eerdere onderzoeken naar mogelijke onregelmatigheden niet de gewenste duidelijkheid hadden verschaft. Om die te verkrijgen heeft de Commissie de 152 betrokken instellingen systematisch onderzocht en daarbij als normatief kader de toepasselijke wet- en regelgeving gehanteerd. Daarbij is als uitgangspunt genomen dat bij overtreding hiervan tot terugvordering van ten onrechte ontvangen bekostiging zou worden geadviseerd, tenzij beginselen van behoorlijk bestuur zich hiertegen zouden verzetten. Bij dit laatste kan worden gedacht aan onduidelijkheid van de wet en de

³ Tweede Kamer, vergaderjaar 2004-2005, 28 248, nr. 80, p. 1.

wijze waarop OCW omging met signalen van de instellingen. De doelstelling van het onderzoek was echter niet deze onduidelijkheden en onwenselijkheden systematisch op te sporen en op te lossen.

Blijkens *Eerlijk delen I* zijn bij 70% van de instellingen weinig tot geen strijdigheden met de wet geconstateerd; bij 47% is sprake van geen enkele strijdigheid. Voor de drie sectoren geldt dat bij het Wetenschappelijk Onderwijs (WO), het Hoger beroepsonderwijs (HBO) en het Beroepsonderwijs en Volwasseneneducatie (BVE) voor respectievelijk 69%, 31% en 51% geen onregelmatigheden zijn geconstateerd. De benaming 'HBO-fraude' lijkt daarmee niet geheel ten onrechte, maar de vlag dekt de lading niet geheel. De hoofdconclusie van de Commissie is immers dat onderwijsland geen fraudeland is. Verklaringen voor de uiteenlopende percentages kunnen worden gevonden in de verschillen in bekostigingsstelsels en de mate waarin organisatie en maatschappelijk veld van de drie sectoren in beweging zijn.

Sector / bedragen * € 1 miljoen	Eerlijk delen I 010404 delen I	Correcties t.o.v. Eerlijk	Eerlijk delen II 230505	Totaal
WO	3,6	0	0	3,6
HBO	43,6	-10,2	48,7	82,1
BVE	11,2	-0,4	0,3	11,1
Totaal	58,4	-10,6	49	96,8

De Commissie adviseerde in haar rapport van 1 april 2004 de Staatssecretaris minimaal € 58,4 miljoen terug te vorderen. 'Minimaal', omdat een aantal overtredingen door het departement nog nader moest worden gekwantificeerd. Dit bedrag was als volgt verdeeld: WO € 3,6, HBO € 43,6 en BVE € 11,2 miljoen. Aangezien sprake is van een macrobekostigingsmodel - d.w.z. per sector wordt het totaalbedrag van de bekostiging bepaald - is niet 's Rijks schatkist de benadeelde, maar de collega-instellingen. Vandaar de titel van de Commissierapporten *Eerlijk delen*.

Zoals uit de geprojecteerde tabel blijkt, werd van 145 instellingen naar aanleiding van *Eerlijk delen I* € 58,4 teruggevorderd. Voor *Eerlijk delen II* betrof dit € 45,3. Bovendien werd in een rapportage die gezien de verjaringstermijnen tussentijds werd uitgebracht, een bedrag van € 3,7 teruggevorderd. In totaal is dat voor *Eerlijk delen II* dus € 49 miljoen.

Een groot deel van de geconstateerde fouten is het gevolg van administratieve onzorgvuldigheden, al dan niet te wijten aan een matig tot onvoldoende ontwikkelde administratieve organisatie en interne beheersing of controle. Een snelle groei van of fusieprocessen tussen instellingen speelden vermoedelijk ook een belangrijke rol.

Tijdens het onderzoek is de Commissie geconfronteerd met instellingen die gedeeltelijke of gehele inzage van hun administraties weigerden. De Commissie heeft zich op het standpunt gesteld dat instellingen in het publieke domein met aanzienlijke bedragen aan publieke middelen werken. Dit stelt grenzen aan de autonomie en mogelijkheden tot zelfregulering van de instellingen. De Commissie werd in het gelijkgesteld, zoals we hierna nog zullen zien.

Een eerste persoonlijke noot. Als je voor een klus als deze wordt gevraagd heb je, zeker vooraf, maar ten dele inzicht in alle aspecten van de opdracht, de omvang ervan en met name de complicaties die zich gaandeweg kunnen voordoen. Essentieel is dat de aangezochte leden zo snel mogelijk als een hecht team gaan functioneren; in dezen is de rol van de voorzitter van fundamentele betekenis. Tegelijkertijd moet de opdracht van de Commissie weerspiegeld worden in de aanwezige deskundigheden. Hetgeen niet aanwezig is, moet worden ingehuurd. Als we naar hun curricula vitae kijken, valt op dat alle commissieleden in hun huidige en vorige hoofd- of nevenfuncties vele malen in enigerlei vorm hebben moeten oordelen over mensen en zaken.

Voorzitter Schutte is oud-kamerlid voor het GPV en vanuit zijn achtergrond in het bijzonder op de hoogte van onderwijskundige aangelegenheden, hij kent de politieke gevoeligheden als geen ander en beschikt over een fabelachtige dossierkennis; hij belichaamt de politiek-bestuurlijke inbreng. In de expertbijeenkomst van hedenmiddag heeft Schutte enkele politieke aspecten van een dergelijke onderzoekscommissie uiteengezet. Hij memoreerde daarbij hoe de HBO-fraude in het spanningsveld van politiek en recht zich in rap tempo als een olievlek uitbreidde van het HBO naar andere sectoren. Er werd aangifte gedaan bij het Openbaar Ministerie, maar ook het Ministerie zelf kwam onder vuur te liggen. Ook merkte hij op dat de werkzaamheden van de Commissie niet onder een politiek positief gezind gesternte zijn gestart. Een grote minderheid van de Tweede Kamer verklaarde zich immers mordicus tegen het voorstel van de regering om de Kamer te betrekken bij de opdrachtformulering aan en de samenstelling van de Commissie.

Ook besteedde hij aandacht aan het interessante lobbyfenomeen tussen bestuurders en toezichhouders van onderwijsinstellingen enerzijds en politici anderzijds.

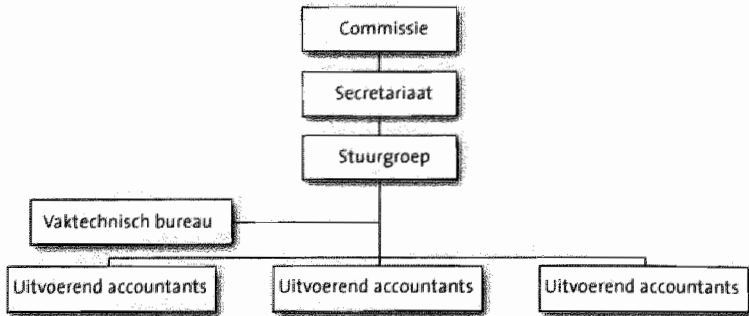
De vice-voorzitter, Robert Mul, is directeur van de Rotterdamse Rekenkamer, van huis uit politicoloog en in het bezit van een mastergraad in Public Administration. Vanuit zijn functie brengt hij regelmatig rapportages uit over politiek gevoelige onderwerpen.

De heren Mijnsen en Verstedes brachten de onmisbare juridische kennis in de Commissie in: Mijnsen bracht als oud-advocaat, emeritus hoogleraar en oud-lid van de Hoge Raad zijn deskundigheid in die hij in deze functies verworven heeft, terwijl Verstedes als oud-gemeentesecretaris en griffier van de provincie Noord-Holland voor de bestuursrechtelijke inbreng zorgde.

Mijn rol was gelegen in het overgangsgebied tussen de rechtsgeleerdheid en de accountancy. Dit terrein is voor mij, als instigator van de postdoctorale opleiding Forensische Accountancy aan de Universiteit Leiden in samenwerking met Business Universiteit Nyenrode, het centrum van mijn deskundigheid.

De Commissie ontbeerde specifieke deskundigheid op het terrein van onderwijswetgeving. Aangezien Nederland slechts een handvol deskundigen op dit specifieke terrein telt, hebben die veelal een partijbelang bij een van de instellingen die in het onderzoek betrokken waren. Daarom is deze deskundigheid ingehuurd.

De Commissie heeft er na ampel beraad voor gekozen zo weinig mogelijk gebruik te maken van de diensten van de verschillende afdelingen van OCW, wegens mogelijke betrokkenheid. Ondersteuning is, na een gehouden 'beauty contest', gevonden bij een secretariaat dat gevoerd werd door medewerkers van Berenschot. Hun werkzaamheden begonnen met de feitelijk niet-productieve, maar wel uiterst noodzakelijke fase van het 'kwartiermaken'. In de expertbijeenkomst van hedenmiddag is Diederik Kok van Berenschot ingegaan op de hoofdelementen van het voeren van een professioneel secretariaat ten behoeve van een onderzoekscommissie als de onderhavige. Zijn organigram wordt hieronder weergegeven.



Veel van de werkzaamheden van het secretariaat zijn echter niet vastgelegd in de rapportages van de Commissie, terwijl de secretariële werkzaamheden van eminent belang waren voor het welslagen van de werkzaamheden van de Commissie. De werkzaamheden van het secretariaat vat Kok in zijn betoog samen tot vier kernelementen:

- de secretariële **ondersteuning** van de Commissie
- de project**structuur** en procesmatige **sturing** van het onderzoek
- de inhoudelijke **coördinatie** van het onderzoek
- de inhoudelijke **advisering** van de Commissie.

Ik leg enkele accenten bij zijn betoog. Ondersteuning en sturing, alsmede coördinatie en advisering zijn voor de opbouw van en de uitwerking in het betoog gescheiden weergegeven. Essentieel is echter in te zien dat deze elementen bij een dergelijk grootschalig, gecoördineerd bijzonder accountantsonderzoek onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn. Ook is het interessant het grote belang vast te stellen van de financiële en onderzoekstechnische planning en voortgangscntrole, alsmede van de afstemming met en aansturing van de accountantspartners. Voor accountants was het een opmerkelijke ervaring dat hun onderzoek in wezen werd aangestuurd vanuit een coördinerend orgaan als het secretariaat en onder verantwoordelijkheid van de Commissie en, althans in hoofdlijnen, niet door hen zelf.

Hoe verloopt de werving van commissieleden? Ik kan hier alleen voor mijzelf spreken, maar 's avonds na tien gaat de telefoon en een hoge ambtenaar die meldt namens de Staatssecretaris te spreken, stelt de vraag en doet de eerste verkenningen; je meldt je antecedenten en staande het gesprek volgt een korte screening. De volgende dagen blijkt

het verzoek via 's lands oudste universiteit en uiteindelijk mijn departementsvoorzitter Kees Goudswaard te lopen.

Interessant is ook het proces dat je zelf gaat doormaken als je het verzoek voorlegt aan je universitaire bazen bij beide instellingen. Het is opvallend hoe snel je dan de hoogste bestuurders, te weten twee collegevoorzitters, twee decanen, drie departementsvoorzitters/hoofden van opleidingen te pakken krijgt. Adequaat functionerende secretaresses spelen in dezen een essentiële rol.

Ik maak in de uitgesproken tekst nu een grote sprong. Omdat instellingen in feite óf vrijgepleit moesten worden dan wel schuldig zouden moeten worden bevonden aan overtreding van bekostigingsregels, heeft de Commissie niet alleen de 'oranje' handelwijzen uit *Ruimte voor Rekenschap* juridisch beoordeeld, maar ook de 'rode' handelwijzen. Vervolgens heeft de Commissie per instelling vastgesteld of zich daar feitelijk 'rode' handelwijzen en in het Zelfreinigend Onderzoek geconstateerde 'oranje' handelwijzen en 'GOM'-feiten hebben voorgedaan. Hierbij is een strikt juridisch kader gehanteerd. Na het uitkomen van haar eindrapport is de Commissie wel verweten dat zij uitsluitend vanuit een (te) nauw juridisch perspectief heeft geoordeeld. Mijns inziens een wat merkwaardige opvatting in een land dat zichzelf toch een rechtsstaat noemt. Uiteraard heeft de Commissie de ogen niet gesloten voor het feit dat de maatschappelijke realiteit soms niet meer overeenstemt met de juridische werkelijkheid.

2 Opbouw van het rapport

Essentieel voor de rapportage is de werking en de analyse van de diverse sectorgebonden bekostigingsstelsels; deze komen aan de orde in hoofdstuk 2 van het rapport *Eerlijk delen*.

In hoofdstuk 3 worden de keuzes van de Commissie ten aanzien van methode en afbakening van het onderzoek uiteengezet.

In hoofdstuk 4 wordt een beschrijving gegeven van het gehanteerde kader bij de beoordeling van de aangetroffen feiten.

In hoofdstuk 5 worden de bevindingen van het onderzoek op hoofdlijnen weergegeven; de rapportage over de afzonderlijke instellingen, alsmede de oordelen en eventuele adviezen tot terugvordering komen aan de orde in een bijlage. Tevens is een kwalitatieve analyse opgenomen van de aangetroffen feiten.

Hoofdstuk 6 bevat de conclusies en aanbevelingen, waaronder aanbevelingen tot verbetering en verduidelijking van wet- en regelgeving. In deze rede richt ik mij in het bijzonder op accountants in publieke onderzoeken.

3 Bekostiging

In hoofdstuk 2 van het rapport komt het thema bekostiging aan de orde. Achtereenvolgens wordt ingegaan op de systematiek van de verschillende bekostigingsstelsels, de uitvoering van de bekostigingsregels, het toezicht op de bekostiging, het door OCW gevoerde en voorgenomen beleid en de praktijk van de bekostiging.

In de uitgesproken versie van deze afscheidsrede ga ik hieraan voorbij, met uitzondering van een opmerking die nodig is om de uitgesproken versie te begrijpen. Bekostiging vindt plaats naar parameters, zoals proefschriften, studenten, deelnemers en diploma's. Instellingen kunnen volkomen legaal hun bekostiging beïnvloeden via de begrippen meer en eerder: meer promoties in een jaar laten plaatsvinden, meer studenten en deelnemers inschrijven en meer of eerder diploma's uitreiken. Anders wordt het wanneer 'spookstudenten' optreden, bepaalde studenten die in het buitenland hun opleiding volgen onder de Nederlandse bekostiging worden gebracht, creatief gebruik wordt gemaakt van zogenaamde uitvalsbekostiging of diploma's worden afgegeven waar geen tentamenbriefjes tegenover staan.

Beïnvloedingsmogelijkheden

Na de nogal technische uiteenzetting die u als toehoorder hedenmiddag heeft moeten missen, volgen nu enkele praktische handvatten om de instellingen tot een hogere bekostiging te laten komen dan waar zij in feite recht op hebben; u moet nu leren 'to think like a crook'.

Deelnemers aan contractonderwijs bij een instelling van WO, een commerciële opleiding dus, worden tevens ingeschreven voor een reguliere CROHO-opleiding, waarmee de instelling in principe van twee wallen eet. In de praktijk blijkt nog een aantal regels een rol te spelen die ik ter wille van het overzicht weglaat.

Aardig is te vermelden dat iemand vanuit bekostigingsperspectief had bedacht dat ook proefschriften dubbel konden tellen. Een voorbeeld: iemand is in 'Verweggistan' gepromoveerd en een Maastrichtse doctorsbul ontbreekt nog aan zijn (of haar) geluk. Met deze gedachte stapt hij naar een Maastrichtse hoogleraar en zegt: 'Hier is het manuscript en daar wil ik op promoveren'. Zou de Maastrichtse promotor niet

op de hoogte zijn van de eerdere verdediging in 'Verweggistan'? Dat is wellicht nog voorstelbaar, maar wat nu als de verdediging van het proefschrift reeds eerder en elders in Nederland zou hebben plaatsgehad? Dat je niet op de hoogte zou zijn van het bestaan van een in Nederland verdedigde dissertatie binnen je eigen vakgebied, komt mij onwaarschijnlijk voor. Ter geruststelling, ik heb het bij geen van mijn promoti en promovendi ooit meegemaakt dat iemand met een volledig manuscript onder de arm binnenkwam en zei: 'Kan ik hierop promoveren?' En ter verdere geruststelling: je bent als promotor al spekkoper als men bij een eerste gesprek het onderwerp, de probleemstelling, de literatuuropgave en een beredeneerde inhoudsopgave op een rij heeft staan; meestal zijn we dan een jaar verder. Maar terug naar het onderwerp.

Om de bekostiging te verhogen worden in het HBO vaak buitenlandse studenten ingeschreven die hier in het geheel niet of maar zeer beperkt aanwezig zijn. De opleiding wordt voor het overgrote deel in het buitenland gevolgd, maar de HBO-instelling geeft wel een Nederlands diploma af en brengt de in feite 'virtuele' studenten onder de Nederlandse bekostiging.

Een variant hierop is de zogenoemde 'Vlaamse carrousel'; deze affaire was in feite de aanleiding tot het eerder genoemde onderzoek van de Accountantsdienst OCW waarmee de HBO-fraude geboren werd. Een aantal Nederlandse hogescholen, waarvan er maar één een relevante CROHO-licentie bezat - dat is de bevoegdheid om een bepaalde opleiding te verzorgen - kwam met enkele Vlaamse instellingen overeen studenten 'rond te pompen'. Als een student na een jaar uitvalt, ontvangt de instelling immers niet 1 eenheid bekostiging, maar 1,35; de student verdwijnt, soms alleen administratief, naar een andere instelling die in de carrousel betrokken is. In vier jaar strijk je 3 jaar * 1,35 uitvalbekostiging op plus 1,0 diplomafinanciering in het vierde jaar. Dat is 5,05 in plaats van 4.

Een andere variant om de bekostiging te verhogen is die van 'distance learning'. Een voorbeeld hiervan is de volgende casus. De inmiddels failliete BV. O&O zou zorgen voor werving en collectieve inschrijving van studenten bij een HBO-instelling. Deze vennootschap verbond zich het onderwijs, dat aan de CROHO-eisen moest voldoen, te verzorgen. Vervolgens liet de vennootschap dit uitvoeren door twee Vlaamse

hogescholen en de student verkreeg op deze wijze zowel een Vlaams als een Nederlands diploma - zeer gewild in Vlaanderen - terwijl in feite een groot deel van het onderwijs niet gevolgd was wegens verleende vrijstellingen.⁴

4 Onderzoeksrapport

In hoofdstuk 3 van het rapport wordt de onderzoeksrapport beschreven. Achtereenvolgens komen aan de orde:

- de afbakening van het onderzoek
- de onderzoeksmethodologie
- de fasering van het onderzoek
- de Commissie als onafhankelijke commissie met een specifieke taak.

Voorts is bij dit hoofdstuk in het rapport een aantal bijlagen opgenomen, waarvan de belangrijkste zijn:

- de beschrijving van de organisatie van het onderzoek
- de methodologische typering van het onderzoek
- het onderzoeksprotocol
- de vrijwaring van de Commissie en haar leden
- het functioneren van accountants in dit onderzoek.

4.1 Afbakening onderzoek

Het onderzoek had betrekking op de volgende instellingen: 152 openbare en bijzondere, erkende en door OCW/LNV bekostigde instellingen in 3 sectoren, te weten: 13 universiteiten, 45 HBO-instellingen en 67 BVE-instellingen. De laatste zijn onder te verdelen in de volgende vier deelsectoren: 21 regionale opleidingscentra, 13 vakscholen, 21 kenniscentra en 12 agrarische opleidingscentra.

4 Lezenswaardig in dit kader is Bijlage 4.2 van het rapport *Eerlijk delen I*, waar de O&O-kwestie uitvoerig is beschreven. Naar aanleiding van de O&O-kwestie hebben voormalige directeuren van O&O een tuchtklacht ingediend tegen de voormalige directeur van de Accountantsdienst OCW; deze klacht is door de tuchtrechter in eerste aanleg op bepaald elementaire forensische gronden toegewezen. Het is wel zuur te constateren dat op zichzelf juiste constatering in het rapport van de Accountantsdienst OCW, op formele, procedurele gronden, bijvoorbeeld het achterwege laten van hoor-en-wederhoor, tot een tuchtrechtelijke veroordeling leiden en dat de voormalige directeuren O&O hierbij vrijuit gaan.

NB: door fusies kloppen de totaalaantallen bij het HBO niet; onder een instelling vallen soms meer scholen.

4.2 Onderzoeksmethodologie

Het onderzoek is te typeren als een grootschalig, gecoördineerd samenstel van 152 bijzondere accountantsonderzoeken:

- Grootschalig, omdat het in wezen 152 losstaande onderzoeken betreft naar instellingen die in veel gevallen een groot aantal opleidingen kennen.
- Gecoördineerd in twee betekenissen:
 1. Binnen de drie sectoren moeten gelijksoortige instellingen aan een zelfde normenkader worden getoetst.
 2. De Commissie had drie groepen accountants ter beschikking voor de uitvoering van het veldonderzoek.
- Bijzondere onderzoeken, omdat het geen jaarrekeningonderzoeken betroffen met een vooraf bekend controleprotocol, maar een bijzonder onderzoek waar gaande de rit het protocol verder diende te worden opgebouwd, verfijnd, aangepast en afgestemd, en dat voor drie sectoren (en de vier deelsectoren).

Gesteld kan worden dat dit onderzoek in de Nederlandse accountancy zijn weerga niet kent. Coördinatie van onderzoeksactiviteiten tussen de verschillende accountantsgroepen is dan ook van wezensbelang gebleken.

Met 'hindsight' kan worden gesteld dat de onderzoekende accountants wellicht meer bekend hadden moeten worden gemaakt met de typische onderwijs- en onderwijsbekostigingsproblematiek. Aan de andere kant mag van accountants(kantoren) die een dergelijke opdracht aanvaardden de benodigde kennis en kunde worden verwacht. De regelgeving voor accountants eist dat immers.⁵

Gezien de grootschaligheid van het onderzoek achtte de Commissie een doelmatige opzet van het onderzoek van essentieel belang voor de haalbaarheid binnen het gegeven tijdpad.

⁵ Vgl. art. 11 lid 1 GBR: 'De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn *deskundigheid* (curs. HK) en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen.'

Deze doelmatigheid komt tot uitdrukking door:

- een gefaseerde onderzoeksplan
- gebruik van secundair materiaal, waaronder:
- het rapport *Ruimte voor Rekenschap*
- het rapport *Onregelmatigheden bekostiging (hoger) onderwijs* van de Algemene Rekenkamer
- onderzoek HBO-fraude door de Accountantsdienst OCW
- rapport *Waar(heid) voor je geld* van de Commissie-Cohen
- reguliere reviews van de Accountantsdienst OCW
- inzage in dossiers van de instellingsaccountants
- rapporten van de Inspectie van het Onderwijs
- onderzoeksprogramma's op maat per instelling, gebaseerd op een risicoanalyse per instelling⁶
- een risicoanalyse per sector, voorafgaand aan de risicoanalyse per instelling.

De Commissie voerde haar werkzaamheden uit volgens de Kaderwet adviescolleges. Tijdens de expertbijeenkomst van hedenmiddag heeft commissielid Verstedden zijn licht laten schijnen over de nieuwe wettelijke onderzoeksinstrumenten voor een gemeenteraad: het enquête-recht en de lokale rekenkamer. Hij vergelijkt de toepasbaarheid van deze instrumenten met bijvoorbeeld een parlementaire enquête en een onderzoekscommissie, en beveelt met ondergetekende aan de *Kaderwet adviescolleges* met specifieke onderzoeksbevoegdheden uit te breiden, dan wel te komen tot een *Kaderwet onderzoekscommissies*.

5 Accountants in een publiek onderzoek

Vrijwel aan het einde van deze rede wil ik nog een aantal opmerkingen plaatsen over de wijze waarop de accountants in dit onderzoek hebben gefunctioneerd en met elkaar zijn omgegaan. Voor de beide accountantsverklaringen (de getrouwheidsverklaring en de juistheidsverklaring) die de instellingen aan OCW moeten verstrekken, functioneert bij iedere instelling een openbare accountant, de instellings-accountant. Deze is ingevolge artikel 10 *Gedrags- en beroepsregels*

⁶ Realiseert u zich goed dat hier staat dat de Commissie twee maal 152 accountantsrapporten (namelijk risicoanalyse en rapport van bevindingen omtrent het veldonderzoek) met een gemiddelde omvang van 50 pagina's kreeg te bestuderen en te verwerken, ofwel alleen hierdoor al ruim 15.000 pagina's.

registeraccountants gehouden tot geheimhouding, althans in beginsel; er blijken uitzonderingen mogelijk. Voor het verkrijgen van toegang tot hun controledossiers was de Commissie afhankelijk van de medewerking van de instellingsaccountants.

De Commissie liet de risicoanalyse en het veldonderzoek verrichten door drie groepen accountants. Dat waren ten eerste de controleteams van Deloitte, ten tweede die van Ernst & Young - dit waren de twee kantoren waarmee OCW een mantelcontract had gesloten - en ten derde de Projectgroep Overheidsaccountants. Deze laatste groep werd om capaciteitsredenen ingezet naast de twee openbare kantoren - het was voorzien dat het onderhavige onderzoek in de drukke voorjaarsperiode zou doorlopen - en om redenen van incompatibiliteit. Bij sommige instellingen waren immers zowel Deloitte als Ernst & Young opgetreden, hetzij in de controlerende dan wel in de adviserende rol. Bij die instellingen werd de Projectgroep Overheidsaccountants ingezet. Zodoende konden aan de drie groepen accountants uiteindelijk nageoeg overeenkomstige onderzoekspopulaties worden aangeboden; een, naar achteraf bleek, gelukkige keuze.

Naast de GBR worden de werkzaamheden van de onderzoeksaccountants beheerst door de Richtlijnen voor de Accountantscontrole, in casu RAC 920 (thans RAC 4400). Tijdens de uitvoering van haar werkzaamheden heeft de Commissie ervaren dat de gedragsregels van de GBR tot verschillende vaktechnische interpretaties kunnen leiden en daardoor langdurige en vertragende discussies met zich brengen. De GBR zijn vooral geschreven voor accountants die functioneren in het maatschappelijk verkeer, met cliënten in de private sfeer, en niet voor accountants die een opdracht als de onderhavige in de publiekrechtelijke sfeer uitvoeren. De discussie met de collega's van de diverse accountantskantoren spitste zich toe op twee punten:

- Discussie met de instellingsaccountants over: 1) de opheffing van de geheimhoudingsplicht, 2) de inzage in de dossiers en de zogenoemde 'hold harmless letter' en 3) de interpretatie van artikel 10 lid 3 GBR: hoe dient de accountant te handelen als hij door zijn opdrachtgever is ontslagen van zijn plicht tot geheimhouding?
- Discussie met de onderzoeksaccountants van Deloitte over de noodzaak om wederhoor over de risicoanalyse uit te voeren.

Discussie met de instellingsaccountants

De parlementaire geschiedenis van de *Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek* (WHW) en de *Wet Educatie en Beroepsonderwijs* (WEB) wijst uit dat accountantsonderzoek vanwege de Minister van OCW moet geschieden op een wijze die voor de instelling zo min mogelijk belastend is. Verreweg de meest efficiënte wijze is dan - en hierin voorziet de 'top-downonderzoeksbenadering' die de Commissie gevolgd heeft - de dossiers van de instellingsaccountant te onderzoeken.

Al bij de pilot bleek dat accountantskantoren zich, 'to put it mildly', terughoudend opstelden, met name de grote kantoren die niet waren opgenomen in het mantelcontract, zoals KPMG en PwC, als ook tal van middelgrote en kleinere kantoren. Per brief van 19 september 2003 heeft de Commissie daarom op alle instellingsaccountants een beroep gedaan de dossiers zonder nadere voorwaarden vrij te geven zodra zij door de instelling, gelet op artikel 10 lid 3 GBR, waren ontheven van hun geheimhoudingsplicht.

Op dit verzoek heeft een aantal kantoren positief gereageerd; enkele andere kantoren, zoals de eerder genoemde KPMG en PwC, lieten eind september respectievelijk eind oktober weten het dringende verzoek van de Commissie niet te honoreren. Zelfs na door de instelling ontslagen te zijn van hun plicht tot geheimhouding, bleef een aantal kantoren bij hun standpunt dat inzage slechts mogelijk zou zijn na ondertekening van de zogenoemde 'hold harmless letter' of exoneratiebrief, waarin geheimhouding en aansprakelijkheid zijn geregeld. Deze brief houdt in dat de onderzoekende accountant de instellingsaccountant geheel vrijwaart voor schade als gevolg van aansprakelijkheidsstellingen van de instellingsaccountant ter zake van wanprestatie of onrechtmatige daad die in het kader van het onderzoek aan het licht komt.

Ondertekening van een dergelijke brief zou betekenen dat de onderzoeksaccountant dan geen gebruik zou mogen maken van de informatie die uit de dossiers van de instellingsaccountant afkomstig is. Het NIVRA koos de zijde van KPMG en PwC. Na uitvoerig overleg en aandrang van minister Zalm gaven de kantoren te kennen volledig te willen meewerken aan het onderzoek. Daarbij stelden zij wel de eis dat de door de Commissie ten behoeve van haar onderzoek ingeschakelde accountants wel, maar de leden van de Commissie geen inzage in de dossiers zouden krijgen. Mijn positie is daarbij eenmaal expliciet aan de orde gekomen, in die zin dat ik - omdat ik accountant ben en de GBR dus op mij ook

van toepassing zijn - dan maar als enig commissielid alle dossiers zou mogen inzien. Een leuk plaagstootje naar mijn collega's, maar gezien het tijdsbeslag dat de gewone commissiewerkzaamheden al vergden een onmogelijke opgave, of sterker, een absurde propositie.

In de expertbijeenkomst van hedenmiddag heeft Joling, onlangs gepromoveerd op bijzondere onderzoeken bij schadeafwikkeling, daarbij als zijn mening gegeven dat de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) vooral gericht zijn op formele aspecten. In relatie tot het onderzoek van de Commissie-Schutte kunnen we stellen dat die in een dergelijke complexe situatie zeker niet gevolgd kunnen worden. Joling meent dat de private forensisch accountant het gevaar loopt terecht te komen in een belangenstrijd tussen bestuurlijke, politieke en ambtelijke belangen. In die situatie de beroepsregels over geheimhouding en hoor-en-wederhoor te handhaven, is vrijwel onmogelijk.

Ten aanzien van de memoranda risicoanalyse in anonieme vorm stelt Joling dat een dergelijk principiële punt voor bindend advies aan het NIVRA had moeten worden voorgelegd, al dan niet door tussenkomst van de Raad van Tucht. Te denken valt hierbij aan de figuur van de 'verklaring voor recht' uit artikel 3:302 BW.

De accountants beriepen zich ook nog specifiek op een deel van artikel 10 lid 3, namelijk de afweging die de accountant moet maken nadat zijn geheimhoudingsplicht is opgeheven. De Commissie ziet niet in dat het grote maatschappelijke, publieke belang van dit grootschalige, gecoördineerde bijzondere accountantsonderzoek achtergesteld zou moeten worden bij het belang van een instelling dan wel bij het belang van de individuele instellingsaccountant. Gevreesd moet worden dat enkele individuele accountants, zelf inmiddels bekend met hun magere prestatie bij het afgeven van de twee accountantsverklaringen voor onderwijsinstellingen, door te volharden in hun weigering om inzage te verstrekken, eerder het eigen belang voor ogen hebben gehad dan het belang van de cliënt, laat staan het publieke belang.

Persoonlijk denk ik nog steeds met kromme tenen terug aan een vergadering van de Commissie met bestuursvertegenwoordigers van de grote accountantskantoren waarin het verschil tussen het werken voor een cliënt, bijvoorbeeld een onderwijsinstelling, en het werken voor een op publiekrechtelijke basis ingestelde overheidscommissie één van de gesprekspunten was. Zeker na opheffing van de eerder gememoreerde geheimhoudingsplicht vallen weinig zinnige argumenten te bedenken

om dan toch de dossiers gesloten te houden. De enige conclusie kan zijn dat eigenbelang van de instellingsaccountant hier de hoofdrol speelt. Deze kantoren hebben de accountancy ten behoeve van de publiekrechtelijke taak in een kwaad daglicht gezet.

Zoals bekend heeft collega Marcel Pheijffer de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwfraude als accountant bijgestaan. Wat de passieve betrokkenheid betreft (in de zin van gedogen en niet-corrigerend optreden), valt de accountant het nodige te verwijten. Dat is voor wat de Nederlandse context betreft naar zijn mening genoegzaam aangetoond door de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid en blijkt voorts uit de breed erkende noodzaak om te komen tot een scherper en krachtiger toezicht op het accountantsberoep.

In de inleiding tot de Richtlijnen voor de Accountantscontrole wordt het volgende gesteld: 'Het vertrouwen dat belanghebbenden stellen in de functie van de accountant, krijgt alleen dan reële betekenis indien de gerechtvaardigde verwachtingen die omtrent zijn fungeren bestaan, worden gerealiseerd'. Gegeven de publieke taak van de accountant komt het Pheijffer als evident voor dat het niet (alleen) de accountant is die inhoud geeft aan hetgeen moet worden verstaan onder 'gerechtvaardigde verwachtingen'. Hieraan inhoud geven is met name een taak van 'het maatschappelijk verkeer' en dus niet primair voor de uitvoerder, de accountant, aldus Pheijffer.

Met Deloitte, in de persoon van Roger Dassen, een overigens zeer gewaardeerde en voormalige Maastrichtse collega, is nog een afzonderlijke discussie gevoerd over de noodzaak van 'hoor' van de instelling in de fase van de risicoanalyse. Naar de mening van dit kantoor is het memorandum risicoanalyse niet zo maar een intern dossierstuk, maar een weergave van feiten zoals die in de uitgevoerde risicoanalyse zijn gebleken. Voorts merkt het kantoor de Commissie aan als een externe partij, die geen inzage in interne dossierstukken van de accountant kan en mag hebben. Naar de mening van Deloitte moet ook de instellingsaccountant over de risicoanalyse worden gehoord; dit volgt uit artikel 33 GBR: geen oordeel over een accountant uitspreken alvorens hem de gelegenheid is geboden inlichtingen te verschaffen.

De Commissie heeft een andere zienswijze op het memorandum risicoanalyse. Omdat er in de meest letterlijke zin sprake was van gecoördineerde specifiek opgedragen werkzaamheden, is naar haar mening

de risicoanalyse erop gericht na te gaan of al dan niet vervolgonderzoek moet worden ingesteld, en zo ja, op welke onderdelen. In de risicoanalyse komt tevens de eerste fase van de coördinatie van de specifieke, instellingsgerichte onderzoekprogramma's tot stand en naar mijn persoonlijke mening heeft Deloitte met haar stellingname met name de coördinatie met andere risicoanalyses uit dezelfde sector bij dit grootschalige, bijzondere accountantsonderzoek miskend. De voorlopige uitkomsten die in het memorandum risicoanalyse waren vastgelegd, waren op dat moment niet de hoofdzaak waarin de Commissie was geïnteresseerd. Veeleer was het de vraag of de onderzoekers in de risicoanalyse wel alle elementen én in voldoende mate én met voldoende diepgang hadden geraakt én of uit de overige, parallel lopende onderzoeken bij de andere twee groepen accountants nog nieuwe impulsen naar voren waren gekomen die van belang konden zijn voor - en dus verwerkt moesten worden in - het onderhavige onderzoek. In wezen was de kwestie dus een 'deugdelijke grondslag', zoals bedoeld in artikel 11 GBR, te vinden. Indien vervolgonderzoek werd ingesteld, paste bovendien zowel de onderzoeksaccountant als de Commissie wederhoor toe, zowel schriftelijk als eventueel mondeling, over de feiten die uit het veldonderzoek waren gebleken. Indien het onderzoek reeds na de risicoanalyse werd afgerond, voerde de onderzoeksaccountant uiteraard wel 'hoor' uit bij de instelling. Deze argumenten vermochten echter niet dit kantoor haar mening te doen wijzigen.

Een aspect dat hierbij zeker een rol heeft gespeeld, is dat accountants in hun opleiding geleerd wordt voor de accountantscontrole zelf de grenzen van hun onderzoek te definiëren. Bij bijzondere onderzoeken wordt uiteraard wel overleg met de opdrachtgever gepleegd over de omvang en inhoud van het in te stellen onderzoek, maar een Commissie die meedeelt 'dit' en 'dat' en 'nog wat' onderzocht te willen hebben, was toch wel even wennen. Het secretariaat en het vaktechnisch bureau van de Commissie hebben hier voortreffelijk als smeermiddel gefunctioneerd. Maar ook hier ligt een aandachtspunt voor de beroepsorganisatie en de kantoren die in publiekrechtelijke sferen opereren. In wezen bepaalt de 'Commissie' immers de grenzen van het in te stellen onderzoek.

Een praktische oplossing is uiteindelijk gevonden door de risicoanalyses voor instellingen van dit kantoor te anonimiseren, hetgeen aanleiding gaf tot koddige aanduidingen als 'een universiteit in het noorden van het land'. Lang leve de geheimhouding!

Ik wil nog enkele persoonlijke opmerkingen plaatsen over het functioneren van de betrokken accountants. Hoewel de populaties voor de drie verschillende groepen accountants min of meer gelijk waren, zijn aanzienlijke kwaliteits-, tempo- en declaratieverschillen waargenomen. Naar mijn mening verdient het aanbeveling ten minste twee vennoten per kantoor op een dergelijk onderzoek te zetten, een als 'speed boss' om het tempo en de planning te bewaken, de ander vanuit de forensische deskundigheid, omdat bij dit type onderzoeken veelvuldig specifieke deskundigheid op een bepaald terrein noodzakelijk is. Ook dienen de lijnen van deze twee vennoten naar de kantoorleiding zeer kort te zijn vanwege het grote afbreukrisico voor het kantoor in het bijzonder en het beroep in het algemeen.

Tijdens het onderzoek werd ook duidelijk dat het de gemiddelde openbare accountant ontbreekt aan voldoende rechtsgeleerde kennis. Wellicht is dit een attentiepunt voor het visiterende Examenbureau in zijn nadagen.

Het beroep van accountant is de laatste jaren door verslaggevingsschandalen en de rol van de accountant daarin 'ontsoekeld'.⁷ In dit onderzoek heb ik vele functies voorbij zien trekken waarvan ik uit hoofde van mijn opleiding zou menen dat deze bij uitstek door registeraccountants zouden moeten worden vervuld. Kennelijk verliest het (openbare) beroep in de overheids sfeer keer op keer de slag en worden de accountant en de accountantsfunctie op een zijspoor gerangeerd. Ook daar zou de beroepsorganisatie eens wat aandacht aan moeten besteden. Of heb de moed te erkennen dat wij ons nog uitsluitend op de private sector richten; al zouden we daarmee onszelf, althans naar mijn mening, een brevet van onvermogen opspelden.

Ik wil deze academische plechtigheid niet in mineur eindigen, daar is ook geen reden voor. Wel is het aan te bevelen dat u de volgende twee 'key messages' tot zich neemt.

⁷ Zie ook de ervaringen van de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid: 'Aan het begin van haar onderzoek heeft de enquêtecommissie echter niet kunnen bevroeden dat de accountancy, in eerste instantie een zijlijn van het onderzoek, zo nadrukkelijk de aandacht van haar zou vergen.' (1. Eindrapport *De bouw uit de schaduw*, Tweede Kamer, vergaderjaar 2002-2003, 28 244, nrs. 5-6, p. 166).

De eerste uit 'The Observatory on borderless higher education' van 24 juli 2005: 'Fraud in higher education is a complex matter, which by definition eludes comprehensive data and straightforward recommendations. As mass higher education develops across the world, and provision is increasingly commercial, international and IT-enabled, fraud may only be expected to increase in scale, sophistication and significance. This is the inevitable counterpart of the legitimate innovation characteristics of borderless higher education (...)'⁸

En de volgende statement, die handelt over 'financial fraud within conventional education': 'The aftermath of (educational, HK) fraud is costly, time-consuming, disruptive and unpleasant. The major thrust of any anti-fraud strategy should therefore be prevention (...)'; en dat werd al in november 1999 in Engeland op de website gezet.⁹

6 Dankwoorden

Tot slot wil ik enkele dankwoorden uitspreken. Meneer de voorzitter van het College van Bestuur, meneer de Rector Magnificus, meneer de decaan van de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde en die der Rechtsgeleerdheid. Met groot genoegen heb ik in twee faculteiten mogen werken aan de opbouw van curricula en mee gestalte mogen geven aan enkele opleidingen. Daarbij is van grote waarde gebleken dat ik door mijn betrekkelijk kleine deeltijdaanstelling met enige distantie naar de onderdelen van de Universiteit Maastricht heb kunnen kijken.

Het Bestuur van de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde en de directies der beide postdoctorale opleidingen ben ik erkentelijk - en weet, dames en heren: erkentelijkheid is in verband met zijn onafhankelijkheid, de hoogste vorm van dankbaarheid van een accountant - voor hun invulling van mijn wens om het wat kalmer aan te gaan doen. Mijn honoraire aanstelling weet ik op waarde te schatten.

Mijn dank gaat ook uit naar de voormalige departementsvoorzitter, collega Eddy Vaassen, die mijn afscheid voortreffelijk heeft begeleid.

⁸ The Observatory on borderless higher education, issue 24, July 2005, www.obhe.ac.uk, laatst bezocht 15 augustus 2005. In dit geval gaat het om 'educational fraud', zoals misbruik van 'educational visas', 'fraudulent obtained qualifications', enz.

⁹ Fighting Fraud in Higher Education, Bristol, Higher Education Funding Council for England. (http://www/hefce.ac.uk/pubs/hefce/1999_65.htm, laatst bezocht 15 augustus 2005)

In het huidige tijdsgewricht is de angst van scheidende hoogleraren voornamelijk of hun leerstoel wel wordt gecontinueerd. Met groot genoegen heb ik kunnen constateren dat ik in zekere zin door twee voortreffelijke collega's ben opgevolgd. De collega's Harold Hassink en Ruud Vergoossen wens ik heel veel succes toe, én Harold nog bedankt voor het voorzitterschap bij de expertbijeenkomst van hedenmiddag.

Dames en heren studenten, het meest heb ik genoten van de intensieve contacten met u tijdens de diverse onderwijsgroepen fiscaal comptabele toepassingen en externe verslaggeving.

Een allerlaatste woord van dank geldt mijn vrouw Linde en onze kinderen Iris en Boudewijn en sinds kort Jaco. Zij hebben mij de steun gegeven om mij tot het uiterste te kunnen inzetten voor de opleidingen fiscaal recht en fiscale economie, alsmede de accountants- en de controllersopleiding aan de Universiteit Maastricht.

Dames en heren aanwezigen, zeer bedankt voor uw komst en het aanhoren van deze rede ter gelegenheid van mijn vertrek uit Maastricht. Laten wij gaan genieten van de Limburgse gastvrijheid en blijft u daarom vooral niet in de lange rij staan, maar verspreidt u zich in de zaal ... Het is gewoon 'geven en nemen'. Wij geven het u, neemt het ervan, maar vooral 'Eerlijk delen'.

Ik heb gezegd.

