



Inspectie van het Onderwijs  
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en  
Wetenschap

# De financiële staat van het onderwijs 2015



# Voorwoord

Voor leerlingen en studenten in Nederland is het belangrijk dat hun school of instelling financieel gezond is. Dat is immers nodig als scholen onderwijs van voldoende kwaliteit willen aanbieden.

Daarom houden wij toezicht op de financiële staat van onderwijsinstellingen. Onze bevindingen delen we graag met de mensen die leren en werken in het onderwijs en natuurlijk met alle andere geïnteresseerden. Vorig jaar brachten we daarom voor het eerst een 'Financiële staat van het Onderwijs' uit. Ook dit jaar worden in de Financiële staat van het Onderwijs 2015 alle financiële gegevens over alle onderwijssectoren gebundeld gepresenteerd.

We zien dat de onderwijsinstellingen er in 2015 financieel weer beter voor staan dan het jaar daarvoor. Dat betekent dat ze voorzichtig met hun (extra) geld zijn omgegaan.

Bij dit beeld past natuurlijk een kanttekening. Tussen sectoren zitten soms belangrijke verschillen, net als tussen de scholen binnen een sector. Zo zijn er instellingen die een forse spaarpot hebben aangelegd omdat ze teruglopende inkomsten verwachten vanwege de daling van het aantal leerlingen in hun regio. Ook zien we instellingen die spaarden voor verbouwingen of voor andere noodzakelijke verbeteringen.

Voor het eerst zijn ook cijfers opgenomen over de samenwerkingsverbanden. Zij bleken in 2015 zeer voorzichtig. We zagen betrekkelijk weinig financiële beleidskeuzes en als ze er al zijn ontbreekt de onderbouwing ervan.

Natuurlijk is het verstandig als scholen een reserve aanhouden. Maar de appeltjes voor de dorst moeten wel in verhouding blijven staan tot de reële risico's die scholen lopen. Sparen mag geen doel in zichzelf worden. En het mag zeker nooit ten koste gaan van noodzakelijke en gewenste investeringen in de kwaliteit van het onderwijs. De vraag is ook of de bij elkaar opgetelde reserves van het onderwijs in verhouding staan tot de risico's van de sector als geheel.

Met de Financiële staat van het Onderwijs 2015 willen we een informatieve bijdrage leveren aan het gesprek over de financiële aspecten van het onderwijs. Ik hoop dat dit verslag de scholen en samenwerkingsverbanden aanzet om zelf ook open te zijn over hun financiële staat en dat het ze stimuleert om toekomstgericht en risicobewust met hun geld om te gaan. Zo werken we gezamenlijk aan een gezonde financiële staat van ons onderwijs, zodat leerlingen en studenten vandaag en morgen het onderwijs krijgen dat ze verdienen.



Monique Vogelzang  
Inspecteur-generaal van het Onderwijs

december 2016

# Inhoudsopgave

<b>Samenvatting</b>	<b>4</b>
---------------------	----------

<b>Inleiding</b>	<b>7</b>
------------------	----------

<b>Financiële positie van de instellingen</b>	<b>8</b>
1.1 Inleiding	8
1.2 Primair onderwijs (po)	8
1.3 Voortgezet onderwijs (vo)	14
1.4 Samenwerkingsverbanden passend onderwijs	18
1.5 Middelbaar beroepsonderwijs (mbo)	20
1.6 Hoger beroepsonderwijs (hbo)	24
1.7 Wetenschappelijk onderwijs (wo)	27

<b>Overige aspecten van financieel beheer</b>	<b>31</b>
2.1 Inleiding	31
2.2 Toezicht op de werkzaamheden van de accountants	32
2.3 Afhandeling van de jaarrekening 2014	34
2.4 WNT	35
2.5 Naleving van de declaratievoorschriften door bestuurders ho	37
2.6 De continuïteitsparagraaf in het jaarverslag	38
2.7 Openbaarmaking jaarverslagen	40
2.8 Huisvesting in mbo, hbo en wo	41
2.9 De ontwikkeling personeelsbestand in funderend onderwijs en mbo	43
2.10 Transitie van de taken van de KBB naar de SBB	46

<b>Literatuur en overige bronnen</b>	<b>47</b>
--------------------------------------	-----------

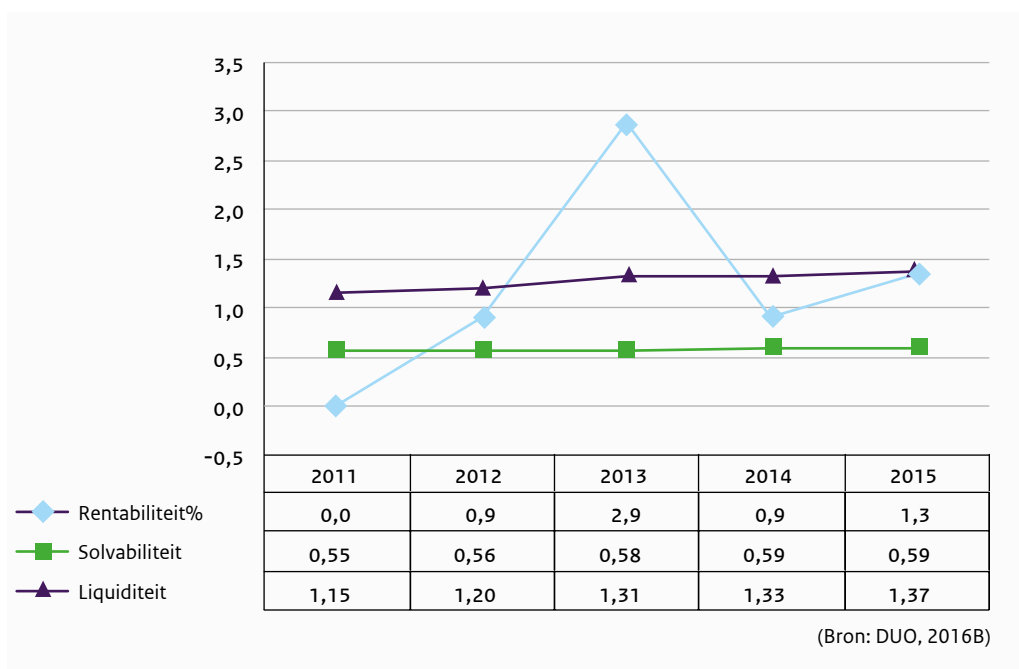
<b>Bijlage</b>	<b>48</b>
Uitleg financiële kengetallen	48
Gebruikte afkortingen en overige begrippen	49
Balans en staat van baten en lasten primair onderwijs	50
Balans en staat van baten en lasten voortgezet onderwijs	52
Balans en staat van baten en lasten middelbaar beroepsonderwijs	54
Balans en staat van baten en lasten hoger beroepsonderwijs	56
Balans en staat van baten en lasten wetenschappelijk onderwijs	58
Balans en staat van baten en lasten landelijk totaal	60
Accountantskantoren met niet-toereikende controles	62

# Samenvatting

## Financiële positie onderwijsinstellingen gemiddeld genomen goed

De financiële positie van de onderwijsinstellingen is in 2015 verbeterd (figuur 1). De rentabiliteit<sup>1</sup>, de verhouding tussen het financiële resultaat en de totale baten, is toegenomen en ligt in alle sectoren gemiddeld boven nul, het meest in het middelbaar beroepsonderwijs (mbo). Bij het hoger onderwijs (ho) waren de financiële resultaten de laatste jaren al sterk verbeterd en in primair en voortgezet onderwijs (po en vo) zijn ze verder verbeterd. Voor een belangrijk deel zijn de goede resultaten waarschijnlijk terug te voeren op voorzichtiger begroten in combinatie met extra verhoging van de rijksmiddelen. Deze positieve rendementen hebben een gunstige invloed gehad op het vermogen om kort- en langlopende schulden terug te betalen (solvabiliteit) en op het vermogen om aan lopende betalingsverplichtingen te voldoen (liquiditeit).

**Figuur 1** Ontwikkeling primaire kengetallen landelijk



Voor de komende drie jaar verwachten de sectoren po en vo in hun meerjarenbegrotingen een rentabiliteit die zal schommelen rond de nul. Het mbo verwacht continuering van het positieve resultaat, zij het op een iets lager niveau. Het ho denkt enkele jaren een negatief rendement te hebben als gevolg van afgesproken extra investeringen in de onderwijskwaliteit. Al met al is de financiële positie van de onderwijssectoren gemiddeld gunstig. Het gaat daarbij steeds om gemiddelden voor alle sectoren, want individuele besturen kunnen sterk van elkaar verschillen. Deze verschillen blijken geen samenhang te vertonen met omvang of krimp van leerlingenaantallen.

<sup>1</sup> Uitleg van de financiële begrippen vindt plaats in bijlage I.

## Personeelsbezetting groeit

Een van de maatregelen om de financiële risico's in po, vo en mbo in 2011 het hoofd te bieden, was inkrimping van het personeel. Inmiddels groeit de personeelsbezetting weer. De duidelijke verbetering van de financiële positie in de afgelopen jaren heeft ertoe geleid dat de verhouding tussen het aantal personeelsleden en het aantal leerlingen weer geleidelijk naar het oorspronkelijke niveau van 2011 groeit, vooral in het mbo. Daarnaast zijn er meer medewerkers met flexibele arbeidscontracten. Dat geldt vooral voor het primair onderwijs.

## Kosten huisvesting vooralsnog niet risicovol

De geplande investeringen in vastgoed in de periode 2015 tot en met 2017 hebben geen noemenswaardige invloed op de solvabiliteit. Dat concluderen we uit de prognoses die de instellingen in mbo en ho zelf hebben opgegeven. In het geval zich negatieve ontwikkelingen zouden voordoen, lijkt de solvabiliteit nog steeds voldoende. Belangrijker is het dat de instellingen een reële prognose van de leerling- en studentaantallen maken en hun investeringsplannen tijdig bijstellen als deze aantallen lager zijn dan verwacht.

## Minder instellingen onder aangepast toezicht

Het aantal instellingen dat door de inspectie onder aangepast financieel toezicht is geplaatst, is door de positieve ontwikkeling van de financiën verder teruggelopen. In het vo en het mbo was dat al gaande. De daling in aangepast toezicht heeft zich in 2015 ook in het po voorgedaan, zoals vorig jaar al werd voorzien. Besturen in financieel onzekere posities hebben veelal succesvol maatregelen genomen om die positie te versterken. Deze ontwikkeling biedt vertrouwen voor de financiële continuïteit van het onderwijs.

## Samenwerkingsverbanden nog voorzichtig met uitgaven

Op 1 juli 2016 hebben voor het eerst alle samenwerkingsverbanden passend onderwijs hun jaarrekeningen over 2015 ingediend. Wat opvalt is de vrij hoge rentabiliteit van ruim 10 procent over de afgelopen twee jaar. Het lijkt erop dat de samenwerkingsverbanden hun draai nog moeten vinden en daarom voorzichtig omgaan met hun uitgaven. De scherpte van gemaakte keuzes en de onderbouwing daarbij ontbreken nog te vaak. Dat geldt eveneens voor de onderbouwing van de streefbedragen, bijvoorbeeld op grond van bepaalde risico's. Ook de gekozen hoogte van de na te streven reserves verschilt nogal sterk per samenwerkingsverband.

## Continuïteitsparagrafen in jaarverslagen verbeterd

Over het algemeen hebben scholen en instellingen een betere continuïteitsparagraaf geschreven in hun jaarverslag. Zowel het aantal behandelde onderwerpen als de inhoudelijke diepgang ervan zijn in 2015 aanzienlijk verbeterd. Toch is verdere verbetering nog mogelijk. Bij grote investeringen moeten de instellingen bovendien prognose gaan maken van vijf in plaats van drie jaar.

## Kwaliteit accountantsonderzoek neemt toe

Het toezicht op de rechtmatigheid wordt vooral gedaan door de eigen accountants van de instellingen. De inspectie voert hierop tweedelijns toezicht uit door onder meer reviews op het werk van de accountants. Deze reviews gebeuren in principe zonder de instellingen te belasten. De kwaliteit van de accountantsonderzoeken is de laatste jaren verbeterd maar de toevoeging van het toezicht op de WNT in 2014 heeft toch geleid tot een toename van niet-toereikende controles. Het aantal jaarrekeningen met een niet-goedkeurende controleverklaring of uitzonderingsrapportage is in het funderend onderwijs opgelopen. Meest voorkomende oorzaken hiervoor zijn niet-naleving van Europese aanbestedingsregels en het niet juist naleven van de regeling beleggen en belenen.

## Meeste WNT-meldingen blijken geen overtredingen

De inspectie heeft tot medio 2015 negentien meldingen van accountants ontvangen over mogelijke overtredingen van de maximale bezoldiging of ontslagvergoeding in het boekjaar 2014 ontvangen. Daarnaast waren er tien signalen over mogelijke overtredingen met betrekking tot de WNT. Tot op heden zijn er 23 onderzoeken over het boekjaar 2014 afgerond. In de meeste gevallen is de WNT niet overtreden, bijvoorbeeld omdat er sprake was van overgangsrecht. In drie van de afgeronde onderzoeken is vastgesteld dat er wel sprake was van een onverschuldigde betaling. Daarbij is de overtreding inmiddels hersteld.

# Inleiding

De Inspectie van het Onderwijs houdt financieel toezicht op de bekostigde onderwijsinstellingen in Nederland. Dat doet zij op de kernterreinen continuïteit, doelmatigheid en rechtmatigheid. In dit rapport doet zij verslag van de financiële staat van de onderwijsinstellingen in het afgelopen jaar. De jaarrekening van de instellingen over 2015 vormt daarvoor de basis. Dit is aangevuld met een aantal andere financiële onderwerpen.

Dit verslag is verdeeld in twee blokken. Hoofdstuk 1 behandelt de financiële positie, en in het bijzonder de financiële continuïteit, van de instellingen. Wij beschrijven dat per sector, waarbij we in een aparte paragraaf speciaal aandacht besteden aan de samenwerkingsverbanden passend onderwijs. Deze hebben in 2015 voor het eerst allemaal hun jaarverslag moeten indienen.

Hoofdstuk 2 behandelt een aantal uiteenlopende onderwerpen die samenhangen met het financieel opereren van instellingen. Daarin komt het toezicht op de rechtmatige verkrijging en besteding van de onderwijsmiddelen uitvoerig aan de orde. Verder wordt aandacht besteed aan de toepassing van de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen en de huisvesting. Ten slotte komen ook de financiële aspecten van de ontwikkeling van het personeelsbestand aan de orde.

In de bijlagen is een uitleg van de belangrijkste begrippen opgenomen. Ook vindt u een overzicht van de accountantskantoren die een niet-toereikend onderzoek hebben gedaan. Verder zijn de geaggregeerde balansen en staten van baten en lasten van de instellingen per sector opgenomen.



# Financiële positie van de instellingen

## 1.1 Inleiding

Kwalitatief goed onderwijs is zeer gebaat bij een consistente bedrijfsvoering. Daarvoor is in elk geval een geborgde financiële continuïteit van de instelling van belang. Dat is mogelijk als het bestuur over een financiële positie beschikt waarmee het alle financiële verplichtingen op de korte en langere termijn kan nakomen. Ook is het noodzakelijk dat het bestuur inzicht heeft in de financiële uitgangspositie van de instelling en de ontwikkelingen in de komende jaren. In de continuïteitsparagraaf van het jaarverslag geeft het bestuur inzicht in deze ontwikkelingen en de daaraan verbonden financiële gevolgen.

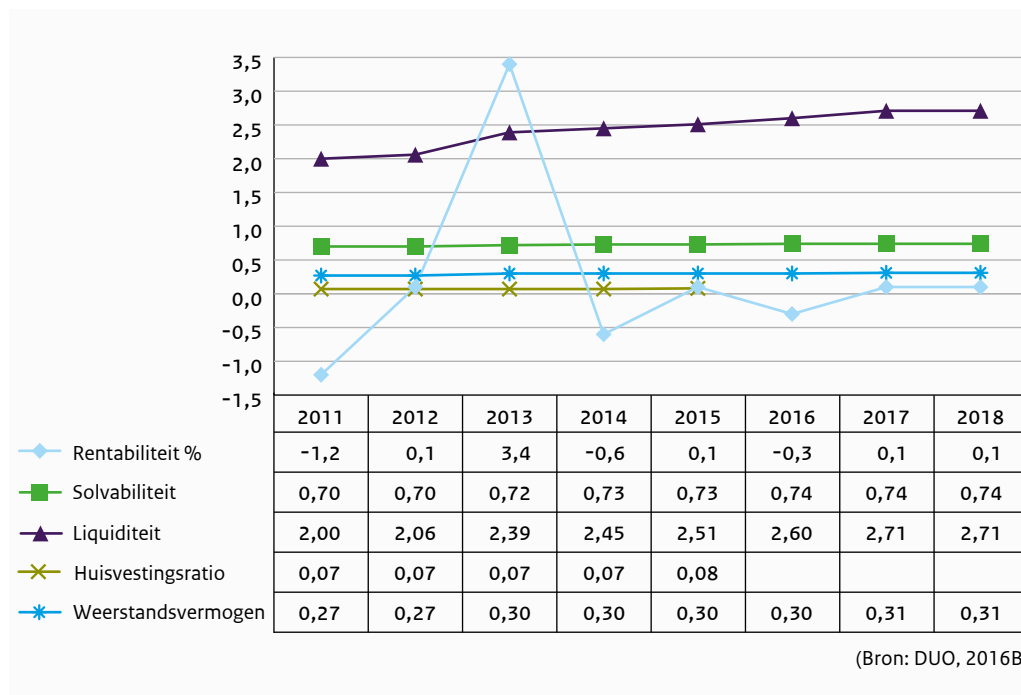
In de volgende paragrafen bespreken we achtereenvolgens de verschillende onderwijssectoren aan de hand van een standaard set kengetallen die we als inspectie hanteren om risico's voor de financiële continuïteit van een instelling op te sporen. Per sector geven we de kengetallen van de afgelopen jaren weer. Deze keer hebben we daar een projectie van de komende jaren aan toegevoegd. Deze projectie hebben we gebaseerd op de getallen die de instellingen hebben opgenomen in hun risicoparagrafen in het jaarverslag.

## 1.2 Primair onderwijs (po)

Figuur 2 laat zien dat de onderwijsbesturen in het primair onderwijs in 2012 een nagenoeg sluitende rekening hadden, terwijl ze een jaar daarvoor nog te maken hadden met een negatieve rentabiliteit. Nadien hebben ze, met uitzondering van de incidentele piek in 2013, steeds resultaten geboekt die dicht boven of onder de nul zaten. Onder dit gemiddelde zit een spreiding waarbij in 2015 ongeveer 70 procent van de besturen een rentabiliteit heeft tussen -5 en +5 procent. De po-besturen verwachten dat de rentabiliteit de komende jaren hetzelfde zal blijven.



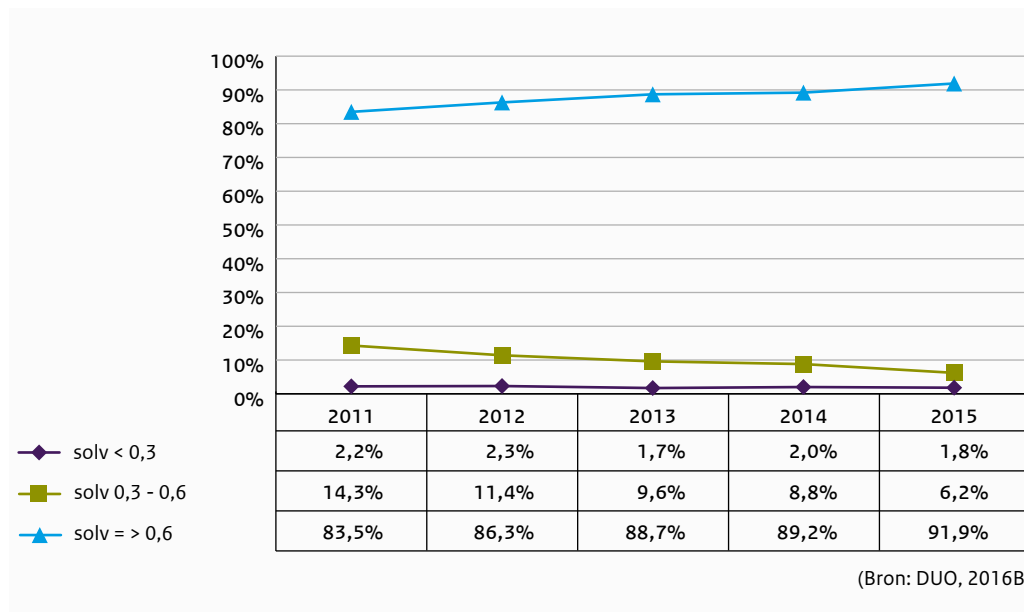
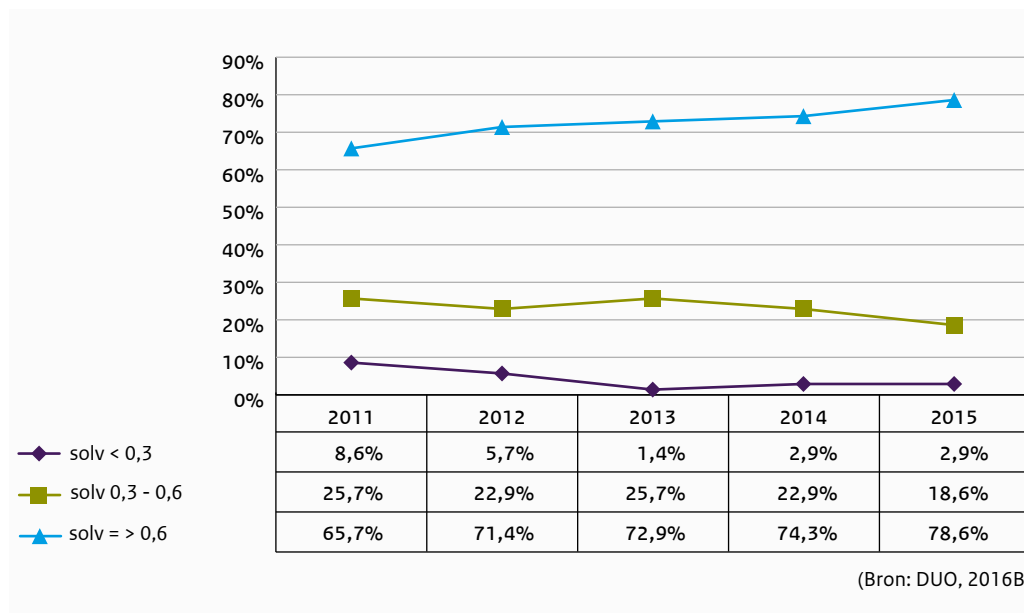


**Figuur 2** Ontwikkeling primaire kengetallen po<sup>2</sup>

Onderwijsbesturen zijn beter in staat om op de langere termijn aan hun verplichtingen te voldoen; de solvabiliteit is in de periode 2011-2015 met bijna 6 procent gestegen. Dit komt deels door de toename van het eigen vermogen (11,9 procent) maar ook de toename van de voorzieningen (29,7 procent) mag niet onvermeld blijven. Volgens de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen zal de solvabiliteit de komende jaren stabiliseren.

De figuren 3 en 4 laten zien hoe de solvabiliteit onder de besturen voor basisonderwijs en speciaal onderwijs (rec's) verdeeld is. Beide figuren laten de percentages besturen zien met een solvabiliteit onder 0,3, boven 0,6 en daartussen. De positie van deze groepen besturen is aanzienlijk verbeterd.

<sup>2</sup> De hier getoonde kengetallen zijn op het niveau van het totale primaire onderwijs, dus naast basisonderwijs tevens speciaal basisonderwijs, samenwerkingsverbanden, regionale expertisecentra en Caribisch Nederland.

**Figuur 3** Verdeling solvabiliteit po

**Figuur 4** Verdeling solvabiliteit rec's


De mate waarin de instellingen hun kortlopende schulden uit de vlottende activa kunnen betalen, ontwikkelt zich sterker; de liquiditeit is sinds 2011 met 25 procent toegenomen. Dit komt vooral doordat er veel meer liquide middelen zijn. Die zijn in deze periode met 34 procent (zo'n 480 miljoen euro) gestegen. De toename van de liquiditeit lijkt zich op basis van het meerjarenperspectief licht voort te zetten.

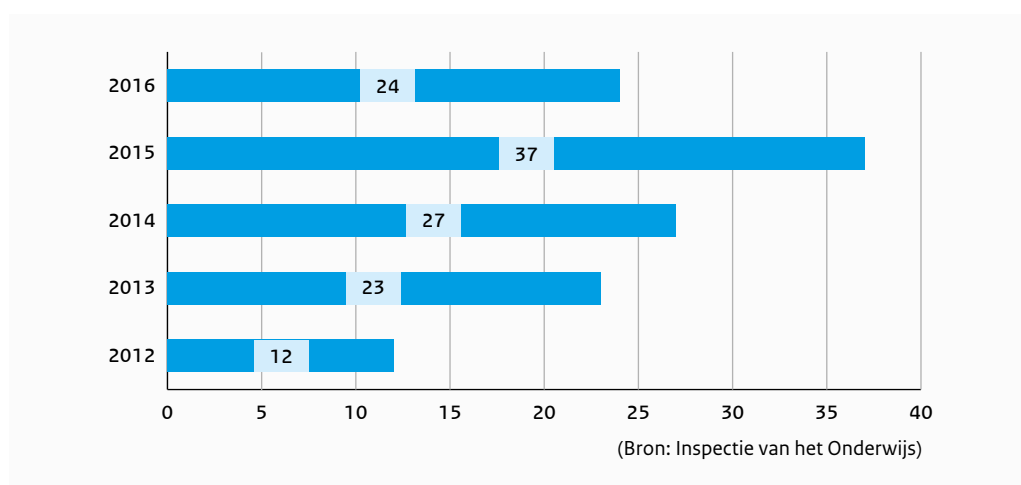
De gemiddelden in de kengetallen in figuur 2 laten niet zien dat er grote verschillen zijn tussen verschillende soorten besturen. Kleine besturen, die relatief kwetsbaar zijn, houden veel groter marges aan dan grote besturen. Zo heeft de 30 procent kleinste besturen in 2015 een liquiditeit die meer dan het dubbele is van die van de 30 procent grootste besturen. Ook bij de andere kengetallen is dit zichtbaar. Als immers een klein bestuur een flinke tegenvaller heeft, kan het die minder makkelijk opvangen dan een groot bestuur en daarvoor is relatief een grotere buffer nodig. Regionale verschillen tussen schoolbesturen spelen eigenlijk geen rol van betekenis.

In het getoonde tijdvak zijn de huisvestingslasten (met inbegrip van afschrijvingen op gebouwen en terreinen) als aandeel van de totale lasten lange tijd gelijk gebleven. In absolute zin zijn deze lasten weliswaar toegenomen maar dat geldt in dezelfde mate voor de totale lasten. Met ingang van 2015 zijn de po-besturen zelf verantwoordelijk voor het buitenonderhoud van de gebouwen. Als gevolg van deze doordecentralisatie zijn de huisvestingslasten in verhouding tot de totale lasten iets sterker toegenomen, hetgeen de lichte stijging van de huisvestingsratio verklaart in dit jaar. Voor een belangrijk deel is deze stijging een gevolg van dotaties aan de voorziening groot onderhoud in 2015.

Van 2011 tot 2015 is het vermogen om (onverwachte) tegenvallers op te kunnen vangen met zo'n 11 procent gestegen. De verhouding tussen het eigen vermogen en de totale baten is de laatste jaren nagenoeg onveranderd. De verwachting is dat dit weerstandsvermogen ook in de nabije toekomst op een gelijk niveau zal blijven.

Sinds 2011 heeft de inspectie de mogelijkheid aangepast financieel toezicht (AFT) toe te kennen. Dit betekent dat zij scherper toezicht op instellingen met AFT uitoefent. In de jaren hierna heeft de inspectie door een intensivering van het continuïteitstoezicht meer onderwijsbesturen geanalyseerd. Dat heeft geleid tot meer toekenningen van dit type arrangement (zie figuur 5). Op de peildatum (1 augustus 2016) is het aantal besturen onder verscherpt toezicht met 35 procent scherp gedaald ten opzichte van 2015. Mede dankzij de toezichtinterventies hebben deze onderwijsbesturen een gezondere financiële positie verkregen. Analyse laat overigens zien dat toekenning van AFT niet samenhangt met een daling van het aantal leerlingen. Besturen in krimpgebieden gebruiken voldoende de mogelijkheden om financieel gezond te blijven.

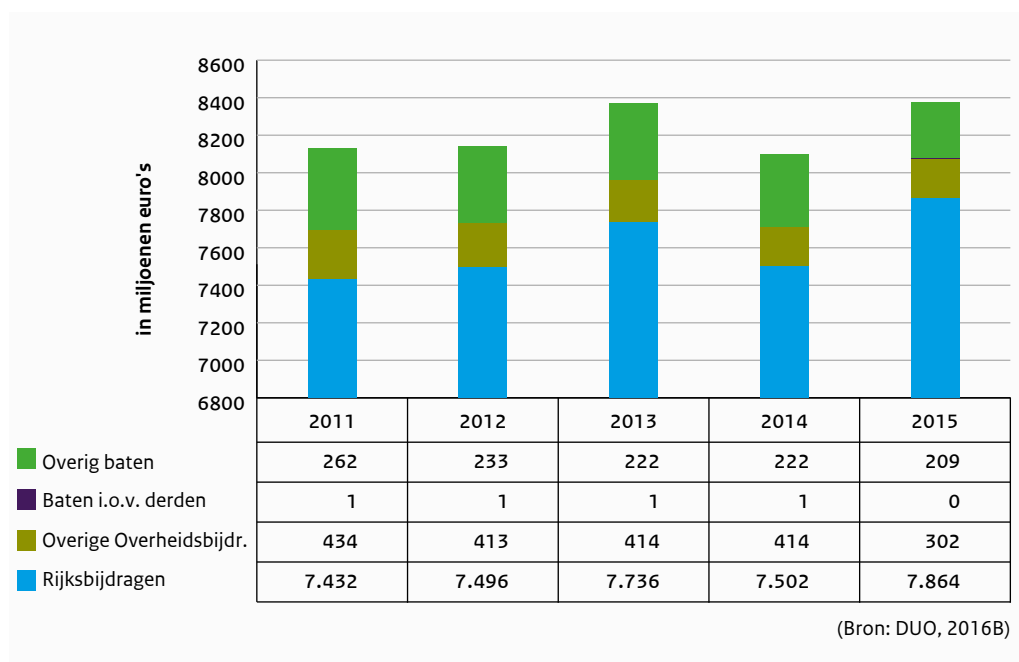
**Figuur 5 Ontwikkeling instellingen po onder aangepast financieel toezicht<sup>3</sup>**



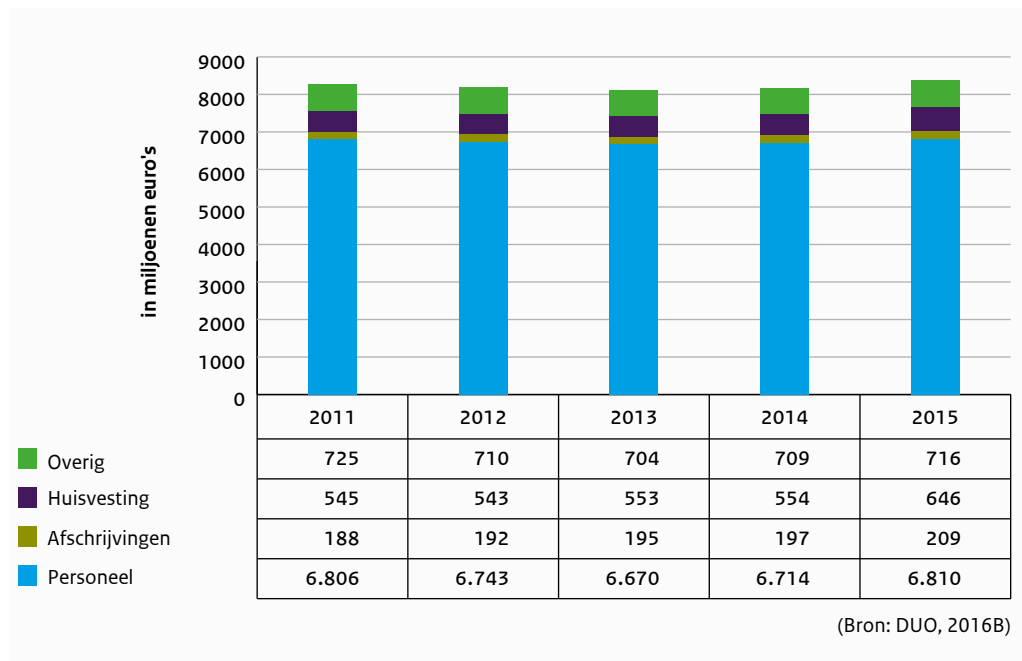
<sup>3</sup> Als peildatum wordt 1 augustus gehanteerd. Deze cijfers bevatten ook de instellingen voor speciaal onderwijs. Met ingang van 2016 zijn de gegevens van Caribisch Nederland toegevoegd. Daar staan twee instellingen onder AFT.

Uit figuur 6 blijkt dat de omvang van de totale baten in de periode 2011-2014 rond de 8,1 miljard euro lag. De posten waaruit de totale baten zijn opgebouwd, laten een compenserend effect zien: de overige baten en overige overheidssubsidies namen af maar de rijksbijdragen namen toe. Dat de omvang van de rijksbijdragen is toegenomen, terwijl de po-besturen te maken hebben met dalende leerlingenaantallen, komt omdat het normbedrag per leerling is verhoogd. Ondanks de daling van de overige baten in 2015, ligt het totaal aan baten zo'n 280 miljoen euro hoger dan in 2014. Dat komt voornamelijk door de verhoging van de rijksbijdragen (362 miljoen euro) door met name de doordecentralisatie van huisvestingsgelden voor het buitenonderhoud. Mede hierdoor zijn de rijksbijdragen als aandeel van de totale baten toegenomen van 91,4 procent in 2011 naar 93,9 procent in 2015.

**Figuur 6** Ontwikkeling baten po



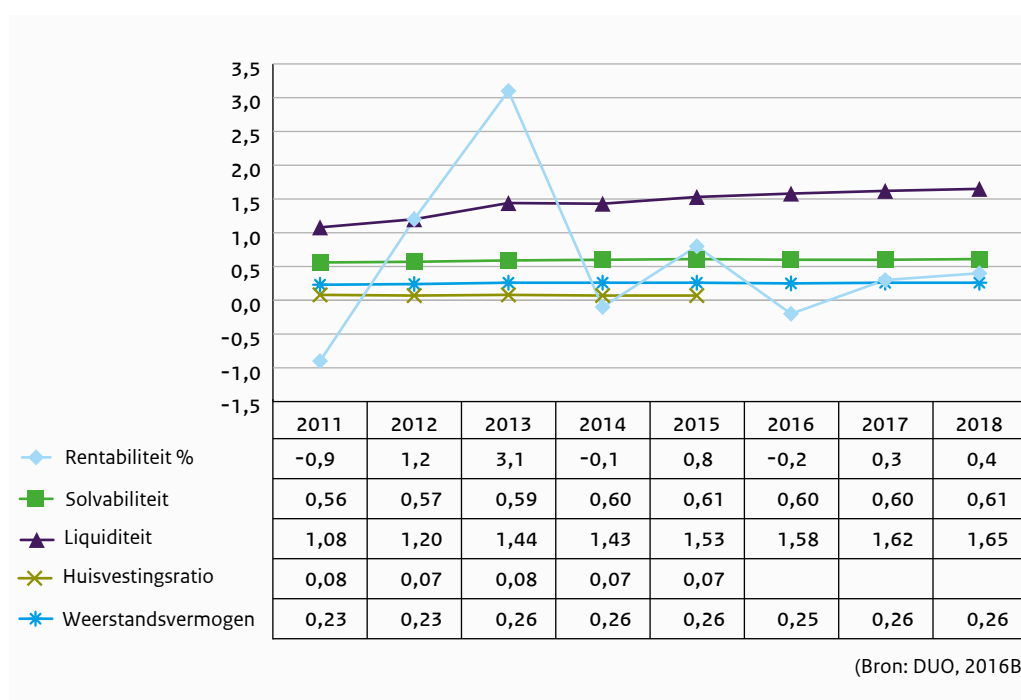
Na enkele jaren van daling namen de totale lasten vanaf 2014 weer jaarlijks toe. In 2015 lagen zij ruim 200 miljoen euro hoger (2,5 procent) dan in 2014. Deze stijging is bijna in zijn geheel toe te schrijven aan hogere huisvestingslasten (92 miljoen euro) en personeelslasten (96 miljoen euro). De personeelslasten liggen na jaren van daling in 2015 weer op hetzelfde niveau als in 2011 (zie ook paragraaf 2.9). Zoals reeds toegelicht zijn de huisvestingslasten in 2015 toegenomen door de doordecentralisatie van de middelen voor het buitenonderhoud. De verhoging van de personeelslasten is onder andere terug te voeren op de invoering van de functiemix, vergroting van het flexibele deel van de personeelsformatie en de verhoging van de salarissen volgens de nieuwe cao.

**Figuur 7** Ontwikkeling lasten po

### 1.3 Voortgezet onderwijs (vo)

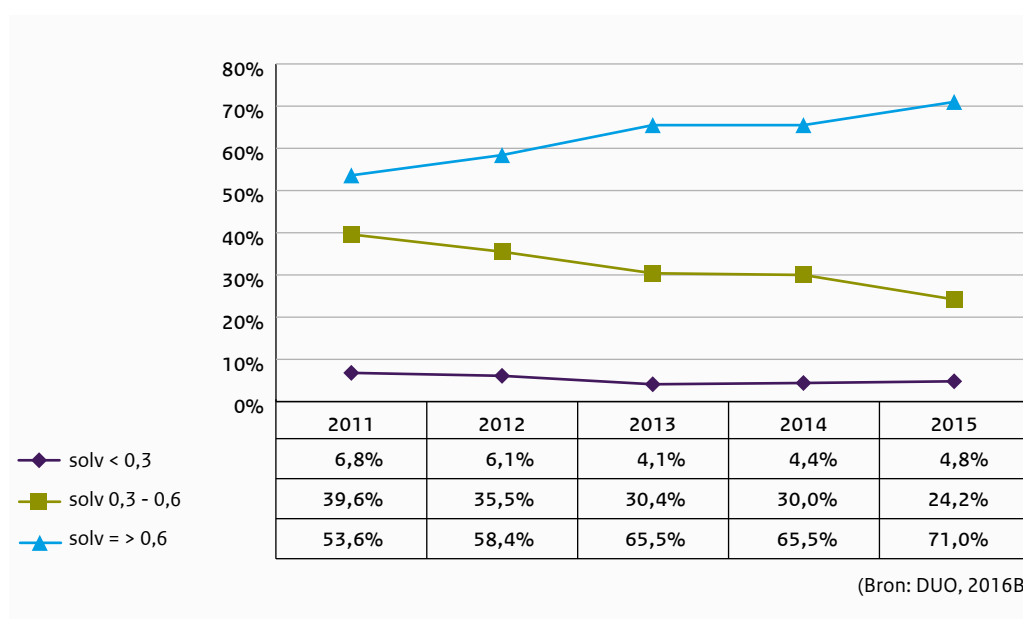
Net als de po-besturen weten ook de besturen van de vo-instellingen een negatief exploitatieresultaat in 2011 om te buigen in positieve resultaten in de jaren daarna. Is in 2014 nog min of meer een nulresultaat bereikt, in 2015 zijn de lasten weer behoorlijk lager dan de baten (resultaat 61 miljoen euro). De onderliggende cijfers van dit gemiddeld positieve resultaat laten een spreiding zien waarbij ongeveer 70 procent van de besturen rendementen heeft van tussen -3,2 en +4,8 procent. De raming van de baten en lasten laat zien dat de besturen na een daling in 2016 rekening houden met licht positieve resultaten.

**Figuur 8** Ontwikkeling primaire kengetallen vo



De gemiddelde solvabiliteit van de besturen in het voortgezet onderwijs lag in 2015 bijna 9 procent hoger dan in 2011; de ontwikkeling van de rentabiliteit in het tijdvak 2011-2015 laat zich ook zien in de ontwikkeling van de solvabiliteit. Opmerkelijk is nog wel dat de omvang van de kortlopende schulden in dit tijdvak terugloopt (75 miljoen euro) maar dat de omvang van de langlopende schulden juist toeneemt (124 miljoen euro). De verdeling van de solvabiliteit tussen de besturen is te zien in figuur 9. Deze toont het percentage besturen met een solvabiliteit onder 0,3, boven 0,6 en daartussen in de afgelopen jaren. Het vermogen om op de langere termijn te kunnen voldoen aan de betalingsverplichtingen blijft volgens het meerjarenperspectief op een constant niveau.

**Figuur 9** Verdeling solvabiliteit vo



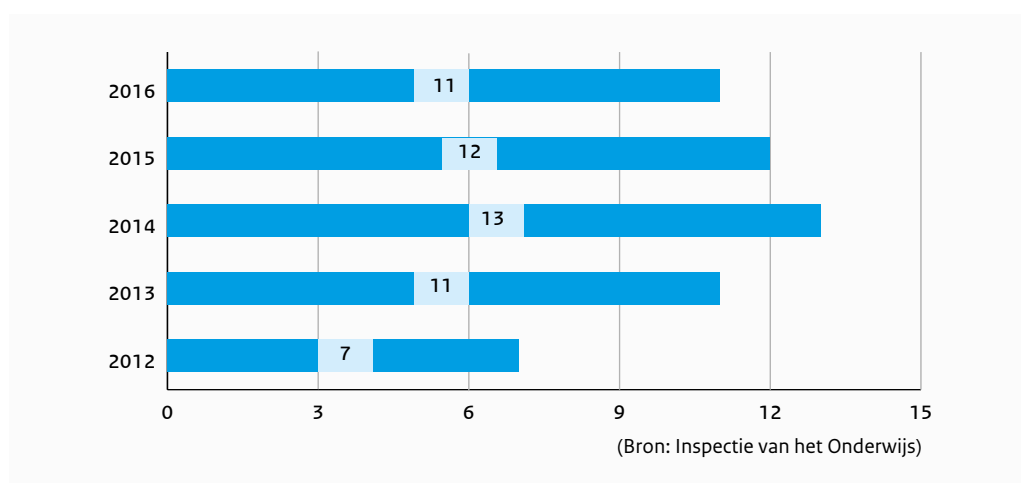
Omdat de onderwijsbesturen meer liquide middelen hebben (551 miljoen euro), is het in de periode 2011-2015 gemakkelijker geworden om te voldoen aan betalingsverplichtingen op de korte termijn: de liquiditeit is met zo'n 42 procent gestegen. In 2015 is het totaal aan liquide middelen 139 miljoen euro hoger dan in 2014, terwijl de overige vlottende activa en kortlopende schulden iets zijn teruggelopen. Volgens de prognose voor de komende jaren zet de stijging van de liquiditeit door. De huisvestingsratio is in de weergegeven periode nagenoeg onveranderd gebleven.

Vergelijkbaar met het po is de verhouding tussen het eigen vermogen en de totale baten in de getoonde periode hoger geworden. Deze stijging van het weerstandsvermogen is voor een belangrijk deel te verklaren uit de behaalde positieve exploitatieresultaten die aan het eigen vermogen zijn toegevoegd. De vo-besturen verwachten dat het weerstandsvermogen in de komende jaren op een gelijk niveau zal blijven.

Net als in het po zijn er grote verschillen tussen soorten besturen. De kleine besturen houden veel ruimere marges aan dan grote besturen. De 30 procent kleinste besturen heeft in 2015 een liquiditeit die meer dan het dubbele is van die van de 30 procent grootste. Ook bij de andere kengetallen is dit zichtbaar. De enige uitzondering is de solvabiliteit, waar het verschil tussen de groepen niet significant is. Regionale verschillen tussen schoolbesturen spelen ook in het vo geen rol van betekenis.

Sinds 2011 kent de inspectie in bepaalde gevallen aangepast financieel toezicht (AFT) toe. In de jaren daarna zijn door de intensivering van het continuïteitstoezicht meer besturen met financiële risico's aan het licht gebracht. De verbetering van de gemiddelde financiële positie van vo-instellingen is nu ook te merken aan de terugloop van het aantal besturen onder aangepast financieel toezicht, zoals figuur 10 laat zien. De getroffen maatregelen die deel uitmaakten van de toezichtinterventie hebben een positief effect gehad op het toegekende arrangement. Analyse laat overigens zien dat er geen enkele relatie is tussen toekenning van AFT en krimp van het leerlingenbestand. Besturen in krimpgebieden gebruiken voldoende de mogelijkheden om financieel gezond te blijven.

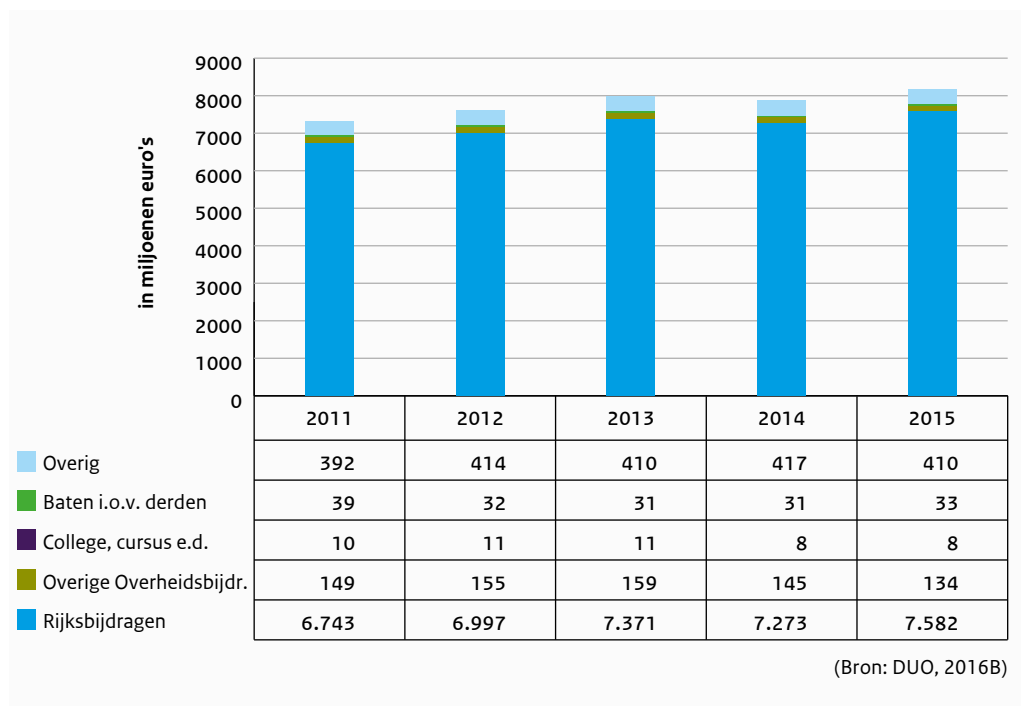
**Figuur 10** Ontwikkeling instellingen vo onder aangepast financieel toezicht<sup>4</sup>



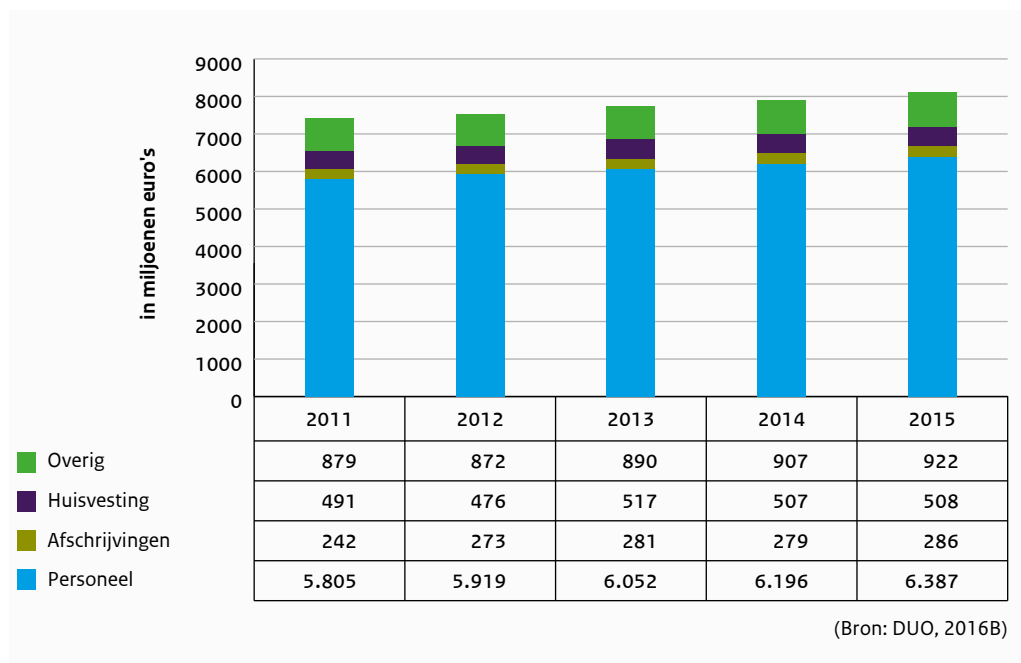
De totale baten zijn sinds 2011 met 834 miljoen euro toegenomen (zie figuur 11). Dit is een stijging van 11,4 procent. Omdat de meeste soorten baten nauwelijks zijn veranderd, is de stijging van 840 miljoen euro voornamelijk toe te schrijven aan verhoging van de rijksbijdragen. Die verhoging is het gevolg van toenemende leerlingenaantallen en een stijging van het bedrag per leerling. De jaarlijkse toename in de rijksbijdragen bedroeg ruwweg 300 miljoen euro. De rijksbijdragen als percentage van de totale baten zijn in de sector licht toegenomen van 92 procent in 2011 naar 92,8 procent in 2015.

<sup>4</sup> Als peildatum wordt 1 augustus gehanteerd. Met ingang van 2016 zijn de instellingen in Caribisch Nederland toegevoegd. Het gaat daarbij om twee instellingen onder AFT.



**Figuur 11** Ontwikkeling baten vo

De totale lasten zijn sinds 2011 met 688 miljoen euro gestegen. Dat is een gemiddeld stijgingspercentage van ongeveer 2,3 procent per jaar. Het leeuwendeel van de stijging van de totale lasten is toe te schrijven aan de toename van de personeelslasten (581 miljoen euro). Het beeld over 2015 ten opzichte van 2014 wijkt hier niet van af. De absolute stijging van de personeelslasten in de laatste jaren houdt onder meer verband met de toename van het aantal leerlingen (meer personeel in dienst), de invoering van de functiemix en de salarisontwikkeling die voortvloeit uit de cao. Het aandeel van de personeelslasten in de totale lasten kent een stijging in het getoonde tijdvak van 78,3 procent in 2011 naar 78,8 procent in 2015.

**Figuur 12** Ontwikkeling lasten vo

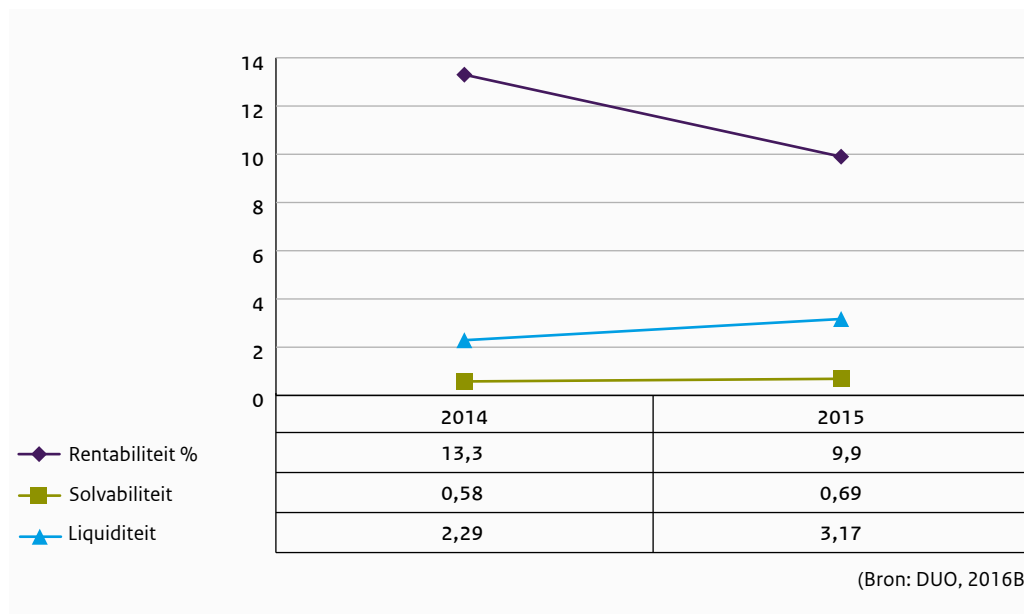
## 1.4 Samenwerkingsverbanden passend onderwijs

Dit jaar hebben voor het eerst alle samenwerkingsverbanden passend onderwijs (swv) hun jaarrekeningen over 2015 ingediend. Het voorgaande jaar hadden zij nog de mogelijkheid te kiezen voor een verlengd boekjaar. Een deel heeft dat gedaan. Daardoor leverden over 2014 45 samenwerkingsverbanden po een jaarrekening op en 52 samenwerkingsverbanden vo. In 2015 gaat het om 77 in het po en 73<sup>5</sup> in het vo. Dit legt beperkingen op aan de mogelijkheden tot analyse.

Vergelijking met de eerdere samenwerkingsverbanden (Weer samen naar school en de Samenwerkingsverbanden vo) is niet zinvol. Ook de vergelijking van 2015 met 2014 moet met voorzichtigheid betracht worden, gezien het verschil in samenstelling van de groep. Figuur 13 laat de drie belangrijkste kengetallen zien.



<sup>5</sup> Twee samenwerkingsverbanden waren later en zitten niet in de analyse.

**Figuur 13** Ontwikkeling primaire kengetallen swv

Bij deze weergave van de kengetallen past allereerst een technische kanttekening. Veruit de meeste swv'en salderen de rijksbijdrage in de jaarrekening met de overdrachten die zij aan de scholen doen<sup>6</sup>. Daardoor lijkt het of deze inkomsten er niet geweest zijn. Het boekhoudkundig effect ervan is dat de posten Rijksbijdragen en Totale Baten in de jaarrekening kunstmatig (veel) te laag zijn. Dat heeft effect op die kengetallen die uit deze cijfers worden berekend. De berekende rentabiliteit wordt er veel hoger door. In de afbeelding is voor deze afwijkingen gecorrigeerd. De rijksbijdrage is dus ongesaldeerd meegeteld. Zonder correctie zou de rentabiliteit in 2015 24,2 procent zijn geweest.

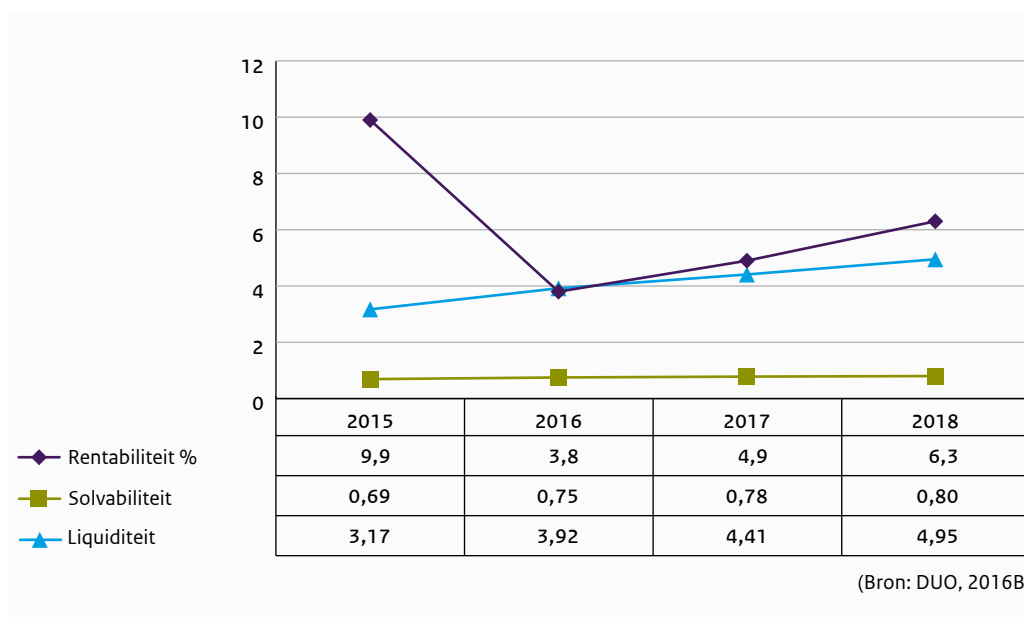
Allereerst valt op dat de rentabiliteit van ruim 10 procent over de afgelopen twee jaar toch nog vrij hoog is. Deze rentabiliteit verschilt niet veel tussen de swv'en van po en vo. De afname van de rentabiliteit van 2014 naar 2015 zou erop kunnen duiden dat men het financieel beheer beter in de vingers krijgt. Bij swv'en die in beide jaren een jaarverslag hebben opgeleverd, is de rentabiliteit in 2015 iets lager dan bij alle swv'en (9,6 procent) maar nog altijd hoog. Slechts tien swv'en boekten in 2015 een negatief resultaat. Er is een klein aantal swv'en met een negatief rendement. Dat vertoont geen samenhang met positieve of negatieve verevening.

Een inhoudelijke analyse van een steekproef van 36 jaarverslagen (18 po, 18 vo) laat zien dat men in bijna alle gevallen streeft naar een bepaalde hoogte van de financiële reserve. In 26 gevallen lijkt daar een beleid aan ten grondslag te liggen, maar de onderbouwing van de streefbedragen, bijvoorbeeld op grond van bepaalde risico's, ontbreekt. Ook de gekozen hoogte van de na te streven reserves verschilt nogal sterk per swv.

<sup>6</sup> Dit is niet verboden door de verslaggevingsvoorschriften. De swv'en die het doen, verantwoorden de onderliggende getallen correct in de toelichting op de staat van baten en lasten. De overige swv'en laten de overdrachten lopen via de post overige lasten. Beide methoden mogen dus, maar zonder correctie leveren de verschillen op macroniveau een vertekend beeld op.

Bij de prognose van de resultaten voor de komende jaren (tot en met 2018) is het niet mogelijk te corrigeren voor saldering zoals in figuur 13. De gegevens die de samenwerkingsverbanden leveren voor de continuïteitsparagraaf zijn niet zo gedetailleerd dat daarop die correctie kan worden toegepast. De gemiddelde rentabiliteit zonder correctie is, zoals figuur 14 laat zien, de komende jaren lager dan in 2015. De samenwerkingsverbanden streven ernaar hun rentabiliteit te reduceren, zo blijkt uit hun toekomstparagrafen. Tegelijkertijd laat de steekproef zien dat de inhoudelijke toelichting op de meerjarenbegroting beperkt is, zodat een en ander niet goed te verbinden is met eventuele beleidskeuzes.

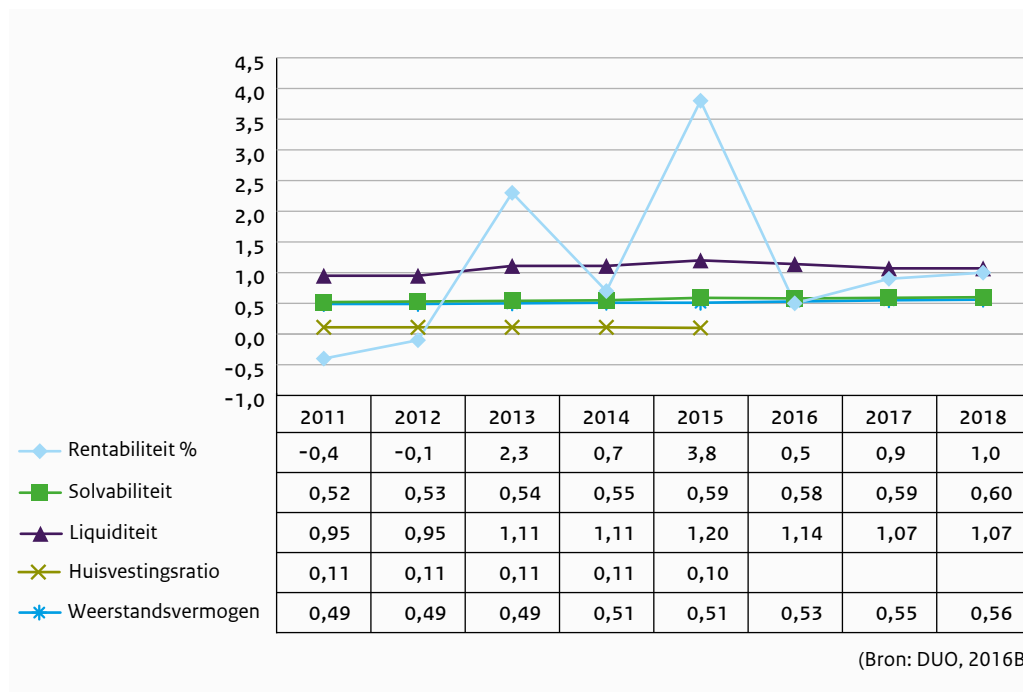
**Figuur 14** Prognoses kengetallen swv'en tot 2018



De hoge rentabiliteit wordt weerspiegeld in de toename van de solvabiliteit en de liquiditeit van de samenwerkingsverbanden. Beide liggen op een hoog niveau. Dat komt ook doordat de samenwerkingsverbanden nauwelijks vreemd vermogen hebben. De solvabiliteit laat volgens de prognoses een ontwikkeling zien naar 0,80 en de liquiditeit loopt op tot 4,95 in 2018. Er zijn dan ook geen indicaties van problemen met de financiële continuïteit.

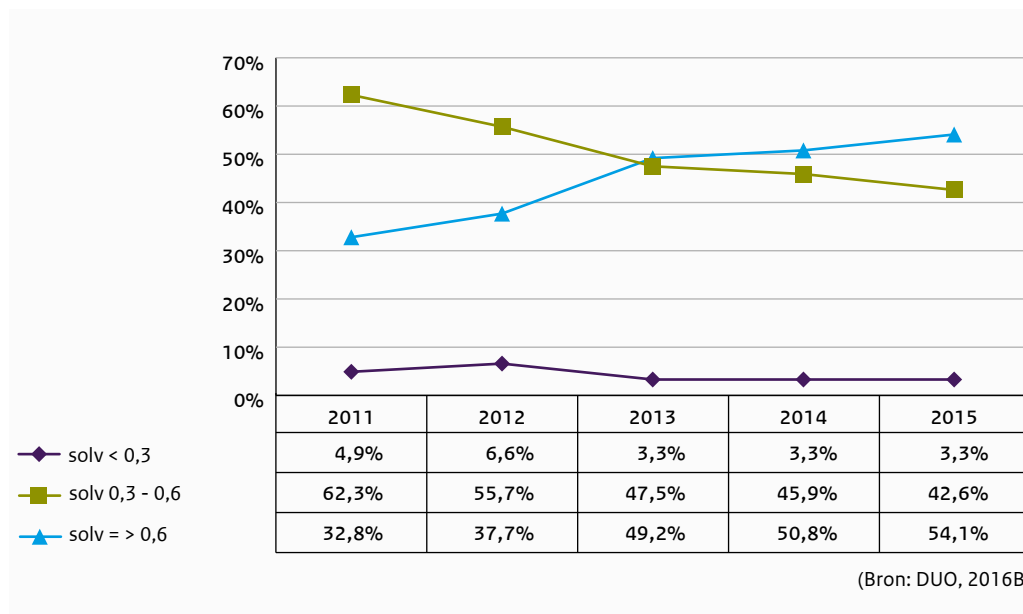
## 1.5 Middelbaar beroepsonderwijs (mbo)

De positieve ontwikkeling die de sector de afgelopen jaren heeft doorgemaakt, heeft zich in versterkte mate doorgezet in 2015 (figuur 15). De rentabiliteit is dit jaar zeer hoog met 3,8 procent. De hogere rentabiliteit komt vooral door hogere rijksbijdragen. Daarentegen zijn de lasten met uitzondering van de personeelslasten niet gestegen. De kosten voor afschrijvingen zijn eveneens gedaald, hoewel de omvang van de materiële vaste activa vrijwel gelijk is gebleven. De gevolgen van de hogere rentabiliteit zijn vanzelfsprekend terug te vinden in de overige kengetallen. Zowel solvabiliteit als liquiditeit lopen verder op. Een grote meerderheid van de instellingen heeft een goede financiële positie en de kengetallen van bijna alle instellingen liggen boven de signaleringswaarden. Ook voor de nabije toekomst ziet de situatie er sectorbreed gunstig uit. Uit de meerjarenbegrotingen wordt duidelijk dat de sector als geheel een stabiel, positief resultaat verwacht.

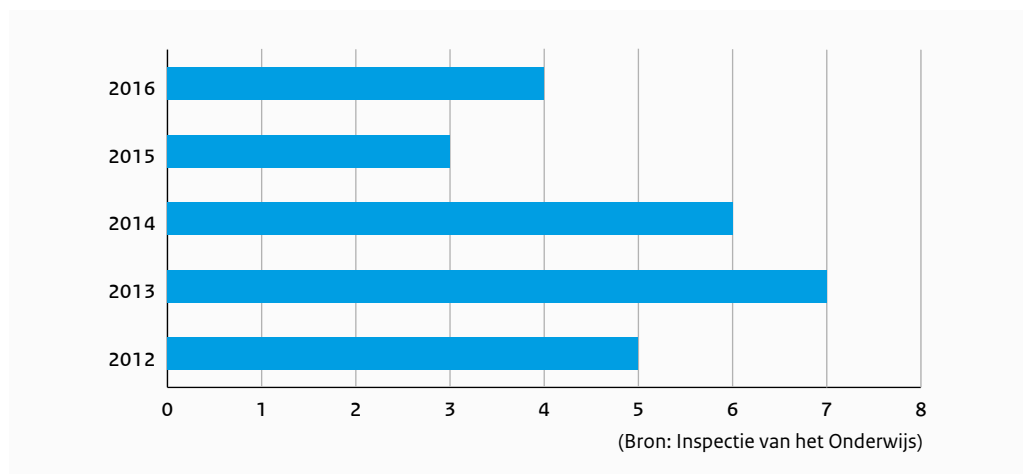
**Figuur 15** Ontwikkeling primaire kengetallen mbo<sup>7</sup>

De resultaten van de hele sector verschillen naar soorten instellingen. De vakinstellingen vertonen de hoogste rentabiliteit, het dubbele van het sectorgemiddelde, en zijn ook zeer liquide. Bij agrarische opleidingscentra (aoc's) ligt de rentabiliteit in 2015 het laagste, maar is zij met 1,7 procent nog altijd goed. De solvabiliteit van de aoc's ligt met 0,68 het hoogst van de hele sector. Figuur 16 toont de verdeling van de solvabiliteit in instellingen met een solvabiliteit onder 0,3, boven 0,6 en daartussen. Opvallend is de grote verschuiving van het middensegment naar het hogere segment.

<sup>7</sup> De cijfers kunnen kleine afwijkingen vertonen van vergelijkbare cijfers die door de MBO Raad worden gepubliceerd. Dit is een gevolg van verschillen in de samenstelling van de populatie.

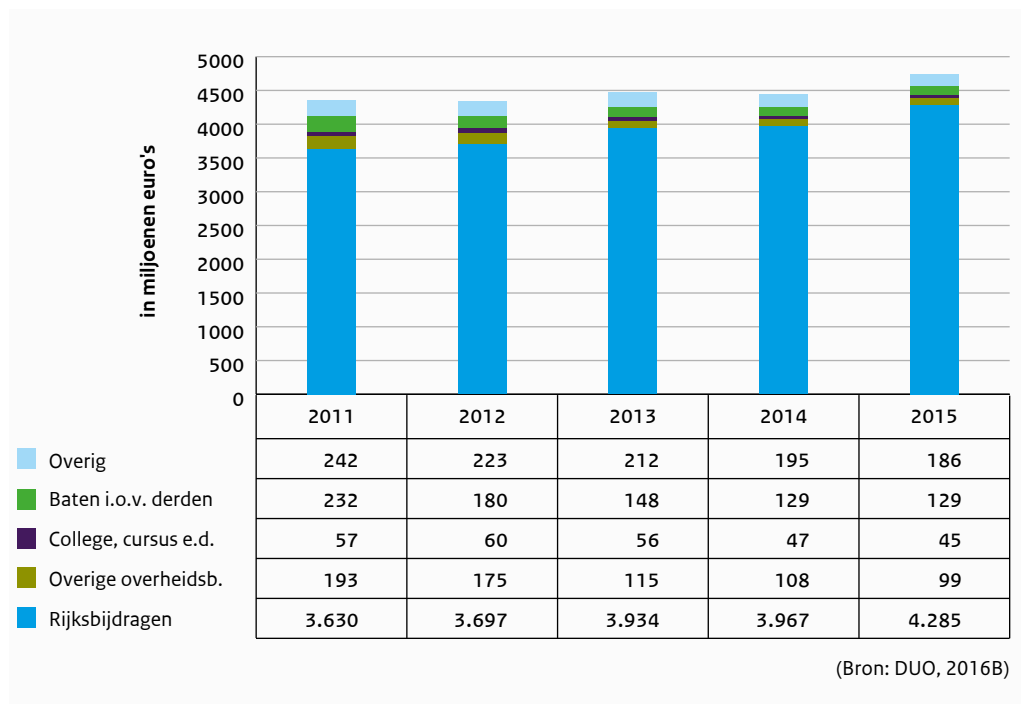
**Figuur 16** Verdeling solvabiliteit mbo

Ondanks de verdere verbetering van de gemiddelde financiële positie van de mbo-instellingen, was er afgelopen jaar toch sprake van een toename van het aantal instellingen onder aangepast financieel toezicht. De drie instellingen uit 2015 hebben zich wel verbeterd, maar nog onvoldoende om al naar basistoezicht terug te keren. We verwachten dat dat binnenkort mogelijk zal zijn voor een of twee van die drie instellingen. In 2016 is er een kleine instelling onder aangepast toezicht geplaatst.

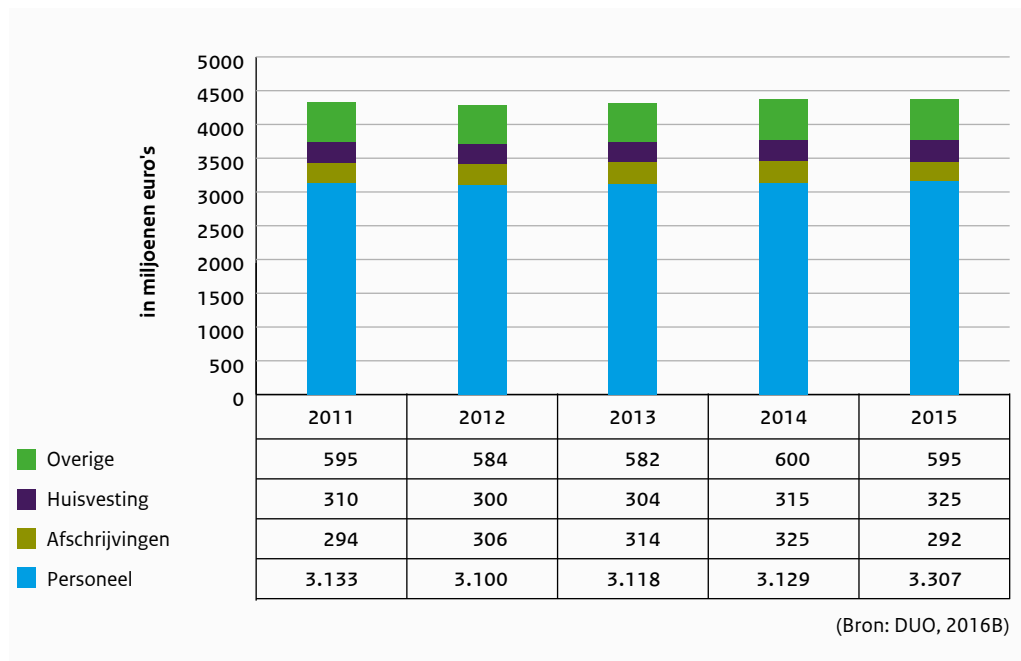
**Figuur 17** Ontwikkeling aangepast financieel toezicht mbo<sup>8</sup>

Het aandeel van de rijksbijdragen, zowel relatief als absoluut, in de inkomsten van de instellingen is in 2015 verder toegenomen, onder meer door de toevoeging van de middelen via de kwaliteitsafspraken. Wel lijkt de terugloop van de baten uit werk in opdracht van derden tot stilstand te zijn gekomen. Dat zou te maken kunnen hebben met de opleving in de economische ontwikkeling die zich recentelijk heeft voorgedaan.

<sup>8</sup> Peildatum 1 augustus van elk jaar.

**Figuur 18** Ontwikkeling baten mbo

Als we kijken naar de lasten valt op dat voor het eerst sinds 2011 de personeelslasten van de sector duidelijk zijn toegenomen (figuur 19). Dat komt deels door loonontwikkeling. Het aantal personeelsleden (met een omrekening van het personeel niet in loondienst) kent in 2015 een niveau dat na een forse stijging sinds 2013 weer vrijwel gelijk is aan dat in 2011. Het aandeel van de huisvestingslasten is, ondanks een absolute toename, relatief iets afgenomen ten opzichte van 2014. De gegevens in de balans (bijlage V) laten bovendien zien dat de boekwaarde van gebouwen en terreinen in 2015 vrijwel gelijk is aan die in 2011. In paragraaf 2.8 vindt een uitvoerige bespreking plaats van de huisvesting in de sectoren mbo en ho op basis van onderzoek in 2016.

**Figuur 19** Ontwikkeling lasten mbo

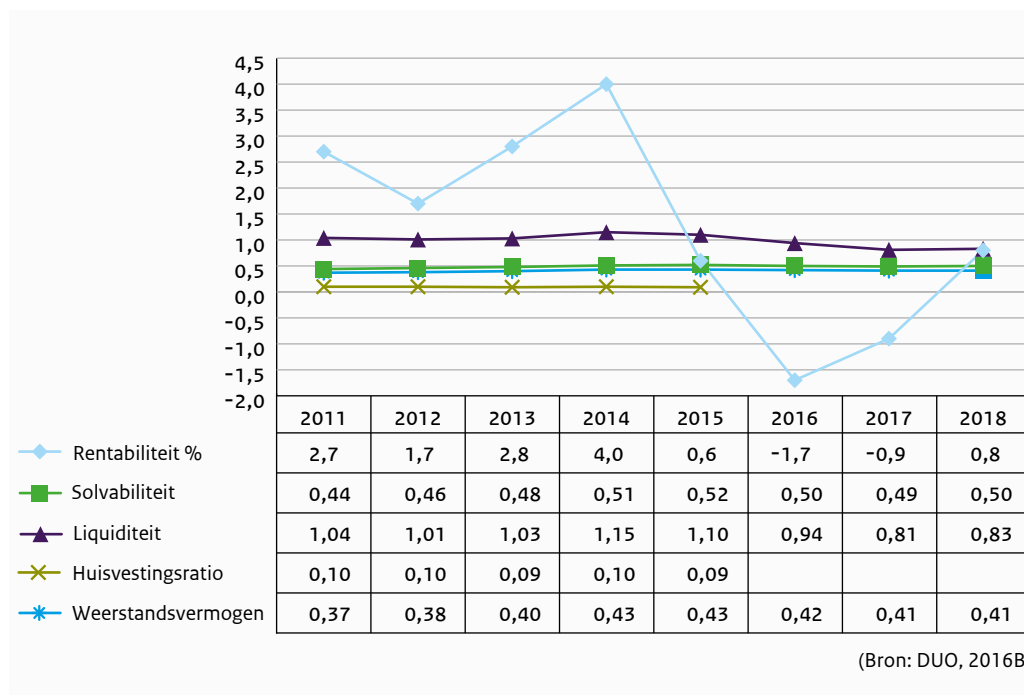
## 1.6 Hoger beroepsonderwijs (hbo)

De vrij hoge rentabiliteit die het hbo de afgelopen jaren realiseerde, is in 2015 aanzienlijk gereduceerd. Dit is een gevolg van de afspraken die de sector heeft gemaakt om, vooruitlopend op de extra middelen in het kader van de kwaliteitsimpuls, zelf al extra investeringen te doen in het onderwijs. Daardoor zijn de personele en overige lasten aanzienlijk gestegen.

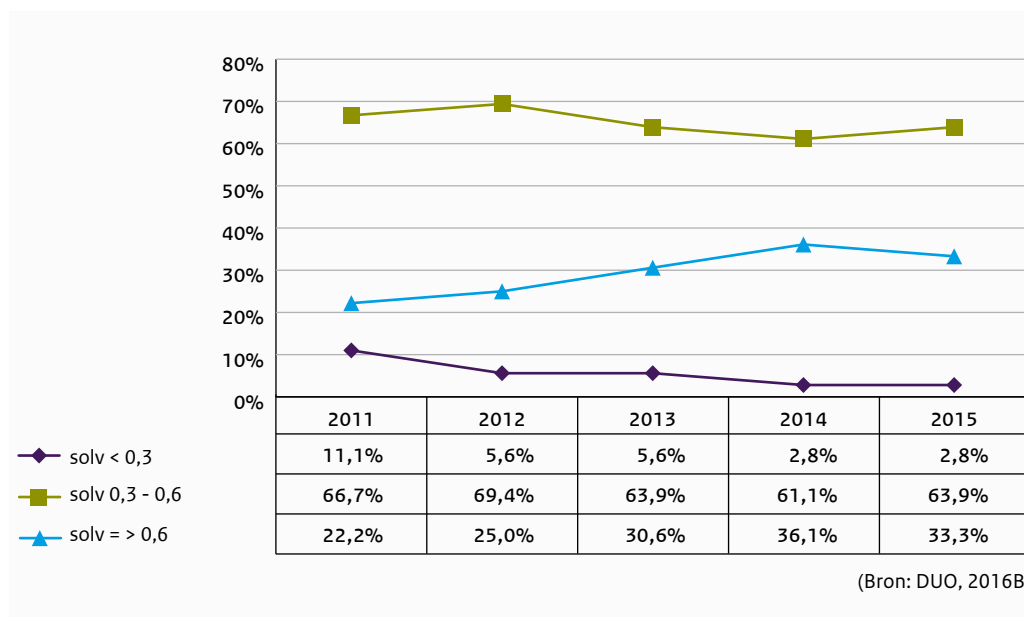
De rijksbijdrage inclusief collegegeld is minder hard gestegen. De andere batencategorieën zijn per saldo gedaald. Blijkens de meerjarenbegrotingen zet die tendens de komende jaren door. Voor 2016 en 2017 voorspellen de instellingen negatieve rentabiliteit (figuur 20).

Die belangrijkste kengetallen - in het bijzonder in de liquiditeit- weerspiegelen ook die resultaten. Daarbij hebben de meeste instellingen geen rekening gehouden met verwachte extra middelen voor de komende jaren uit de kwaliteitsimpuls. Niettemin laten deze kengetallen nu, maar ook in de nabije toekomst, een degelijk beeld zien. Solvabiliteit en liquiditeit liggen ruim boven het niveau dat als signaleringswaarde wordt gehanteerd. De huisvestingsratio laat een stabiel beeld zien.



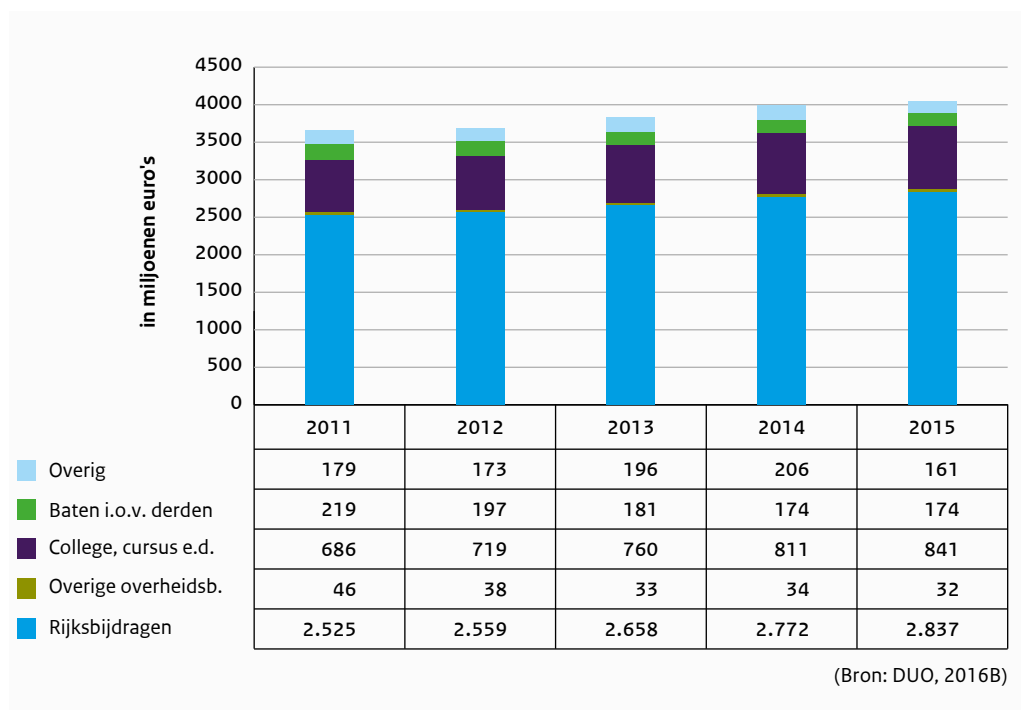
**Figuur 20** Ontwikkeling primaire kengetallen hbo


De positie van de sector laat zich illustreren aan de hand van de verdeling van de solvabiliteit in figuur 21. Het hogere percentage in het middensegment, in vergelijking met het funderend onderwijs, is gelegen in het veel grotere aandeel vreemd vermogen als gevolg van het eigendom van gebouwen.

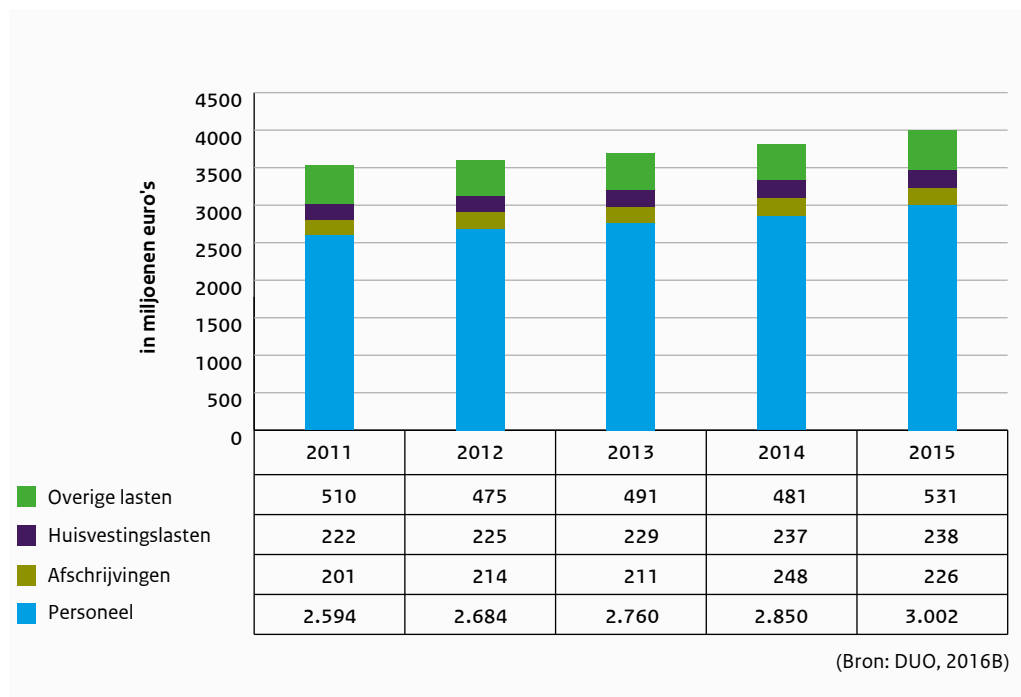
**Figuur 21** Verdeling solvabiliteit hbo


De gunstige financiële positie van het hbo blijkt ook uit de afwezigheid van aangepast financieel toezicht. De afgelopen jaren kreeg geen enkele instelling dat. Tot afgelopen jaar steeg het aantal studenten gestaag. In 2015 stonden ongeveer 4.000 studenten minder ingeschreven dan het jaar ervoor. De instroom is in 2015 echter teruggelopen met ruim 8 procent ten opzichte 2014. Komende jaren moet blijken of deze daling structureel is. In dat geval moeten de instellingen hun (financiële) bedrijfsvoering afstemmen op deze ontwikkeling. In 2015 zijn er 5 procent meer diploma's uitgereikt dan in 2014.

**Figuur 22** Ontwikkeling baten hbo



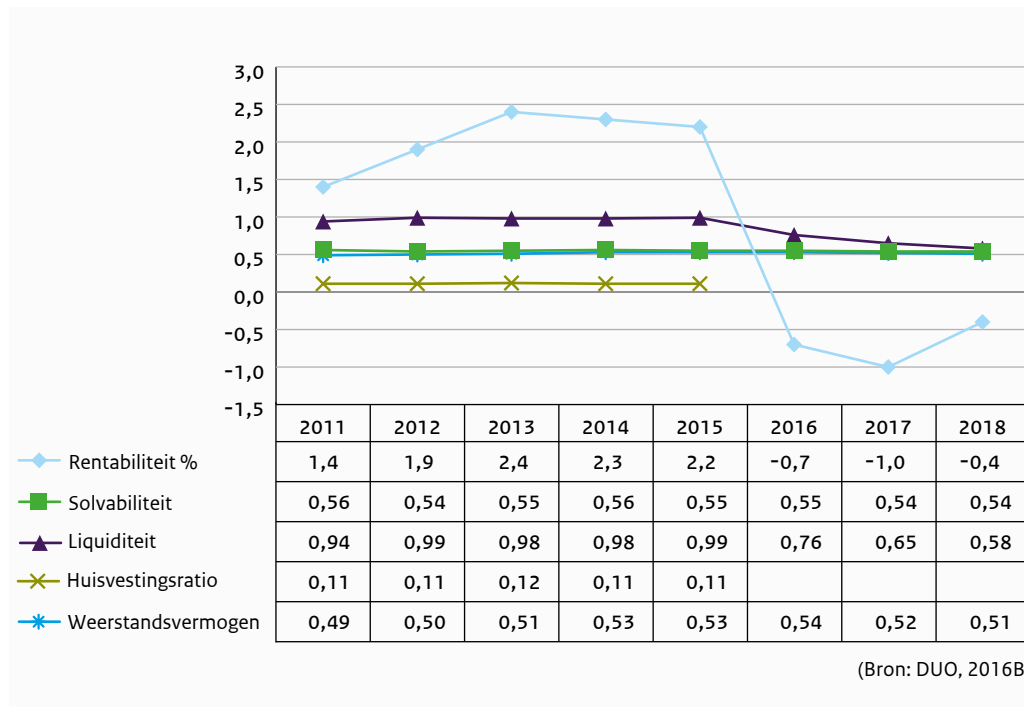
Dat er iets minder studenten staan ingeschreven is nog niet te zien in de rijksbijdragen, aangezien die gebaseerd zijn op de studentenaantallen van een eerder jaar (T-2). Net als in het mbo laten ook hier de baten uit werk in opdracht van derden een stabilisatie zien, na een jarenlange daling. De overige baten zijn echter hard teruggelopen na de stijging van de afgelopen jaren en zijn onder het niveau 2011 gekomen.

**Figuur 23** Ontwikkeling lasten hbo

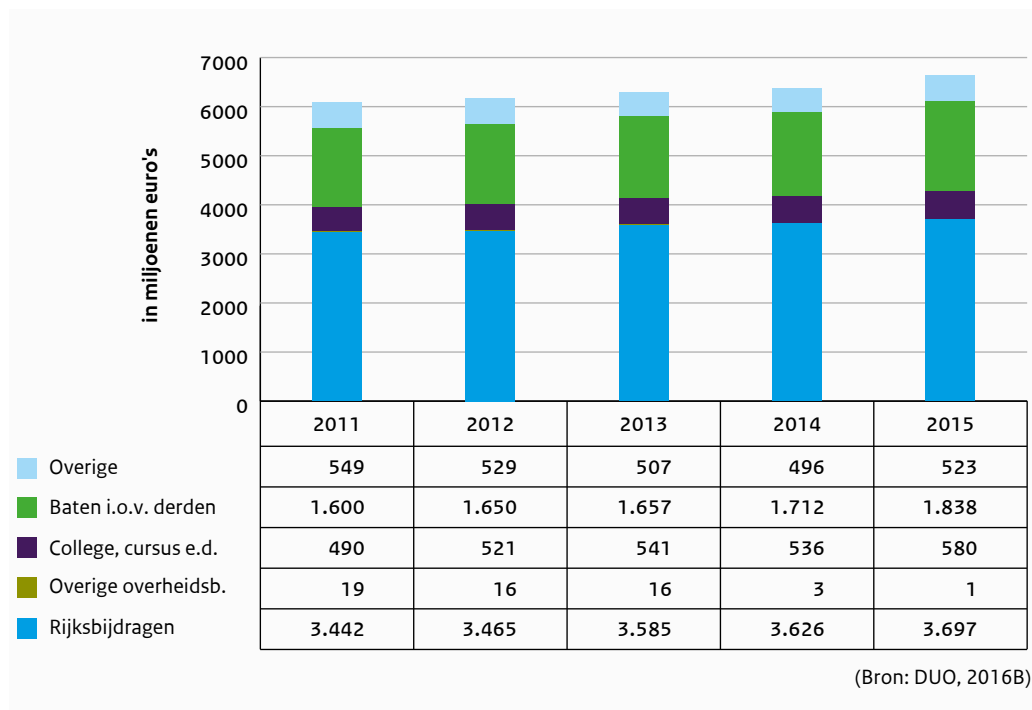
Het hbo is de laatste jaren steeds meer uit gaan geven aan personeel en in 2015 zelfs fors meer. Ten opzichte van de totale baten is het percentage gegroeid van 71 in 2011 naar 74 procent in 2015. Dit is een gevolg van de investeringen in de kwaliteitsverhoging die bij de afspraken over de kwaliteitsimpuls 2016-2018 met de hbo-instellingen zijn overeengekomen. Het heeft ook tot gevolg dat de lasten die samenhangen met het vastgoed zowel absoluut als relatief niet zijn toegenomen sinds 2011. Meer over dat vastgoed staat in paragraaf 2.8.

## 1.7 Wetenschappelijk onderwijs (wo)

Het wetenschappelijk onderwijs heeft de afgelopen jaren een financieel stabiele periode doorgemaakt. De rentabiliteit kent een patroon dat vergelijkbaar is met dat van het hbo (figuur 24) maar met een wat hogere rentabiliteit in 2015. De sector voorspelt voor de komende jaren een negatieve rentabiliteit als gevolg van extra investeringen. Daarbij is geen rekening gehouden met verwachte extra middelen voor de komende jaren uit de kwaliteitsimpuls. Ook hier vertaalt zich de verwachte negatieve rentabiliteit in een daling van vooral de liquiditeit. Maar de positie van de sector is ruimschoots degelijk genoeg om dat zonder risico's te kunnen dragen. Er hebben de afgelopen jaren dan ook geen instellingen onder aangepast financieel toezicht gestaan.

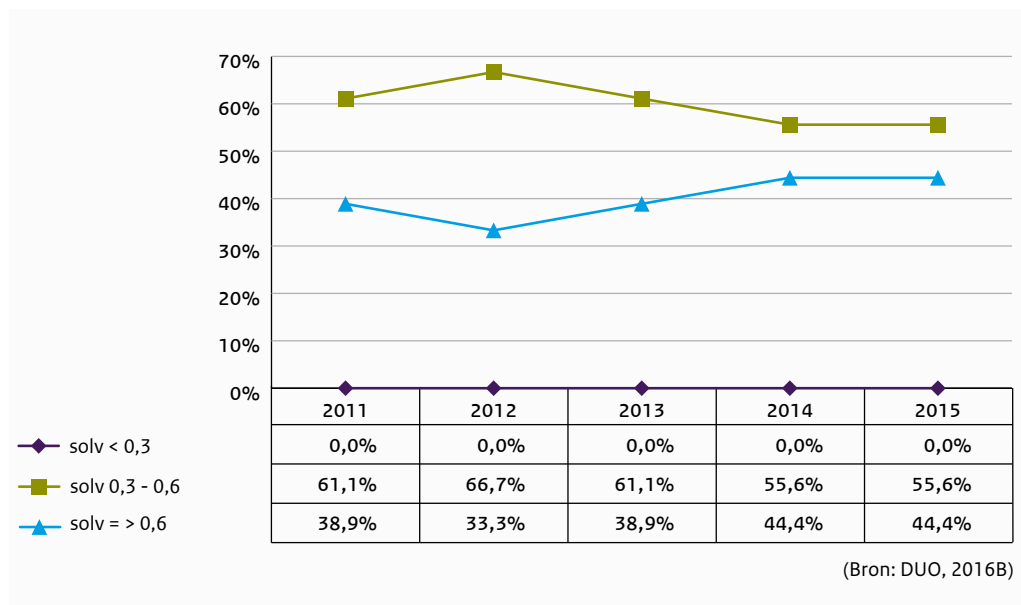
**Figuur 24** Ontwikkeling primaire kengetallen wo


De verdeling van de solvabiliteit over de instellingen (figuur 25) lijkt sterk op die van het hbo. Ook in het wo is het aandeel vreemd vermogen op de balans groter dan in het funderend onderwijs. Geen enkele instelling komt hier onder de signaleringsgrens van 0,3.

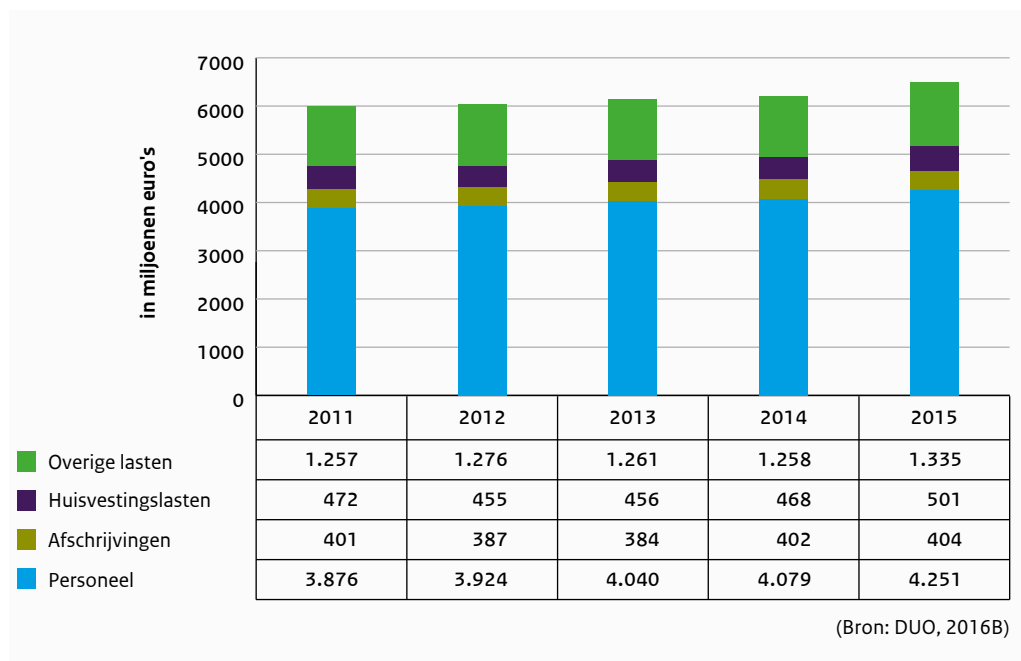
**Figuur 25** Verdeling solvabiliteit wo


Anders dan in het hbo zijn de studentenaantallen aan de universiteiten in 2015 verder gegroeid met ongeveer 2 procent. Ook de instroom is toegenomen. Verder zijn er in 2015 meer diploma's uitgereikt dan in 2014. Na een daling in 2012 is dat aantal geleidelijk weer bijna op het niveau van 2011 gekomen.

**Figuur 26** Ontwikkeling baten wo



De afhankelijkheid van de rijksbijdrage is over de afgelopen jaren vrijwel gelijk gebleven op 56 procent. De baten uit werk voor derden zijn in die jaren in absolute zin, net als de rijksbijdrage, steeds toegenomen. In 2015 zijn de baten uit werk voor derden sneller gestegen dan in voorgaande jaren, maar in die baten zit – via KNAW en NWO – een substantiële component overheidssubsidie, zoals vorig jaar al is opgemerkt.

**Figuur 27** Ontwikkeling lasten wo

In de verdeling van de lasten is de afgelopen jaren weinig verschuiving opgetreden tussen de hoofdrubrieken. Wel zijn de overige lasten en huisvestingslasten relatief harder gestegen in 2015. Het aandeel van de personeelslasten ligt de afgelopen jaren steeds rond 65 procent. Het vastgoed is afzonderlijk onderzocht; een samenvatting van het onderzoeksrapport is opgenomen in paragraaf 2.8.

De toename in de waarde van de immateriële vaste activa, die afgelopen jaar al werd gesignaleerd, heeft zich in 2015 verder doorgezet. Hoewel nog steeds van gering belang, lijken instellingen toch steeds vaker over te gaan tot het activeren van licenties, ontwikkelingskosten, kennis enzovoort.

# Overige aspecten van financieel beheer

## 2.1 Inleiding

Buiten ontwikkelingen in de continuïteit van instellingen (hoofdstuk 1), zijn er ook zaken op het terrein van rechtmatigheid en doelmatigheid belang rond het financieel functioneren van het onderwijsstelsel en afzonderlijke instellingen daarbinnen. Deze komen in dit hoofdstuk aan de orde.

Overigens is de implementatie van SBR (standard business reporting) in het onderwijs afgelopen jaar enorm vooruitgegaan. Voor het eerst hebben alle onderwijsinstellingen in alle sectoren hun jaarcijfers over 2015 met SBR bij DUO aangeleverd. Door gebruik van de XBRL-taxonomie (eXtensible Business Reporting Language) voor het onderwijs zijn de gegevens gestandaardiseerd en beter te vergelijken. Daarnaast heeft het systeem meer digitale controles, waardoor de kwaliteit van de cijfers beter is. De gegevens zijn bovendien aanzienlijk sneller beschikbaar, zodat ook andere belanghebbenden ze eerder ter beschikking kunnen krijgen. Daardoor wordt de administratieve last voor instellingen aanzienlijk lager.

In dit hoofdstuk gaan wij allereerst in op de rechtmatigheid van het financieel handelen. We besteden aandacht aan het toezicht op de werkzaamheden van accountants en de afhandeling van de jaarrekening en richten ons verder op enkele specifieke zaken die samenhangen met rechtmatige besteding.

In de tweede plaats besteden wij aandacht aan de de jaarverslagen. In een goede communicatie met de belanghebbenden is verspreiding van het jaarverslag een belangrijk hulpmiddel. In dat jaarverslag moet dan uitvoerig aandacht worden besteed aan de vooruitzichten van de instellingen op de afzienbare termijn in de zogenaamde continuïteitsparagraaf. Tenslotte besteden wij aandacht aan zaken in de voorwaardelijke sfeer.



## 2.2 Toezicht op de werkzaamheden van de accountants

Voor een toereikend toezicht op besturen is verantwoordingsinformatie nodig. Deze verantwoordingsinformatie wordt gecontroleerd door een accountant die door het bestuur en/of de raad van toezicht is aangesteld. De accountant voert de controle uit aan de hand van het onderwijscontroleprotocol, dat gedetailleerde aanwijzingen geeft voor de werkzaamheden van de accountants. De inspectie voert vervolgens bij een steekproef van de accountants dossierreviews uit. In die reviews stelt zij vast of de accountantswerkzaamheden toereikend zijn uitgevoerd. Dit onderzoek speelt zich bij de accountant af en niet bij de instellingen. Alleen als een accountantsonderzoek ontoereikend is, moet de accountant eventueel een deel overdoen. Daar zal de instelling dan wel iets van merken.

De inspectie heeft in het najaar van 2015 83 reviews uitgevoerd op controlewerkzaamheden van de accountants. Deze reviews hadden betrekking op:

- de jaarstukken 2014,
- de overige controlepunten betreffende de rechtmatigheid,
- het aantal ingeschreven leerlingen in het po en vo voor de bekostigingsgegevens 2015,
- het aantal ingeschreven studenten en het aantal afgegeven diploma's in het mbo, hbo en wo voor de verdeling van de rijksbijdrage 2016.

De reviews omvatten niet alle controlewerkzaamheden maar zijn beperkt tot de eisen die OCW specifiek aan de verslaggeving stelt. Dat betreft Richtlijn voor de Jaarverslaggeving 660 (RJ660) en de eisen aan financiële rechtmatigheid vanuit wet- en regelgeving. Deze eisen zijn specifiek in het onderwijsaccountantsprotocol OCW/EZ 2014 beschreven. Tabel 1 laat zien hoeveel reviews wij over de boekjaren 2013 en 2014 hebben uitgevoerd<sup>9</sup>. De reviews van de onderzoeken naar bekostiging betreffen meestal dezelfde besturen als die van de onderzoeken van de jaarrekening. Het gaat dus om 49 en 69 besturen. De reviews in 2014 waren verdeeld over 14 accountantskantoren, 1 interne auditdienst en 42 accountants.

**Tabel 1** Aantallen reviews 2013 en 2014

Sector	Boekjaar 2014		Boekjaar 2013	
	JR*	BK*	JR*	BK*
Sector po	16	**	22	**
Sector vo	16	18	22	22
Sector mbo	11	10	15	15
Sector ho	6	6	10	10
<b>Totaal besturen</b>	<b>49</b>	<b>34</b>	<b>69</b>	<b>47</b>
<b>Totaal reviews</b>	<b>83</b>		<b>116</b>	

\* JR = Jaarrekening, BK = Bekostiging

\*\* Bij de sector po verstrekt de inspectie een oordeel bij de jaarrekening én het bekostigingsonderzoek

Het aantal niet-toereikende controles is gestegen ten opzichte van vorig boekjaar tot zeven in 2014. Over het boekjaar 2013 waren dat er vijf. Een overzicht van de betrokken accountantskantoren is opgenomen in bijlage IX. Deze toename is vooral het gevolg van het niet juist volgen van de controlevereisten rondom de WNT. Vier van de zeven niet-toereikende controles worden hierdoor veroorzaakt. Dat de WNT zo nadrukkelijk naar voren komt, lijkt

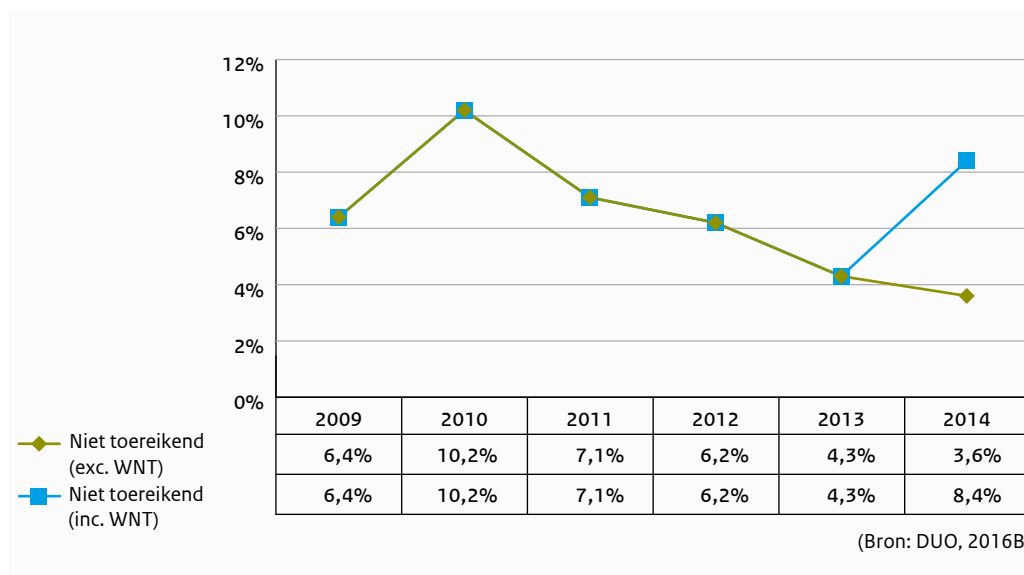
<sup>9</sup> De totale afname in het aantal reviews is het gevolg van een herziening in ons reviewbeleid waardoor we een lager aantal dossierreviews hebben uitgevoerd. Dit (herziene) reviewbeleid is op 22 mei 2015 door de Audit Committee van OCW goedgekeurd.



eraan te liggen dat deze wet nieuw is en dat de uitwerking nog steeds in ontwikkeling is. Aanpassingen en verdergaande ontwikkelingen zorgen ervoor dat regelgevers, juristen, toezichthouders en ook accountants te maken hebben met voortschrijdende inzichten die de interpretatie en toepassing bemoeilijken. Bij de niet-toereikende WNT-dossiers was geen sprake van overtreding van de sectornormen of onverschuldigde betalingen.

Als we de WNT-reviews niet meerekenen, is er sprake van een lichte verbetering van de controles ten opzichte van vorig boekjaar. Dit sluit aan op onze algemene waarneming van verdere verbetering van de kwaliteit van de accountantscontroles. Figuur 28 laat deze ontwikkeling zien. De rode lijn geeft de toename weer van het percentage niet-toereikende controles in 2014 ten opzichte van 2013. De blauwe lijn laat de ontwikkeling zien van het percentage niet-toereikende controles als niet wordt gekeken naar de WNT.

**Figuur 28** Percentage niet-toereikende accountantscontroles



Bij de overige 76 reviews bij 42 besturen hebben wij geconstateerd dat accountantskantoren de controles toereikend hebben uitgevoerd. Dit betekent dat wij concluderen dat er geen of een beperkt aantal tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen. Het onderzoek laat verder zien dat de kwaliteit van de accountantscontrole beter is als sprake is van centrale sturing en kwaliteitscontrole en als het accountantskantoor veel onderwijsinstellingen controleert. Die accountantskantoren hebben namelijk meer ervaring met de specifieke vereisten uit het accountantsprotocol, waardoor het aantal reviewbevindingen afneemt.

Op 26 juni 2015 heeft de minister van Financiën in een brief aan de Tweede kamer toegelicht dat het kabinet op dit moment geen aanleiding ziet om onderwijsinstellingen als Organisatie van Openbaar Belang (OOB) aan te merken zoals bedoeld in de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA). Belangrijkste reden is dat de Inspectie van het Onderwijs al een wettelijke taak heeft om toezicht te houden op de werkzaamheden van accountants van onderwijsinstellingen (art 3c Wet op het Onderwijstoezicht) en de hiervoor beschreven resultaten laten zien dat dat toezicht goed functioneert (tabel 1). Toekenning van een OOB-status kan leiden tot een verhoging van de controlekosten en administratieve lasten en tot een grote verschuiving in het controlebestel. Het kabinet heeft aangegeven dat het nader zal onderzoeken of er aanleiding bestaat om de accountantscontrole van onderwijsinstellingen aan te merken als 'wettelijke controle' in de zin van de WTA. Dit is een minder vergaande variant.

Uit de bespreking van het onderzoek naar de continuïteitsparagraaf (paragraaf 2.6) komt ook naar voren dat de accountant nog niet in alle gevallen heeft geconstateerd dat er tekortkomingen zijn op onderdelen van die paragraaf. Daarnaast zijn accountants terughoudend bij het beoordelen van onderdelen met een toekomstig karakter. Daarom is het van belang dat bij de toekomstparagraaf niet getoetst wordt (en kan worden) op de feitelijke juistheid van de cijfers in die paragraaf, maar wel op de vraag of die op een degelijke manier ontleend zijn aan de planning-en-control-cyclus van de instelling.

## 2.3 Afhandeling van de jaarrekening 2014

De formele afhandeling van de jaarrekeningen doen wij als inspectie zelf. Daarbij baseren wij ons op de controleverklaringen van de accountants, zoals beschreven in paragraaf 2.2. Waar door de accountant een niet-goedkeurende controleverklaring is opgeleverd, of waar sprake is van een uitzonderingsrapportage, hebben wij die jaarrekeningen nader bekeken. Waar dat nodig was, is de betrokken besturen gevraagd herstelmaatregelen te treffen.

Het aantal jaarrekeningen met een niet-goedkeurende controleverklaring of uitzonderingsrapportage is opgelopen van 275 over het jaar 2013 naar 456 in het jaar 2014. Daarvan waren er 34 niet-goedkeurend in po en vo en drie in mbo en ho. Een belangrijke oorzaak daarvan is dat in 2014 de nieuwe samenwerkingsverbanden voor passend onderwijs voor het eerst hun jaarrekening konden indienen en gelijktijdig de oude samenwerkingsverbanden WSNS dat voor de laatste keer deden. Er waren dus meer jaarrekeningen. Maar ook in mbo en ho, waar het aantal jaarrekeningen gelijk bleef, was sprake van een toename van dergelijke afwijkingen van 43 in 2013 naar 51 in 2014.

De belangrijkste opmerkingen – en de meeste – van de accountants gaan allereerst over de Europese aanbestedingen. Het aantal opmerkingen daarover steeg van 111 naar 161 en de onderliggende bedragen van 72 naar 181 miljoen. De inspectie heeft de besturen in de afhandelingsbrieven gewezen op deze onrechtmatigheid en dat die mogelijk kan leiden tot een ondoelmatige besteding van middelen. De inspectie heeft zelf geen handhavingsbevoegdheden rond aanbestedingen. Indien sprake is van het niet naleven van de aanbestedingsvoorschriften, is het aan betrokken marktpartijen daar actie in te ondernemen. De inspectie beperkt zich daarom tot het signaleren van de tekortkomingen.

Een tweede groep tekortkomingen wordt gevormd door het niet naleven van de regeling beleggen en belenen. In de meeste gevallen ging het om het ontbreken van een treasury-statuut dat in overeenstemming is met de voorschriften. De besturen is gevraagd ervoor te zorgen dat in het volgende jaarverslag zo'n treasury-statuut aanwezig is. In de overige gevallen ging het om het bezit van beleggingsproducten die niet overeenstemmen met de regeling, met name omdat ze niet voldoen aan de ratingvereisten. Dat is niet een gevolg van recent, onzorgvuldig handelen van de besturen. In een aantal gevallen gaat het om producten die men al bezat voor de regeling van kracht werd. In de overige gevallen gaat het om producten die eerst wel voldeden, maar inmiddels, door waardevermindering van de producten, niet meer. De instellingen kunnen daar weinig anders aan doen dan de producten aanhouden, hopend op verbetering, dan wel ze afstoten met zo min mogelijk verlies.

Een derde groep tekortkomingen bestaat uit gevallen waarin een schoolbestuur bestedingen aan huisvesting heeft gedaan die de gemeente had moeten doen. In totaal gaat het daarbij om bijna zes miljoen euro. Bij zes schoolbesturen is de inspectie handhavend opgetreden. In vijf gevallen zijn wij een rechtmatigheidsonderzoek gestart bij deze besturen. Die onderzoeken zijn nog niet afgerond. In het zesde geval was er sprake van de afwikkeling van een juridische procedure tussen schoolbestuur en gemeente op dit punt.

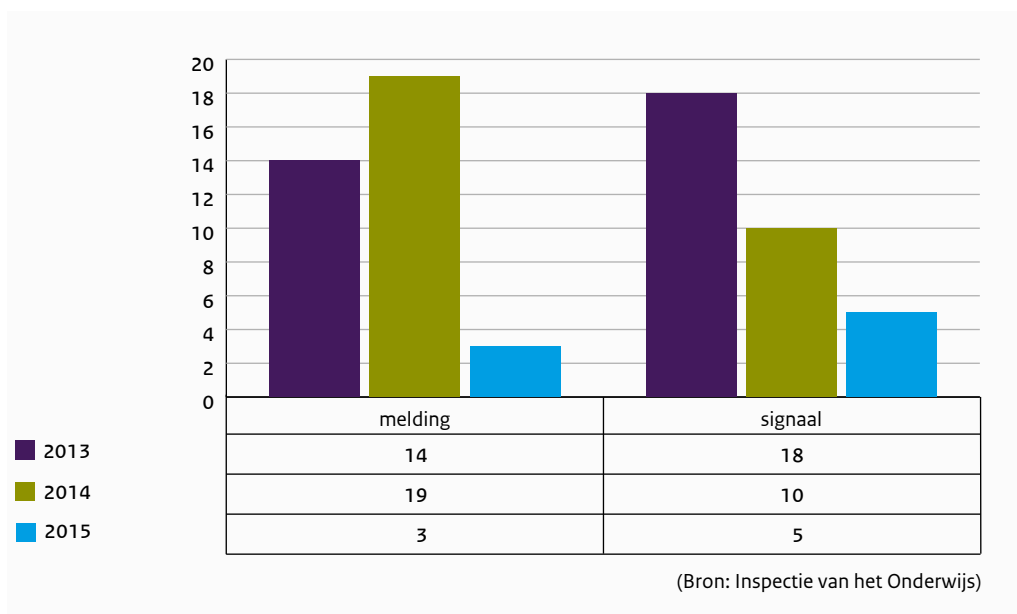
Kwesties rond de continuïteitsparagraaf bespreken we in paragraaf 2.6 en de WNT komt aan de orde in de volgende paragraaf 2.4. Bevindingen rond de Verklaring omtrent het gedrag (VOG) die wel door de accountants worden gecontroleerd, maar die geen strikt financieel karakter hebben, leiden ertoe dat nader onderzoek plaatsvindt bij de betrokken besturen en dat zij zo nodig een opdracht tot herstel krijgen. Dit herstel heeft inmiddels bij alle betrokken besturen plaatsgevonden.

## 2.4 WNT

De Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT) is in 2013 in werking getreden. De Inspectie van het Onderwijs houdt toezicht op de naleving van de WNT door onderwijsinstellingen. Het doel van de WNT is om bovenmatige beloningen en ontslagvergoedingen bij instellingen in de (semi)publieke sector tegen te gaan. In de WNT worden inkomens en ontslagvergoedingen van topfunctionarissen bij instellingen met een publieke taak genormeerd. De wet bevat daarnaast verplichtingen ten aanzien van het openbaar maken van de bezoldiging en ontslagvergoedingen – zowel voor topfunctionarissen als voor overige functionarissen.

Het eerstelijns toezicht op de naleving van de WNT wordt uitgeoefend door de instellingsaccountants, die een melding moeten doen van een overtreding van de WNT aan de minister. De inspectie heeft negentien meldingen van accountants ontvangen die betrekking hadden op mogelijke overtredingen van de maximale bezoldiging of ontslagvergoeding in het boekjaar 2014. Daarnaast heeft de inspectie via andere kanalen tien signalen van mogelijke overtredingen ontvangen die een aangrijpingspunt vormden voor nalevingstoezicht (zie figuur 29).

**Figuur 29** Ontwikkeling meldingen en signalen

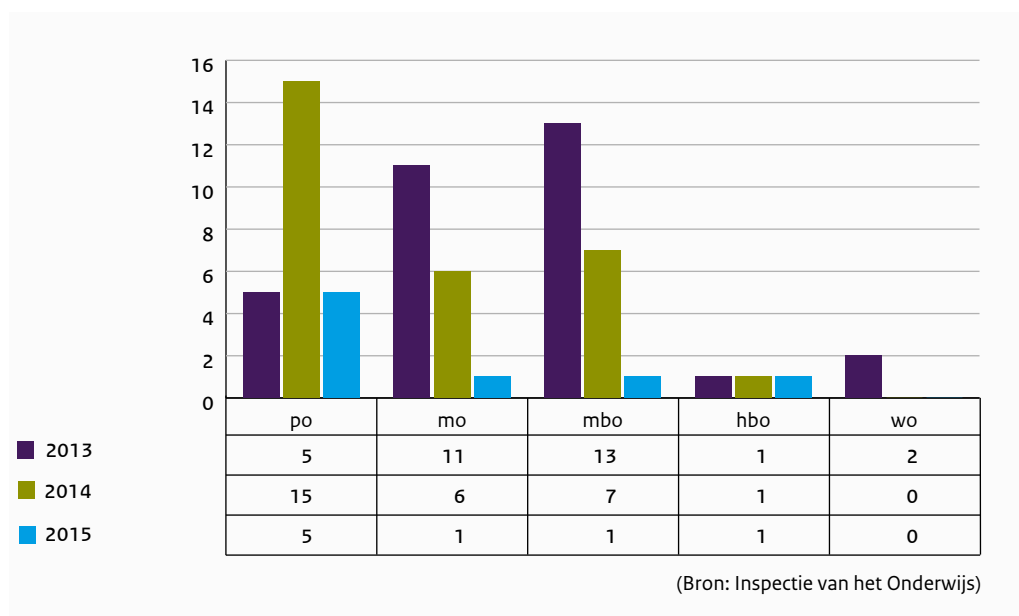


Alle meldingen en signalen in 2014 hadden betrekking op een mogelijke onverschuldigde betaling. In geen enkel geval ontbraken de voorgeschreven WNT-gegevens in de jaarrekening. In vergelijking met het boekjaar 2013 is over 2014 het aantal meldingen toegenomen en met ongeveer dezelfde omvang is het aantal signalen gedaald. Op 1 oktober 2016 waren er drie nieuwe meldingen en vijf signalen binnengekomen die betrekking hebben op het boekjaar 2015. De daling van het totaal aantal meldingen en signalen met de jaren zou kunnen komen doordat het onderwijsveld bekender is geworden met de wet en de uitleg van de regels.

Tot op heden zijn er 23 onderzoeken over het boekjaar 2014 afgerond en in de meeste van deze gevallen geldt dat de WNT niet is overtreden, bijvoorbeeld omdat er sprake was van overgangsrecht. In drie van de afgeronde onderzoeken is vastgesteld dat er wel sprake was van een onverschuldigde betaling. De onderzoeken hebben inmiddels al tot herstel geleid.

Figuur 30 laat zien dat van de 29 meldingen en signalen, absoluut gezien de meeste (15 stuks) betrekking hebben op de sector po, gevolgd door de sector mbo (7 stuks). Als deze aantallen echter worden afgezet tegen het aantal onderwijsinstellingen in de verschillende onderwijssectoren dan hebben de meldingen en signalen over dat jaar verhoudingsgewijs vooral betrekking op de sector mbo gevolgd door hbo.

**Figuur 30** Ontwikkeling meldingen en signalen naar sector



De inspectie heeft voor het boekjaar 2014 re-performances uitgevoerd op de naleving van de verplichtingen die gelden voor de WNT-controles door de accountants. Een re-performance houdt in dat de inspectie het werk van een accountant volledig langsloopt om te beoordelen of de controle correct is uitgevoerd. Op basis van een risicogerichte steekproef zijn dertig dossiers geselecteerd van (voormalige) topfunctionarissen. In acht gevallen zijn er tekortkomingen geconstateerd. In slechts één van deze acht gevallen was sprake van een kleine WNT-overtreding die niet was gemeld door de accountant. De tekortkomingen hielden in dat ten onrechte verplichte sociale lasten waren meegenomen in de bezoldiging, de btw-component ten onrechte was meegenomen in de bezoldiging van interim-topfunctionarissen, geen of verkeerde toelichting was gegeven in het jaarverslag en geen of verkeerde afronding van deeltijdfactoren was toegepast.

Voor nadere informatie over de uitvoering van de WNT wordt verwezen naar de jaarlijkse rapportage van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties<sup>10</sup>. Deze rapportage omvat ook de onderwijssector.

<sup>10</sup> Voor de rapportage over 2014, zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2015/12/15/aanbieding-wnt-jaarrapportage-2014>

## 2.5 Naleving van de declaratievoorschriften door bestuurders ho

De samenleving mag verwachten dat instellingen die vooral uit collectieve middelen worden bekostigd, geleid worden volgens principes van ‘goed bestuur’ en dat deze instellingen daarover publieke verantwoording afleggen. Declaratiegedrag van bestuurders is een belangrijk onderdeel van behoorlijk bestuur. De declaratienormen en het declaratiegedrag van deze bestuurders moeten voldoen aan standaarden van soberheid, eenduidigheid, doelmatigheid en transparantie.

In 2011 heeft de toenmalige staatssecretaris voor het hoger onderwijs afspraken gemaakt met de Vereniging Hogescholen (VH) en de Vereniging van (Samenwerkende Nederlandse) Universiteiten (VSNU) over declaratienormen en transparantie hierover<sup>11</sup>. Conform deze afspraken moeten instellingen in het hoger onderwijs over declaratievoorschriften beschikken en zich via het jaarverslag verantwoorden over de hoogte van de vergoedingen voor gemaakte kosten per bestuurder.

Medio 2015 zijn er verschillende berichten in de media geweest over de declaraties en andere uitgaven aan (onder meer) auto’s (met chauffeur) van bestuurders van universiteiten en hogescholen. De Tweede Kamer heeft daarop besloten de minister te vragen de naleving van declaratievoorschriften te onderzoeken. De minister heeft de inspectie gevraagd dat onderzoek uit te voeren.

In december 2015 heeft de inspectie in het rapport “Uitkomst onderzoek naar de naleving van de declaratievoorschriften door de bestuurders hoger onderwijs” gerapporteerd over het onderzoek. De uitkomsten van het onderzoek waren voor de inspectie onbevredigend. Het begrip “declaratie” bleek door bestuurders verschillend te worden geïnterpreteerd. Om die reden werden bij sommige instellingen de kosten die rechtstreeks door de instelling en/of via creditcards waren betaald, niet opgenomen in de opgaven. Daardoor was de verantwoording van de naleving van deze voorschriften niet in alle gevallen transparant. Tevens zag de inspectie in de jaarrekeningen 2013 en 2014 een grote variatie in totaalbedragen per bestuurder en per jaar. Deze variatie is vermoedelijk deels het gevolg van de niet-transparante verantwoording over de declaraties en vergoedingen van bestuurders.



<sup>11</sup> Brief Transparantie declaraties en declaratievoorschriften van 25 november 2011 met kenmerk 337429.

Verder bleek uit de rapportages van de instellingsaccountants dat een aantal instellingen het eigen reglement niet heeft nageleefd. Daarbij was onbevredigend dat de instellingsaccountants bij de constatering van deze overtredingen meer naar de letter dan naar de geest van de geldende wet- en regelgeving gehandeld leken te hebben. Bij een aantal instellingen die in hun jaarstukken over 2013 en/of 2014 geen opgave van declaraties hadden opgenomen, hadden de instellingsaccountants daar ten onrechte geen melding van gemaakt.

Een belangrijke constatering bij de bevindingen van het onderzoek was dat er geen objectieve normen zijn waar de naleving van de interne declaratievoorschriften aan getoetst kan worden. Daarom adviseerde de inspectie de minister op basis van het inspectierapport via de koepelorganisaties de bestuurders van de ho-instellingen op te roepen om tot transparante, uniforme en concrete voorschriften voor de declaraties te komen. Tevens heeft de inspectie aanleiding gezien om nader onderzoek te doen bij de acht ho-instellingen waarbij de accountant bij de controle van de declaraties fouten heeft geconstateerd. Verder heeft de inspectie bij de accountants aandacht gevraagd voor hun verplichting om melding te maken van het ontbreken van de specifieke opgave in de jaarstukken.

Uit de vervolgonderzoeken bij acht instellingen bleek dat de fouten en onzekerheden in de declaraties en vergoedingen die afgelopen jaren door de accountants zijn geconstateerd, geen declaraties van en/of de vergoedingen aan de bestuurders betroffen, behalve een paar gevallen bij één instelling. Op één instelling na hebben alle instellingen de vereiste opgave van declaraties opgenomen in de jaarstukken 2015. Naar aanleiding van deze constatering heeft de betreffende instelling alsnog een opgave met de declaraties 2015 ingediend bij de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), voorzien van een aanvullende verklaring van de accountant.

Inmiddels heeft de minister via de koepelorganisaties afspraken gemaakt met de bestuurders van de ho-instellingen over transparante, uniforme en concrete voorschriften voor de declaraties. Over twee jaar onderzoekt de inspectie de naleving van de nieuwe voorschriften door de instellingen opnieuw.

## 2.6 De continuïteitsparagraaf in het jaarverslag

In 2013 waren besturen voor het eerst verplicht een continuïteitsparagraaf in het jaarverslag op te nemen. Afgelopen jaar heeft de inspectie onderzocht in hoeverre besturen dat hadden gedaan en of deze paragrafen voldeden aan de voorschriften. Daarover is in een apart rapport en in dit financieel verslag gerapporteerd. Om de verdere ontwikkeling te blijven volgen, heeft de inspectie over het jaarverslag 2014 een vervolgonderzoek uitgevoerd.

In dat vervolgonderzoek was de vraag of de aanwezigheid en de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf in 2014 verder waren verbeterd. In een aanvullend, verdiepend onderzoek is voor het funderend onderwijs ook nog bekeken op welke wijze de informatiewaarde nog verder zou kunnen worden vergroot.

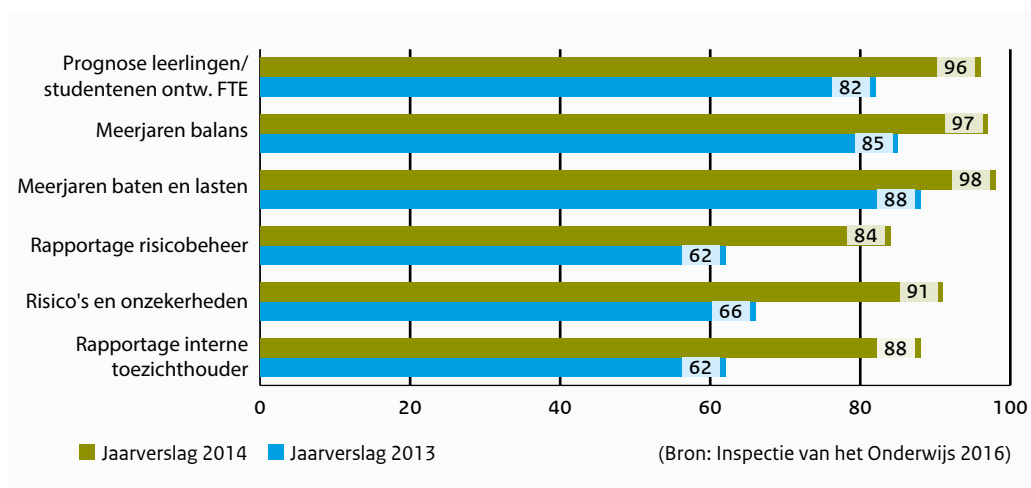
### **Verbetering aanwezigheid (onderdelen van) continuïteitsparagrafen**

In alle sectoren zijn de onderdelen van de continuïteitsparagraaf vaker aanwezig in het jaarverslag 2014 ten opzichte van het jaarverslag 2013. Met name bij de onderdelen risicobeheer, de belangrijkste risico's en risicomatregelen, en de rapportage van de intern toezichthouder is een grote verbetering zichtbaar: deze onderdelen zijn gemiddeld in meer dan 80 procent van alle jaarverslagen 2014 aanwezig, tegenover 60 procent een jaar eerder.

De jaarverslagen in 2014 zijn ook beter omdat veel vaker de prognoses over personele bezetting en aantallen leerlingen, deelnemers of studenten, de meerjarenbalans en de meerjarenraming voor baten en lasten zijn opgenomen. Deze onderdelen waren al voor 80 procent aanwezig in 2013 en dat is verder gestegen naar meer dan 95 procent in 2014.

Figuur 31 laat die ontwikkeling zien. De figuur toont de sectorgemiddelden. De cijfers daaronder laten zien dat er verschillen zijn tussen de sectoren. Het is vooral het funderend onderwijs dat de grootste verbeteringen laat zien. Het mbo en hoger onderwijs hadden al betere continuïteitsparagrafen.

**Figuur 31** Aanwezigheid onderdelen continuïteitsparagraaf in jaarverslagen 2013 en 2014

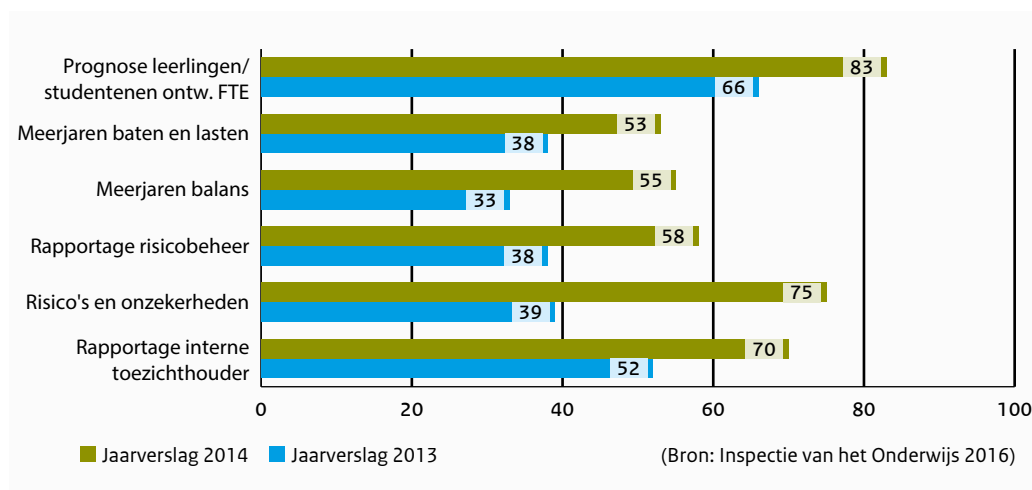


Bij 3,5 procent van de jaarverslagen 2014 maakte de accountant een opmerking over de continuïteitsparagraaf. Uit een vergelijking met de aanwezigheid van onderdelen blijkt echter dat accountants nog niet altijd een opmerking maken, terwijl de inhoud van het jaarverslag daar wel aanleiding toe geeft.

### Verbetering informatiewaarde continuïteitsparagrafen

Bij een selectie van 64 besturen uit alle sectoren heeft de inspectie vervolgens meer inhoudelijk gekeken naar de verbetering van de informatiewaarde van de continuïteitsparagrafen. In deze beoordeling is niet alleen gekeken naar vermelding van vereiste onderwerpen in de continuïteitsparagraaf, maar zijn deze ook inhoudelijk beoordeeld op relevantie, zorgvuldigheid en consistentie met de rest van het jaarverslag.

**Figuur 32** Percentage positieve oordelen over onderdelen van de continuïteitsparagraaf



Figuur 32 laat een verbetering zien bij alle voorgeschreven onderdelen. Toch is bij de beoordeling een aantal, belangrijke aandachtspunten naar voren gekomen ten aanzien van de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf. Zo is de meerjarenbegroting (meerjarenbalans en meerjarenraming voor baten en lasten) doorgaans wel aanwezig, maar is de kwaliteit nog niet altijd voldoende. Indien belangrijke beleidsbeslissingen niet in de meerjarige cijfers zijn opgenomen en demografische invloeden of andere belangrijke ontwikkelingen niet zijn verwerkt, is de voorspellende waarde van de meerjarenbegroting beperkt.

Prognoses van het aantal leerlingen of studenten en de personele gevolgen daarvan kunnen nog beter worden onderbouwd en toegelicht. Dit geldt zeker als bij de verwachte prognose sprake is van grote onzekere factoren, bijvoorbeeld in gevallen van krimp. Dan verdient het aanbeveling om meerdere scenario's op te stellen met doorrekeningen van de mogelijke financiële gevolgen, inclusief een beeld van verwachte gevolgen voor de personele ontwikkeling. De informatiewaarde van de meerjarenbegroting neemt toe als er een goede verbinding zichtbaar is van deze cijfers met geplande maatregelen en strategische keuzes van het bestuur, zoals bij majeure investeringsbeslissingen. In geval van grote investeringen zullen instellingen daarom een vijfjarige horizon moeten gaan hanteren in hun prognoses.

De beschrijving van het risicobeheer zou meer concrete informatie mogen geven over de inrichting en werking van het systeem voor risicobeheer. Soms wordt alleen informatie gegeven over administratieve processen. Maar voor een systeem van risicobeheer is minimaal nodig: een systematiek om risicogebieden in beeld te krijgen, afwegingen die gemaakt moeten worden over de verwachte kans en impact daarvan, en voldoende instrumenten voor een adequate beheersing van de risico's. Het is ook van belang om goed zicht te hebben op de werking van het systeem voor risicobeheer. Toelichtingen over de risico's en onzekerheden zijn vaak wel vermeld, maar nog niet altijd is duidelijk op welke wijze het bestuur passende maatregelen treft om deze risico's en onzekerheden het hoofd te bieden. Idealiter worden risico's zo breed mogelijk en integraal in kaart gebracht. We bedoelen dat strategische, operationele en financiële risico's worden benoemd met een inschatting van mogelijke (financiële) gevolgen en benodigde maatregelen.

Tot slot bevat het verslag van het intern toezichthoudend orgaan nog niet altijd duidelijke toelichtingen. Gekeken is of het intern toezicht aangeeft hoe zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert. Dat blijkt behoorlijk te verschillen per sector. Bij mbo en ho zijn er voldoende toelichtingen. In de sectoren so, po en vo is dat nog veel minder het geval. Vooral in deze sectoren kan de informatiewaarde van dit verslag nog beter. Op de (actieve) openbaarmaking van de jaarverslagen gaan wij in paragraaf 2.7 nader in.

## 2.7 Openbaarmaking jaarverslagen

Onderwijsinstellingen functioneren relatief onafhankelijk van de overheid bij het verzorgen van onderwijs. Deze relatieve autonomie brengt met zich mee dat zij zelf verantwoordelijk zijn voor communicatie over onderwijs en in het bijzonder over de verantwoording van hun prestaties. Het jaarverslag heeft een centrale plaats in dat proces. Van verschillende zijden is gebleken dat vooral besturen in het primair en voortgezet onderwijs het jaarverslag nog niet op die manier inzetten. Dat komt tot uitdrukking in het gegeven dat zij die jaarverslagen niet actief openbaar maken op hun websites. Terwijl openbaarmaking van een jaarverslag een basisvoorwaarde is om een dialoog te kunnen voeren met de omgeving over hun eigen functioneren.



Het actief openbaar maken van jaarverslagen is in het funderend onderwijs niet wettelijk verplicht. De sectorwetten spreken enkel over het vaststellen ervan door het bestuur. De wetgever is in het verleden terughoudend geweest om publicatie wettelijk voor te schrijven omdat hij hoopte dat via de branchecodes van de PO-Raad en de VO-raad voldoende zelfregulering zou optreden. Deze codes verplichten immers de actieve openbaarmaking. Zoals opgemerkt, lijkt het er niet op dat dat in voldoende mate heeft gewerkt.

In het besproken onderzoek naar de continuïteitsparagrafen (zie paragraaf 2.6) is bij een kleine steekproef (64 besturen) geïnventariseerd of het jaarverslag inclusief de jaarrekening 2014 op de website van het bestuur was gepubliceerd. In totaal bleek dat bij 38 procent van de besturen het geval te zijn, waarbij vooral het funderend onderwijs zeer laag scoorde (13 procent voor so, 15 procent voor po en 25 procent voor vo). Deze percentages waren aanleiding voor een nadere verkenning in samenwerking met de PO-Raad en de VO-raad en het ministerie. Deze verkenning toonde als resultaat bij een verkenning van 491 schoolbesturen dat 34 procent een bestuursverslag en jaarrekening publiceerde, nog eens 8 procent alleen het bestuursverslag en dat 1 procent zich beperkte tot een publieksvriendelijke versie van het jaarverslag.

Opgemerkt moet worden dat het hier een onderzoek op verschillende tijdstippen in het afgelopen jaar betreft en dat de samenstelling van de populatie van besturen niet statistisch representatief is. De resultaten zijn evenwel zodanig dat besloten is tot wettelijke regeling van de actieve openbaarmakingsplicht van de jaarverslagen door de schoolbesturen.

## 2.8 Huisvesting in mbo, hbo en wo

Voor goed onderwijs is ook goede huisvesting nodig. Hoewel de kosten voor die huisvesting in het onderwijs slechts een klein deel van de totale kosten vormen, hebben recente casus laten zien dat de gevolgen van financiële risico's die met huisvesting samenhangen, groot kunnen zijn. Om die reden heeft de inspectie, in opdracht van de minister van OCW, een onderzoek uitgevoerd naar huisvesting en de financiering daarvan bij bekostigde onderwijsinstellingen in de sectoren mbo, hbo en wo.



Een belangrijke vraag daarbij was of er in die sectoren instellingen zijn die nu of in de nabije toekomst zo veel geld en aandacht besteden aan huisvesting dat dit ten koste gaat van de onderwijskwaliteit. Er zijn geen nieuwe instellingen waarbij dit het geval is. Uiteraard zijn er wel instellingen die in de nabije toekomst (grootschalig) gaan investeren in de huisvesting. Daarbij is vooral van belang dat zij die investering baseren op goede prognoses van studenten en zich verzekeren van deskundig advies en voldoende interne tegenspraak.

In het mbo, met een relatief jonge huisvesting, heeft iets minder dan de helft van de instellingen investeringen in vastgoed gepland met een totale omvang van ongeveer 550 miljoen. In het hbo, met relatief iets meer gehuurde huisvesting, is dat aantal iets kleiner en gaat het om 500 miljoen euro. De grootste investeringen vinden plaats bij de universiteiten: ruim 3 miljard euro. Het grootste deel daarvan is over een langere periode gepland en wordt na 2017 gerealiseerd. Bijna alle grotere universiteiten geven in hun jaarverslag aan te willen investeren in nieuwbouw of renovatie. Gezien de vrij oude huisvesting en de mate waarin de universiteiten de panden in kwestie al hebben afgeschreven, is deze omvang van geplande investeringen niet verrassend.

Bij beslissingen over vastgoed is een goed onderbouwd beeld van de ontwikkeling van de studentaantallen cruciaal. De sector mbo gaat uit van gelijkblijvende aantallen waar de referentieramingen van leerlingenaantallen op termijn een lichte teruggang laten zien. De sector hbo verwacht een marginale teruggang en de universiteiten gaan uit van een lichte groei. Deze prognoses voor het hoger onderwijs sluiten goed aan bij de referentieramingen. Recente inschrijfgegevens in het hoger onderwijs laten echter een daling van die aantallen zien. Het is van belang dat de instellingen hun prognoses voor de studentaantallen eventueel herijken op basis van de feitelijke ontwikkeling en zo nodig hun geplande investeringen in vastgoed daaraan aanpassen. In dit kader is het goed als instellingen in staat zijn snel te reageren op onverwachte grote veranderingen in de huisvestingsbehoefte, bijvoorbeeld als het afstandsonderwijs (online colleges) ineens sterk aan populariteit zou winnen. Dat vereist een toenemende flexibiliteit in gebouwen, bij een afnemende behoefte aan vierkante meters.

De instellingen kunnen vastgoed financieren uit eigen vermogen of met leningen. Als leningen een (te) grote omvang hebben, dan kan dat (zeker bij stijging van de rente) leiden tot een grote druk op de cashflow en liquiditeitsproblemen veroorzaken. Hierdoor zou de instelling zich genoodzaakt kunnen zien te bezuinigen op andere kosten – zoals personeel – wat vervolgens een negatieve invloed op de onderwijskwaliteit zou kunnen hebben. Ook kan de complexiteit van de financiering leiden tot risico's die vooraf niet altijd juist ingeschat zijn. We hebben in ons onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat er nieuwe instellingen zijn waarbij de financiering tot grote risico's leidt. De jaarverslagen bieden echter vaak weinig informatie over de precieze financieringsconstructies.

Op basis van prognoses die de instellingen zelf hebben opgegeven, kan gesteld worden dat de geplande investeringen in vastgoed in de periode 2015 tot en met 2017 geen noemenswaardige invloed hebben op de solvabiliteit, zoals te zien is in de paragrafen 1.5, 1.6 en 1.7.

De solvabiliteit zou onder druk kunnen komen staan als er, door omstandigheden in de markt, sprake zou moeten zijn van forse afwaarderingen van de gebouwen. Vastgoed wordt in de boekhouding van de instellingen over het algemeen vrij eenvoudig verwerkt. Een nieuw pand wordt gewaardeerd tegen kostprijs (stichtingskosten) en vervolgens over een vastgestelde periode lineair afgeschreven. Een dramatische verslechtering van de vastgoedmarkt, zou ertoe kunnen leiden dat een instelling een pand versneld moet afwaarderen, omdat de marktwaarde substantieel lager is. Dit kan met name spelen bij instellingen in krimpregio's die over relatief nieuw vastgoed beschikken.

Een stresstest waarbij een afwaardering van 40 procent (nogal onwaarschijnlijk) werd gesimuleerd, laat zien dat in een dergelijk scenario de gemiddelde solvabiliteit in de sectoren nog altijd boven de signaleringsgrens van 0,3 blijft. Uiteraard zijn er afzonderlijke instellingen die daar wel onder door gaan. Bij de sector mbo is dat aantal het grootst. Daar is immers ook het jongste vastgoed en dus heeft daar het een procentuele afwaardering het grootste effect. Bij het hbo en wo is dat effect dan ook geringer.

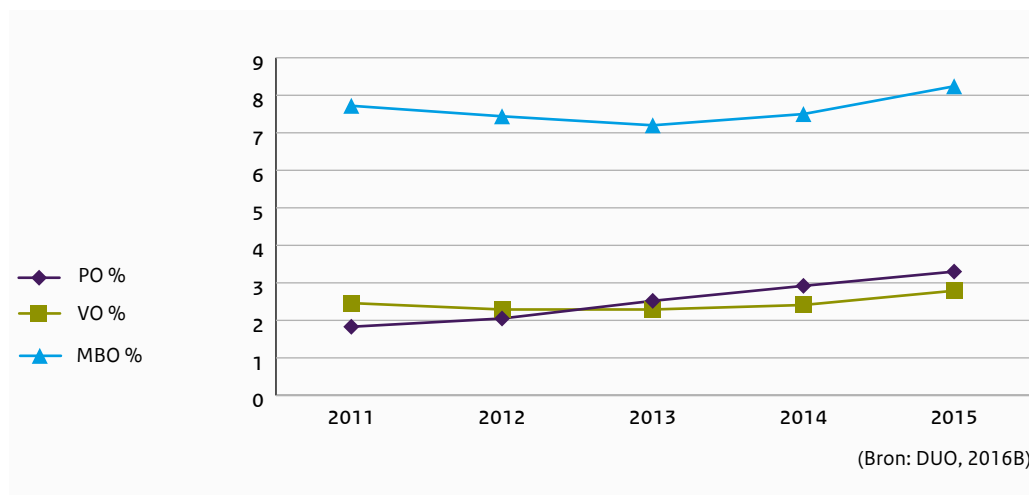
Huisvestingskosten zijn een relatief klein deel van de lasten van instellingen maar als ze door te grote investeringen in vastgoed of door ongunstig uitpakkende financieringsconstructies te hoog oplopen, is bezuinigen op personeelslasten vaak de enige uitweg, met alle negatieve gevolgen van dien voor de onderwijskwaliteit. Er kan dan substitutie plaatsvinden van personeelslasten door huisvestingslasten.

In geen van de drie onderwijssectoren zijn er aanwijzingen dat daar de laatste drie jaar sprake van was. Het aandeel van personeelslasten en huisvestingslasten verschilt per sector, maar binnen de sectoren is geen sprake van noemenswaardige verschuivingen.

## 2.9 De ontwikkeling personeelsbestand in funderend onderwijs en mbo

In 2015 is het relatieve aandeel van flexibele contracten in de sectoren po, vo en mbo verder gestegen. Figuur 33 laat dat duidelijk zien. Het percentage kosten voor personeel niet in loondienst ten opzichte van de totale personeelslasten is in het po gestaag toegenomen. In het vo was het percentage twee jaar lang stabiel, maar is in de laatste twee jaar weer sprake van een toename. Het percentage in mbo ligt, mede door de andere aard van het onderwijs, op een duidelijk hoger niveau en vertoont eerst een daling om vervolgens weer op te lopen.



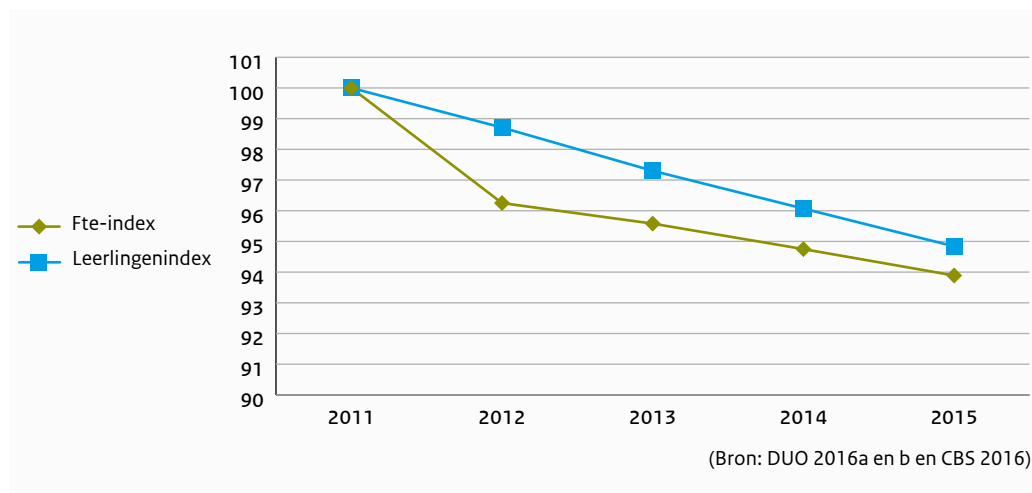
**Figuur 33** Percentage personeel niet in loondienst

Bij de percentages in figuur 33 zijn de gegevens van de samenwerkingsverbanden passend onderwijs niet meegenomen. Deze samenwerkingsverbanden hebben vrij hoge percentages personeel dat niet in loondienst is. Dat komt omdat het meeste personeel vanuit de aangesloten scholen bij het samenwerkingsverband wordt gedetacheerd. Opname van deze samenwerkingsverbanden zou de gegevens aanzienlijk vertekenen.

Bij de toename van het personeel dat niet in loondienst is, gaat het om substantiële aantallen personen. Zoals vorig jaar al is opgemerkt, weten we weinig van de kenmerken van deze personeelscategorie, anders dan bij het personeel dat wel in loondienst is en waarvan de kenmerken bekend zijn bij DUO. We hebben dus geen precies inzicht in aantallen personen, functies, geslacht, leeftijd etc. Vandaar dat een vergelijking alleen kan plaatsvinden op basis van een globale, gemiddelde personeelslast.

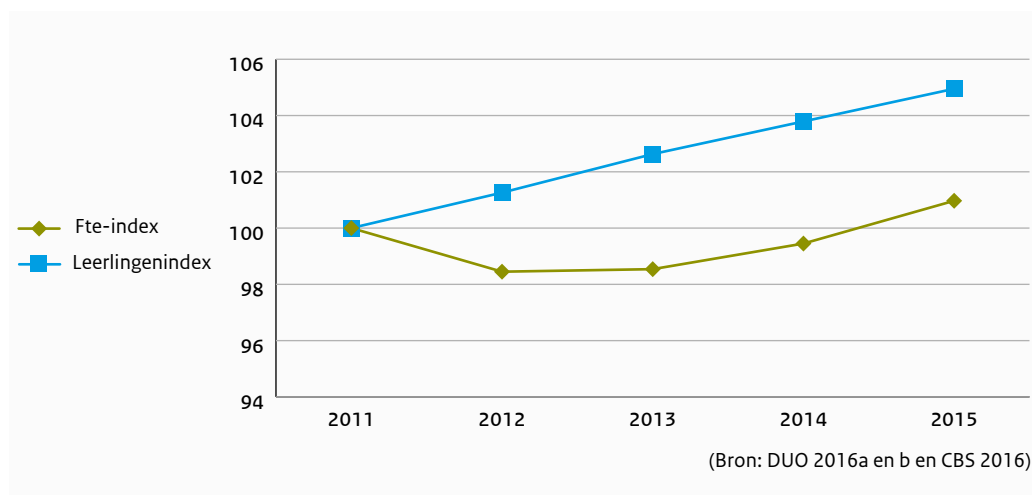
Uitgaande van een gemiddelde personeelslast van 60.000 euro in het primair onderwijs is het aantal fte's dat niet in loondienst is, van 2011 tot en met 2015 gestegen van ruim 2400 (145 miljoen euro) naar bijna 4400 (262 miljoen euro). In het voortgezet onderwijs is de ontwikkeling wat gematigder. Daar is voor de berekening uitgegaan van een gemiddelde personeelslast van 70.000 euro. De ontwikkeling in het vo loopt van ruim 2000 (143 miljoen euro) in 2011 naar ruim 2500 (179 miljoen euro). In het mbo is ook uitgegaan van 70.000 euro. Dat leidt tot een aantal van bijna 3500 in 2011 (242 miljoen euro) en een ontwikkeling naar 3900 (273 miljoen) in 2015.

Van 2011 tot 1 oktober 2015 is het aantal fte's dat in het po wel in loondienst is, gedaald van 131.000 naar 121.000. Gecorrigeerd met het personeel dat niet in loondienst was, zou er in het primair onderwijs sprake zijn van een reductie van 8.000 fte in deze vijf jaar. Gelijktijdig liepen in het primair onderwijs de leerlingenaantallen geleidelijk terug. Figuur 34 laat de relatie tussen deze ontwikkelingen geïndexeerd zien, waarbij 2011 op 100 is gesteld. Duidelijk is te zien dat er van 2011 op 2012 sprake was van een forsere reductie dan we op grond van de leerlingenontwikkeling zouden verwachten. Nadien is de ontwikkeling van de fte's omgebogen en komen de lijnen meer naar elkaar toe.

**Figuur 34** Indexering fte's en leerlingen po

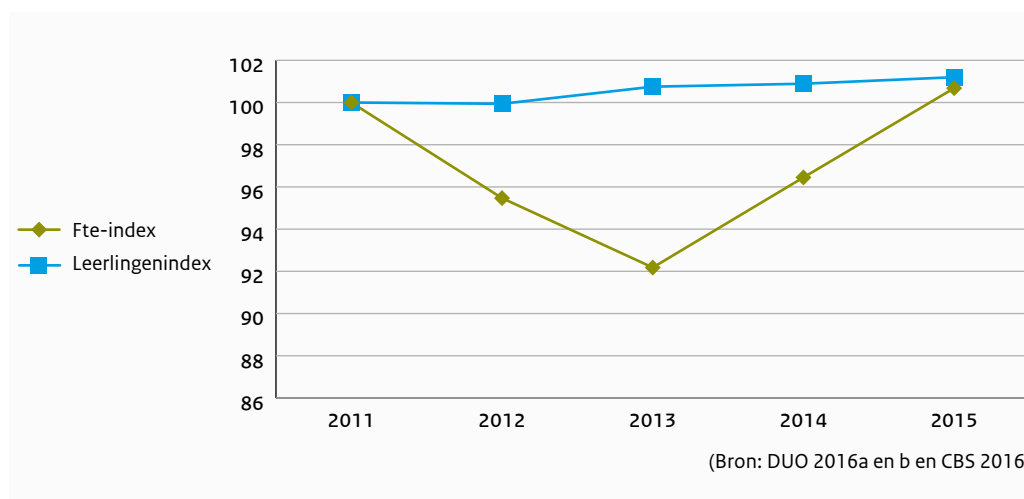
Het voortgezet onderwijs laat een vergelijkbare ontwikkeling zien, zij het dat daar over de hele linie sprake is van een stijging van de aantallen leerlingen. Vanaf 2011 is ook hier eerst sprake een personeelsreductie. Het gecorrigeerde aantal fte's daalde van 87.089 naar 85.746 waarna in de daaropvolgende jaren het aantal weer gestaag steeg naar uiteindelijk 87.937 in 2015. Figuur 35 maakt die ontwikkeling in indexcijfers inzichtelijk.

Beide ontwikkelingen sluiten nauw aan bij de financiële staat in po en vo in 2011 (zie ook de paragrafen 1.2 en 1.3) waar de negatieve rendementen aanleiding zijn geweest tot kostenreducties.

**Figuur 35** Indexering fte's en leerlingen vo

In het mbo is de ontwikkeling van de studentenaantallen deels afhankelijk van de soort opleiding die zij volgen. BOL-studenten worden volledig bekostigd. Daarnaast zijn er BBL-studenten. Deze brengen minder tijd in de instelling en meer in de praktijk door en worden lager bekostigd. De ontwikkeling van de studenten, gerelateerd aan het personeel moet daarvoor worden gecorrigeerd. Dat is in figuur 36 gebeurd door deze laatste groepen te vermenigvuldigen met 0,40, de bekostigingsfactor voor deze studenten. Het totaal aantal ongewogen studenten (feitelijk dus personen) in het mbo laat een behoorlijke daling zien. Dat zit in de BBL, want BOL is sterk gestegen. Het gewogen aantal maakt duidelijk dat het resultaat een licht stijgend aantal is. De aantallen fte's laten een tendens zien die lijkt op po en vo, zij het wat scherper. Een flinke daling in de eerste jaren en een sterke stijging in 2014 en 2015.

**Figuur 36** Indexering fte's en studenten mbo



## 2.10 Transitie van de taken van de KBB naar de SBB

Voortvloeiend uit het regeerakkoord van 2012 zijn de taken van de Kenniscentra Beroepsonderwijs Bedrijfsleven (hierna: KBB's) per 1 augustus 2015 ondergebracht bij de Samenwerkingsorganisatie Beroepsonderwijs Bedrijfsleven (hierna: SBB). Dit is geregeld in de "Wet tot wijziging van onder meer de Wet educatie en beroepsonderwijs inzake overgang van de wettelijke taken van kenniscentra beroepsonderwijs bedrijfsleven naar de Samenwerkingsorganisatie beroepsonderwijs bedrijfsleven" van 16 april 2015. Daarmee is er per 1 augustus 2015 een eind gekomen van de bekostiging van de KBB's.

Op basis van overeenkomsten tussen SBB en de KBB's zijn personeel, gewezen personeel, vermogensrechtelijke reserves en overige activa en passiva overgedragen aan het SBB per 1 augustus 2015 voor zover deze betrekking hebben op de wettelijke taken van de KBB's. Dit is vastgelegd in een overdrachtsovereenkomst tussen elk KBB en het SBB, voorzien van een assurance-rapport van de accountant.

In aansluiting daarop moesten de kenniscentra voor 1 november 2015 de definitieve financiële verantwoordingen over de eerste zeven maanden van 2015 bij OCW opleveren, voorzien van een controleverklaring. De overdrachtsovereenkomsten en financiële verantwoordingen zijn beoordeeld door de inspectie. Op grond van deze beoordeling is er in twee gevallen een onderzoek in gang gezet naar de rechtmatigheid van de door dit KBB verantwoorde lasten in het financieel verslag en de uitgevoerde controle van de instellingsaccountant. Een onderzoek heeft geleid tot correctie van de overgangsbalans, het andere is nog niet afgerond en de inspectie zal afzonderlijk rapporteren over de uitkomsten daarvan.

# Literatuur en overige bronnen

Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) (2016), Onderwijsinstellingen; grootte, soort, levensbeschouwelijke grondslag. Verkregen 20/09, 2016, van [http://statline.cbs.nl/statweb/publication/?vw=t&dm=slnl&pa=03753&d1=a&d2=1-2,6,8,l&d3=o-2&d4=o&d5=\(l-6\)-l&hd=151215-1509&hdr=t,g3,g4&stb=g2,g1](http://statline.cbs.nl/statweb/publication/?vw=t&dm=slnl&pa=03753&d1=a&d2=1-2,6,8,l&d3=o-2&d4=o&d5=(l-6)-l&hd=151215-1509&hdr=t,g3,g4&stb=g2,g1)

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO). (2016a). Open databestanden onderwijs. Verkregen 20/09, 2016, van [https://duo.nl/open\\_onderwijsdata/](https://duo.nl/open_onderwijsdata/)

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2016b). Financiële gegevens. Jaarrekeningen 2011 tot en met 2015. Voor alle sectoren.

# Bijlage I

## Uitleg financiële kengetallen

Met ingang van 2016 maakt de inspectie voor haar financiële toezicht gebruik van de onderstaande set kengetallen met bijbehorende signaleringswaarden. Deze worden bij de risicoanalyse toegepast in alle sectoren, waarbij soms sprake is van kleine differentiaties, zoals de tabel laat zien. Deze kengetallen zijn ook toegepast in de grafieken in hoofdstuk 1.

De signaleringswaarden van de kengetallen zijn nadrukkelijk geen normen. Zij dienen als detectiemiddel van mogelijke problemen. Op basis van die detectie wordt in een diepgaande analyse bepaald of die problemen er echt zijn. Op basis daarvan kan eventueel worden bepaald dat een instelling onder aangepast financieel toezicht kan komen staan. Ook het omgekeerde geldt. Enkel het (weer) voldoen aan bepaalde kengetallen betekent niet automatisch een terugkeer naar basis financieel toezicht. Ook hier wordt dat bepaald op basis van een diepgaande analyse.

Omschrijving	Signaleringswaarden
Solvabiliteit 2, ((eigen vermogen + voorzieningen)/totale passiva)	< 0,3
Liquiditeit (current ratio), (vlottende activa/ kort vreemd vermogen)	Funderend onderwijs < 0,75 mbo + ho < 0,5
Huisvestingsratio ((huisvestingslasten + afschrijvingen gebouwen en terreinen)/ totale lasten)	Funderend onderwijs > 0,10 mbo + ho > 0,15
Weerstandsvermogen, (eigen vermogen/ totale baten)	< 0,05
Rentabiliteit (resultaat/totale baten),	3-jarig < 0 2-jarig < -0,05 1-jarig < -0,10



# Bijlage II

## Gebruikte afkortingen en overige begrippen

<b>Doordecentralisatie</b>	De middelen die gemeenten ontvangen voor onderwijshuisvesting worden direct ter beschikking gesteld aan de schoolbesturen die daarmee zelf verantwoordelijk worden.
<b>Dotatie</b>	Storting in een voorziening
<b>DUO</b>	Dienst Uitvoering Onderwijs
<b>Eigen vermogen</b>	Saldo van de activa en de schulden
<b>EZ</b>	Ministerie van Economische Zaken
<b>Hbo</b>	Hoger beroepsonderwijs
<b>Immateriële vaste activa</b>	Niet tastbare vaste activa zoals goodwill, patenten of ontwikkelingskosten
<b>KBB</b>	Kenniscentra Beroepsonderwijs Bedrijfsleven
<b>Kort vreemd vermogen</b>	Schulden die binnen een jaar moeten worden betaald, bijvoorbeeld kortlopende leningen, leverancierskredieten.
<b>Mbo</b>	Middelbaar beroepsonderwijs
<b>KNAW</b>	Koninklijke Academie van Wetenschappen
<b>NWO</b>	Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek
<b>OCW</b>	Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen
<b>Po</b>	Primair onderwijs
<b>Rec</b>	Regionaal Expertisecentrum
<b>RJ660</b>	Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, paragraaf 660 (de specifieke onderwijsparagraaf)
<b>SBB</b>	Stichting Samenwerking Beroepsonderwijs Bedrijfsleven
<b>SBR</b>	Standard Business Reporting
<b>So</b>	Speciaal onderwijs
<b>Vaste activa</b>	Bezittingen waarvan het benodigd vermogen voor meer dan een jaar is vastgelegd
<b>Vlottende activa</b>	Bezittingen waarvan het benodigd vermogen voor minder dan een jaar is vastgelegd
<b>Vo</b>	Voorgezet onderwijs
<b>WNT</b>	Wet normering bezoldiging topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector
<b>Wo</b>	Wetenschappelijk onderwijs
<b>XBRL</b>	eXtensible Business Reporting Language

# Bijlage III

## Balans en staat van baten en lasten primair onderwijs

Balans <sup>12</sup>	2011	2012	2013	2014	2015
<b>1 Activa</b>					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	1.151	1.181	1.189	1.210	1.233
Gebouwen, terreinen	214	246	255	263	281
Inventaris en overige	937	935	933	947	952
1.3 Financiële vaste activa	432	364	316	288	275
<b>Totaal vaste activa</b>	<b>1.583</b>	<b>1.544</b>	<b>1.505</b>	<b>1.498</b>	<b>1.508</b>
1.4 Voorraden	0	0	0	0	
1.5 Vorderingen	663	632	633	688	624
1.6 Effecten	58	58	30	29	24
1.7 Liquide middelen	1.407	1.486	1.847	1.700	1.888
<b>Totaal vlottende activa</b>	<b>2.128</b>	<b>2.176</b>	<b>2.510</b>	<b>2.417</b>	<b>2.535</b>
<b>Totaal Activa</b>	<b>3.711</b>	<b>3.720</b>	<b>4.014</b>	<b>3.915</b>	<b>4.043</b>
<b>2 Passiva</b>					
2.1 Eigen vermogen	2.211	2.207	2.494	2.445	2.474
2.2 Voorzieningen	377	395	401	408	489
2.3 Langlopende schulden	57	63	69	73	70
2.4 Kortlopende schulden	1.066	1.055	1.050	988	1.010
<b>Totaal Passiva</b>	<b>3.711</b>	<b>3.720</b>	<b>4.014</b>	<b>3.915</b>	<b>4.043</b>

<sup>12</sup> De cijfers in deze overzichten (ook bij de overige sectoren) kunnen voor overeenkomstige jaren verschillen ten opzichte van die in eerdere jaren. Dat is een gevolg van het feit dat de vijfjarenreeksen telkens worden herrekend naar veranderingen in de samenstelling van de populatie.

Staat van baten en lasten	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Baten</b>					
3.1 Rijksbijdragen	7.432	7.496	7.736	7.502	7.866
3.2 Overige overheidsb.	262	233	222	208	209
3.3 College, cursus etc. geld.	0	0	0	0	0
3.4 Baten werk in opdracht	1	1	1	1	0
3.5 Overige Baten	434	413	414	386	304
<b>Totaal baten</b>	<b>8.128</b>	<b>8.143</b>	<b>8.373</b>	<b>8.096</b>	<b>8.378</b>
<b>Lasten</b>					
4.1 Personeelslasten	6.806	6.743	6.670	6.714	6.813
4.2 Afschrijvingen	188	192	195	197	209
4.3 Huisvestingslasten	545	543	553	554	647
4.4 Overige lasten	725	710	704	709	716
<b>Totaal lasten</b>	<b>8.264</b>	<b>8.188</b>	<b>8.122</b>	<b>8.175</b>	<b>8.384</b>
<b>Saldo baten en lasten</b>	<b>-136</b>	<b>-45</b>	<b>251</b>	<b>-79</b>	<b>-6</b>
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	38	51	33	30	18
Resultaat	-98	6	284	-50	13
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	-1	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	-99	6	284	-49	13
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	-99	6	284	-49	13
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
<b>Totaal resultaat</b>	<b>-99</b>	<b>6</b>	<b>284</b>	<b>-49</b>	<b>13</b>

# Bijlage IV

## Balans en staat van baten en lasten voortgezet onderwijs

Balans	2011	2012	2013	2014	2015
<b>1 Activa</b>					
1.1 Immateriële vaste activa	2	2	2	1	1
1.2 Materiële vaste activa	2.156	2.182	2.215	2.255	2.284
Gebouwen, terreinen	1.277	1.341	1.333	1.417	1.426
Inventaris en overige	879	841	882	838	858
1.3 Financiële vaste activa	249	193	189	200	197
<b>Totaal vaste activa</b>	<b>2.408</b>	<b>2.377</b>	<b>2.405</b>	<b>2.456</b>	<b>2.482</b>
1.4 Voorraden	18	18	13	10	5
1.5 Vorderingen	320	317	345	312	301
1.6 Effecten	51	51	25	20	21
1.7 Liquide middelen	1.058	1.209	1.491	1.470	1.609
<b>Totaal vlottende activa</b>	<b>1.447</b>	<b>1.595</b>	<b>1.874</b>	<b>1.813</b>	<b>1.935</b>
<b>Totaal Activa</b>	<b>3.855</b>	<b>3.972</b>	<b>4.278</b>	<b>4.269</b>	<b>4.417</b>
<b>2 Passiva</b>					
2.1 Eigen vermogen	1.684	1.799	2.048	2.042	2.087
2.2 Voorzieningen	480	460	488	524	589
2.3 Langlopende schulden	354	379	442	433	479
2.4 Kortlopende schulden	1.337	1.334	1.301	1.270	1.262
<b>Totaal Passiva</b>	<b>3.855</b>	<b>3.972</b>	<b>4.278</b>	<b>4.269</b>	<b>4.417</b>

Staat van baten en lasten	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Baten</b>					
3.1 Rijksbijdragen	6.743	6.997	7.371	7.273	7.582
3.2 Overige overheidsb.	149	155	159	145	134
3.3 College, cursus etc. geld.	10	11	11	8	8
3.4 Baten werk in opdracht	39	32	31	31	33
3.5 Overige Baten	392	414	410	417	410
<b>Totaal baten</b>	<b>7.333</b>	<b>7.609</b>	<b>7.982</b>	<b>7.874</b>	<b>8.167</b>
<b>Lasten</b>					
4.1 Personeelslasten	5.805	5.919	6.052	6.196	6.387
4.2 Afschrijvingen	242	273	281	279	287
4.3 Huisvestingslasten	491	476	517	507	508
4.4 Overige lasten	879	872	890	907	922
<b>Totaal lasten</b>	<b>7.416</b>	<b>7.539</b>	<b>7.739</b>	<b>7.889</b>	<b>8.105</b>
<b>Saldo baten en lasten</b>	<b>-83</b>	<b>70</b>	<b>243</b>	<b>-16</b>	<b>63</b>
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	16	18	8	8	-2
Resultaat	-68	88	251	-7	61
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	-68	89	252	-7	61
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	-68	89	252	-7	61
9 Buitengewoon resultaat	0	-2	1	0	0
<b>Totaal resultaat</b>	<b>-68</b>	<b>86</b>	<b>252</b>	<b>-7</b>	<b>61</b>

# Bijlage V

## Balans en staat van baten en lasten middelbaar beroepsonderwijs

Balans	2011	2012	2013	2014	2015
<b>1 Activa</b>					
1.1 Immateriële vaste activa	5	5	6	5	6
1.2 Materiële vaste activa	3.530	3.495	3.469	3.429	3.413
Gebouwen, terreinen	2.911	2.931	2.927	2.922	2.870
Inventaris en overige	619	564	542	507	543
1.3 Financiële vaste activa	86	85	78	75	58
<b>Totaal vaste activa</b>	<b>3.621</b>	<b>3.585</b>	<b>3.553</b>	<b>3.509</b>	<b>3.477</b>
1.4 Voorraden	3	3	3	3	3
1.5 Vorderingen	316	263	223	185	166
1.6 Effecten	22	17	13	14	13
1.7 Liquide middelen	652	597	745	802	908
<b>Totaal vlottende activa</b>	<b>993</b>	<b>880</b>	<b>983</b>	<b>1.004</b>	<b>1.090</b>
<b>Totaal Activa</b>	<b>4.614</b>	<b>4.465</b>	<b>4.536</b>	<b>4.513</b>	<b>4.567</b>
<b>2 Passiva</b>					
2.1 Eigen vermogen	2.141	2.112	2.226	2.249	2.431
2.2 Voorzieningen	247	253	240	233	242
2.3 Langlopende schulden	1.180	1.173	1.188	1.124	986
2.4 Kortlopende schulden	1.046	927	882	908	908
<b>Totaal Passiva</b>	<b>4.614</b>	<b>4.465</b>	<b>4.536</b>	<b>4.513</b>	<b>4.567</b>

Staat van baten en lasten	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Baten</b>					
3.1 Rijksbijdragen	3.630	3.697	3.934	3.967	4.285
3.2 Overige overheidsb.	193	175	115	108	99
3.3 College, cursus etc. geld.	57	60	56	47	45
3.4 Baten werk in opdracht	232	180	148	129	129
3.5 Overige Baten	242	223	212	195	186
<b>Totaal baten</b>	<b>4.353</b>	<b>4.335</b>	<b>4.464</b>	<b>4.446</b>	<b>4.744</b>
<b>Lasten</b>					
4.1 Personeelslasten	3.133	3.100	3.118	3.129	3.307
4.2 Afschrijvingen	294	306	314	325	292
4.3 Huisvestingslasten	310	300	304	315	325
4.4 Overige lasten	595	584	582	600	595
<b>Totaal lasten</b>	<b>4.331</b>	<b>4.289</b>	<b>4.317</b>	<b>4.370</b>	<b>4.519</b>
<b>Saldo baten en lasten</b>	<b>23</b>	<b>45</b>	<b>147</b>	<b>77</b>	<b>225</b>
HR Gerealiseerde herwaard.	3	1	4	1	0
5 Financiële baten en lasten	-43	-49	-48	-46	-43
Resultaat	-18	-3	103	32	182
6 Belastingen	0	0	0	0	1
7 Resultaat deelnemingen	1	2	1	-6	1
Resultaat na belastingen	-17	-2	103	26	182
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	-1	0	0
Netto resultaat	-17	-1	104	26	182
9 Buitengewoon resultaat	-2	0	0	0	1
<b>Totaal resultaat</b>	<b>-18</b>	<b>-1</b>	<b>104</b>	<b>26</b>	<b>182</b>

# Bijlage VI

## Balans en staat van baten en lasten hoger beroepsonderwijs

Balans	2011	2012	2013	2014	2015
<b>1 Activa</b>					
1.1 Immateriële vaste activa	4	20	17	13	6
1.2 Materiële vaste activa	2.323	2.311	2.347	2.374	2.447
Gebouwen, terreinen	1.996	1.910	1.898	1.914	2.059
Inventaris en overige	327	401	449	460	388
1.3 Financiële vaste activa	21	29	25	24	26
<b>Totaal vaste activa</b>	<b>2.348</b>	<b>2.359</b>	<b>2.389</b>	<b>2.411</b>	<b>2.480</b>
1.4 Voorraden	4	4	5	3	2
1.5 Vorderingen	315	310	313	327	316
1.6 Effecten	3	3	3	2	3
1.7 Liquide middelen	852	802	851	948	941
<b>Totaal vlottende activa</b>	<b>1.173</b>	<b>1.119</b>	<b>1.171</b>	<b>1.280</b>	<b>1.262</b>
<b>Totaal Activa</b>	<b>3.521</b>	<b>3.478</b>	<b>3.560</b>	<b>3.691</b>	<b>3.741</b>
<b>2 Passiva</b>					
2.1 Eigen vermogen	1.355	1.416	1.530	1.709	1.729
2.2 Voorzieningen	176	168	187	182	198
2.3 Langlopende schulden	859	789	712	687	668
2.4 Kortlopende schulden	1.130	1.104	1.132	1.113	1.147
<b>Totaal Passiva</b>	<b>3.521</b>	<b>3.478</b>	<b>3.560</b>	<b>3.691</b>	<b>3.741</b>



Staat van baten en lasten	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Baten</b>					
3.1 Rijksbijdragen	2.525	2.559	2.658	2.772	2.837
3.2 Overige overheidsb.	46	38	33	34	32
3.3 College, cursus etc. geld.	686	719	760	811	841
3.4 Baten werk in opdracht	219	197	181	174	174
3.5 Overige Baten	179	173	196	206	161
<b>Totaal baten</b>	<b>3.656</b>	<b>3.685</b>	<b>3.827</b>	<b>3.997</b>	<b>4.046</b>
<b>Lasten</b>					
4.1 Personeelslasten	2.594	2.684	2.760	2.850	3.002
4.2 Afschrijvingen	201	214	211	248	226
4.3 Huisvestingslasten	222	225	229	237	238
4.4 Overige lasten	510	475	491	481	531
<b>Totaal lasten</b>	<b>3.526</b>	<b>3.598</b>	<b>3.691</b>	<b>3.815</b>	<b>3.997</b>
<b>Saldo baten en lasten</b>	<b>130</b>	<b>87</b>	<b>136</b>	<b>182</b>	<b>49</b>
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	-33	-25	-28	-23	-24
Resultaat	97	62	108	159	25
6 Belastingen	1	1	0	1	1
7 Resultaat deelnemingen	0	-1	0	0	0
Resultaat na belastingen	97	61	108	159	24
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	97	61	108	159	24
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
<b>Totaal resultaat</b>	<b>97</b>	<b>61</b>	<b>108</b>	<b>159</b>	<b>24</b>

# Bijlage VII

## Balans en staat van baten en lasten wetenschappelijk onderwijs

Balans	2011	2012	2013	2014	2015
<b>1 Activa</b>					
1.1 Immateriële vaste activa	13	32	42	56	64
1.2 Materiële vaste activa	3.942	4.013	4.099	4.336	4.502
Gebouwen, terreinen	3.334	3.300	3.368	3.571	3.614
Inventaris en overige	608	713	731	765	888
1.3 Financiële vaste activa	191	185	223	212	188
<b>Totaal vaste activa</b>	<b>4.146</b>	<b>4.230</b>	<b>4.364</b>	<b>4.604</b>	<b>4.755</b>
1.4 Voorraden	11	11	10	10	11
1.5 Vorderingen	899	856	826	741	746
1.6 Effecten	36	39	40	42	42
1.7 Liquide middelen	1.083	1.437	1.462	1.455	1.603
<b>Totaal vlottende activa</b>	<b>2.029</b>	<b>2.342</b>	<b>2.338</b>	<b>2.249</b>	<b>2.403</b>
<b>Totaal Activa</b>	<b>6.176</b>	<b>6.572</b>	<b>6.701</b>	<b>6.853</b>	<b>7.157</b>
<b>2 Passiva</b>					
2.1 Eigen vermogen	3.023	3.124	3.243	3.384	3.510
2.2 Voorzieningen	432	423	442	436	449
2.3 Langlopende schulden	568	668	630	733	775
2.4 Kortlopende schulden	2.152	2.356	2.387	2.301	2.423
<b>Totaal Passiva</b>	<b>6.176</b>	<b>6.572</b>	<b>6.701</b>	<b>6.853</b>	<b>7.157</b>

Staat van baten en lasten	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Baten</b>					
3.1 Rijksbijdragen	3.442	3.465	3.585	3.626	3.697
3.2 Overige overheidsb.	19	16	16	3	1
3.3 College, cursus etc. geld.	490	521	541	536	580
3.4 Baten werk in opdracht	1.600	1.650	1.657	1.712	1.838
3.5 Overige Baten	549	529	507	496	523
<b>Totaal baten</b>	<b>6.100</b>	<b>6.180</b>	<b>6.305</b>	<b>6.373</b>	<b>6.639</b>
<b>Lasten</b>					
4.1 Personeelslasten	3.876	3.924	4.040	4.079	4.251
4.2 Afschrijvingen	401	387	384	402	404
4.3 Huisvestingslasten	472	455	456	468	501
4.4 Overige lasten	1.257	1.276	1.261	1.258	1.335
<b>Totaal lasten</b>	<b>6.005</b>	<b>6.041</b>	<b>6.141</b>	<b>6.207</b>	<b>6.491</b>
<b>Saldo baten en lasten</b>	<b>95</b>	<b>139</b>	<b>164</b>	<b>167</b>	<b>148</b>
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	-9	-22	-14	-22	-2
Resultaat	86	117	151	144	147
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	4	2	2	4	2
Resultaat na belastingen	90	119	153	148	149
8 Aandeel derden in resultaat	13	15	4	5	16
Netto resultaat	77	105	149	143	133
9 Buitengewoon resultaat	0	-1	0	0	0
<b>Totaal resultaat</b>	<b>77</b>	<b>104</b>	<b>149</b>	<b>143</b>	<b>133</b>

# Bijlage VIII

## Balans en staat van baten en lasten landelijk totaal

Balans	2011	2012	2013	2014	2015
<b>1 Activa</b>					
1.1 Immateriële vaste activa	24	59	67	75	77
1.2 Materiële vaste activa	13102	13182	13319	13604	13879
Gebouwen, terreinen	9732	9728	9781	10087	10250
Inventaris en overige	3370	3454	3537	3517	3629
1.3 Financiële vaste activa	979	856	831	799	744
<b>Totaal vaste activa</b>	<b>14106</b>	<b>14095</b>	<b>14216</b>	<b>14478</b>	<b>14702</b>
1.4 Voorraden	36	36	31	26	21
1.5 Vorderingen	2513	2378	2340	2253	2153
1.6 Effecten	170	168	111	107	103
1.7 Liquide middelen	5052	5531	6396	6375	6949
<b>Totaal vlottende activa</b>	<b>7770</b>	<b>8112</b>	<b>8876</b>	<b>8763</b>	<b>9225</b>
<b>Totaal Activa</b>	<b>21877</b>	<b>22207</b>	<b>23089</b>	<b>23241</b>	<b>23926</b>
<b>2 Passiva</b>					
2.1 Eigen vermogen	10414	10658	11541	11829	12231
2.2 Voorzieningen	1712	1699	1758	1783	1967
2.3 Langlopende schulden	3018	3072	3041	3050	2978
2.4 Kortlopende schulden	6731	6776	6752	6580	6750
<b>Totaal Passiva</b>	<b>21877</b>	<b>22207</b>	<b>23089</b>	<b>23241</b>	<b>23926</b>

Staat van baten en lasten	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Baten</b>					
3.1 Rijksbijdragen	23772	24214	25284	25140	26267
3.2 Overige overheidsb.	669	617	545	498	475
3.3 College, cursus etc. geld.	1243	1311	1368	1402	1474
3.4 Baten werk in opdracht	2091	2060	2018	2047	2174
3.5 Overige Baten	1796	1752	1739	1700	1584
<b>Totaal baten</b>	<b>29570</b>	<b>29952</b>	<b>30951</b>	<b>30786</b>	<b>31974</b>
<b>Lasten</b>					
4.1 Personeelslasten	22214	22370	22640	22968	23760
4.2 Afschrijvingen	1326	1372	1385	1451	1418
4.3 Huisvestingslasten	2040	1999	2059	2081	2219
4.4 Overige lasten	3966	3917	3928	3955	4099
<b>Totaal lasten</b>	<b>29542</b>	<b>29655</b>	<b>30010</b>	<b>30456</b>	<b>31496</b>
<b>Saldo baten en lasten</b>	<b>29</b>	<b>296</b>	<b>941</b>	<b>331</b>	<b>479</b>
HR Gerealiseerde herwaard.	3	1	4	1	0
5 Financiële baten en lasten	-31	-27	-49	-53	-53
Resultaat	-1	270	897	278	428
6 Belastingen	1	1	0	1	2
7 Resultaat deelnemingen	4	3	3	-2	3
Resultaat na belastingen	3	273	900	277	429
8 Aandeel derden in resultaat	13	15	3	5	16
Netto resultaat	-10	260	897	272	413
9 Buitengewoon resultaat	-2	-3	1	0	1
<b>Totaal resultaat</b>	<b>-11</b>	<b>256</b>	<b>897</b>	<b>272</b>	<b>413</b>

# Bijlage IX

## Accountantskantoren met niet-toereikende controles

In de onderstaande tabel hebben wij de niet-toereikende controles gespecificeerd naar accountantskantoor en verdeeld naar sector en controleobject. De toevoeging 'w' in de tabel betekent dat het niet-toereikende oordeel vervalt als wordt geabstraheerd van de WNT.

Sector	PO	VO		MBO		HO		TOT
		JR	BK	JR	BK	JR	BK	
<b>Kantoor</b>								
Accon avm				1				1
BDO					1			1
Deloitte	1 w							1
Flynth	1 w	1 w						2
KPMG		1 w						1
Van Ree	1							1
<b>Totaal controles NT*</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7</b>
<b>Totaal besturen</b>	<b>3</b>	<b>2</b>		<b>2</b>		<b>0</b>		<b>7</b>

## Colofon

Inspectie van het Onderwijs  
Postbus 2730 | 3500 GS Utrecht  
[www.onderwijsinspectie.nl](http://www.onderwijsinspectie.nl)

Fotografie: Arenda Oomen (cover, 1.4), Mariëlle van Uitert (1.3, 2.8, 2.9),  
Jurgen Huiskes (Inleiding), Ruben Jorksveld (1.2), Wiebe Kiestra (2.1), Kelle Schouten (2.5)

2016-21 | gratis  
ISBN: 978-90-8503-390-5

Een exemplaar van deze publicatie is te downloaden vanaf de website van de Inspectie van het Onderwijs: [www.onderwijsinspectie.nl](http://www.onderwijsinspectie.nl).

© Inspectie van het Onderwijs | december 2016