

Inspectie van het Onderwijs
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

Financiële Staat van het Onderwijs

2018

Voorwoord

De leerlingen die vandaag hun school binnengaan, de studenten die nu hun opleiding volgen, ze moeten er op kunnen rekenen dat ze goed onderwijs krijgen. En ze mogen er vanuit gaan dat zij ook de komende jaren naar dezelfde school of opleiding kunnen gaan. De Rijksoverheid verstrekt aan de Nederlandse onderwijsbesturen het geld om dit mogelijk te maken. In 2018 ging dat in totaal om ruim 32 miljard euro.

Om dit publieke geld goed en doelmatig te kunnen besteden aan goed onderwijs, moet een onderwijsbestuur het financiële beleid op orde hebben en houden. Dat vraagt dat besturen met goede prognoses en helder beleid zorgen voor de financiële gezondheid van de instelling. In deze Financiële Staat van het Onderwijs stellen we vast dat de meeste scholen en instellingen over het algemeen financieel gezond zijn. In het afgelopen jaar is hun gemiddelde financiële positie verder versterkt. Dat is op zichzelf gunstig.

Er is wel een kanttekening te plaatsen, zoals we dat vorig jaar ook al deden. Want die gezonde financiële positie komt lang niet altijd voort uit strak financieel beleid. De gemiddelde kwaliteit van de prognoses kan beter; net als in voorgaande jaren zijn de financiële resultaten van de instellingen hoger dan verwacht. En daardoor lopen de vermogens in het onderwijs al jaren op.

We zien dit jaar gelukkig wel dat in het onderwijsveld het besef groeit dat besturen aan de slag moeten met dat langjarige grote verschil tussen voorspelling en resultaat. Ook zien we dat besturen belangrijke investeringen doen. Zo viel afgelopen jaar op dat in het primair onderwijs meer medewerkers werden aangetrokken, vooral ondersteunend personeel, terwijl het aantal leerlingen in die sector daalt. Het lijkt hier vooral te gaan om de inzet van middelen om de werkdruk in de klas te verminderen. Het aantal flexibele aanstellingen is echter in alle sectoren nog volop aanwezig. Ook wordt uit veel begrotingen nog niet helder hoe besturen risico's detecteren en hoe ze vervolgens met die risico's omgaan. Dat is wel van belang, ook al omdat goed risicobeheer ondervangt dat besturen veiligheidshalve al te voorzichtig begroten.

Kortom, de meeste scholen en instellingen zijn financieel gezond. En het is ook goed dat er verder geïnvesteerd wordt in het onderwijs, als dat planmatig gebeurt. Maar de opgave voor de Nederlandse onderwijsbesturen voor de komende jaren blijft: beter greep krijgen op de financiële ontwikkelingen. Zeker met het oog op de belangrijke thema's zoals behoud van kwaliteit in tijden van lerarentekort en krimp. Betere greep op de toekomst helpt een bestuur de juiste financiële keuzes te maken, en de voorwaarden te creëren voor zijn inhoudelijke ambities. En om meer realistische reserves aan te houden. En dat alles komt ten goede aan het onderwijs voor de leerlingen en de studenten die vandaag in de klas of de collegezaal zitten.

Monique Vogelzang
Inspecteur-generaal van het Onderwijs

Inhoud

Samenvatting
pagina 4

1 Financieel toezicht houden op het onderwijs
pagina 7

2 Financieel beleid van de instellingen
pagina 10

3 Financiële positie van de instellingen
pagina 30

4 Toezicht op rechtmatigheid
pagina 70

Literatuur en overige bronnen
pagina 79

Bijlagen
pagina 82

Samenvatting

Financiële positie onderwijsinstellingen[1] verder versterkt

Uit de jaarrekeningen 2018 blijkt dat de gemiddelde onderwijsinstelling in 2018 haar financiële positie verder heeft versterkt. De Financiële Staat van het Onderwijs geeft een beeld van sectorgemiddelden, dus er zijn altijd uitzonderingen.

Solide financiële positie in alle sectoren

De financiële positie van de instellingen en de samenwerkingsverbanden passend onderwijs is voldoende solide, zo blijkt uit een analyse van de financiële risico's voor de continuïteit. Ook hier gaat het om sectorgemiddelden en zijn er uiteraard uitzonderingen. Op de peildatum 1 augustus 2019 vielen er zeven besturen in het primair onderwijs (waarvan twee speciaal onderwijs) onder verscherpt financieel toezicht, vijf besturen in het voortgezet onderwijs, één in het mbo en één in het hoger onderwijs.

Te vaak onderschatting

Net als vorig jaar zien wij verbetermogelijkheden in de voorspellingen en realisaties in de jaarverslagen. Er is nog steeds vrij structureel sprake van onderschatting van het resultaat. Dat leidt bij veel besturen tot verdere vermogensgroei. In 2018 bedroeg de totale onderschatting van de rijksbijdragen in de begrotingen over alle sectoren van de onderwijsinstellingen (zonder samenwerkingsverbanden) 1,98 miljard euro. Aan de andere kant waren de personeelslasten 1,82 miljard euro hoger dan was voorspeld. Zoals gezegd zien we verschillen per sector en per bestuur.

Beleidsrijker begroten

Ook het beleidsrijk begroten, de afstemming van het financieel beleid op het strategisch onderwijsbeleid, kan verder verbeteren. We zien overigens wel verbetering. 88 procent van de besturen had een meerjarenbegroting van voldoende kwaliteit en bij 79 procent was deze ook voldoende toegelicht. Maar bij slechts 54 procent werd een duidelijke verbinding met beleidskeuzes gemaakt. Dat is meer dan de 49 procent 1 jaar eerder, maar nog niet voldoende.

Risicobeheer in continuïteitsparagraaf vereist meer aandacht

We zien een afnemende aandacht voor het risicobeheer in de continuïteitsparagraaf van de jaarverslagen. Meer dan de helft van de besturen moet meer aandacht geven aan de werking van hun systeem voor risicobeheer en 30 procent van de besturen aan de manier waarop met risico's wordt omgegaan.

Rol intern toezicht

Bij een goede verbinding tussen beleidskeuzes en begroting speelt ook de interne toezichthouder een belangrijke rol. Deze voert namelijk als eerste de dialoog met het bestuur over het beleid en is zijn sparringpartner. Deze rol van de intern toezichthouder kan duidelijk verder worden versterkt. Bij minder dan de helft van de instellingen heeft het voldoende vorm gekregen.

Grotere financiële reserves

Alleen door realistisch en beleidsrijk te begroten kunnen besturen risico's het hoofd bieden, zoals krimp of personeelstekorten. Bovendien zorgt het ervoor dat geld niet onnodig blijft liggen, maar vooral besteed wordt aan onderwijs. Want in de afgelopen jaren leidden de voorziene en onvoorziene overschotten ertoe dat sommige besturen steeds grotere financiële reserves aanhouden dan strikt genomen voor hun voortbestaan nodig is. Daarom doet de inspectie op verzoek van de minister van OCW onderzoek naar mogelijke indicatoren en signaalwaarden voor te hoge reserves. Ook zullen we onderzoeken hoe de reserves kunnen worden verminderd als deze inderdaad onnodig groot zijn.

Groei personeel in primair onderwijs

Dit jaar is de groei van de personeelsomvang in het primair onderwijs opvallend. Het aantal leerlingen daalt nog altijd, maar vooral het laatste jaar is het aantal reguliere fte's gegroeid. Er zijn 2.400 fte extra gekomen in ondersteunende functies en 600 fte in leraren. Het lijkt erop dat deze personeelsgroei samenhangt met de inspanningen die schoolbesturen plegen om de werkdruk te verminderen.

Flexaanstellingen blijven

De groei van het reguliere personeel in het primair onderwijs gaat echter niet ten koste van het zogeheten personeel niet in loondienst. Ook zijn niet meer flexaanstellingen omgezet in reguliere aanstellingen. Het aandeel flexaanstellingen in het po is ook in 2018 weer licht gestegen. De overige sectoren laten een stabiel beeld zien ten opzichte van de vorige jaren als het gaat om flexaanstellingen.

1 *Wij gebruiken begrippen als instellingen en schoolbesturen als elkaars synoniemen.*

Accountantsverklaringen

In 2018 waren er 236 jaarrekeningen met een niet-goedkeurende controleverklaring of uitzonderingsrapportage - een daling ten opzichte van de 346 in 2017. Daarvan waren er 9 afkeurende controleverklaringen, 9 controleverklaringen met een beperking en 2 met een oordeelonthouding over de rechtmatigheid. Bij de overige 216 jaarrekeningen had de accountant een verslag van bevindingen toegevoegd.

Wet normering bezoldiging topfunctionarissen WNT

De Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT) beoogt de bezoldiging van topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector op een maatschappelijk aanvaardbaar niveau houden. Op 1 oktober 2019 zijn er bij de inspectie 8 nieuwe accountantsmeldingen en 18 signalen bijgekomen over het boekjaar 2018. De meldingen en signalen hebben betrekking op een mogelijke overschrijding van de wettelijke maxima, het onjuist berekenen van de toepasselijke bezoldigingsklasse en het onjuist of onvolledig openbaar maken van de gegevens in de financiële jaarverslaglegging. Het aantal instellingen dat in 2017 een hogere bezoldigingsklasse heeft berekend dan de regeling voorschrijft, is gedaald van iets minder dan 60 naar 30 instellingen.



1

Inleiding – Financieel toezicht houden op het onderwijs

De Inspectie van het Onderwijs houdt financieel toezicht op de door de overheid bekostigde onderwijsinstellingen in Nederland.

We concentreren ons financieel toezicht op de volgende vragen:

- rechtmatigheid - krijgen instellingen de onderwijsmiddelen waarop zij recht hebben en geven zij die middelen uit aan de juiste zaken?
- doelmatigheid - is de besteding wel voldoende doel- en kostenbewust?
- continuïteit - is de financiële positie van de onderwijsinstelling voldoende om goed onderwijs te blijven verzorgen?

Financiële Staat: de financiële ontwikkelingen in het onderwijs als geheel

We houden allereerst financieel toezicht op de afzonderlijke onderwijsinstellingen. Maar in de Financiële Staat van het Onderwijs doen wij verslag van de financiële toestand van de gezamenlijke onderwijsinstellingen in het afgelopen kalenderjaar.

Hoe staat het Nederlandse onderwijs er financieel voor, als geheel en ook per onderwijssector? Welke grotere ontwikkelingen zijn er te zien? En ook: wat betekent dit voor de ontwikkelingen in de onderwijskwaliteit zoals we die in de Staat van het Onderwijs 2019 constateerden? Maar vooral ook: hoe voeren Nederlandse onderwijsbesturen (financieel) beleid? We baseren ons daarbij allereerst op de jaarverslagen van elk van de instellingen over 2018.

Opbouw: beleid van instellingen, financiële toestand, rechtmatigheid

Deze Financiële Staat van het Onderwijs begint in hoofdstuk 2 met het (financiële) beleid van de instellingen. Immers, het beleid dat het bestuur voert, laat zien in hoeverre het bestuur het onderwijsgeld doelmatig besteedt aan resultaten. Dat beleid moet zijn uitgewerkt in een begroting en besteding van de middelen. Hoe gaan de Nederlandse besturen om met de meerjarenbegroting, de financiële resultaten en vermogensvorming en hoe voeren ze het personeelsbeleid vanuit financieel perspectief?

Hoofdstuk 3 geeft een beeld van de financiële positie van de instellingen in de verschillende onderwijssectoren. Die financiële positie geeft allereerst een indicatie hoe goed de continuïteit is gewaarborgd. We doen dit aan de hand van kengetallen, de verschillen in dat opzicht tussen categorieën van instellingen en de ontwikkeling van de bestedingen. Ook geeft dat hoofdstuk aandacht aan de instellingen die wegens financiële risico's onder verscherpt financieel toezicht staan. Elke paragraaf biedt een compleet overzicht van balans en van staat van baten en lasten van de sector.

Hoofdstuk 4 toont hoe de rechtmatigheid van het financiële handelen wordt gecontroleerd en geborgd. In de bijlagen ten slotte is een uitleg van de belangrijkste begrippen opgenomen. Ook vindt u een overzicht van de uitkomsten van het inspectieonderzoek bij accountantskantoren.

Ter afsluiting zijn in bijlage VII de tabellen bij de figuren opgenomen.


DES
IGN
LAB

2 Financieel beleid van de instellingen

2.1	Inleiding: continuïteit en doelmatige besteding vraagt beleid	11
2.2	Geleidelijk beter beleidsrijk financieel begroten	13
2.3	Ontwikkeling van de resultaten: soms nog erg grote reserves	17
2.4	Ontwikkeling van het personeelsbestand	22
2.5	Onderzoek naar de reserves van de onderwijsinstellingen	28

2.1 Inleiding: continuïteit en doelmatige besteding vraagt beleid

Deze Financiële Staat van het Onderwijs geeft een beeld van hoe de Nederlandse onderwijsinstellingen er het afgelopen jaar financieel voor stonden en welke ontwikkeling daarin te zien is. De financiële toestand van deze instellingen moet het resultaat zijn van het beleid dat de onderwijsbesturen voeren en van de prognoses die het bestuur maakt. Het jaarverslag is bedoeld als de beschrijving en verantwoording van het beleid. Daarom gebruiken wij de jaarverslagen als bron om te beoordelen hoe het financiële beleid van Nederlandse onderwijsinstellingen ervoor staat.

Waarom geeft de Financiële Staat van het Onderwijs bijzondere aandacht aan het beleid van de besturen?

Goed (financieel) beleid door de onderwijsbesturen is van doorslaggevend belang voor de continuïteit van de instelling en voor de kwaliteit van het onderwijs. Daarom besteden we er in dit rapport bijzondere aandacht aan.

Het toenemende lerarentekort is een ingrijpende ontwikkeling en ook een grote opgave. Juist daarom is het personeelsbeleid een belangrijk aspect van zowel het financieel als het onderwijskundig beleid.

Hoofdconclusie: beter greep krijgen op ontwikkelingen

De jaarverslagen van de onderwijsbesturen moeten een beschouwing geven over het voorgenomen beleid in de komende jaren, met een vertaling naar de financiële implicaties. Dat wordt van besturen verwacht[2]. De effecten en resultaten moeten ze daarbij vergelijken met de meest recent gepubliceerde jaarrekening.

Samenvattend stellen we vast dat er verbetering mogelijk en nodig is in de jaarverslagen. Zo is er nog steeds vrij structureel sprake van onderschatting van het resultaat. Ook moeten veel besturen meer aandacht geven aan de werking van het systeem voor risicobeheer en aan de manier waarop ze met risico's omgaan.

2 *zie https://www.rijksoverheid.nl/documenten/brochures/2015/05/21/brochure-richtlijn-jaarverslag-onderwijs*

Anders gezegd: we stellen vast dat besturen meer greep moeten krijgen op de ontwikkelingen die voor hen relevant zijn en met een heldere visie moeten aantonen hoe ze zich daarop – ook financieel – voorbereiden. Dat vraagt realistisch en beleidsrijk begroten. Alleen op die manier kunnen besturen:

a. adequate maatregelen nemen om risico's – zoals krimp en tekorten aan leraren en ander personeel – het hoofd te bieden;
b. een reserve aanhouden die groot genoeg is voor continuïteit, maar tegelijkertijd
c. ervoor zorgen dat het publieke geld niet zonder duidelijke bestemming in de reserves zit, maar vooral wordt besteed aan het onderwijs.

In de volgende paragrafen gaan we hier verder op in.



2.2 Geleidelijk beter beleidsrijk financieel begroten

De bedoeling van het jaarverslag: van terugblik naar schakel in de beleidscyclus

Het jaarverslag wordt vanouds nog vooral gezien als een document om terug te kijken. Hoe verliep het financiële reilen en zeilen in het afgesloten boekjaar? Waren de resultaten positief of negatief en waar lag dat aan? Is de instelling niet in riskant vaarwater gekomen? Zijn alle middelen op correcte manier weergegeven in het jaarverslag? De verklaring en de handtekening van de accountant bezegelen het document. Op naar het volgend jaarverslag.

Al een aantal jaren verandert dat beeld geleidelijk. Het jaarverslag wordt in die nieuwe benadering niet enkel meer gezien als het eindpunt van een lineair traject dat start op 1 januari van een boekjaar en eindigt op 1 juli anderhalf jaar later, maar als onderdeel van een dynamisch proces van beleid, sturing, evaluatie en verantwoording. Een cyclisch proces waarbij het jaarverslag een markant tussenpunt is, maar dat intussen gewoon doordraait.

Vanaf 2013 is het verplicht om een continuïteitsparagraaf op te nemen in het officiële jaarverslag. Het doel hiervan is om de belangrijkste partijen in de instelling bewust een systematische toekomstverkenning te laten uitvoeren, zodat zij mogelijke risico's van de beleidsvoering kunnen overzien.

Wij spraken vorig jaar onze twijfels uit (Inspectie van het Onderwijs, 2018a) over de kwaliteit van de prognoses van de meerjarenbegrotingen. We constateerden dat de voorspellingen in de meerjarenbegroting vaak erg voorzichtig waren. Daarbij werden de toekomstige inkomsten stelselmatig onderschat, met als gevolg dat instellingen jaarlijks te maken hebben met onvoorzien gunstiger resultaten. Vanuit het oogpunt van continuïteit is dit begrijpelijk, maar minder functioneel omdat het doel is om een realistische toekomstprognose te stellen die aansluit op het beleid.

In de nieuwe meerjarenbegrotingen van 2018 lijken deze prognoses optimistischer te zijn. De gemiddeld voorspelde rijksbijdragen per instelling zijn van 2017 op 2018 nadrukkelijk gestegen. Het is echter niet mogelijk te bepalen of dat een gevolg is van een bijgestelde visie op de toekomst, of van een systematiek waarbij een nieuw jaar (met hogere bijdragen) als uitgangspunt dient.

Blik op de toekomst met de continuïteitsparagraaf

Vooral de zogeheten continuïteitsparagraaf, of toekomstparagraaf, in het jaarverslag geeft zicht hoe het financieel beleid van de Nederlandse onderwijsinstellingen ervoor staat. Deze paragraaf moet een blik bieden in de toekomst voor de middellange termijn. In de continuïteitsparagraaf moet een bestuur beschrijven wat het beleid is, welke toekomstverwachtingen er zijn en welke middelen nodig zijn om de gestelde doelen te bereiken. Daarnaast moeten eventuele risico's voor de gestelde doelen in kaart worden gebracht. Al deze informatie geeft inzicht in het financieel beleid van de instellingen.

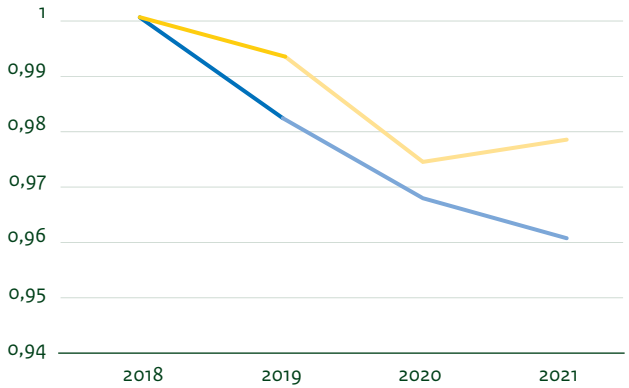
Per bestuur goed zicht op leerlingontwikkeling

Voor een financiële prognose is het allereerst noodzakelijk dat er goed zicht is op de toekomstige ontwikkeling van het aantal leerlingen/studenten. Zij vormen immers de grondslag van de rijksbijdragen, het grootste deel van de baten. Maar zij bepalen ook in hoge mate de lasten. Niet alleen in kwantitatieve zin (vooral in de personeelslasten), maar ook in kwalitatieve zin. Afhankelijk van de samenstelling van de populatie zijn andere keuzes nodig in bestedingen en investeringen. Sinds enkele jaren is dat in een overgrote meerderheid van de jaarverslagen goed op orde. In 2018 was dit 95 procent.

Gezamenlijke leerlingprognoses te optimistisch

Dat de aanwezigheid van prognoses geen garantie is voor de kwaliteit ervan, laat figuur 2.1 zien. Hierin zijn de prognose die Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) maakt op basis van de landelijke ontwikkeling van de bevolking en de som van de prognoses die de instellingen (in dit voorbeeld in het voortgezet onderwijs (vo)) in hun jaarverslagen vermelden[3], naast elkaar gezet. Het relatieve optimisme hierbij is interessant als we zien dat besturen de te verwachten rijksbijdragen gemiddeld juist te laag inschatten. Dat staat verderop beschreven.

Figuur 2.1 Verschillen tussen prognoses in het voortgezet onderwijs



Bron: Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2019a)

Meerjarenbegroting: verbinding met beleidskeuzes ontbreekt te vaak

Intussen verschuift de maatschappelijke visie op de rol van een toekomstgerichte meerjarenbegroting geleidelijk van een benadering die er primair op gericht was om risico's te voorkomen, naar een benadering die begroten een veel breder onderdeel maakt van de beleidscyclus.

Onderwijsraad: "Veel beleidsrijker begroten"

Uit oogpunt van een doelmatige inzet van hun middelen en de verantwoording daarvan, pleitte de Onderwijsraad er in 2018 voor dat besturen veel beleidsrijker gaan begroten. De raad stelde (Onderwijsraad, 2018): "Beleidsrijk begroten is een algemeen toegepaste methode en de toepassing ervan is vastgelegd in codes voor goed bestuur.[..] Beleidsrijk begroten houdt in dat de financiële consequenties van beleidskeuzes verwerkt worden in de meerjarenbegroting. Het financieel beleid wordt afgestemd op het strategisch (onderwijs)beleid van de instelling. Inhoudelijke doelstellingen ten aanzien van het onderwijs (en in het hoger onderwijs het onderzoek) vinden hun weerslag in de begroting en zijn leidend bij het maken van financiële keuzes."

Dit rapport van de Onderwijsraad benadrukt het belang dat besturen steviger inzetten op beleidsrijk begroten. Vooral omdat de medezeggenschapsraad en de raden van toezicht hiermee een betere informatiepositie krijgen (ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, 2018).

Om een goed financieel beleid op te stellen, is vooraf een soepele interne samenwerking nodig. Het is belangrijk dat een bestuur actief om de inbreng van betrokkenen vraagt. Daarbij zijn duidelijke kaders nodig voor strategische en operationele keuzes, die vervolgens belangrijk zijn voor een beleidsrijke meerjarenbegroting. In het jaarverslag verwachten we hierover duidelijke en relevante toelichtingen

3 *De tabel gebruikt als indexwaarde 2018. Voor de prognoses is gecorrigeerd voor ontbrekende waarden.*

(Inspectie van het Onderwijs, 2016b, art. 2:391 BW). Het zijn niet de getallen die de meerjarenbegroting bepalen, maar juist het beleid. Zoals de Onderwijsraad aangaf, is het beleidsrijke element van de begroting essentieel. Dat geeft een onderbouwing van de keuzes die de instelling maakt en vormt een goede basis voor het gesprek met de belanghebbenden in de instelling. Dit geldt in het bijzonder voor de medezeggenschapsorganen die in het funderend onderwijs naar verwachting in 2021 een instemmingsrecht krijgen (en dat bij mbo en ho al hebben) bij de vaststelling van de begroting op hoofdlijnen. Daarvoor moeten zij zicht hebben op de inhoudelijke keuzes die het bestuur maakt.

Vooral kleinere besturen tonen inhoudelijke keuzes nog onvoldoende

Onze analyse van de continuïteitsparagrafen in jaarverslagen laat zien dat het inzicht in de inhoudelijke keuzes verder kan verbeteren. Van alle besturen had 88 procent een meerjarenbegroting van voldoende kwaliteit. 79 procent lichtte deze voldoende toe. Een duidelijke verbinding met beleidskeuzes werd bij slechts 54 procent gemaakt. Dat is weliswaar iets meer dan de 49 procent van 1 jaar eerder, maar nog niet voldoende.

De besturen die onvoldoende scoorden, hadden financieel gemiddeld een aanzienlijk kleinere omvang dan de besturen die een voldoende scoorden. Dat hangt op zichzelf weer samen met de sector waarin het bestuur opereert. In het primair onderwijs (po) hebben de besturen gemiddeld een kleinere begroting.

Beide factoren dragen in ongeveer dezelfde mate bij aan de verklaring van het verschil. Er is geen verschil van betekenis naar regio's.

Interne toezichthouder van belang voor beleidsrijk begroten

Bij een goede verbinding tussen beleidskeuzes en begroting speelt ook de interne toezichthouder een belangrijke rol. De toezichthouder voert namelijk als eerste de dialoog over het beleid met het bestuur. Daarvan moet hij verslag doen in het jaarverslag. Het staat er in bijna alle gevallen wel in, maar de inhoudelijke verbinding met het beleid van de instelling kan een stuk beter. Dat is belangrijk omdat de interne toezichthouder in de gaten houdt of de middelen op de juiste manier worden aangewend. Dat kan alleen maar als er een afweging plaatsvindt tussen de inhoudelijke doelen die het bestuur nastreeft en de inzet van de middelen daarvoor. Bij minder dan de helft van de instellingen heeft deze rol van de interne toezichthouder voldoende vorm gekregen.

Risicobeheer te vaak onvoldoende

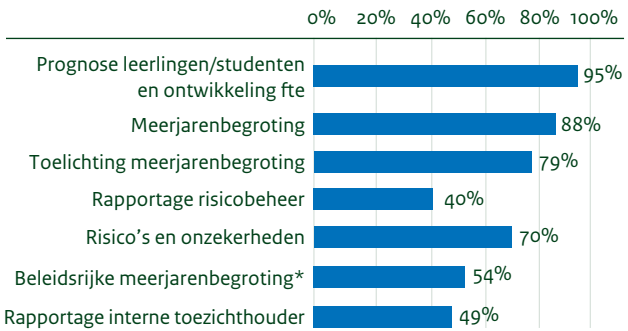
In het verslag moet niet alleen aandacht zijn voor kansen, maar ook voor bedreigingen en hoe die het hoofd worden geboden. De instellingen moeten om die reden in het jaarverslag inzichtelijk maken hoe ze hun risicobeheer inrichten, welke risico's zij identificeren en welke maatregelen zij nemen om risico's te voorkomen en te bestrijden. Dat lukt nog steeds onvoldoende.

In slechts 40 procent van de gevallen was toelichting over de inrichting en werking van het systeem van risicobeheer voldoende aanwezig. Bij 60 procent dus nog niet, wat op zichzelf al aandacht vraagt. Bovendien is er, vergeleken met de afgelopen jaren, een steeds groter aandeel besturen dat hierin niet slaagt. De vaardigheid in het maken van deze toelichtingen hangt vooral samen met de sector. Besturen in het voortgezet onderwijs doen het een stuk beter dan in het primair onderwijs. Regionale verschillen spelen geen rol van betekenis. De steekproef is overigens te klein om hier voor het mbo en hoger onderwijs iets over te zeggen.

Vervolgens rapporteert 70 procent van de instellingen voldoende over welke risico's zij constateren en welke beheersmaatregelen ze daarvoor nemen. Vergeleken met vier jaar eerder is dat een afname, toen bracht nog driekwart van de besturen de risico's in beeld. Er is geen relatie tussen deze oordelen en grootte, sector of regio. Wel hangen de scores op de verschillende onderdelen van de risicoparagraaf duidelijk met elkaar samen.

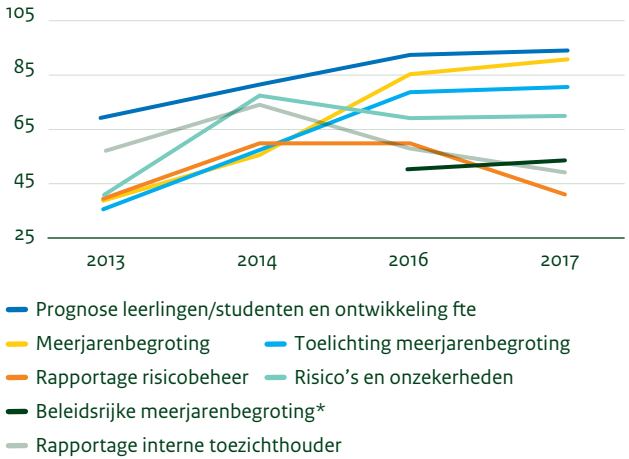
Figuur 2.2 geeft het aantal positieve waarderingen van de respectievelijke elementen uit de continuïteitsparagraaf weer. Figuur 2.3 en tabel 2.1 tonen de ontwikkeling ervan sinds 2013.

Figuur 2.2 Percentage positieve oordelen over de informatiewaarde van de continuïteits-paragraaf (N=290)



Bron: Inspectie van het Onderwijs

Figuur 2.3 Ontwikkeling percentage positieve oordelen over de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf, tussen 2013 en 2017



Bron: Inspectie van het Onderwijs

Tabel 2.1 Ontwikkeling percentage positieve oordelen over de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf, tussen 2013 en 2017

	2013	2014	2016	2017
Prognose leerlingen en ontwikkeling fte	66	83	94	95
Meerjarenbegroting	38	53	85	88
Toelichting meerjarenbegroting	33	55	75	79
Rapportage risicobeheer	38	58	58	40
Risico's en onzekerheden	39	75	69	70
Beleidsrijke meerjarenbegroting[4]	-	-	49	54
Rapportage interne toezichthouder	52	70	55	49

Bron: Inspectie van het Onderwijs

4 *Dit noemden wij in Financiële Staat 2016: 'verbinding met instellingsbeleid'*

2.3 Ontwikkeling van de resultaten: soms nog erg grote reserves

De positieve resultaten die de instellingen de afgelopen jaren boekten en waar we in de Financiële Staat van vorig jaar aandacht aan besteedden, zijn niet van het ene op het andere moment verdwenen (Inspectie van het Onderwijs, 2018a). Dat was ook niet te verwachten, aangezien hier pas in december 2018 aandacht voor was. In het boekjaar zijn er dan niet veel reële stuurmogelijkheden meer. Inmiddels zijn activiteiten in gang gezet om de ontwikkeling van het eigen vermogen te remmen, maar die hebben op zijn vroegst effect op het boekjaar 2019. In de brief aan de Kamer van 14 oktober 2019[5] worden die verder toegelicht. Tegelijk vindt onderzoek plaats naar de omvang van de vermogens van de instellingen en de motieven voor die omvang. Tevens vindt breder onderzoek plaats naar het niveau van bekostiging in relatie tot de ambities met het onderwijs.

Oorzaak vermogensgroei: onderwijsbesturen onderschatten inkomsten

Vorig jaar werd al duidelijk dat de verschillen tussen begroting en realisatie ontstaan door onderschatting van de rijksbijdragen die worden uitgekeerd en die in de loop van het jaar kunnen worden aangepast. Weliswaar wordt ook de post 'personeelslasten' te laag ingeschat, maar minder dan de toename van de rijksbijdragen. Dat leidt gemiddeld tot een positief saldo voor de instellingen.

In 2018 bedroeg de totale onderschatting van de rijksbijdragen in de begrotingen over alle sectoren van de onderwijsinstellingen 1,98 miljard euro (zonder samenwerkingsverbanden (swv)[6]). Aan de andere kant vielen de personeelslasten 1,82 miljard euro hoger uit dan voorspeld. Dit levert een bijdrage aan het onverwachte resultaat van 165 miljoen euro. De volgende figuren laten de verschillen zien tussen het begrote resultaat en het werkelijke resultaat over de afgelopen 3 jaar. We laten dat voor het gehele onderwijs zien, en per onderwijssector voor elke sector als geheel.

5 *https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-onderwijs-cultuur-en-wetenschap/documenten/kamerstukken/2019/10/14/financiele-positie-van-onderwijsinstellingen-in-2018*

6 *De samenwerkingsverbanden zijn hierbuiten gehouden omdat er anders dubbeltellingen zijn met het speciaal onderwijs. Bij de samenwerkingsverbanden was een onderschatting van de rijksbijdragen van 57 miljoen bij primair onderwijs en 80 miljoen bij voortgezet onderwijs. Wat betreft de personeelslasten gaat de vergelijking niet goed op bij de samenwerkingsverbanden, aangezien dat veelal op de loonlijst van de schoolbesturen staat.*

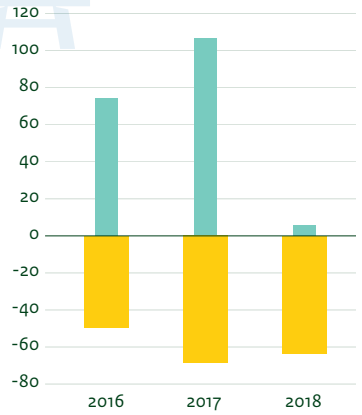
Grote verschillen tussen begroting en resultaat

Vergelijking tussen begroting en resultaten
2016-2018, in mln. euro

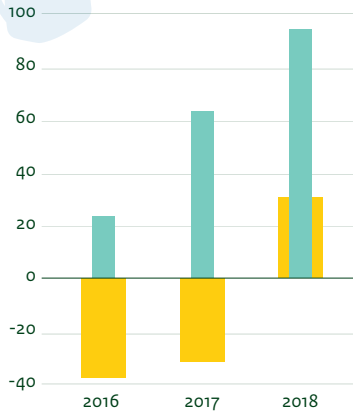
Figuur 2.4
Vergelijking tussen begroting en resultaten, 2016 – 2018, onderwijs als geheel, incl. samenwerkingsverbanden passend onderwijs in mln. euro



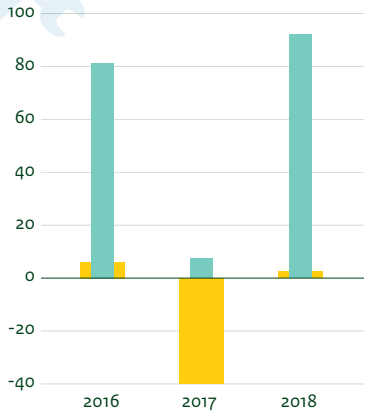
Figuur 2.5
primair onderwijs



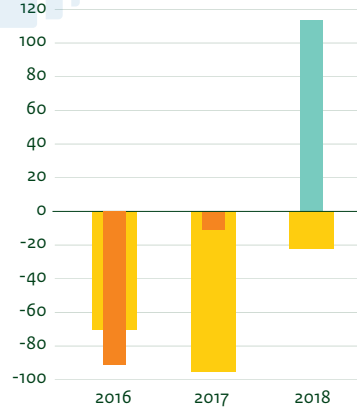
Figuur 2.6
voortgezet onderwijs



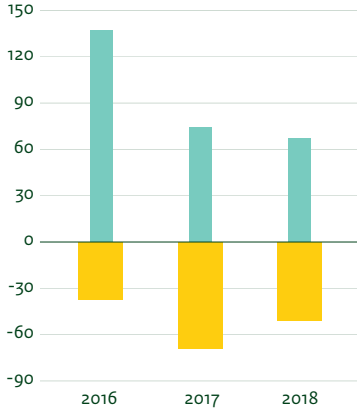
Figuur 2.7
mbo



Figuur 2.8
hbo



Figuur 2.9
wetenschappelijk onderwijs



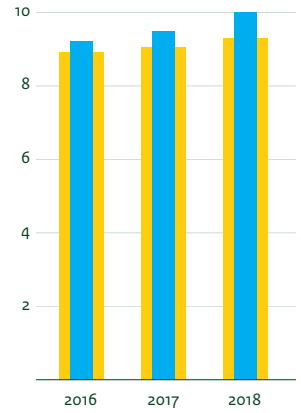


Bron: DUO, 2019a

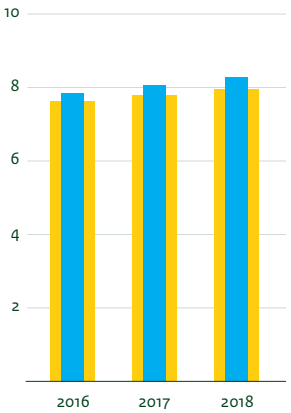
Rijksbijdrage en personeelslasten vallen jaarlijks hoger uit

Rijksbijdragen, verschil tussen begrote en gerealiseerde bedragen die de desbetreffende sector ontving 2016-2018, *in miljard euro*

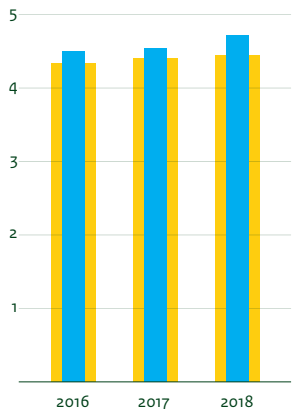
Figuur 2.10 primair onderwijs



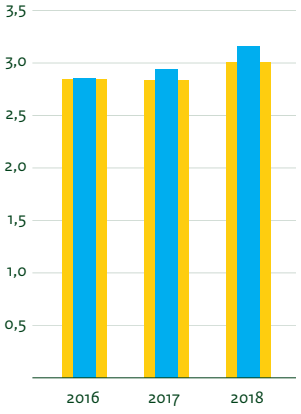
Figuur 2.11 voortgezet onderwijs



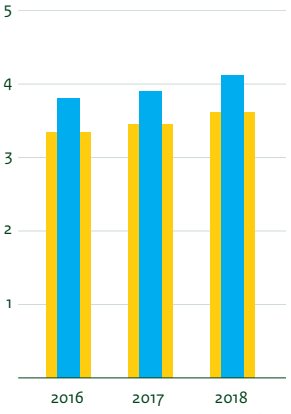
Figuur 2.12 mbo



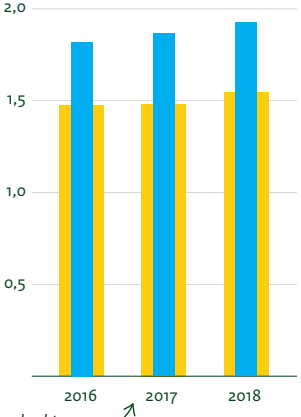
Figuur 2.13 hbo



Figuur 2.14 wetenschappelijk onderwijs



Figuur 2.15 Werk in opdracht van derden, wetenschappelijk onderwijs

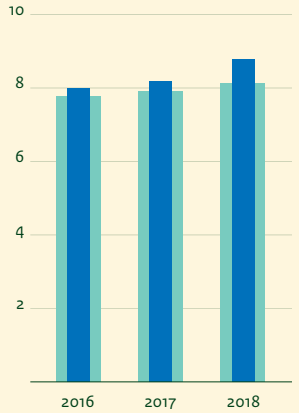


Begroot Resultaat

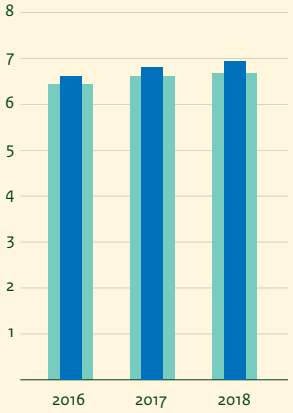
Ook werk in opdracht van derden wo valt jaarlijks hoger uit

Personeelslasten, verschil tussen begrote en gerealiseerde kosten die de desbetreffende sector maakte *2016-2018, in miljard euro*

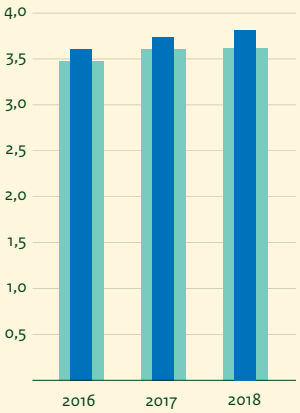
Figuur 2.16 primair onderwijs



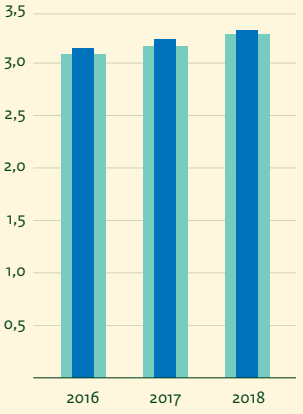
Figuur 2.17 voortgezet onderwijs



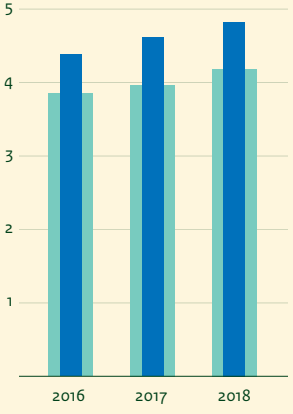
Figuur 2.18 mbo



Figuur 2.19 hbo



Figuur 2.20 wetenschappelijk onderwijs



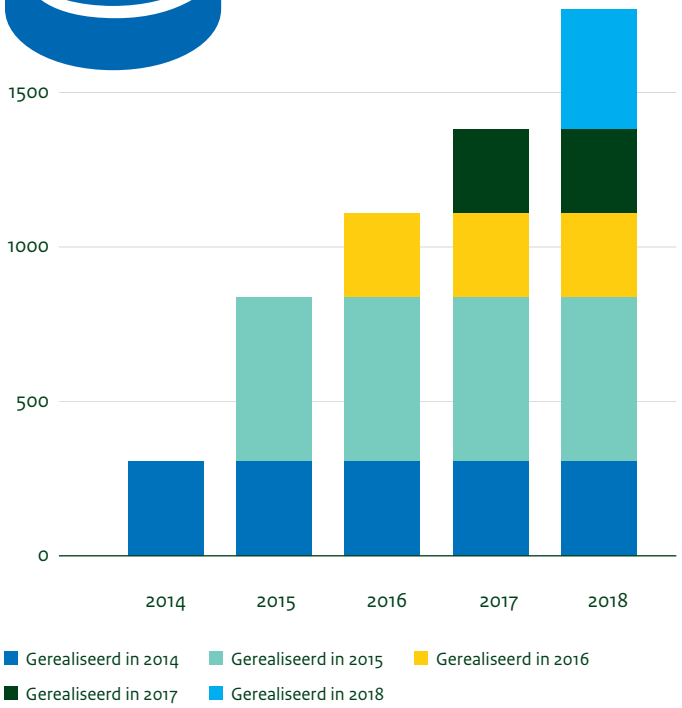


Begroot Resultaat

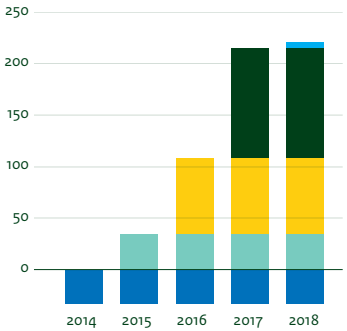
Reserves nemen ieder jaar toe

Toename van de reserves *sinds 2014 in mln. euro*

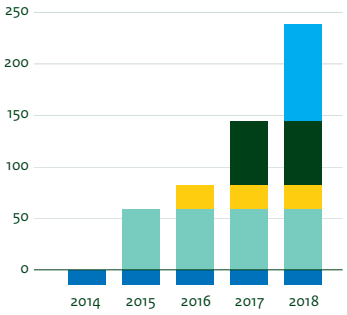
Figuur 2.21
Toename van de reserves sinds 2014, onderwijs als geheel, incl. samenwerkingsverbanden
in mln. euro



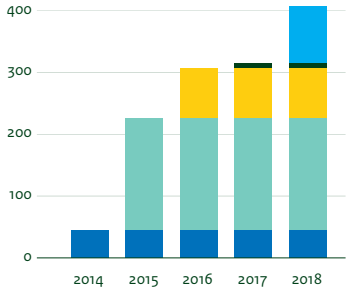
Figuur 2.22 primair onderwijs



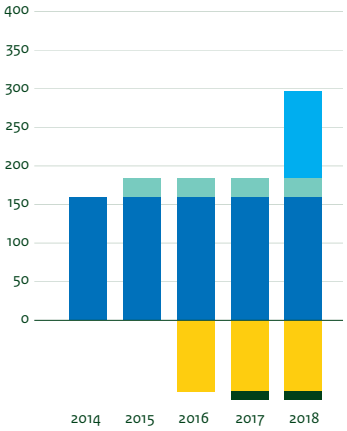
Figuur 2.23 voortgezet onderwijs



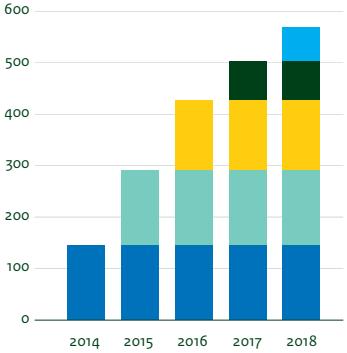
Figuur 2.24 mbo



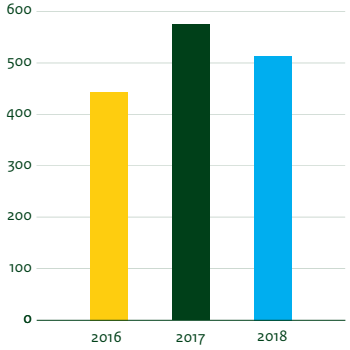
Figuur 2.25 hbo



Figuur 2.26 wetenschappelijk onderwijs



Figuur 2.27 Verschil tussen begroting en resultaat 2016-2018, gehele onderwijs, incl. samenwerkingsverbanden, in mln. euro



Doordat de begroting vaak negatief is en het resultaat positief, is het verschil groter.

Er is structureel sprake van onderschatting van het resultaat. Binnen elke sector is er wel een zekere spreiding. In het primair onderwijs en voortgezet onderwijs komt ongeveer driekwart van de instellingen hoger uit dan de begroting. Dit is waarschijnlijk te verklaren met de in paragraaf 2.2. beschreven voorzichtigheid bij de prognose van besturen. In het mbo en hbo is dat rond 88 procent, terwijl bij de universiteiten alle instellingen hoger uitkomen dan de begroting.

Een verklaring voor dat laatste is waarschijnlijk de aparte geldstroom in het wo. Daar speelt de post 'werk in opdracht van derden' een bijzondere rol. Hier loopt een tweede geldstroom van de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO) en de Koninklijke Nederlandse Academie van Wetenschappen (KNAW) die met meer onzekerheid is omgeven dan de reguliere rijksbekostiging. De onderschatting van deze post bedroeg in alle sectoren samen 403 miljoen. Daarvan was 379 miljoen afkomstig uit het wo.

Beleidsmaatregelen voor beter begroten

Om het verschil tussen begroting en realisatie terug te dringen, is een aantal maatregelen onderzocht. Dit is gedaan als vervolg op de bevindingen in 2018. Als er onvoorziene winsten zijn bij instellingen, ligt het voor de hand dat die aan het vermogen worden toegevoegd. Boven een bepaalde mate is dat onwenselijk. Vaak worden onzekerheden over inkomsten opgevoerd als een reden om juist vermogen op te bouwen, om daarmee fluctuaties in die inkomsten te kunnen opvangen.

De commissie Van Rijn (Adviescommissie Bekostiging Hoger Onderwijs en Onderzoek, 2019) stelt voor een deel van de bekostiging via NWO over te hevelen naar de reguliere bekostiging. Dat zou een gedeelte van de onzekerheid bij de instellingen verminderen. Daarnaast worden ook voor de andere sectoren methoden overwogen om een grotere zekerheid te verschaffen rond de jaarlijkse bekostiging. Het is nog te vroeg om daar al resultaten van te verwachten. Dat is zeker niet eerder dan in de jaarrekening 2020 het geval.

In de analyses in deze paragraaf zijn de samenwerkingsverbanden passend onderwijs buiten beschouwing gelaten. De vergelijking tussen begroting en realisatie daarvan wordt besproken in paragraaf 3.4.

2.4 Ontwikkeling van het personeelsbestand

DUO registreert de ontwikkeling van het personeel in fte's voor de sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo. Tabel 2.2 laat die ontwikkeling voor deze drie sectoren in fte's zien. Er is onderscheid gemaakt tussen onderwijspersoneel (leraren en leraren in opleiding) en overig personeel (directie, ondersteunend personeel, onderwijsassistenten, enzovoorts).

Tabel 2.2 Personeel in reguliere aanstellingen in primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo[7], in duizenden fte's

	2014	2015	2016	2017	2018
Primair onderwijs					
Leraren	94	92	92	92	93
Overig personeel	29	29	29	30	32
Totaal	123	121	121	122	125
Voortgezet onderwijs					
Leraren	62	62	61	61	60
Overig personeel	23	23	23	23	23
Totaal	85	85	85	84	83
Mbo					
Leraren	25	25	25	26	26
Overig personeel	17	17	18	19	19
Totaal	**42**	**42**	**44**	**45**	**45**

Bron: DUO, 2018b

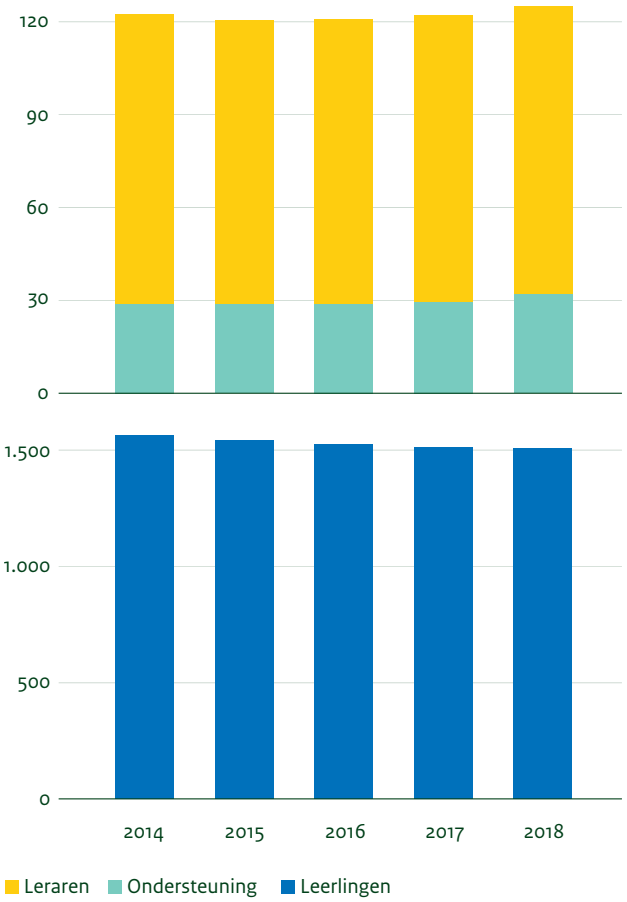
In basisonderwijs meer personeel voor minder leerlingen

Zeker in het licht van het lerarentekort is het opvallend dat het aantal fte's in het primair onderwijs in de laatste jaren groeide. Dit terwijl het aantal leerlingen nog steeds daalt (van 1,57 miljoen in 2014 naar 1,51 miljoen in 2018[8]). Vooral in het laatste jaar zijn er veel fte's bijgekomen. Die groei van ongeveer 3.000 in het laatste jaar, bestond voor 2.400 fte's uit groei in de overige formatie en voor de rest in leraren. De groei in overige formatie zit alleen in de ondersteunende functies. Het aantal fte's in directies nam nog met ongeveer 300 af, zodat de groei in ondersteunende functies netto 2.700 bedraagt.

7 *Deze gegevens zijn niet beschikbaar voor het hoger onderwijs.*

8 *https://www.onderwijsincijfers.nl/kengetallen/po/leerlingen-po/aantallen-ontwikkeling-aantal-leerlingen*

Figuur 2.30 Aantal fte's en het aantal leerlingen in het primair onderwijs, 2014-2018, in duizenden

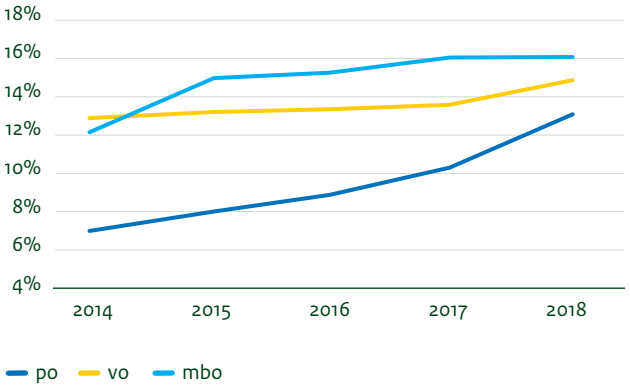


De groei in personeel vertoont wel behoorlijke regionale verschillen. Groningen en Overijssel zijn de enige regio's waar het aantal fte's tussen 2016 en 2018 daalde. In alle andere regio's is sprake van een stijging. In de provincie Utrecht steeg deze met 6 procent het meest. Daarna volgen Zuid-Holland en Zeeland, ondanks de krimp, met ruim 4 procent.

Het lijkt erop dat de personeelsgroei samenhangt met de inspanningen van schoolbesturen om de werkdruk te verminderen[9]. Die activiteiten zijn er voor een deel op gericht om ondersteunende personeelsleden in dienst te nemen die taken uit handen nemen van onderwijsgevenden. Daarnaast worden inspanningen gedaan om extra onderwijspersoneel in dienst te nemen. Deze bevindingen komen ook terug in onderzoek dat in opdracht van de PO-Raad is uitgevoerd[10]. Daarin spreekt het overgrote deel van de besturen de intentie uit middelen te besteden aan onderwijsassistenten en in iets mindere mate aan onderwijspersoneel in de vorm van leerkrachten en vakleerkrachten.

Die toename van het personeel verklaart mogelijk ook voor een deel de stijging die in het laatste jaar te zien is in het percentage tijdelijke formatie in het primair onderwijs. Figuur 2.31 geeft aan dat de percentages tijdelijk personeel in regulier dienstverband in het voortgezet onderwijs en mbo vrij stabiel zijn. Alleen het primair onderwijs laat nog altijd een stijging zien, die in het laatste jaar versnelde. Dat hangt waarschijnlijk samen met de personeelsgroei. Het is immers gebruikelijk dat personeel in het onderwijs start met een tijdelijke aanstelling. Die groei leidde er mogelijk ook toe dat de gemiddelde leeftijd van het personeel de afgelopen jaren juist in het primair onderwijs daalde.

Figuur 2.31 Ontwikkeling van het (regulier) tijdelijk personeel (leraren en overig personeel) in het primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo



Bron: DUO, 2019b

De groei van het aantal fte's is in elk geval niet opgevuld doordat zittend personeel meer uren is gaan werken. De deeltijdratio in het primair onderwijs daalde ook het afgelopen jaar verder. Ook hier is sprake van regionale verschillen. De gemiddelde taakomvang is in Parkstad Limburg het hoogst met 0,81. In Zeeland is deze met 0,66 een stuk lager. De grote steden zitten aan de bovenkant van de verdeling. Daar zit dus juist weinig rek meer in de vergroting van de aanstellingsomvang.

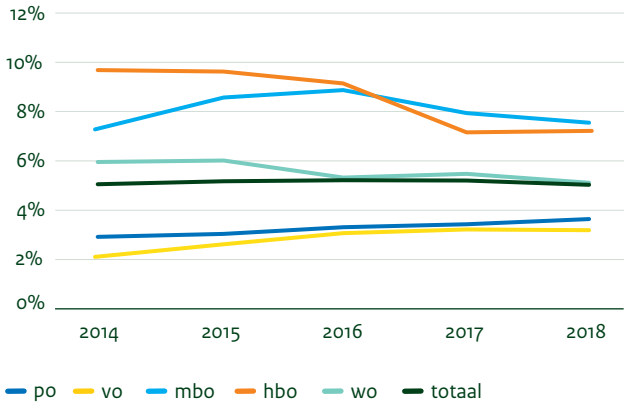
9 *Zie bijvoorbeeld het bericht in De Volkskrant van 2 september 2019 van Rik Kuiper.*

10 *Zie DUO Onderwijsonderzoek en Advies, 2019a*

Onderwijs blijft achter in afname flexwerkers

Het vermoeden zou kunnen zijn dat de toename van het reguliere personeel in het primair onderwijs betekent dat er minder personeel is dat niet in loondienst (PNIL) is, of dat besturen flexaanstellingen vaker omzetten in reguliere aanstellingen. Maar figuur 2.32 laat dat niet zien. Het aandeel PNIL in het primair onderwijs steeg in 2018 toch weer licht. De overige sectoren laten een stabiel beeld zien in vergelijking met vorige jaren. Het lijkt er dus op dat het aantal flexaanstellingen aan een grens zit. Er was geen daling zoals die te zien was in een aantal sectoren buiten het onderwijs.

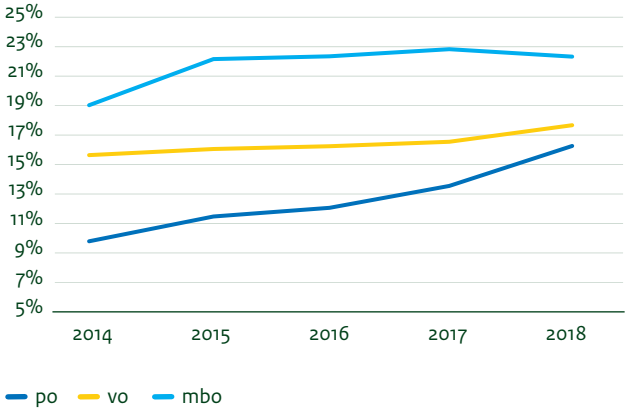
Figuur 2.32: Relatieve ontwikkeling van personeel niet in loondienst



Bron: DUO, 2019a

Beide percentages (regulier tijdelijk personeel en PNIL) kunnen worden gecombineerd[11]. Dit laat dan het totale aandeel niet-vast personeel zien, ook wel aangeduid als flexibele schil. In figuur 2.33 is dat gedaan voor de sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo.

Figuur 2.33 Flexibele schil primair en voortgezet onderwijs en mbo[12]



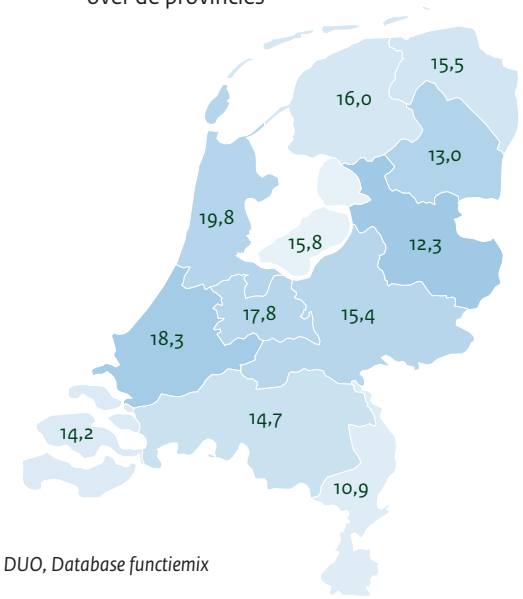
Bron: DUO, 2019a, 2019b

Groei flexwerkers neemt af

Het is interessant om te kijken naar de regionale verschillen in de inzet van personeel en vaste en niet vaste betrekkingen. Voor het mbo leveren deze analyses geen significante verschillen op tussen regio's, vooral door het kleine aantal instellingen. In het primair onderwijs en voortgezet onderwijs is dat anders.

In het primair onderwijs is bij het percentage regulier tijdelijk personeel een duidelijke piek zien in de westelijke provincies en in Groningen. In het westen kan een hogere mutatiegraad de oorzaak zijn, waarbij nieuw personeel eerst in een tijdelijke aanstelling wordt gezet. De flexratio (de mate waarin sprake is van personeel niet in loondienst) is in de noordelijke provincies het hoogst. De combinatieratio ligt het hoogst in het westen en het noorden. Figuur 2.34 laat zien hoe het percentage niet-vast personeel is verdeeld over de provincies.

Figuur 2.34 Percentage niet-vast personeel verdeeld over de provincies



Bron: DUO, Database functiemix

11 *Met de formule: PNIL/PL + (TijdP/TotP * (1-PNIL/PL)). PL staat voor de totale personeelslasten, PNIL voor personeel niet in loondienst, TotP voor het totaal regulier personeel en TijdP voor het regulier tijdelijke personeel. Hierbij worden wel twee verschillende soorten gegevens gecombineerd, namelijk percentages fte's en percentages geld.*

12 *De sectoren po en vo zonder samenwerkingsverbanden in verband met dubbeltellingen.*

In het voortgezet onderwijs is de verdeling van regulier tijdelijke functies vergelijkbaar met die in het primair onderwijs. Waar het gaat om het personeel dat niet in loondienst is, is er vooral een piek in de oostelijke provincies. Omdat beide ratio's verschillende kanten op bewegen, levert de combinatie bij het voortgezet onderwijs geen significante verschillen op.

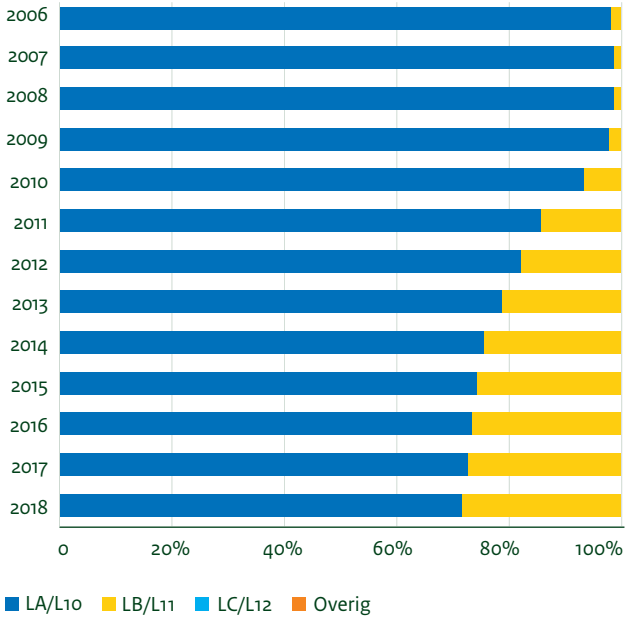
Over het geheel lijkt de groei van flexwerkers tot stilstand te zijn gekomen. Recentelijk zijn vooral vanuit het primair onderwijs kritische geluiden te horen over de inzet van personeel via uitzendbureaus. Schoolleiders willen daar eigenlijk zoveel mogelijk van af (Bouma en Kuiper, 2019). De groei van het niet-vaste personeel in het primair onderwijs is dan ook vooral een gevolg van het aanstellen van nieuw personeel in tijdelijke aanstelling. Dat nieuwe personeel liet in 2018 een flinke groei zien. Dat kan als een positieve ontwikkeling worden beschouwd.

Functiemix

De functiemix helpt om het werk voor leraren aantrekkelijker te maken. De bedoeling is dat docenten met de functiemix meer perspectief krijgen op de ontwikkeling van hun carrière binnen het onderwijs. Hiervoor kunnen besturen extra middelen krijgen. Op de website functiemix.nl (ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW), 2019) wordt de ontwikkeling van de functiemix in de verschillende onderwijssectoren over een aantal jaren gepresenteerd. Met behulp van de databestanden die hieraan ten grondslag liggen, kijken we verder naar die ontwikkeling en leggen we een relatie met de hiervoor beschreven ontwikkeling van het personeel.

In het primair en speciaal onderwijs vond in 2018 een structuurwijziging plaats na de algemene salarisverhoging in die sectoren. Daardoor werden de salarisschalen LA, LB en LC vervangen door L10, L11 en L12. Vergelijking laat zien dat de verdeling over de functies met ophoging op dezelfde manier doorloopt als in eerdere jaren, zoals te zien is in figuur 2.35.

Figuur 2.35 Functiemix primair onderwijs[13]
Inschaling leraren primair onderwijs, aandeel leraren per salarisschaal

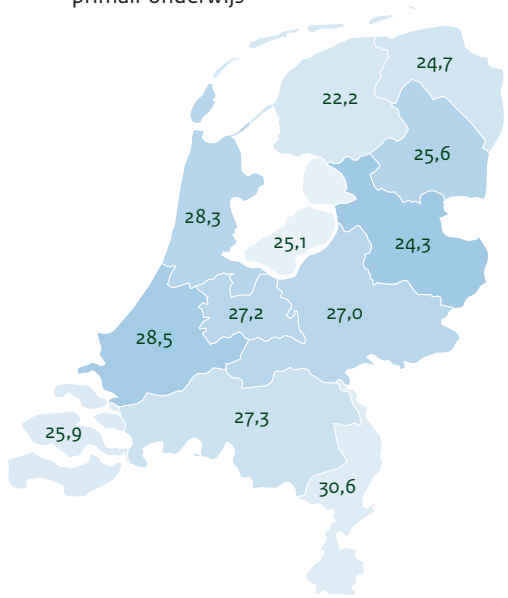


Bron: Database Functiemix

Hogere inschaling in West- en Zuid-Nederland

De functiemix-website geeft aan dat hogere functies in het voortgezet onderwijs in de Randstad duidelijk meer voorkomen dan in de rest van het land. De website geeft geen uitsplitsing voor het primair onderwijs. Maar na een verdeling van de besturen naar regio's, blijkt dat in het westen en zuiden van het land de hogere functies (L11 en L12) het meest worden gegeven. Gemiddeld zit daar ongeveer 8 procentpunt verschil tussen (van ruim 22 naar ruim 30 procent). Figuur 2.36 laat dat zien voor het primair onderwijs.

Figuur 2.36 Percentage hogere functies in het primair onderwijs

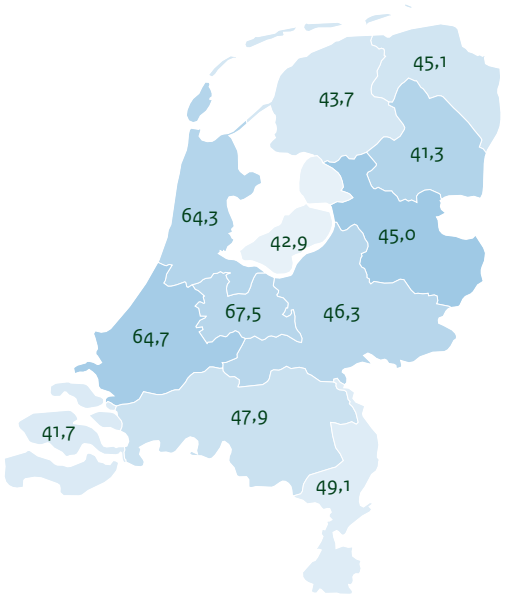


Bron: DUO, Database functiemix

13 *In 2018 is er sprake van L10, L11 en L12.*

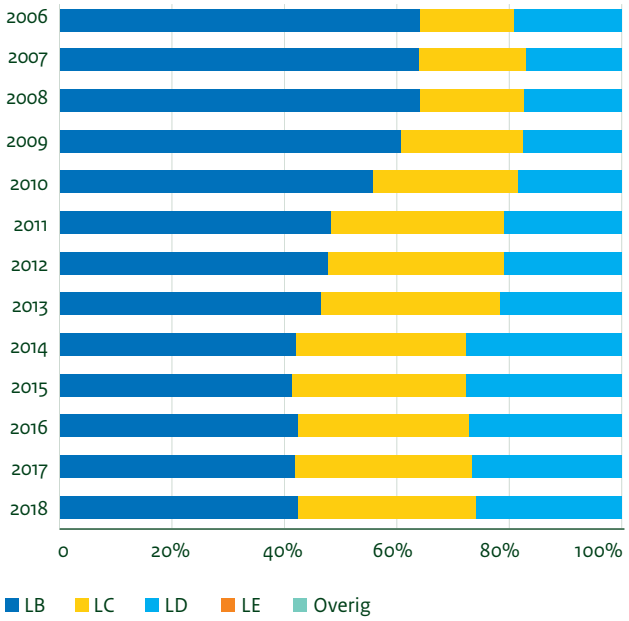
In het primair onderwijs zijn de verschillen verhoudingsgewijs minder groot dan in het voorgezet onderwijs, waar dit meer dan 20 procentpunt is. In het voortgezet onderwijs wordt dat in elk geval voor een deel veroorzaakt door de randstadregeling, maar die geldt niet voor het primair onderwijs. Het lijkt erop dat desondanks onderwijsinstellingen in het westen en zuiden vanwege de personeelstekorten meer moeite doen om leraren aan zich te binden, in dit geval door betere uitzichten voor de functie te bieden. Over het hele land laat de ontwikkeling in het voortgezet onderwijs de afgelopen jaren die gunstige lijn echter niet zien.

Figuur 2.37 Percentage hogere functies in het voortgezet onderwijs



Bron: DUO, Database functiemix

Figuur 2.38 Functiemix voortgezet onderwijs
Inschaling leraren voortgezet onderwijs, aandeel leraren per salarisschaal



Bron: Database functiemix

Samenhang tussen hoeveelheid flexwerkers en lagere schalen

Nadere analyse laat zien dat er in alle sectoren een licht negatief verband is tussen de toepassing van de functiemix en het inzetten van personeel niet in loondienst (PNIL). Anders gezegd: instellingen met relatief veel personeel in de lagere schalen hebben relatief veel PNIL.

Die correlatie is in de sectoren primair onderwijs en voortgezet onderwijs significant. Het is zonder aanvullend onderzoek niet mogelijk daar nadere conclusies aan te verbinden.

Betere besturen: minder flexwerkers

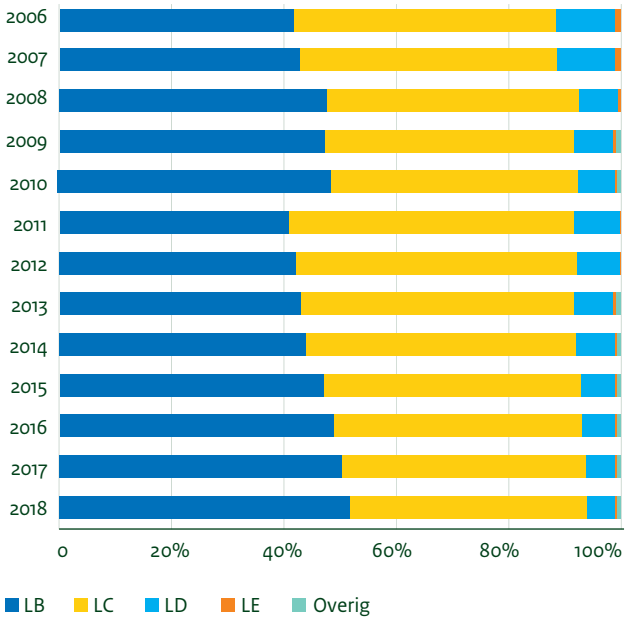
De samenhang tussen lagere inschaling en meer flexwerkers kan een uiting zijn van een geringer stuurvermogen door de besturen. In het primair onderwijs is er een licht maar significant negatief verband (Pearson, R= -0,153, sig 0,007) tussen de beoordeling van de bestuurlijke kwaliteit en de mate van toepassing van flexwerkers. Dus hoe hoger de beoordeling van het bestuur, hoe lager het aandeel PNIL.

Mbo werft extra personeel lagere schalen

Ook opvallend is de ontwikkeling in het mbo, waar de laagste functies juist al een paar jaar toenemen. Omdat gelijktijdig het aandeel personeelslasten van de totale baten in het mbo al enkele jaren aan het stijgen is, lijkt dat erop te wijzen dat er veel extra personeel is geworven dat juist in de lagere schalen is ingeschaald en dat de doorloop naar de hogere schalen daar geen gelijke tred mee houdt. Dat is wat sterker buiten de Randstad. Daarbinnen zijn er afspraken over gemaakt, maar de lijn is ook daar te zien. De toename van personeelslasten kan veroorzaakt worden door een snellere doorloop binnen de schalen. Daarover geeft figuur 2.39 geen uitsluitsel.

Figuur 2.39 Functiemix mbo

Inschaling leraren mbo, aandeel leraren per salarisschaal

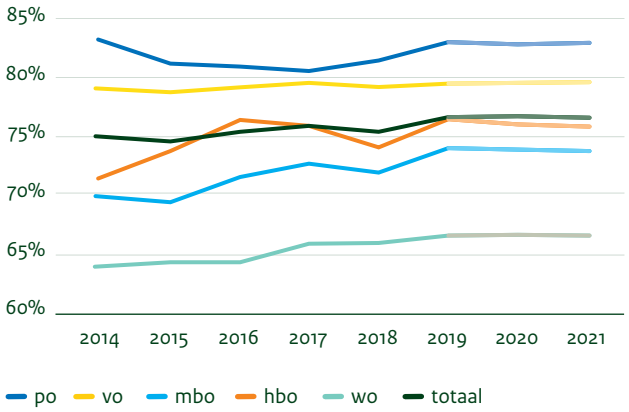


Bron: Database functiemix

Relatieve personeelslasten

De verhouding personeelslasten/totale baten (PL/TB) geeft een goed inzicht in de mate waarin instellingen hun inkomsten besteden aan personeel. Dit hoeft niet automatisch te betekenen dat het puur gaat om ontwikkelingen in de personeelsaantallen, hoewel daar in het primair onderwijs en mbo wel sprake van is. Zo heeft het voortgezet onderwijs de afgelopen jaren aanzienlijke bedragen toegewezen aan de voorziening personeel, dus aan een reservering. Dit komt ook uit de personeelslasten. Toch is het interessant te bezien hoe in alle sectoren de verhouding tussen personeelslasten en totale baten zich ontwikkelt en wat de prognoses van de instellingen daarover zijn. Figuur 2.40 laat dat zien.

Figuur 2.40 Ontwikkeling van de verhouding personeelslasten/totale baten in de verschillende sectoren



Bron: DUO, 2019a

De ontwikkeling in het primair onderwijs is bijzonder. De eerdergenoemde stijging van de personeelsaantallen is uiteraard goed te zien in de verhouding met de totale baten. Het is duidelijk dat de sector van plan is dat hogere niveau ook de komende jaren te halen. Voor het voortgezet onderwijs zien we een vergelijkbaar patroon, al is sprake van een dip in 2018. De verwachting is dat in 2019 ook in de andere sectoren meer uitgaven aan het personeel zijn. Daarna verwachten we in alle sectoren weer een kleine terugloop.

2.5 Onderzoek naar de reserves van de onderwijsinstellingen

In de afgelopen jaren waren de gemiddelde financiële resultaten in het onderwijs steeds positief. Die voorziene en onvoorziene overschotten leiden ertoe dat scholen steeds grotere – en mogelijk deels onnodige – financiële reserves aanhouden. Naar aanleiding daarvan heeft de minister aan de Tweede Kamer toegezegd dat de inspectie onderzoek doet naar indicatoren en signaalwaarden voor te hoge reserves. Ook is een onderzoek toegezegd naar een werkwijze om die eventuele reserves te verminderen.

Hoe hebben we gekeken?
Ter voorbereiding van het onderzoek naar financiële reserves voerden we eerst een verkenning uit naar eerdere studies. Die verkenning is op 20 juni 2019 door de minister aan de Tweede Kamer gestuurd[14]. Een korte samenvatting hiervan is te vinden in bijlage III.

IOO-methode: 10 procent (grote) besturen met grootste overmaat
De uitgangspunten in deze verkenning leidden tot gebruik van de zogenaamde IOO-methode. Met die methodiek wordt bepaald hoeveel eigen vermogen nodig is om alle vaste activa te financieren en een zekere risicobuffer te hebben. Een vergelijking tussen dit genormeerde eigen vermogen en het feitelijk eigen vermogen geeft een indicatie in hoeverre sprake is van overmaat.

Met de IOO-methode analyseerden we de jaarrekeningen van 2018 en daaruit selecteerden we van elke sector en samenwerkingsverbanden passend onderwijs de hoogst scorende 10 procent. Daarbij beperkten we ons tot instellingen met een eigen vermogen groter dan 500.000 euro. Door deze grens te nemen, zijn kleine instellingen buiten beschouwing gelaten.

Kleinere instellingen uitgezonderd
Kleine instellingen zijn veel gevoeliger voor plotselinge veranderingen in hun financiën. Deze groep bestaat vrijwel alleen uit 210 besturen in het primair onderwijs. Daarvan hadden 145 instellingen volgens de IOO-methode een overmaat aan eigen vermogen en in 2018 een totaal publiek eigen vermogen van ruim 47 miljoen (327.558 euro gemiddeld per instelling). De overmaat aan eigen vermogen bij deze instellingen bedroeg in totaal ruim 23 miljoen (160.130 euro per instelling).

14 *https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2019Z12894&did=2019D26584*

150 onderwijsinstellingen met grootste overmaat geselecteerd

Volgens de uitgangspunten van de verkenning (juni 2019) maakten we een selectie van in totaal 150 instellingen en samenwerkingsverbanden. Dit zijn de besturen en instellingen met het grootste verschil tussen de feitelijke en normatieve kapitalisatiefactor (IOO-methode). Oftewel, de besturen met de grootste overmaat aan vermogen. Het gaat om:

- 96 (grotere) primair-onderwijsbesturen
- 28 voortgezet-onderwijsbesturen
- 6 mbo-instellingen
- 5 hoger-onderwijsinstellingen
- 15 samenwerkingsverbanden passend onderwijs



3 Financiële positie van de instellingen

3.1	Inleiding	31
3.2	Primair onderwijs	34
3.3	Voortgezet onderwijs	41
3.4	Samenwerkingsverbanden passend onderwijs	47
3.5	Middelbaar beroepsonderwijs (mbo)	53
3.6	Hoger beroepsonderwijs (hbo)	60
3.7	Wetenschappelijk onderwijs (wo)	66



3.1 Inleiding

Goed onderwijs is gebaat bij een stabiele financiële bedrijfsvoering. Daarvoor is in elk geval een geborgde financiële continuïteit van de instelling belangrijk. Dat is alleen mogelijk als het bestuur over een positie beschikt waarmee het alle financiële verplichtingen op de korte en langere termijn kan nakomen.

Ook is noodzakelijk dat het bestuur inzicht heeft in de financiële uitgangspositie van de instelling en de ontwikkelingen in de komende jaren. In de continuïteitsparagraaf (paragraaf 2.2.) van het jaarverslag geeft het bestuur inzicht in deze ontwikkelingen en de daaraan verbonden financiële gevolgen.

In de volgende paragrafen bespreken we de verschillende onderwijssectoren en de samenwerkingsverbanden (swv) passend onderwijs 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, gevolgd door een projectie voor de komende jaren. Dit plan baseren we op getallen die de instellingen opnamen in hun risicoparagrafen van het jaarverslag.

Over kengetallen en begrippen
De kengetallen die we in dit rapport gebruiken hebben te maken met de risico's die besturen lopen (Bijlage I).

***Rentabiliteit* –** geeft aan in hoeverre een onderwijsinstelling in een jaar een positief of negatief financieel resultaat (exploitatieresultaat) boekt. Ook onderwijsinstellingen kunnen een positief exploitatieresultaat realiseren en dus meer overhouden dan ze binnenkrijgen. Maar omdat ze een publieke taak hebben, moeten ze erop sturen over de jaren heen evenveel aan het onderwijs te besteden als ze binnenkrijgen. Maar ook niet meer dan dat, want een negatief financieel resultaat vormt op termijn vanzelfsprekend een risico.

***Solvabiliteit* –** in hoeverre een onderwijsbestuur in staat is om op korte en lange termijn zijn schulden in te lossen.

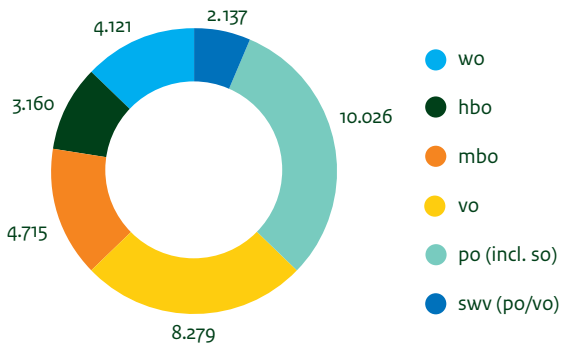
***Liquiditeit* –** geeft aan hoeveel geld er direct beschikbaar is om geplande en onvoorziene uitgaven te doen. Dat is dus exclusief het vermogen dat bijvoorbeeld vastzit in gebouwen.

***Huisvestingsratio* –** de relatieve kosten voor huisvesting van het onderwijs.

***Weerstandsvermogen* –** geeft aan in hoeverre het eigen vermogen in staat is wisselingen in de inkomsten op te vangen. We vergelijken hiervoor de verhouding tussen het eigen vermogen en de totale baten.

De besturen in het bekostigde onderwijs ontvingen in 2018 in totaal 32,4 miljard euro van de Rijksoverheid. Dit is ongeveer 12,8 procent van de totale rijksuitgaven (Financiën, 2017). Het meeste geld ging naar het primair (po) en voortgezet onderwijs (vo).

Figuur 3.1 Ontvangen rijksbijdragen per sector in miljoenen euro's



Bron: DUO, 2019

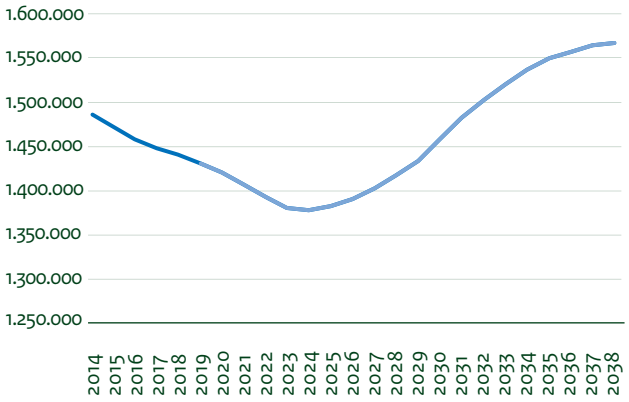


3.2 Primair onderwijs

Het primair onderwijs (po) is de grootste onderwijssector. Het omvat naast het basisonderwijs ook speciaal basisonderwijs, voortgezet speciaal onderwijs en de samenwerkingsverbanden passend onderwijs in het primair onderwijs. De samenwerkingsverbanden laten we hier buiten beschouwing, maar vindt u in paragraaf 3.4.

In totaal krijgen ongeveer 1,51 miljoen leerlingen onderwijs van ongeveer 125.000 fte's. Dit is personeel in reguliere dienst. Daarnaast is er in het primair onderwijs personeel dat niet in loondienst is. Deze groep is alleen globaal te schatten. Het aantal leerlingen daalt al een aantal jaren en dit zet zich in de nabije toekomst voort. Volgens de referentieraming neemt het leerlingaantal vanaf 2025 weer toe en is na 2030 weer op het niveau van 2014. Dit zal op termijn extra vraag naar onderwijskrachten geven.

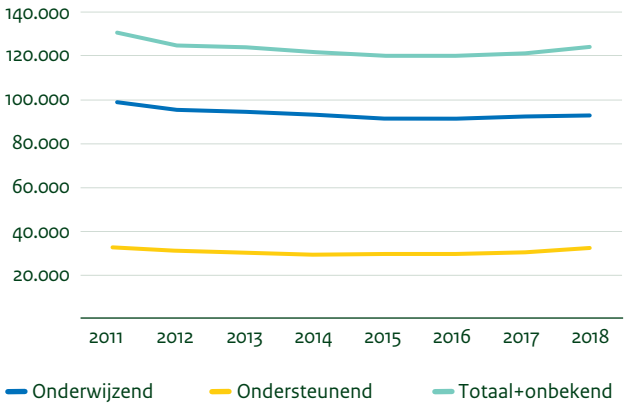
Figuur 3.2 Ontwikkeling van het aantal leerlingen primair onderwijs tot 2038



Bron: Referentieramingen OCW, 2019

Zoals in paragraaf 2.4 besproken, wordt het geld voor werkdrukvermindering vooral besteed aan overig personeel. Het aantal fte onderwijzend personeel is licht gestegen, wat opvallend is bij een dalend leerlingenaantal. Tegelijkertijd nam het aantal fte voor overig personeel (onderwijsassistenten e.d.) flink toe. Dit kan een positief effect hebben op de werkdruk.

Figuur 3.3 Ontwikkeling van de personeelsformatie in het primair onderwijs



Bron: DUO 2019b

In 2018 ontvingen 963 schoolbesturen in totaal 10 miljard euro aan rijksbekostiging. Zij hebben 6.700 scholen onder hun hoede. Dit geld is niet allemaal naar het primair onderwijs gegaan, omdat er 23 besturen zijn die naast primair ook voortgezet onderwijs verzorgen.

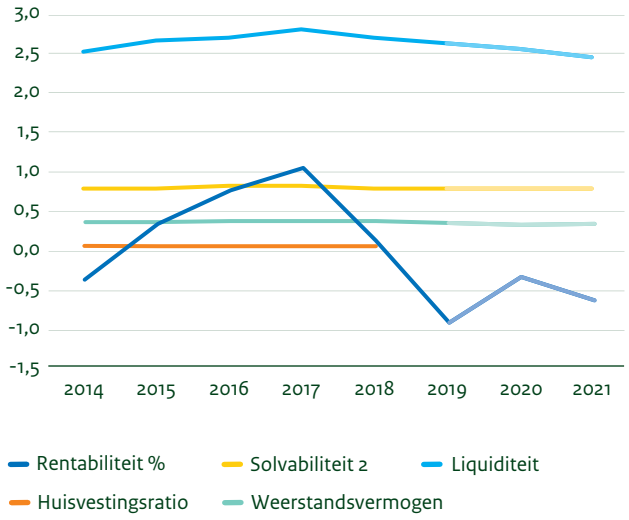
In het primair onderwijs gaat het merendeel van de uitgaven naar het personeel. Het aandeel daarvan schommelt tussen de 80 en 82 procent. De huisvestingslasten vormen

een andere belangrijke post. Deze lasten zijn de afgelopen jaren gestegen naar 8 procent, omdat de besturen verantwoordelijk zijn geworden voor het buitenonderhoud van hun gebouwen. Daar hebben zij ook extra middelen voor ontvangen in de vorm van de zogenaamde Buma-gelden die wij verderop bespreken.

Hoe staan de besturen ervoor?

In figuur 3.4 is te zien dat de schoolbesturen in de periode 2014-2018 een stabiele financiële bedrijfsvoering voerden. De rentabiliteit beweegt sinds 2014 tussen de -0,3 en +1,0 procent. In 2017 werd voor 2018 een negatief exploitatieresultaat van 63 miljoen verwacht. In tegenstelling tot de negatieve verwachtingen werd in dat jaar juist 6,4 miljoen positief gerealiseerd. In de nieuwe continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen van 2018 staat dat besturen voor de directe toekomst sturen op negatieve resultaten.

Figuur 3.4 Ontwikkeling primaire kengetallen primair onderwijs[15]

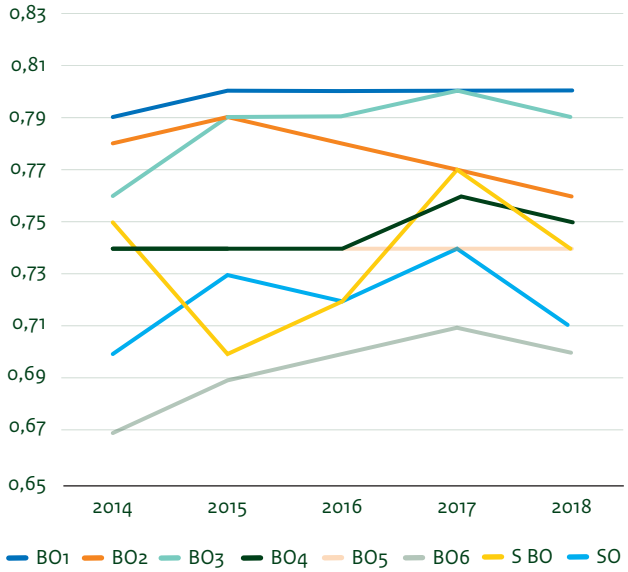


Bron: DUO, 2019a

Financiële gezondheid in primair onderwijs stabiel

De financiële gezondheid van de onderwijsinstellingen op de langere termijn stabiliseerde in de jaren 2014-2018 (een gemiddelde solvabiliteit van 0,73 tot 0,74). De totale schuld nam in 2018 iets toe in vergelijking met 2017 en ten opzichte van 2014 groeide de totale schuldpositie met 122 miljoen euro. Dit is een stijging van ongeveer 8,8 procent. Het totaal van het eigen vermogen en de voorzieningen steeg in diezelfde periode met 502 miljoen euro (13 procent), waarvan het eigen vermogen met 250 miljoen euro en de voorzieningen met 252 miljoen euro. De primair-onderwijsbesturen voorspellen dat de solvabiliteit de komende jaren stabiel blijft. De solvabiliteit verschilt naar grootte en soort van de besturen in het primair onderwijs. In figuur 3.5 zijn de waarden uitgesplitst naar subgroepen. In het algemeen hebben kleinere besturen een hogere solvabiliteit dan grotere. Speciaal basisonderwijs en speciaal onderwijs onderscheiden zich naar soort en niet naar grootte en vallen dus buiten deze orde. Daar kunnen wel bijzondere risico's spelen die samenhangen met de zorgfuncties die dergelijke instellingen vaak hebben en waarbij sprake is van een grijs gebied tussen bekostigingsstromen (Bakker e.a. 2019).

Figuur 3.5 Solvabiliteit naar grootte en soort bestuur in het primair onderwijs[16]



Bron: DUO, 2019a

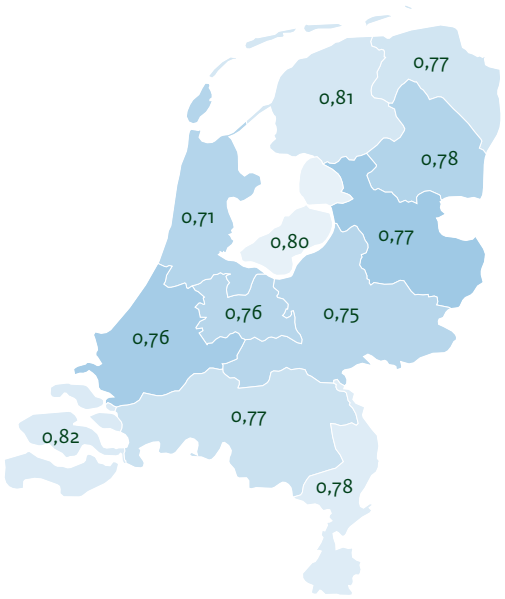
15 *De signaleringswaarden die de inspectie bij deze kengetallen hanteert, zijn opgenomen in bijlage I.*

16 *De coderingen BO1 tot en met BO6 gaan over de omvang van de besturen in aantal scholen. BO1 omvat de eenpitters, BO2 besturen met 2 scholen, BO3 3-5 scholen, BO4 6-10 scholen, BO5 11-20 scholen en BO6 meer dan 20 scholen. SBO zijn besturen met speciaal basisonderwijs en SO het (voortgezet) speciaal onderwijs. Deze 2 onderverdelingen hebben niet met de omvang te maken.*

Regionale verschillen in solvabiliteit primair onderwijs

Per provincie ziet het beeld er anders uit. In figuur 3.6 wordt de gemiddelde (ongewogen) solvabiliteit 2 weergegeven naar provincies.

Figuur 3.6 Solvabiliteit 2 primair onderwijs naar provincies



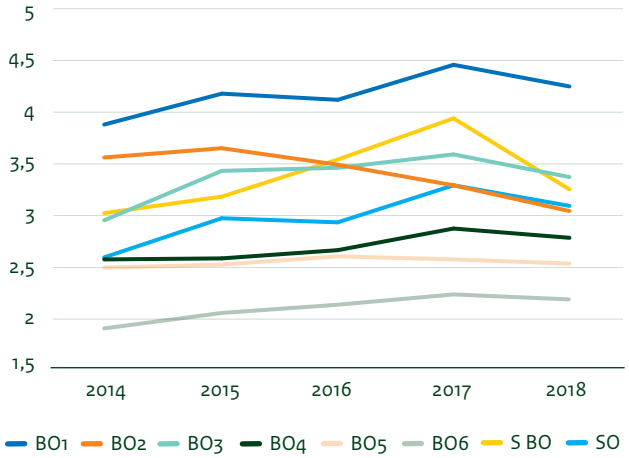
Bron: DUO 2019a

De verschillen tussen de provincies zijn significant (ANOVA, P<0,000). Opvallend is de vrij lage score van Noord-Holland. Aan de bovenkant van de waarnemingen zitten gebieden waar nadrukkelijk sprake is van krimp, namelijk Zeeland en Friesland. Uit deze gegevens halen we geen duidelijke relatie tussen de solvabiliteit en krimp.

Liquiditeit primair onderwijs neemt af, vooral bij kleinere besturen

Het geheel van middelen waarmee direct aan kortlopende betalingsverplichtingen kan worden voldaan (liquiditeit) nam in de hele sector sinds 2014 af. De liquiditeit daalde het laatste jaar met 3,9 procent. Dit is vooral toe te schrijven aan het teruglopen van de omvang van de liquide middelen en het stijgen van de kortlopende schulden. De liquide middelen namen in deze periode met bijna 500 miljoen euro toe (een stijging van 23 procent), terwijl de kortlopende schulden met ruim 87 miljoen euro stegen (een stijging van 7 procent). Volgens het meerjarenperspectief ligt de liquiditeit de komende jaren op een iets lager niveau. Niettemin ligt de gemiddelde liquiditeit nog ver boven de signaleringswaarde.

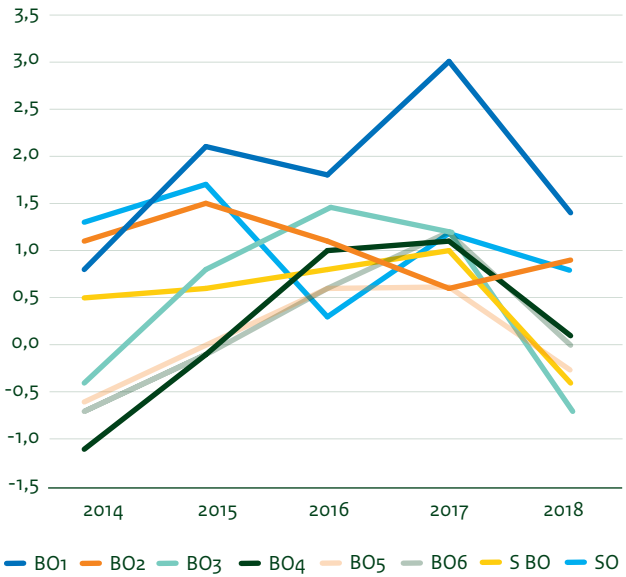
Figuur 3.7 Liquiditeit naar grootte en soort bestuur in het primair onderwijs



Bron: DUO, 2019a

Kleinere besturen hebben in het algemeen een grotere liquiditeit nodig om risico's het hoofd te bieden dan grotere. Bij iedere schoolgrootte is het laatste jaar een daling geweest. Bij de kleinere besturen en het speciaal basisonderwijs was die daling het grootst. Voor speciaal basisonderwijs en speciaal (voortgezet) onderwijs geldt dezelfde opmerking als hiervoor bij de solvabiliteit: de liquiditeit verschilt naar grootte en soort van de besturen in het primair onderwijs. In figuur 3.6 zijn de waarden uitgesplitst naar subgroepen. In het algemeen hebben kleinere besturen zoals gezegd een hogere liquiditeit dan grotere. Speciaal basisonderwijs en speciaal onderwijs onderscheiden zich naar soort en niet naar grootte en vallen hierbuiten.

Figuur 3.8 Rentabiliteit naar grootte en soort bestuur in het primair onderwijs



Bron: DUO, 2019a

Rentabiliteit primair onderwijs verminderd

Rentabiliteit is de verhouding tussen het financiële resultaat en het vermogen waarmee dat resultaat is behaald. Onderwijsinstellingen zijn niet gericht op winst maar streven op de langere termijn naar een resultaat van nul. Daardoor ontstaan er grillige lijnen in figuur 3.8 die aangeven dat gestuurd wordt op de nul. Ook is het laatste jaar daardoor bij elke schoolgrootte een daling te zien. In 2017 waren de gemiddelde waarden nog positief, in 2018 zien we bij een aantal schoolgroottes negatieve waarden. Volgend jaar kijken we of dit doorzet.

Ook voor de onderverdeling naar regio's over het land keken we of de rentabiliteit van elkaar verschilt. Er blijken behoorlijke verschillen te zijn, maar die lijken meer het gevolg te zijn van toevallige uitschieters. Er is geen duidelijke lijn te ontdekken voor bepaalde regio's die structureel achterblijven of voorlopen.

Huisvestingslasten in primair onderwijs (weer) ongeveer 7 procent

Met de huisvestingsratio geven we aan welk deel van de totale lasten gaat over huisvesting. Tot het jaar dat de primair-onderwijsbesturen zelf verantwoordelijk zijn voor het buitenonderhoud van de gebouwen (2015), liggen de lasten gerelateerd aan huisvesting op 7 procent van de totale lasten.

Vanaf 2015 stegen de lasten voor huisvesting (met inbegrip van afschrijvingen op gebouwen) door dat buitenonderhoud relatief meer dan de totale lasten, waardoor de huisvestingsratio hoger ligt (8 procent). Deze huisvestingslasten bestaan grotendeels uit dotaties aan de voorziening 'groot onderhoud' als uitvloeisel van de doordecentralisatie groot onderhoud in 2015[17]. Het gaat in de periode 2015-2018 om jaarlijks ruim 180 miljoen euro. In 2017 en 2018 gaven de besturen gemiddeld weer ongeveer 7 procent van de totale lasten uit aan huisvesting.

Weerstandsvermogen in primair onderwijs blijft gelijk

Het weerstandsvermogen is het vermogen om onverwachte tegenvallers op te vangen. We vergelijken hiervoor de verhouding tussen het eigen vermogen en de totale baten. In het tijdvak 2014-2018 was het weerstandsvermogen relatief constant. Het eigen vermogen van de schoolbesturen in het primair onderwijs is ongeveer gelijk aan 30 procent van de jaarlijkse baten. In 2018 is zowel het eigen vermogen als het totaal aan baten licht gestegen. Volgens de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen blijft het weerstandsvermogen in de komende jaren op een vergelijkbaar niveau.

Veel minder verscherpt financieel toezicht in primair onderwijs nodig

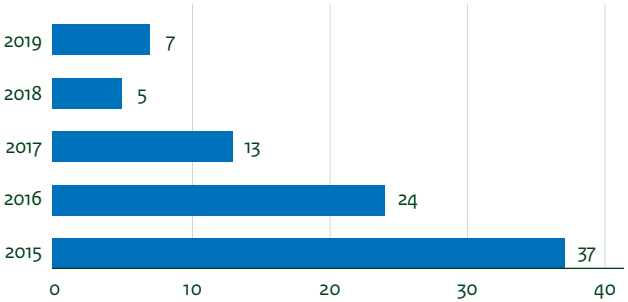
Wij hebben de mogelijkheid om een toezichtinterventie te plegen als we een dreiging voor de financiële continuïteit van een onderwijsinstelling.

Dit verscherpt financieel toezicht stelt ons als inspectie in staat eventuele continuïteitsrisico's bij schoolbesturen te monitoren. Door intensivering van het continuïteitstoezicht in de beginjaren van het getoonde tijdvak, liep het aantal primair-onderwijsbesturen onder verscherpt toezicht op tot 37 in 2015 (figuur 3.9). Sindsdien daalde het aantal besturen onder verscherpt financieel toezicht aanzienlijk. Op de peildatum 1 augustus 2019 vielen er 7 besturen in het primair onderwijs onder verscherpt financieel toezicht. Daarvan waren er 2 in het speciaal onderwijs.

Dit komt overeen met de verbetering van de gemiddelde financiële positie van de instellingen. Wij hebben nog zorgen over de financiële situatie van een zeer klein deel van alle primair-onderwijsbesturen. Uit een nadere analyse is geen verband te zien tussen instellingen onder verscherpt toezicht en factoren als krimp van het leerlingenbestand of geografische ligging.

17 *Vanaf 1 januari 2015 is de verantwoordelijkheid van het buitenonderhoud voor schoolgebouwen in het primaire onderwijs overgeheveld van de gemeente naar het schoolbestuur. Een groot aantal schoolbesturen koos voor het aanleggen van een voorziening groot onderhoud en het onttrekken van de werkelijke uitgaven voor het groot onderhoud aan deze voorziening op grond van art. 2:374 lid 1 BW en RJ212.451. Daarbij worden de toevoegingen/dotaties aan de voorziening bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Er is vanuit de accountantsbranche een indicatie dat een aantal schoolbesturen niet altijd de dotaties aan hun voorziening 'groot onderhoud' doen volgens deze voorgeschreven methode. Dit heeft als effect dat het exploitatieresultaat van deze schoolbesturen afwijkt.*

Figuur 3.9 Ontwikkeling instellingen primair onderwijs onder verscherpt financieel toezicht



Bron: Inspectie van het Onderwijs 2019

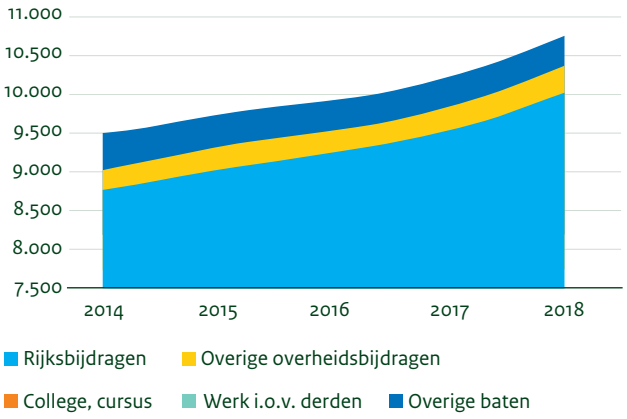
Waar komen de middelen vandaan?

Het totaal aan baten steeg in 2018 ten opzichte van 2014met 1.259 miljoen euro (13 procent), ondanks een daling van de overige baten. De overige baten namen de laatste 2 jaren met 16 miljoen weer iets toe. De stijging komt bijna volledig op het conto van de rijksbijdragen. Deze bestaat voor een deel uit de overheveling van middelen voor het buitenonderhoud van de gebouwen en de zogenaamde Buma-gelden[18] van gemeenten naar schoolbesturen (vanaf 2015). Daarnaast betreft het loon- en prijsbijstellingen die door het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) in de lumpsum zijn verwerkt en die onder meer samenhangen met cao-ontwikkelingen.

Toegespitst op de laatste 2 jaar ligt in 2018 het totaal aan baten zo'n 582 miljoen euro hoger dan in het jaar daarvoor. Het grootste aandeel hierin komt opnieuw van de rijksbijdragen (543 miljoen euro). In vergelijking wijken de overige soorten baten tussen deze jaren nauwelijks van elkaar af.

Zoals bekend hebben de primair-onderwijsbesturen al enkele jaren te maken met dalende leerlingenaantallen. Dat de omvang van de rijksbijdragen toch toenam, komt door stijging van de normbekostiging per leerling. Als aandeel in de totale baten zijn de rijksbijdragen gelijk gebleven op 93,3 procent in het laatste jaar.

Figuur 3.10 Ontwikkeling baten primair onderwijs (in miljoenen euro's)[19]



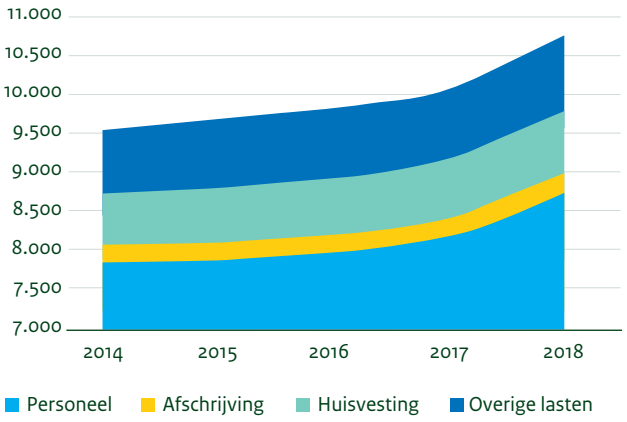
Bron: DUO, 2019a

Waar gaat het geld naartoe?

De personeelslasten vormen zoals verwacht het grootste deel van de totale lasten, ongeveer 82 procent. Het overige deel van de lasten zijn huisvestingslasten (7 procent), afschrijvingen (2,4 procent) en overige lasten (9 procent).

De personeelslasten stegen in 2018 met 612 miljoen euro (7,4 procent) door loonbijstellingen. Zoals eerder besproken komt dit ook door een groter aantal medewerkers. Ook de huisvestingslasten (2 procent), afschrijvingen (2,4 procent) en overige lasten (4,4 procent) stegen in 2018 ten opzichte van 2017.

Figuur 3.11 Ontwikkeling lasten primair onderwijs (in miljoenen euro's) [20]



Bron: DUO, 2019a

18 *Het begrip Buma-gelden is gekoppeld aan de overheveling van middelen uit het gemeentefonds naar de scholen als gevolg van de motie Van Haersma Buma, 22 september 2011, kamerstuk 33000, 12).*

19 *In deze figuur zijn de baten van de samenwerkingsverbanden passend onderwijs weggelaten.*

20 *In deze figuur zijn de lasten van de samenwerkingsverbanden weggelaten. Doorbetalingen aan schoolbesturen, eigenlijk een post voor samenwerkingsverbanden, zijn bij de schoolbesturen toegevoegd aan de overige lasten.*

Balans en staat van baten en lasten primair onderwijs (zonder samenwerkingsverbanden) in miljoenen

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	1.373	1.417	1.464	1.514	1.582
Gebouwen, terreinen	331	376	381	409	420
Inventaris en overige	1.041	1.041	1.084	1.105	1.162
1.3 Financiële vaste activa	299	269	252	242	235
Totaal vaste activa	1.672	1.686	1.716	1.756	1.817
1.4 Voorraden	0	0	0	0	0
1.5 Vorderingen	828	765	760	761	812
1.6 Effecten	36	30	26	29	31
1.7 Liquide middelen	2.081	2.316	2.449	2.567	2.580
Totaal vlottende activa	2.945	3.111	3.235	3.356	3.424
Totaal Activa	**4.617**	**4.797**	**4.951**	**5.113**	**5.241**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	2.873	2.950	3.017	3.122	3.122
2.2 Voorzieningen	474	562	632	678	727
2.3 Langlopende schulden	86	102	103	113	121
2.4 Kortlopende schulden	1.184	1.183	1.200	1.200	1.271
Totaal Passiva	**4.617**	**4.797**	**4.951**	**5.113**	**5.241**

Primair-onderwijsbesturen kennen ook scholen in andere sectoren.
Van de rijksbijdrage 2018 was 182 miljoen euro voor vo-leerlingen.

Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	8.767	9.041	9.222	9.483	10.026
3.2 Overige overheidsb.	237	297	294	294	324
3.3 College, cursus etc. geld.	0	0	0	0	0
3.4 Baten werk in opdracht	9	7	11	9	9
3.5 Overige Baten	475	380	372	379	388
Totaal baten	9.488	9.725	9.899	10.166	10.747
Lasten					
4.1 Personeelslasten	7.854	7.892	7.982	8.176	8.788
4.2 Afschrijvingen	225	236	241	254	260
4.3 Huisvestingslasten	629	723	727	735	750
4.4 Overige lasten	847	861	886	895	938
4.5 Doorbet Schoolbesturen	0	0	0	7	5
Totaal lasten	9.556	9.712	9.836	10.067	10.741
Saldo baten en lasten	**-67**	**13**	**63**	**99**	**6**
Gerealiseerde herwaardering	0	0	0	0	0
Financiële baten		27	17	13	7
Financiële lasten		6	6	6	7
5 Financiële baten en lasten	34	21	12	8	0
Resultaat	**-33**	**34**	**74**	**106**	**6**
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	1
Resultaat na belastingen	-33	34	74	106	6
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Nettoresultaat	-33	34	74	106	6
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Totaalresultaat	**-33**	**34**	**75**	**106**	**6**

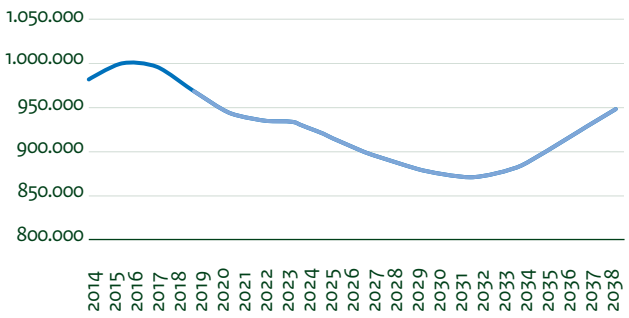


3.3 Voortgezet onderwijs

Het voortgezet onderwijs omvat het praktijkonderwijs, vmbo, havo en vwo en de samenwerkingsverbanden passend onderwijs in het voortgezet onderwijs. De beschrijving van de financiën van deze samenwerkingsverbanden vindt u in paragraaf 3.4. Die laten we hier buiten beschouwing. Er zitten iets minder dan een miljoen leerlingen in het voortgezet onderwijs, voor wie bijna 84.000 fte personeelsleden onderwijs verzorgen. Daarbij komen nog personeelsleden die niet in loondienst werken. Dit onderwijs vindt plaats in 649 scholen onder ongeveer 290 besturen (CBS, OCW, DUO, 2018).

De stijging van het aantal leerlingen is in 2015 tot stilstand gekomen en vanaf 2017 is het aantal gedaald. Deze daling zet de komende jaren door. Over 5 jaar heeft het voortgezet onderwijs naar verwachting ruim zestigduizend leerlingen minder. De omvang van de daling verschilt per regio en stedelijke versus niet-stedelijke gebieden. Dat heeft uiteraard gevolgen voor de bedrijfsvoering van de instellingen. In de referentieraming neemt het aantal leerlingen weer toe na het volgende decennium.

Figuur 3.12 Ontwikkeling van het aantal voortgezet-onderwijsleerlingen tot 2038



Bron: Referentieramingen OCW, 2019

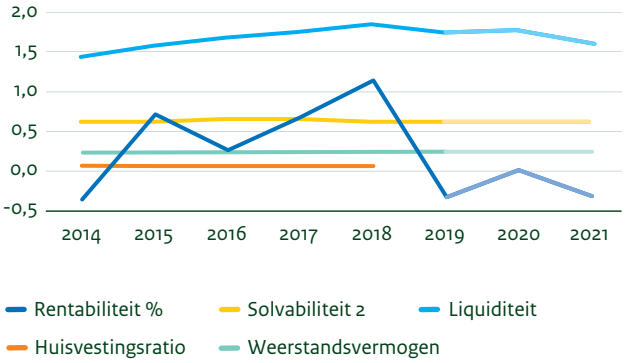
De sector ontving in 2018 als geheel ongeveer 8,3 miljard euro aan rijksbekostiging. Dit bedrag was voor een deel bedoeld voor andere sectoren die deel uitmaakten van de besturen. Voor primair onderwijs was dat 480 miljoen euro en voor het mbo 19 miljoen euro. Het gaat om 30 van de 285 besturen die naast het voortgezet onderwijs ook het primair onderwijs of het mbo verzorgen.

Personeel neemt het grootste deel in van het budget in het voortgezet onderwijs, namelijk bijna 80 procent. Dat percentage is al een aantal jaren hetzelfde. Een andere grote post is huisvesting.

Hoe staan de besturen ervoor?

De afgelopen 3 jaar hebben de besturen een positief resultaat geboekt. Dat is gunstiger dan hun prognoses, die voor 2016 en 2017 een negatief resultaat voorspelden. Het resultaat over het jaar 2018 is met 1,1 procent (94 miljoen euro) aanzienlijk gestegen. Voor de komende 3 jaar voorspellen de besturen een resultaat dat iets onder nul ligt.

Figuur 3.13 Ontwikkeling primaire kengetallen voortgezet onderwijs



Bron: DUO, 2019a

Besturen bereiden zich voor op dalend leerlingenaantal

De gerealiseerde exploitatieresultaten zijn terug te zien in de ontwikkeling van de gemiddelde solvabiliteit van de besturen in het voortgezet onderwijs. Dat is vooral een gevolg van de toename van het eigen vermogen door de positieve resultaten, maar ook van een sterke toename van de post voorzieningen. De voorzieningen zijn sinds 2013 met ruim 240 miljoen euro gestegen. Dit is het gevolg van aanzienlijke dotaties aan de voorziening personeel. Daarmee voldoen de besturen aan de afspraken die in de cao zijn gemaakt. Ook lijken zij zich op deze manier voor te bereiden op de daling van het leerlingenaantal en de mogelijke personele gevolgen daarvan. Vermoedelijk is de verwachte daling van de solvabiliteit in 2019 dan ook een gevolg van de onttrekkingen aan die voorzieningen. Het eigen vermogen zal immers met een nulresultaat niet veel dalen. Dit kunnen we alleen niet met zekerheid zeggen, omdat de voorzieningen in de continuïteitsparagraaf niet zo ver uitgewerkt hoeft te worden.

Weerstandsvermogen voortgezet onderwijs stabiel

Onderwijsbesturen moeten een bepaald vermogen aanhouden om eventuele financiële problemen op te vangen: het weerstandsvermogen. Uit figuur 3.13 blijkt dat het weerstandsvermogen tot 2017 jarenlang op hetzelfde niveau was. Het eigen vermogen groeide even snel als de totale baten. In 2017 veranderde dit. Dat kwam niet door de daling van het eigen vermogen, maar door de veel sterkere groei van de totale baten. Dat is nagenoeg volledig een gevolg van de toegenomen rijksbijdragen in 2017. Dit komt onder meer door de loon- en prijsbijstellingen. Dit is in 2018 weer op een normale 3 procent gekomen. Die was verwacht aangezien de prognoses een gelijkblijvend weerstandsvermogen beschrijven. De huisvestingsratio is in de weergegeven periode op een gelijk niveau gebleven: rond de 8 procent.

Solvabiliteit en liquiditeit stijgen

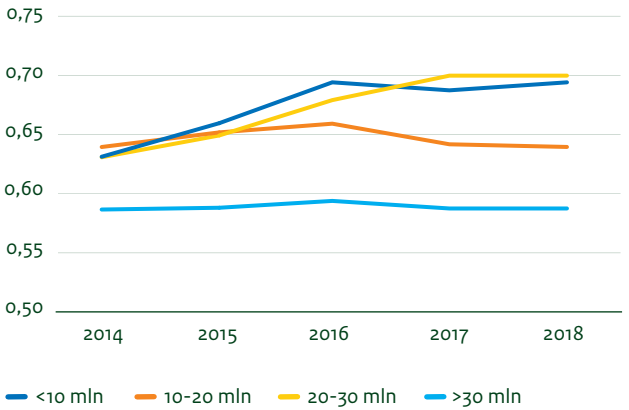
In figuur 3.14 is de solvabiliteit uitgesplitst naar hoogte van de totale baten van besturen in het voorgezet onderwijs zonder de samenwerkingsverbanden. Dit geeft een duidelijkere indeling dan de schoolsoortgroepen die we vorig jaar hanteerden.

Schoolsoortgroepen vormen een indeling naar de onderwijssoort die wordt aangeboden. Categorale scholen kunnen een of slechts enkele schoolsoorten aanbieden en toch heel groot zijn. Brede scholengemeenschappen zijn niet altijd groot qua omvang. Financiële risico's zijn meer afhankelijk van de omvang van de baten dan van het aantal schoolsoorten. De categorieën zijn ingedeeld op de gemiddelde omzetten van:

Categorie 1:	tot 10 miljoen met een gemiddelde van 5,8 miljoen
Categorie 2:	10 tot 20 miljoen met een gemiddelde van 15 miljoen
Categorie 3:	20 tot 30 miljoen met een gemiddelde van 25 miljoen
Categorie 4:	groter dan 30 miljoen met een gemiddelde van 77 miljoen

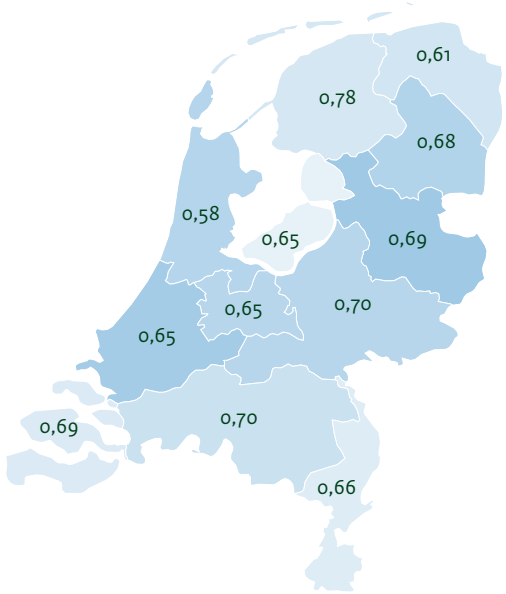
Duidelijk is dat de kleinere besturen een hogere solvabiliteit aanhouden dan de grotere.

Figuur 3.14 Solvabiliteit naar hoogte van totaal baten voortgezet onderwijs



Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.15 solvabiliteit naar provincies voortgezet onderwijs



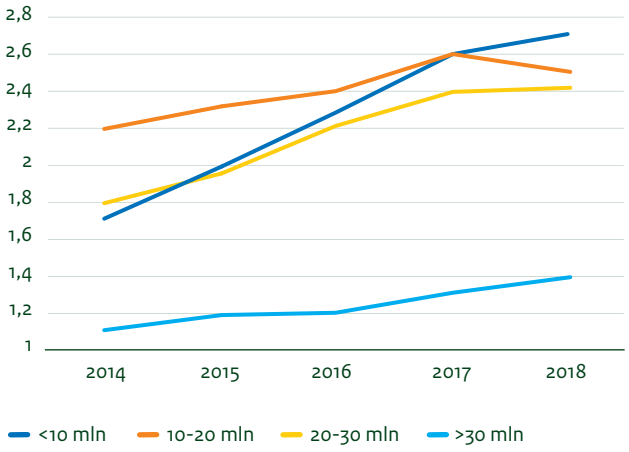
Bron: DUO, 2019a

Ook in voortgezet onderwijs is de solvabiliteit in Noord-Holland lager

Ook voor het voortgezet onderwijs hebben we gekeken naar verschillen in solvabiliteit per provincie. Dat laat een opvallend patroon zien. In de eerste drie jaar liggen de (ongewogen) gemiddelden van de solvabiliteit 2 nog relatief dicht bij elkaar. De verschillen zijn dan niet significant. Dat verandert in de twee laatste jaren (ANOVA, $p<0{,}011$ in 2018). Net als bij het primair onderwijs heeft Noord-Holland een lage score in het overzicht. Aan de bovenkant zitten regio's in het noorden en het zuidwesten van het land.

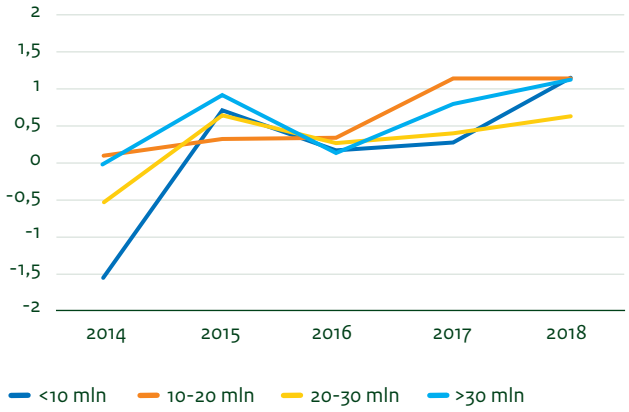
Parallel aan de ontwikkeling van de solvabiliteit is ook de liquiditeit in de afgelopen jaren gestegen. De liquiditeit daalde in 2018 licht naar 1,69, en men voorziet dat ook voor de toekomst, maar is nog ver boven de signaleringswaarde die wij hanteren. Dat geldt vooral voor grotere instellingen. Daar kan een signaleringswaarde van 0,5, zoals in het mbo en het hoger onderwijs, al adequaat worden genoemd. De daling van de liquiditeit die in 2019 wordt voorzien, loopt parallel aan de stijging van de voorzieningen in die periode. De onderwijsbesturen verwachten de lasten van mogelijk overtollig personeel uit de vlottende activa te dekken. De kortlopende schulden dalen ook wel iets, maar veel minder. Hierdoor verandert de verhouding.

Figuur 3.16 Liquiditeit naar hoogte van de totale baten voortgezet onderwijs



Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.17 Rentabiliteit naar hoogte van totale baten voortgezet onderwijs



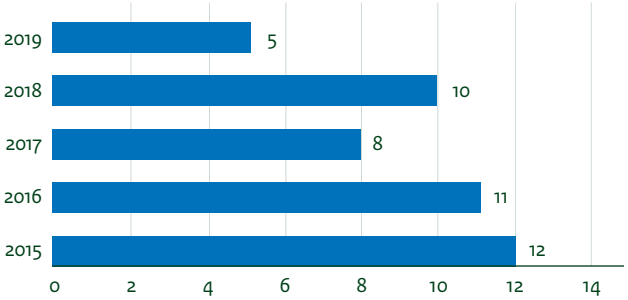
Bron DUO, 2019a

In het voorgezet onderwijs zijn geen regionale verschillen in rentabiliteit. De gemiddelde (ongewogen) rentabiliteit in de provincies laat wel flinke verschillen zien, maar die leiden niet tot significant onderscheid.

Minder besturen onder verscherpt toezicht

Door de verbetering van de financiële positie van de voortgezet-onderwijsinstellingen in het voorgaande jaar, is het aantal instellingen onder verscherpt toezicht het afgelopen jaar weer afgenomen. Twee instellingen liggen in Caribisch Nederland.

Figuur 3.18 Ontwikkeling instellingen voortgezet onderwijs onder verscherpt financieel toezicht[21]

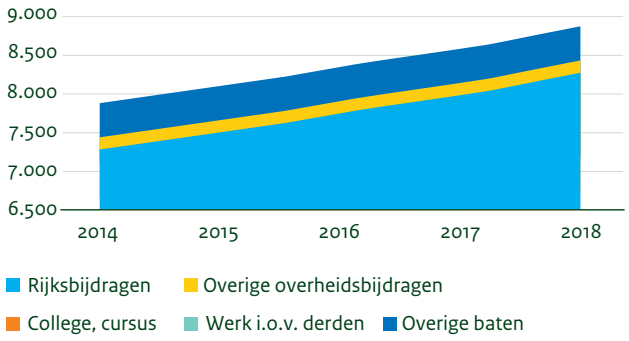


Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2019

Waar komen de middelen vandaan?

Figuur 3.19 laat zien dat de totale baten in 2018 met 270 miljoen euro zijn gestegen ten opzichte van 2017. Deze stijging is vrijwel volledig toe te schrijven aan de toegenomen rijksbijdragen. Alle andere lasten blijven nagenoeg gelijk of zijn van te weinig betekenis op het totaal. Het aandeel van de rijksbijdragen in de bekostiging is daarmee bijna gelijk gebleven op 93,3 procent van de totale baten. Ten opzichte van 2014 zijn de rijksbijdragen toegenomen met 992,4 miljoen euro (14 procent). Deels is dat een gevolg van de toename in het leerlingenaantal, maar zoals gezegd is dat vanaf 2017 gedaald. Er lijkt in 2017 een eind te zijn gekomen aan een daling van de overige overheidsbijdragen. Door de verbeterde financiële situatie van Nederland is hier duidelijk een hogere investering in het voortgezet onderwijs door de overheid zichtbaar.

Figuur 3.19 Ontwikkeling baten voortgezet onderwijs (in miljoenen euro's)[22]

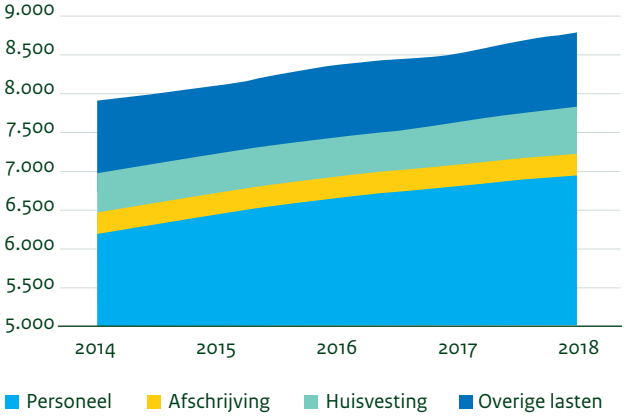


Bron: DUO, 2019a

Waar gaat het geld naartoe?

De totale lasten zijn vanaf 2014 ruim 27 procent gestegen (894 miljoen euro). Het grootste onderdeel hiervan zijn de personeelskosten. Deze zijn gestegen met 12 procent (735 miljoen euro). Dat is relatief meer dan de overige onderdelen. Zoals hiervoor al is opgemerkt, is een deel van die toename besteed aan dotaties aan de post 'voorzieningen personeel'. Voor de rest hebben er verbeteringen van de salarissen conform de cao plaatsgevonden.

Figuur 3.20 Ontwikkeling lasten voortgezet onderwijs (in miljoenen euro's)



Bron: DUO, 2019a

21 *Als peildatum wordt 1 augustus gehanteerd.*

22 *Zowel in figuur 11 als 12 is dit exclusief de samenwerkingsverbanden.*

Balans en staat van baten en lasten voortgezet onderwijs (zonder samenwerkingsverbanden) in miljoenen

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	1	1	1	1	1
1.2 Materiële vaste activa	2.125	2.158	2.183	2.237	2.271
Gebouwen, terreinen	1.298	1.308	1.349	1.442	1.490
Inventaris en overige	827	850	835	795	781
1.3 Financiële vaste activa	217	215	231	263	269
Totaal vaste activa	2.343	2.373	2.416	2.501	2.542
1.4 Voorraden	10	4	4	2	3
1.5 Vorderingen	313	298	295	321	325
1.6 Effecten	20	21	15	14	18
1.7 Liquide middelen	1.468	1.596	1.608	1.753	1.985
Totaal vlottende activa	1.810	1.918	1.920	2.090	2.331
Totaal Activa	**4.153**	**4.292**	**4.336**	**4.591**	**4.873**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	1.993	2.035	2.071	2.149	2.240
2.2 Voorzieningen	520	586	642	694	759
2.3 Langlopende schulden	382	429	436	531	586
2.4 Kortlopende schulden	1.258	1.243	1.186	1.217	1.289
Totaal Passiva	**4.153**	**4.292**	**4.336**	**4.591**	**4.873**

Vo-besturen kennen ook scholen en opleidingen in andere sectoren. Van de rijksbijdrage 2018 was 583 miljoen voor po-leerlingen en 19 miljoen voor mbo-studenten.

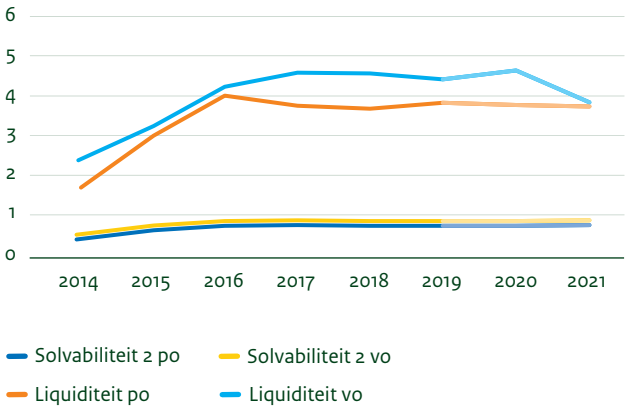
Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	7.287	7.585	7.843	8.061	8.279
3.2 Overige overheidsb.	147	135	131	134	151
3.3 College, cursus etc. geld.	7	8	8	9	9
3.4 Baten werk in opdracht	2	5	5	5	6
3.5 Overige Baten	410	403	407	398	433
Totaal baten	7.853	8.135	8.395	8.608	8.877
Lasten					
4.1 Personeelslasten	6.206	6.390	6.622	6.803	6.941
4.2 Afschrijvingen	274	279	284	280	302
4.3 Huisvestingslasten	507	508	526	513	552
4.4 Overige lasten	892	901	935	935	972
4.5 Doorbet. Schoolbesturen	0	0	0	7	6
Totaal lasten	7.879	8.078	8.366	8.537	8.773
Saldo baten en lasten	**-26**	**58**	**28**	**70**	**105**
Gerealiseerde herwaardering.	0	0	0	0	0
Financiële baten		17	11	7	6
Financiële lasten		16	17	14	17
5 Financiële baten en lasten	12	2	-5	-7	-11
Resultaat	**-14**	**59**	**23**	**63**	**94**
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	-14	59	23	63	94
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Nettoresultaat	-14	59	23	63	94
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Totaalresultaat	**-14**	**59**	**23**	**63**	**94**


CHICES

3.4 Samenwerkingsverbanden passend onderwijs

Van de primaire kengetallen van de samenwerkingsverbanden zijn in figuur 3.21 enkel de liquiditeit en de solvabiliteit weergegeven over de eerste 4 jaar van hun bestaan en voor de komende 3 jaar. Deze kengetallen zijn uitgesplitst naar samenwerkingsverbanden in het primair en voortgezet onderwijs. Er zijn 152 samenwerkingsverbanden, gelijk verdeeld over het primair en het voortgezet onderwijs (in beide sectoren 76). De ontwikkeling van de kengetallen laat minimale verschillen zien tussen primair en voortgezet onderwijs. Uit de cijfers blijkt ook dat de continuïteit naar verwachting gemiddeld goed blijft. Weliswaar hebben 12 samenwerkingsverbanden een solvabiliteit die ligt onder de signaleringswaarde (waarvan 2 bovendien met een negatief eigen vermogen), toch is bij die samenwerkingsverbanden de continuïteit geborgd aangezien de aangesloten besturen daarvoor instaan.

Figuur 3.21 Liquiditeit en solvabiliteit samenwerkingsverbanden primair onderwijs (po) en voortgezet onderwijs (vo)



Bron: DUO, 2019a

Andere manier van bepaling rentabiliteit
Sinds het jaarverslag 2017 gelden voor samenwerkingsverbanden andere voorschriften voor het in beeld brengen van hun rentabiliteit. Hiermee verdween de onduidelijkheid over welke baten als baten van het samenwerkingsverband beschouwd kunnen worden. In de jaarverslagen worden nu alle middelen die bestemd zijn voor passend onderwijs voor leerlingen uit het gebied van een samenwerkingsverband beschouwd als baten (rijksbijdragen). Onder de lasten wordt vervolgens afzonderlijk inzichtelijk gemaakt:

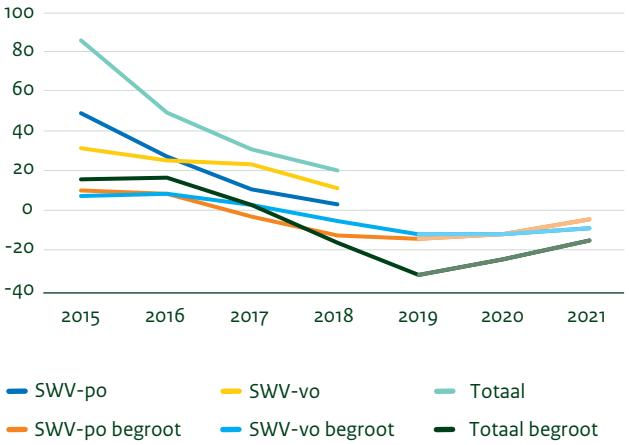
- welke bedragen direct al via het ministerie van OCW worden doorbetaald aan de instellingen voor speciaal onderwijs (so), speciaal basisonderwijs (sbo), leerwegondersteunend onderwijs (lwoo) en praktijkonderwijs (pro);
- welke bedragen het samenwerkingsverband op basis van afspraken binnen het verband direct overmaakt aan besturen.

Bij deze bedragen gaat het in 2018 om 2,19 miljard euro totale baten in de samenwerkingsverbanden. Daarvan zijn 2,14 miljard euro rijksbijdragen. Van die baten wordt 1,17 miljard euro direct via het ministerie van OCW doorbetaald naar de instellingen voor speciaal onderwijs, speciaal basisonderwijs, leerwegondersteunend onderwijs en praktijkonderwijs. Het resterende bedrag voor de samenwerkingsverbanden is 987 miljoen. Dit bedrag noemen we de netto totale baten van de samenwerkingsverbanden.

Van die netto totale baten wordt 786 miljoen euro direct overgemaakt aan de besturen. De rest (201 miljoen euro) besteden de samenwerkingsverbanden op andere manieren aan hun doelstellingen. Door gebruik te maken van de netto totale baten en daar andere kengetallen van af te leiden, sluiten wij beter aan bij de directe bedrijfsvoering van de samenwerkingsverbanden. Die speelt zich vooral af rond de middelen die zij ook daadwerkelijk op hun rekening zien. De middelen aan het speciaal onderwijs zijn in principe op langere termijn wel beïnvloedbaar, maar veel indirecter.

Op deze manier kunnen we een kengetal als rentabiliteit eenduidiger bepalen. In 2018 was deze rentabiliteit in het primair onderwijs 1,1 procent en in het voortgezet onderwijs 3,1 procent. We kunnen geen vergelijking maken met voorgaande jaren omdat dit kengetal toen nog niet op deze manier bepaald werd. Daarom hebben wij de gegevens over het financiële resultaat van de samenwerkingsverbanden nog in absolute getallen weergegeven in figuur 3.22.

Figuur 3.22 Resultaat samenwerkingsverbanden (SWV) in miljoenen euro's



Bron: DUO, 2019a

Ook samenwerkingsverbanden begroten voorzichtig

We schreven al (paragraaf 2.2) dat het opvallend is dat veel besturen de neiging hebben om structureel te laag te begroten. Dat zien we ook terug bij de samenwerkingsverbanden. In figuur 3.22 zijn de getallen weergegeven die de samenwerkingsverbanden realiseerden en daaronder welke ze in de begroting voor dat jaar opnamen. De getallen vanaf 2019 zijn gebaseerd op de meerjarenbegrotingen.

De verschillen tussen begroting en realisatie werden tot en met 2017 kleiner, maar groeiden vooral weer in het voortgezet onderwijs in 2018. Voor de toekomstige jaren worden veel negatievere resultaten voorspeld, mogelijk als reactie op politieke signalen rond de hoogte van de resultaten en reserves. Het zal afwachten zijn in hoeverre die daadwerkelijk worden gerealiseerd.

Afdracht samenwerkingsverbanden aan scholen verschilt erg

De mate waarin de middelen van de samenwerkingsverbanden worden overgedragen verschilt. We hebben hiervoor laten zien dat dit in twee stappen gebeurt. Eerst komen de verplichte afdrachten die door het ministerie van OCW al van de rijksbijdragen worden ingehouden en naar het speciaal onderwijs gaan. Die eerste stap laat zien hoe het zit met de toewijzing van leerlingen in de regio's aan het speciaal onderwijs. Die verschillen zijn substantieel, zoals tabel 3.1 laat zien.

Tabel 3.1 Percentages verplichte afdrachten ten opzichte van totale baten

	primair onderwijs (N=76)	voortgezet onderwijs (N=76)
Gemiddeld percentage	31%	69%
Hoogste percentage	53%	98%
Laagste percentage	0%	37%

Bron: DUO 2019a

Na die verplichte afdrachten resteren de netto totale baten (987 miljoen) van het samenwerkingsverband. Hiermee wordt het direct lokaal beleid van het samenwerkingsverband vormgegeven. Dat vloeit voort uit het ondersteuningsplan. Daarin kan bepaald zijn dat gelden volgens vaste verdeelsleutels (vaak gebaseerd op leerlingenaantallen bij de aangesloten schoolbesturen) worden toegewezen aan de deelnemende scholen.

Ook daarin zitten grote verschillen tussen de samenwerkingsverbanden. In het primair onderwijs wordt gemiddeld 75 procent van de netto totale baten op deze manier onder de scholen verdeeld. In het voortgezet onderwijs is dat 58 procent. Deze samenwerkingsverbanden hebben kennelijk meer 'eigen activiteiten' dan die in het primair onderwijs. Tabel 3.2 laat echter zien dat binnen de sectoren ook weer grote verschillen optreden. Het restant wordt centraal besteed, bijvoorbeeld in de vorm van ambulante begeleiding. Dit gaat om 25 procent in het primair onderwijs en 42 procent in het voortgezet onderwijs.

Tabel 3.2 Percentages overdrachten aan besturen na verplichte afdrachten

	primair onderwijs (N=76)	voortgezet onderwijs (N=76)
Gemiddeld percentage	75%	58%
Hoogste percentage	100%	105%
Laagste percentage	30%	0%

Bron: DUO 2019a

Analyse laat zien dat samenwerkingsverbanden met een hoger percentage (dat ze direct weer verdelen onder de besturen) in het algemeen een lagere rentabiliteit hebben. Dat is op zich niet onlogisch. Met de directe overdracht van middelen is het makkelijker om op het resultaat te sturen, dan wanneer een groot deel daarvan wordt besteed aan eigen activiteiten.



Balans en staat van baten en lasten samenwerkingsverbanden passend onderwijs in het primair onderwijs in miljoenen[23]

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	3	1	2	2	2
1.3 Financiële vaste activa	0	0	0	0	0
Totaal vaste activa	3	2	2	2	3
1.4 Voorraden	0	0	0	0	0
1.5 Vorderingen	19	7	6	9	12
1.6 Effecten	0	0	0	0	0
1.7 Liquide middelen	105	105	127	139	149
Totaal vlottende activa	124	111	133	148	161
Totaal Activa	**127**	**113**	**135**	**151**	**164**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	60	76	101	112	118
2.2 Voorzieningen	1	1	1	1	1
2.3 Langlopende schulden	1	0	0	0	0
2.4 Kortlopende schulden	65	37	33	38	45
Totaal Passiva	**127**	**113**	**135**	**151**	**164**

Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	187	154	152	793	839
3.2 Overige overheidsb.	10	6	7	7	7
3.3 College, cursus etc. geld.	0	0	0	0	0
3.4 Baten werk in opdracht	0	0	0	0	0
3.5 Overige Baten	36	12	6	10	11
Totaal baten	233	172	165	810	857
Lasten					
4.1 Personeelslasten	114	76	81	87	93
4.2 Afschrijvingen	1	0	0	1	1
4.3 Huisvestingslasten	3	2	2	2	2
4.4 Overige lasten	123	47	57	33	34
4.5 Doorbet. schoolbesturen	0	0	0	677	721
Totaal lasten	240	125	140	800	851
Saldo baten en lasten	**-8**	**48**	**25**	**10**	**6**
Gerealiseerde herwaardering	0	0	0	0	0
Financiële baten		0	0	0	0
Financiële lasten		0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	1	0	0	0	0
Resultaat	-7	48	26	10	6
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	-7	48	26	10	6
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Nettoresultaat	-7	48	26	10	6
Buitengewone baten		0	0	0	0
Buitengewone lasten		0	0	0	0
9 Buitengewoon resultaat	-0,3	0	0	0	0
Totaalresultaat	**-7,3**	**47,8**	**25,5**	**10,4**	**6,4**

23 *De breuk in de baten en lasten tussen 2016 en 2017 is veroorzaakt door een verandering in de wijze van registreren van de gegevens.*

Balans en staat van baten en lasten samenwerkingsverbanden passend onderwijs voortgezet onderwijs in miljoenen[24]

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	3	3	3	4	6
1.3 Financiële vaste activa	1	1	1	1	1
Totaal vaste activa	4	4	4	5	8
1.4 Voorraden	0	0	0	0	0
1.5 Vorderingen	10	13	12	16	13
1.6 Effecten	0	0	0	0	0
1.7 Liquide middelen	59	101	124	142	162
Totaal vlottende activa	69	114	135	158	175
Totaal Activa	**73**	**118**	**140**	**164**	**182**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	44	82	105	127	142
2.2 Voorzieningen	1	1	3	2	3
2.3 Langlopende schulden	0	0	0	0	0
2.4 Kortlopende schulden	28	35	32	34	38
Totaal Passiva	**73**	**118**	**140**	**164**	**182**

Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	58	129	141	1.237	1.298
3.2 Overige overheidsb.	9	12	11	10	9
3.3 College, cursus etc. geld.	0	0	0	0	0
3.4 Baten werk in opdracht	1	3	3	2	2
3.5 Overige Baten	19	28	19	18	21
Totaal baten	88	172	174	1.267	1.330
Lasten					
4.1 Personeelslasten	43	70	80	82	87
4.2 Afschrijvingen	1	1	1	1	1
4.3 Huisvestingslasten	3	4	4	4	5
4.4 Overige lasten	28	63	66	47	47
4.5 Doorbet. schoolbesturen	0	0	0	1.112	1.177
Totaal lasten	75	137	151	1.246	1.317
Saldo baten en lasten	**13**	**35**	**23**	**21**	**13**
Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
Financiële baten		0	0	0	0
Financiële lasten		0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	0	0	0	0	0
Resultaat	13	35	23	21	13
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	13	35	23	21	13
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Nettoresultaat	13	35	23	21	13
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Totaalresultaat	**13**	**35**	**23**	**21**	**13**

24 *De breuk in de baten en lasten tussen 2016 en 2017 is veroorzaakt door een verandering in de wijze van registreren van de gegevens.*



3.5 Middelbaar beroepsonderwijs (mbo)

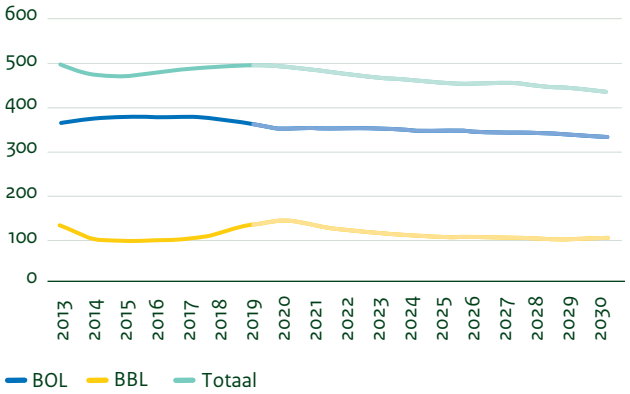
Het mbo biedt onderwijs voor verschillende doelgroepen, zoals de entreeopleiding voor jongeren zonder een diploma en beroepsopleidingen op verschillende niveaus. Iets meer dan de helft van de mbo-studenten volgt een opleiding op het hoogste niveau (niveau 4). Van de ongeveer 496.000 mbo-studenten volgt 30 procent een opleiding op het gebied van zorg en welzijn. De meeste opleidingen duren 3 jaar en zijn via een beroepsopleidende leerweg (bol) en een beroepsbegeleidend leerweg (bbl) te volgen. Deze bol- en bbl-opleidingen worden gevolgd door driekwart en een kwart van de studenten. De instellingen zijn te onderscheiden in regionale opleidingscentra (roc's), vakinstellingen en aoc's (groen onderwijs). Zij bieden een breed pakket aan opleidingen: er zijn 182 verschillende mbo-opleidingen en daarvan zijn in totaal 952 varianten geregistreerd in het centraal register beroepsopleidingen (crebo).

Meer studenten, gelijke omvang personeel

De mbo-sector ontving in 2018 ruim 5,2 miljard euro aan baten. De rijksbijdragen (4,7 miljard euro) maken daar bijna 90 procent van uit. Het onderwijs is in 2018 verzorgd door ongeveer 45.900 fte aan personeelsleden. Na lichte schommelingen in de omvang van het overige personeel in 2016 en onderwijzend personeel in 2017, is de hoeveelheid personeel 2018 ongeveer gelijk gebleven (paragraaf 1.4).

Het totaalaantal mbo-studenten steeg in 2018 met ongeveer 3 procent in vergelijking met 2017. Deze stijging wordt veroorzaakt door een toename van het aantal bbl-studenten met ongeveer 14.500 studenten, terwijl het aantal bol-studenten daalde met ongeveer 1.000 studenten. Voor 2019 wordt in de Referentieraming een lichte stijging verwacht van iets minder dan 2 procent, bestaande uit een stijging van ongeveer 17.700 bbl-studenten naast een daling van ongeveer 16.700 bol-studenten. Vanaf 2020 wordt een terugloop verwacht van zowel het aantal bol- als bbl-studenten (OCW, Refentieraming 2019). Figuur 3.23 laat de prognose zien van de studenten tot en met 2030.

Figuur 3.23 Ontwikkeling aantallen studenten bol, bbl en totaal in het mbo



Bron: Referentieramingen OCW, 2019

Daling aantal studenten verwacht

Volgens de huidige referentieraming nam het aantal bbl-studenten in 2023 met 1.900 af ten opzichte van 2018. Het aantal bol-studenten nam in 2023 naar verwachting af met 26.300 ten opzichte van 2018 (OCW, 2019). In de gegevens die besturen aanleveren zien we dat 13 instellingen nu uitgaan van een stijging van het totaalaantal mbo-studenten in 2023 ten opzichte van 2018. Dit zijn vooral roc's die in de randstad zijn gesitueerd.

We zien dat instellingen die nu te maken hebben met een daling van het aantal bol-studenten soms aangeven dit te willen compenseren door in te zetten op een stijging van het aantal bbl-studenten. Voor alle instellingen is het in dat geval extra belangrijk om in de komende jaren wendbaar te zijn. Zo kunnen ze tijdig bijsturen op een verwachte daling.

Demografische krimp vooral lastig voor groen onderwijs

Een uitdaging voor het mbo ligt in de demografische krimp. Die zorgt in het voortgezet onderwijs al voor een daling van het aantal leerlingen. Vooral aoc's, waar een groot deel van het onderwijs uit vmbo bestaat, merken hier de gevolgen van. Naast aoc's hebben ook kleinere mbo-instellingen op dit moment onze aandacht vanwege mogelijke gevolgen van de demografische krimp. In 2018 brachten we een themarapport over aoc's uit waarin we onze zorgen over deze categorie instellingen weergeven. Deze zorgen hebben niet alleen te maken met leerlingendaling, maar ook met de nieuwe bekostigingssystematiek voor het passend onderwijs. Door dat laatste is er minder zekerheid in het verkrijgen van extra middelen voor ongeveer een derde van hun vmbo-leerlingen. Daarnaast wordt in het groen onderwijs verwacht dat de omzet van opdrachten uit het bedrijfsleven afneemt (Inspectie van het Onderwijs, 2018b).

Een eerder geplande bezuiniging op groen onderwijs is herzien en daardoor hoeven de instellingen daarmee geen rekening meer te houden in hun financieel beleid. Een andere verandering in de te verwachten bekostiging is dat de cascadebekostiging in het mbo wordt afgeschaft.

Dit leidt tot een zekere herverdeling van de middelen over de instellingen. Er is een overgangsperiode van drie jaar, zodat mbo-instellingen hun bedrijfsvoering geleidelijk kunnen afstemmen op de nieuwe verdeling.

Uitdagingen voor kleinere instellingen

Voor kleinere instellingen is het een uitdaging om bij dalende studentenaantallen de omvang van het personeelsbestand op tijd af te stemmen. Daarnaast blijkt het lastig om keuzes te maken in het aanbod aan opleidingen op het moment dat een breed aanbod niet kan worden gehandhaafd. In de toekomst moeten instellingen naar verwachting in onderling overleg opleidingen afstoten, uitruilen of samen met andere instellingen aanbieden. In het afgelopen jaar voerden we een themaonderzoek uit naar de financiële ontwikkelingen bij kleinere roc's en vakinstellingen. Dit rapport wordt binnenkort verwacht.

Hoe staan de instellingen ervoor?

De financiële positie van de mbo-instellingen[25] is over het algemeen goed. De financiële kengetallen van bijna alle instellingen liggen boven de signaleringswaarden. De rentabiliteit was in 2018 bij 11 instellingen negatief terwijl dit in 2017 nog bij 19 instellingen zo was. Dat laat zien dat in 2018 meer instellingen geld overhouden dan in het jaar ervoor. Net als in 2017 is er 1 instelling waar de solvabiliteit 2 onder de signaleringswaarde ligt. In 2018 hebben 2 instellingen met een liquiditeit onder de signaleringswaarde van 0,5. Dit aantal daalde ten opzichte van 2017 toen er nog 6 instellingen een liquiditeit hadden onder de 0,5.

Als de liquiditeit onder de signaleringswaarde ligt, wil dat nog niet zeggen dat er een probleem is. Instellingen kunnen namelijk beschikken over een kredietfaciliteit die in de berekening van liquiditeit niet zichtbaar wordt.

In 2018 stegen de baten met 175 miljoen euro ten opzichte van 2017. Die stijging komt vooral door hogere rijksbijdragen en hogere college- en cursusgelden door de toename van het aantal bbl-studenten. De toename van de baten is groter dan de toename van de lasten. Dit leidt tot een resultaat van 93 miljoen euro

Instellingen in staat krimp op te vangen

In de komende paar jaar zien de financiële ontwikkelingen er gunstig uit voor de sector als geheel. Dit geeft de indruk dat instellingen over het algemeen in staat zijn toekomstige gevolgen van demografische krimp op te kunnen vangen. In de meerjarenbegrotingen neemt de liquiditeit wel iets af in 2019, van 1,33 in 2018 naar 1,11 in 2019, maar deze ligt nog ruim boven de signaleringswaarde (0,5). Daarnaast wordt in 2019 gemiddeld een licht negatieve rentabiliteit verwacht van 0,2 procent, terwijl de rentabiliteit in 2018 en in de jaren daarvoor steeds boven nul lag. Dit laat zien dat in 2019 relatief meer uitgaven zijn gepland dan in voorgaande jaren.

25 *In deze paragraaf worden 60 mbo-instellingen beschreven, dat is exclusief twee mbo-instellingen die bij DUO als vo-instelling staan geregistreerd.*

Personeel en huisvesting

In de begroting voor 2019 zijn de volgende ontwikkelingen te zien in uitgaven aan personeel en huisvesting:

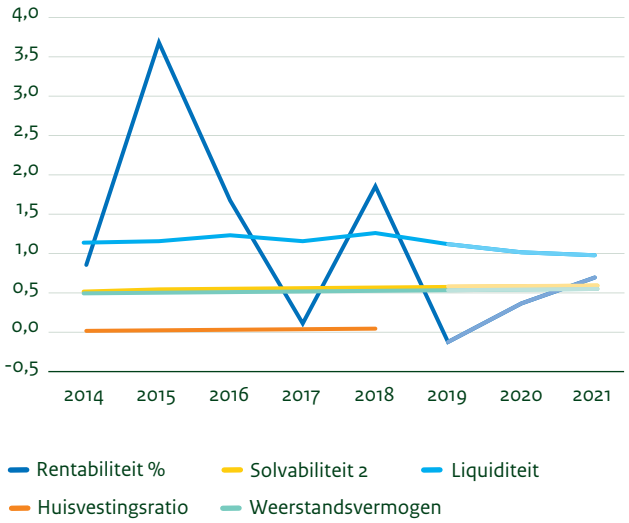
- De personeelslasten stijgen gemiddeld met 4 procent.
- Bij 17 instellingen stijgen de personele lasten meer dan 5 procent,
  waarvan bij 2 meer dan 10 procent.
- De huisvestingslasten stijgen gemiddeld met 1 procent. Bij 10 instellingen stijgen de huisvestingslasten met meer dan 10 procent. Bij 7 instellingen dalen de huisvestingslasten juist met meer dan 10 procent.

Onder huisvestingslasten vallen onder meer kosten voor energie en dotaties aan voorzieningen voor huisvesting. Daardoor hoeft een stijging of daling van huisvestingslasten niet altijd iets te zeggen over toename of omvang van vierkante meters. De materiële vaste activa omvat boekwaarde van gebouwen en terreinen, naast andere activa zoals inventaris. De ontwikkeling van deze post geeft daarmee een beeld van zowel de waarde van gebouwen en terreinen als van de waarde van inventaris (zoals meubilair en lesmateriaal).

Van de ontwikkeling van gebouwen en terreinen is geen overzicht opgenomen in de meerjarenbegroting, wel van de totale materiële vaste activa. Die stijgen in 2019 met ongeveer 5 procent, terwijl de omvang hiervan in 2018 iets daalde ten opzichte van 2017. Dit beeld geeft de indruk dat besturen gemiddeld in 2019 meer geld gaan investeren dan in 2018.

De solvabiliteit stijgt licht naar gemiddeld 0,64 in 2021. Dat betekent een ruime financiële positie voor de gemiddelde mbo-instelling, maar er zijn grote verschillen tussen instellingen onderling zoals we verderop laten zien.

Figuur 3.24 Ontwikkeling primaire kengetallen mbo[26]



Bron: DUO, 2019a

Grote verschillen in financiën

Bij de mbo-instellingen zien we grote verschillen in de financiële positie. De laagste liquiditeit die we zien is 0,11 en de laagste solvabiliteit is 0,19. De sectorgemiddelden zijn respectievelijk 1,33 en 0,62. De rentabiliteit is gemiddeld 1,8. De resultaten verschillen daarnaast per type instelling.

De vakinstellingen vertonen met 4,9 de hoogste rentabiliteit. Slechts 1 vakinstelling heeft een liquiditeit onder de signaleringswaarde met daarbij een solvabiliteit 2 groter dan 0,70. Daarnaast is er 1 andere vakinstelling met een solvabiliteit onder signaleringswaarde. Maar de lage liquiditeit of solvabiliteit vormen geen grote risico's voor de financiële continuïteit van de betreffende instellingen. In het algemeen hebben de vakinstellingen een ruime liquide positie met een gemiddelde liquiditeit van 2,1. De solvabiliteit van de vakinstellingen ligt gemiddeld met 0,65 iets hoger dan het sectorgemiddelde. Bij aoc's was de rentabiliteit in 2017 negatief, maar in 2018 ligt de rentabiliteit gemiddeld op 1,84 procent en is er slechts 1 aoc met een (licht) negatieve rentabiliteit. De liquiditeit van de aoc's ligt met 1,47 dicht bij het sectorgemiddelde.

Waar komen de middelen vandaan?

De rijksbijdragen hadden in 2018 een omvang van 4,7 miljard euro. Deze vormen net als vorig jaar ongeveer 90 procent van de totale baten. Zowel de rijksbijdragen als baten uit college- en cursusgelden zijn gestegen. Dit past bij een stijging van het studentenaantal. Instellingen in het mbo hebben daarnaast een bron van baten uit werk in opdracht van derden. Hieronder vallen maatwerktrajecten en andere vormen van scholing voor bedrijven. Baten uit contractactiviteiten worden over het algemeen onder baten uit werk in opdracht van derden opgenomen. Soms gebeurt dit ook onder college- en cursusgelden. In dat geval verwachten we dat instellingen daaronder in de toelichting op de staat van baten en lasten een uitsplitsing maken van de college- en cursusgelden van bekostigde opleidingen, en college- en cursusgelden uit contractactiviteiten. Een voorbeeld van contractactiviteiten zijn maatwerktrajecten. Dit zijn oplei-

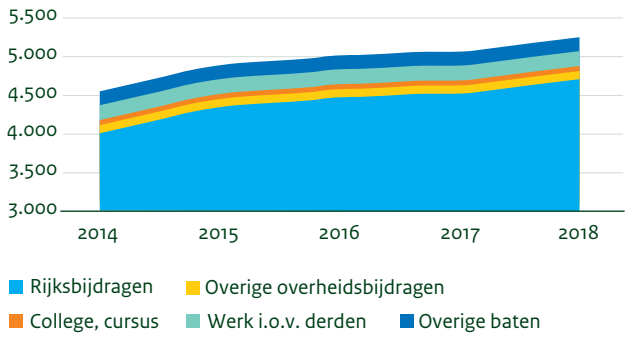
26 *De cijfers vertonen soms kleine afwijkingen van vergelijkbare cijfers die de MBO Raad publiceert. Dit is een gevolg van verschillen in de samenstelling van de populatie.*

dingen met een hybride financiering. Deze studenten tellen mee voor de berekening van de bekostiging voor de instelling als zij aan de voorwaarden daarvoor voldoen. Aanvullend betaalt de werkgever de extra kosten die gemaakt worden om de opleiding te laten voldoen aan aanvullende eisen van de werkgever.

De baten uit 'werk in opdracht van derden' daalden in 2018, terwijl deze in 2017 en in 2016 nog met ongeveer 10 procent stegen. Bij 28 instellingen daalden in 2018 deze baten ten opzichte van 2017. Van hen verwachten 8 instellingen in 2019 een stijging van de baten uit 'werk in opdracht van derden'. Een groter aantal (39) mbo-instellingen, verwacht juist een daling van deze baten. Deze groep bestaat uit 29 roc's, 7 aoc's en 3 vakinstellingen. Doelstellingen van het bestuur of verschillende verwachtingen van de economische situatie per regio kunnen dit verklaren.

Waar zijn de rijksbijdragen voor bedoeld?
Een deel van de mbo-instellingen verzorgt ook voortgezet onderwijs (en enkele daarvan ook hbo). Een deel van de rijksbijdragen voor mbo-instellingen is bedoeld voor leerlingen van andere sectoren die staan ingeschreven bij deze instellingen. Mbo's met relatief veel voortgezet-onderwijsleerlingen hebben te maken met inkomsten uit samenwerkingsverbanden voor leerlingen die ondersteuning nodig hebben.

Figuur 3.25 Ontwikkeling baten mbo (in miljoenen euro's)



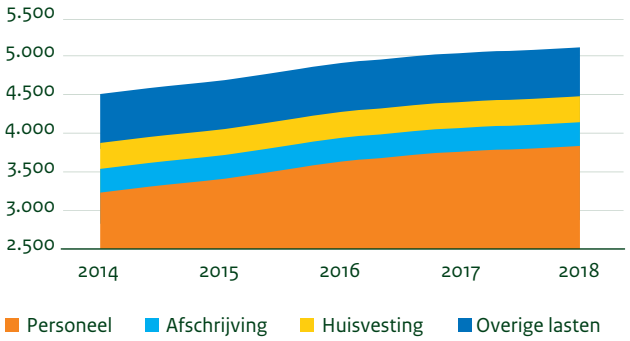
Bron: DUO, 2019a

Waar gaat het geld naartoe?

Het grootste deel van de baten (73 procent) gaat naar personele lasten. De personele lasten van de mbo-instellingen hebben in 2018 een omvang van ruim 3,8 miljard euro. Dit was in 2017 75 miljoen euro lager. Daarmee stegen de personele lasten in 2018 minder hard dan in voorgaande jaren. De toenames waren in 2017 en 2016 respectievelijk 135 en 219 miljoen euro. De stijging van de personeelslasten in de afgelopen jaren loopt gelijk op met studentenaantallen. Maar het kan ook een teken zijn dat de sector meer investeert in kwaliteitsverhoging. In gegevens over de functiemix in paragraaf 2.4 zien we een toename van personeel in een lagere schaal (LB) en een kleine procentuele afname van personeel in een hogere schaal (LE). Dit geeft aan dat de groei van personele lasten over het algemeen niet in een toename van hogere functies zit, maar eerder in een groei van lagere schalen. In toelichtingen bij meerjarenbegrotingen zien we alleen niet altijd terug of en in hoeverre personele lasten gerelateerd zijn aan het beleid.

Naast personele lasten vormen huisvestingslasten en afschrijvingslasten een belangrijke component. Mbo-instellingen zijn volledig verantwoordelijk voor hun huisvesting. Op gebouwen die eigendom zijn van de instellingen wordt jaarlijks afgeschreven. Ook kunnen er huurkosten zijn. De huisvestingslasten stegen van 2014 tot 2017 steeds, maar daalden in 2018 met vijf miljoen euro. Daarmee zitten zij onder het niveau van 2016. De afschrijvingslasten namen in 2018 toe met twee miljoen euro. Dit omvat onder andere de afschrijvingen op gebouwen en terreinen. De huisvestings- en afschrijvingslasten daalden bij elkaar opgeteld met drie miljoen.

Figuur 3.26: Ontwikkeling lasten mbo (in miljoenen euro's)



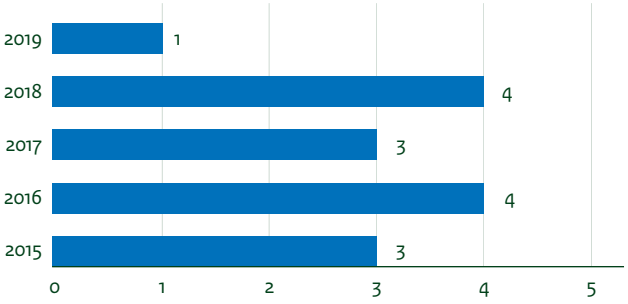
Bron: DUO, 2019a

Instellingen onder verscherpt financieel toezicht

We kijken jaarlijks naar de financiële risico's van alle mbo-instellingen. In de afgelopen jaren is steeds een handvol instellingen onder verscherpt financieel toezicht geplaatst. Het aantal instellingen onder verscherpt financieel toezicht nam in 2019 af van vier tot één instelling (een aoc).

Dit komt doordat twee instellingen die onder deze vorm van toezicht stonden zijn opgeheven (gefuseerd en gestopt) en er één naar financieel basistoezicht ging. Met de instelling die onder verscherpt financieel toezicht staat zijn afspraken gemaakt om verbetering van de financiële ontwikkelingen te kunnen volgen. In figuur 3.27 is de ontwikkeling te zien van het aantal instellingen onder verscherpt financieel toezicht.

Figuur 3.27 Ontwikkeling instellingen mbo onder verscherpt financieel toezicht[27]



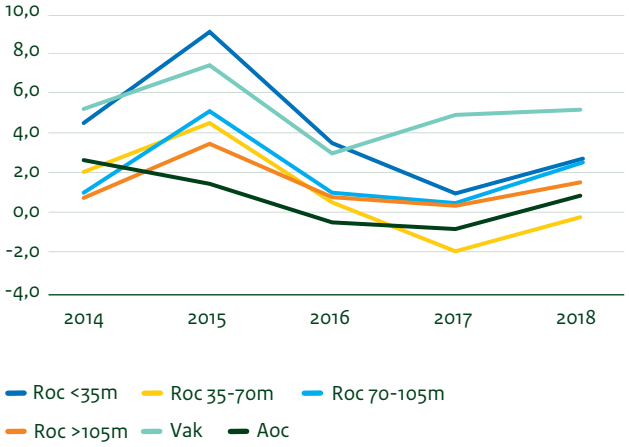
Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2019

Financiële situatie aoc's niet verslechterd

Naast een beeld van individuele mbo-instellingen maken we ook een analyse van de financiële risico's bij verschillende soorten mbo-instellingen. Onze aandacht ligt vooral bij de financiële ontwikkelingen van de aoc's en bij kleine instellingen vanwege mogelijke financiële risico's op de lange termijn. Voor aoc's heeft dit onder andere te maken met demografische krimp in regio's waar groen onderwijs is gevestigd. Vorig jaar is onderzoek gedaan naar de financiële positie van aoc's. Een conclusie daarin was dat een deel van de aoc's een kwetsbare positie heeft op financieel gebied en op het gebied van de kwaliteit van het onderwijs. Daaruit bleek ook dat aoc's te weinig anticiperen op de krimp (Inspectie van het Onderwijs, 2018b). In figuren 3.28 t/m 3.30 is te zien dat de financiële situatie van het groene mbo in 2018 niet verslechterde: de gemiddelde rentabiliteit, solvabiliteit en liquiditeit stegen licht.

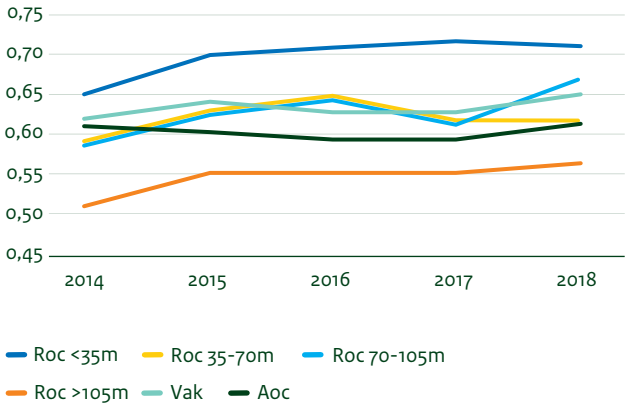
De drie figuren laten de verschillen zien tussen de kengetallen van aoc's, vakinstellingen en roc's. De financieel gunstige positie van kleine roc's en vakinstellingen valt op. De financiële kengetallen van de roc's zijn ingedeeld naar omvang van totale baten, in miljoenen euro's. Dit sluit aan bij de indeling die vorig jaar werd gehanteerd.

Figuur 3.28 Rentabiliteit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen in procenten



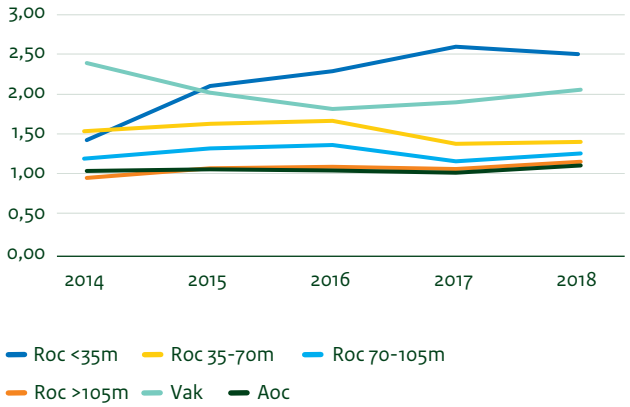
Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.29 Solvabiliteit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen



Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.30 Liquiditeit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen



Bron: DUO, 2018a

27 *Peildatum 1 augustus van elk jaar.*

Balans en staat van baten en lasten middelbaar beroepsonderwijs in miljoenen

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	5	6	13	12	11
1.2 Materiële vaste activa	3.575	3.553	3.562	3.610	3.591
Gebouwen, terreinen	3.047	2.992	2.975	3.006	3.020
Inventaris en overige	528	561	587	604	572
1.3 Financiële vaste activa	77	59	61	62	65
Totaal vaste activa	3.657	3.618	3.636	3.685	3.667
1.4 Voorraden	3	4	4	4	4
1.5 Vorderingen	202	173	187	179	176
1.6 Effecten	69	13	13	13	10
1.7 Liquide middelen	903	931	988	984	1.096
Totaal vlottende activa	1.178	1.121	1.192	1.179	1.286
Totaal Activa	**4.835**	**4.739**	**4.828**	**4.864**	**4.954**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	2.422	2.506	2.583	2.583	2.677
2.2 Voorzieningen	267	250	276	308	338
2.3 Langlopende schulden	1.177	1.038	1.049	1.024	973
2.4 Kortlopende schulden	969	945	920	949	966
Totaal Passiva	**4.835**	**4.739**	**4.828**	**4.864**	**4.954**

Mbo-instellingen kunnen ook opleidingen in andere sectoren verzorgen. Van de rijksbijdragen voor 2018 was 235 miljoen voor leerlingen in het voortgezet onderwijs, 31 miljoen voor hbo-studenten. Bovenstaande tabel bevat gegevens van 60 mbo-instellingen.

Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	4.177	4.379	4.496	4.542	4.715
3.2 Overige overheidsb.	109	99	97	97	92
3.3 College, cursus etc. geld.	48	45	53	59	63
3.4 Baten werk in opdracht	166	157	174	191	186
3.5 Overige Baten	210	198	194	190	197
Totaal baten	4.710	4.879	5.013	5.077	5.252
Lasten					
4.1 Personeelslasten	3.299	3.387	3.606	3.741	3.816
4.2 Afschrijvingen	335	303	295	307	309
4.3 Huisvestingslasten	330	333	345	347	342
4.4 Overige lasten	658	628	641	639	656
Totaal lasten	4.622	4.651	4.887	5.033	5.123
Saldo baten en lasten	**88**	**228**	**126**	**44**	**129**
Gerealiseerde herwaardering.	2	1	1	1	1
Financiële baten		5	3	2	2
Financiële lasten		51	49	40	40
5 Financiële baten en lasten	-46	-46	-46	-38	-38
Resultaat	44	183	81	7	92
6 Belastingen	0	1	1	0	0
7 Resultaat deelnemingen	-6	1	1	0	2
Resultaat na belastingen	38	182	81	7	93
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Nettoresultaat	38	182	81	7	93
Buitengewone baten			0		
Buitengewone lasten			0		
9 Buitengewoon resultaat	0	1	0	0	0
Totaalresultaat	**38**	**183**	**81**	**7**	**93**

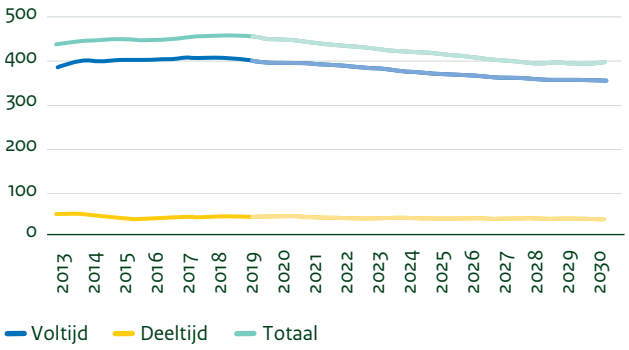


3.6 Hoger beroepsonderwijs (hbo)

In 2018 zijn er ruim 461.100 hbo-studenten. Sinds 2016 stijgt het aantal studenten, maar deze stijging neemt wel iets af. In 2017 steeg het aantal hbo'ers nog met ongeveer 6.000 ten opzichte van het jaar daarvoor. In 2018 was het verschil nog 3.400 (OCW, 2019).

Het onderwijs op hogescholen wordt in 2018 verzorgd door ongeveer 36.200 fte personeel, in 2017 was dit nog ongeveer 35.800 fte. De 36 hogescholen verzorgen 194 bachelor-, 71 master- en 73 associate degree-opleidingen [28].

Figuur 3.31 Ontwikkeling aantallen studenten voltijd, deeltijd en totaal in het hbo



Bron: Referentieramingen OCW, 2019

De rijksbijdragen en de baten uit collegegeld stegen in 2018 met ruim 7 procent, onder meer als gevolg van loon- en prijsbijstellingen en middelen vanuit het studievoorschot. De sector ontving in dat jaar in totaal 4,5 miljard euro aan baten, ongeveer 73 procent daarvan bestaat uit rijksbijdragen (3,2 miljard euro).

De tweede belangrijke batenpost wordt gevormd door de collegegelden die de studenten aan de instelling betalen. De grootste post van de lasten vormen de personeelslasten.

Geen problemen met financiële continuïteit door internationalisering

In 2019 voerden we een themaonderzoek uit naar de mate waarin hogescholen en universiteiten financieel afhankelijk zijn van de instroom van internationale studenten. Deze studenten zijn een belangrijke inkomstenbron vanwege de bekostiging en het instellingscollegegeld die instellingen ontvangen. Daardoor is er wel een afhankelijkheid, maar die is nu niet zorgelijk en leidt op afzienbare termijn niet tot mogelijke problemen met de financiële continuïteit. Onder de hbo-studenten steeg het aantal internationale studenten relatief meer dan het totale studentenaantal. Het aantal studenten uit EU/EER-landen was in 2017 ruim 5 procent hoger dan in 2016, het aantal studenten van buiten de EU/EER was in 2017 ruim 20 procent hoger. In totaal zijn ongeveer 8 procent van de hbo-studenten internationale studenten. Driekwart daarvan is afkomstig uit de EU/EER (Inspectie van het Onderwijs, 2019).

28 *Bron: website van de Vereniging Hogescholen, factsheet 2019*

Hoe staan de instellingen ervoor?

Vrijwel alle hogescholen zijn financieel gezond. Het aantal hogescholen met een negatieve rentabiliteit is afgenomen. In 2017 hadden 21 van de 36 hogescholen een negatieve rentabiliteit, in 2018 5. Dat betekent dat in 2018 meer instellingen geld overhouden. In totaal hielden hogescholen 113 miljoen euro over, terwijl er voor 2018, op basis van de begrotingen, negatieve rentabiliteit werd verwacht.

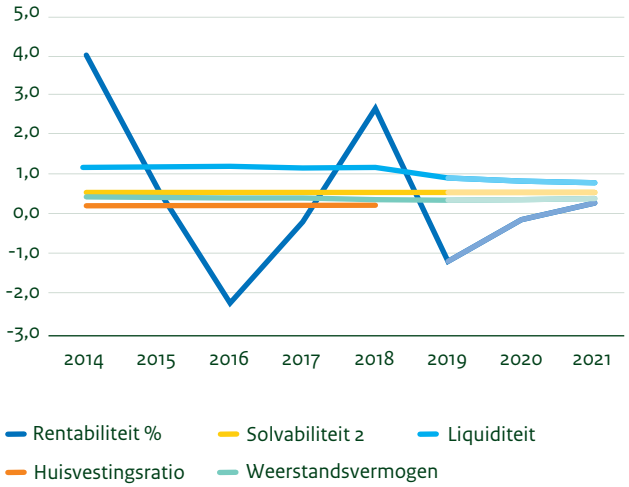
Naast het financiële resultaat zijn ook de liquiditeits- en de solvabiliteitspositie ruimer in 2018. In 2017 hadden 3 hogescholen, waarvan 2 groene hogescholen, een liquiditeit onder de 0,5. In 2018 ligt de liquiditeit bij 1 hogeschool onder de signaleringswaarde. Bij deze hogeschool is verscherpt financieel toezicht ingesteld. In de periode 2019–2021 verwachten hogescholen in hun meerjarenbegroting dat de solvabiliteit 2 boven de 0,5 blijft.

In 2019 en 2020 verwachten de hogescholen gezamenlijk een licht negatieve rentabiliteit, maar in 2021 weer een licht positief resultaat (figuur 3.32). De baten namen de afgelopen 2 jaar meer toe dan de lasten. In vergelijking met 2017 namen de totale lasten in 2018 toe met ongeveer 94 miljoen euro, een toename van 2,3 procent. In 2017 was de groei 1,5 procent. De lasten namen in 2018 met 217 miljoen toe (een toename van 5,1 procent, in 2017 was die toename 3,5 procent).

Sterke financiële positie voor het hbo

De hogescholen hebben op dit moment als geheel een solide financiële positie. De belangrijkste gemiddelde kengetallen zijn: solvabiliteit 0,52 en de liquiditeit 1,19. Dit is een lichte stijging ten opzichte van 2018. De gemiddelde solvabiliteit blijft in de komende jaren ongeveer gelijk. De verwachting in de continuïteitsparagrafen is dat de gemiddelde liquiditeit in de komende jaren iets afneemt tot 0,80 in 2021, maar gemiddeld ruim boven de signaleringswaarde blijft. Ondanks de verwachte negatieve rentabiliteit in 2019 en 2020 blijft de financiële positie van de sector solide. Het gemiddelde van deze kengetallen blijft ruim boven de signaleringswaarde. In 2018 is 1 hbo-instelling onder verscherpt financieel toezicht geplaatst wegens haar zwakke liquiditeit en solvabiliteit.

Figuur 3.32 Ontwikkeling primaire kengetallen hbo



Bron: DUO, 2019a

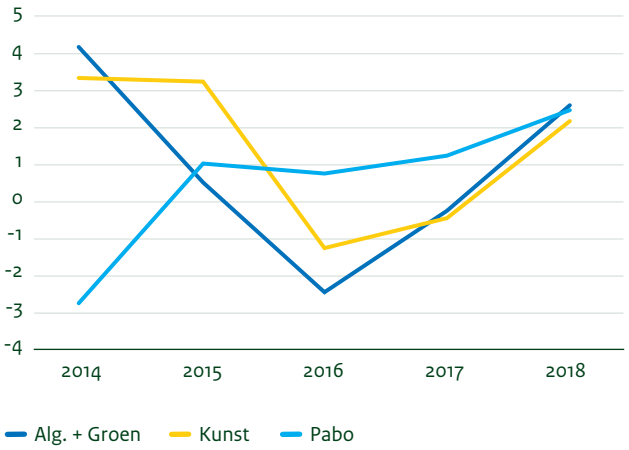
Soorten hbo

De rentabiliteit van hogescholen is gemiddeld 2,5 procent, en tussen groepen hogescholen zijn de volgende verschillen zichtbaar. Bij de algemene en groene hogescholen was in 2017 nog bij 12 hogescholen sprake van een negatieve rentabiliteit (met gemiddeld -0,24). In 2018 is bij 3 van deze hogescholen een negatieve rentabiliteit (met gemiddeld -2,63). Van de 6 kunsthogescholen in 2017 waren er 4 met een negatieve rentabiliteit, in 2018 heeft geen van de deze hogescholen nog een negatieve rentabiliteit.

Pedagogische academie voor het basisonderwijs (pabo)

Bij de pabo's valt in 2017 op dat 5 scholen een negatief resultaat hebben dat groter is dan het gemiddelde van de hele sector. In 2018 is dit bij 4 pabo's het geval. Omdat enkele academies een hoog resultaat hebben over 2018, is het totaalresultaat positief. De pabo's hielden in 2017 in totaal 1 miljoen euro over en in 2018 steeg het totaal financieel resultaat naar iets minder dan 2 miljoen euro. De pabo's verwachten in hun begroting over 2019 dat in totaal nog 400.000 euro overblijft en dat dit in 2020 nog 300.000 euro is. Gemiddeld verwachten pabo's dus in de komende jaren minder geld over te houden. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat ze wellicht meer gaan investeren in het onderwijs.

Figuur 3.33 Rentabiliteit naar soorten hbo in procenten

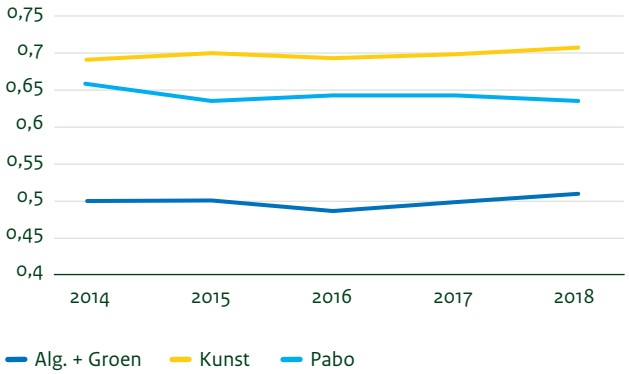


Bron: DUO, 2019a

Solvabiliteit van hogescholen

Zoals uit figuur 3.34 blijkt, is het gemiddelde van de solvabiliteit van kunsthogescholen en pabo's hoger dan bij de algemene en groene hogescholen. Bij geen van deze laatstgenoemde instellingen is de solvabiliteit onder de signaleringswaarde. Bij de algemene hogescholen is de hoogste solvabiliteit 0,73. Het gemiddelde van de solvabiliteit van de kunstinstellingen en pabo's is respectievelijk 0,71 en 0,63, ongeveer gelijk aan 2017. De hoogste solvabiliteit bij kunstinstellingen is 0,90 en bij pabo's 0,83. Deze instellingen zijn relatief klein van omvang vergeleken met vooral de algemene hogescholen en hebben vaak de huisvesting geheel in eigendom. Hun vastgoed is voor een groot deel gefinancierd met eigen vermogen en dat draagt bij aan een hogere solvabiliteit.

Figuur 3.34 Solvabiliteit naar soorten hbo

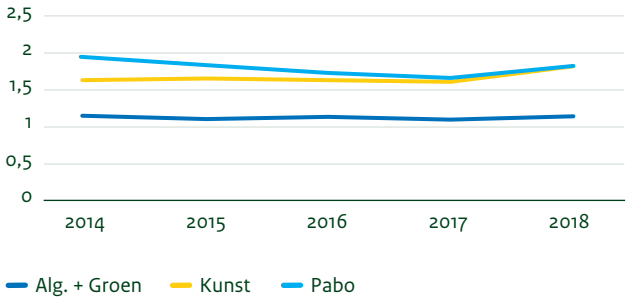


Bron: DUO, 2019a

Liquiditeit hogescholen

De gemiddelde liquiditeit van alle hogescholen steeg in 2018 van 1,07 naar 1,19. Met 1,16 ligt de gemiddelde liquiditeit van de algemene en groene hogescholen net iets onder het niveau van de hele sector. Daarvan is 1 instelling die onder de signaleringswaarde ligt. Alle kunstinstellingen en de pabo's hebben een liquiditeit boven de signaleringswaarde. Het gemiddelde van de liquiditeit van deze instellingen is ruim; bij beide groepen hogescholen is dit 1,78.

Figuur 3.35 Liquiditeit naar soorten hbo



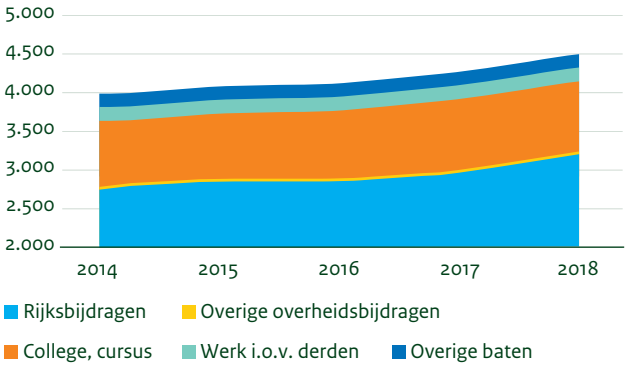
Bron: DUO, 2019a

Uit bovenstaande figuren blijkt dat de gemiddelde financiële positie van kunstinstellingen en de pabo's gunstiger is dan de financiële positie van algemene en groene hogescholen. De financiële positie van de kunstinstellingen en pabo's nam in de periode 2016/2017 iets af, en werd sterker in 2018.

Waar komen de middelen vandaan?

De rijksbijdragen en baten uit het collegegeld stegen in 2018 met ruim 7 procent, onder meer als gevolg van loon- en prijsbijstellingen en middelen vanuit het studievoorschot. De rijksbijdragen omvatte 3,2 miljard euro. Dit is ongeveer 73 procent van de totale baten. De tweede belangrijke batenpost wordt steeds gevormd door collegegelden die studenten aan de instelling betalen. Deze inkomsten stegen in 2016 en 2017 maar daalden in 2018. In 2017 was de relatieve omvang van deze gelden 21 procent van het totaal aan baten dat bij de instelling binnenkwam. In 2018 is dit 19,7 procent en op basis van de continuïteitsparagrafen wordt dit verwacht op 18,3 procent in 2019. Daar staat tegenover dat de baten uit werk in opdracht van derden en overige baten stijgen sinds 2015.

Figuur 3.36 Ontwikkeling baten hbo (in miljoenen euro's)

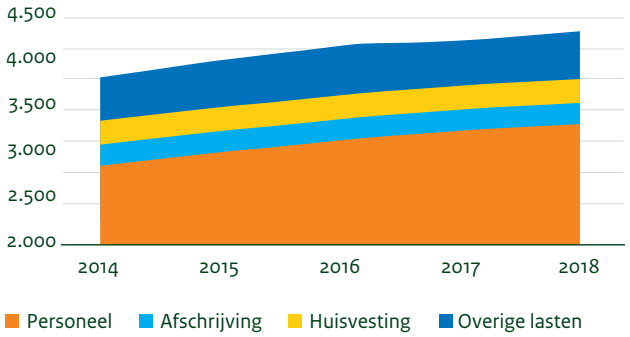


Bron: DUO, 2019a

Waar gaat het geld naartoe?

Van de lasten vormen de personeelslasten de grootste post. De totale personele lasten stegen in 2018 met 80 miljoen euro (2,5 procent). In 2017 was er een stijging van ongeveer 85 miljoen euro, in 2016 een stijging van ongeveer 140 miljoen euro. De stijging van het aantal studenten was in 2016 twee keer zo groot. In verhouding tot de toename van het studentenaantal, gaf het hbo in 2018 relatief meer uit aan personeel dan in 2017 en 2016. De relatieve omvang van personele lasten daalde ten opzichte van de totale baten. De personeelslasten waren in 2017 nog 76,1 procent van de totale baten en in 2018 was dit 74,3 procent. Bij de kunstinstellingen en de pabo's ligt het percentage aan personeelslasten ten opzichte van de totale baten zowel in 2017 als 2018 gemiddeld op 79 procent. Het aandeel totale afschrijvingen plus de huisvestingslasten ligt op 11 procent van de totale lasten voor de hbo-sector.

Figuur 3.37: Ontwikkeling lasten hbo (in miljoenen euro's)



Bron: DUO, 2019a

Balans en staat van baten en lasten hoger beroepsonderwijs in miljoenen

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	13	6	11	10	8
1.2 Materiële vaste activa	2.374	2.447	2.501	2.501	2.537
Gebouwen, terreinen	1.914	2.163	2.166	2.212	2.234
Inventaris en overige	460	284	335	289	303
1.3 Financiële vaste activa	24	26	21	24	38
Totaal vaste activa	2.411	2.480	2.533	2.535	2.583
1.4 Voorraden	3	2	1	2	2
1.5 Vorderingen	327	316	315	152	153
1.6 Effecten	2	3	2	1	0
1.7 Liquide middelen	948	941	886	965	1.128
Totaal vlottende activa	1.280	1.262	1.205	1.119	1.283
Totaal Activa	**3.691**	**3.741**	**3.737**	**3.654**	**3.866**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	1.709	1.729	1.639	1.623	1.745
2.2 Voorzieningen	182	198	202	244	272
2.3 Langlopende schulden	687	668	732	741	769
2.4 Kortlopende schulden	1.113	1.147	1.164	1.047	1.081
Totaal Passiva	**3.691**	**3.741**	**3.737**	**3.654**	**3.866**

Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	2.772	2.837	2.852	2.942	3.160
3.2 Overige overheidsb.	34	32	36	46	53
3.3 College, cursus etc. geld.	811	841	861	887	878
3.4 Baten werk in opdracht	174	174	182	194	199
3.5 Overige Baten	206	161	164	170	166
Totaal baten	3.997	4.046	4.095	4.239	4.456
Lasten					
4.1 Personeelslasten	2.850	3.002	3.143	3.229	3.309
4.2 Afschrijvingen	248	226	240	240	246
4.3 Huisvestingslasten	237	238	233	232	231
4.4 Overige lasten	481	531	544	523	533
Totaal lasten	3.815	3.997	4.160	4.224	4.318
Saldo baten en lasten	**182**	**49**	**-65**	**15**	**138**
Gerealiseerde herwaardering.	0	0	0	0	0
Financiële baten		5	3	1	1
Financiële lasten		29	29	27	26
5 Financiële baten en lasten	-23	-24	-26	-26	-25
Resultaat	159	25	-91	-11	113
6 Belastingen	1	1	1	2	1
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	159	24	-92	-12	112
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Nettoresultaat	159	24	-92	-13	112
Buitengewone baten			0		
Buitengewone lasten			0		
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Totaalresultaat	**159**	**24**	**-92**	**-13**	**112**

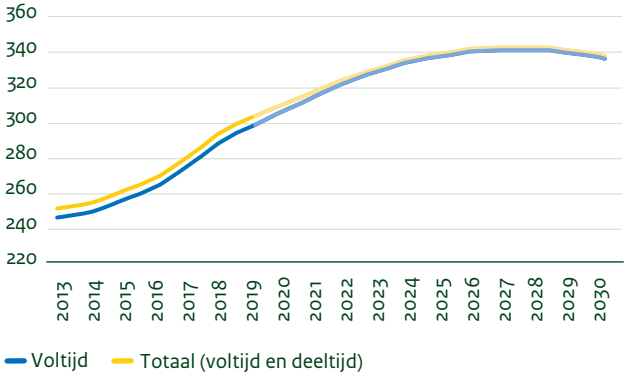


3.7 Wetenschappelijk onderwijs (wo)

Op 1 oktober 2018 stonden ruim 292.700 studenten ingeschreven bij een bachelor- of een masteropleiding van een universiteit. Dit is een stijging van ongeveer 14.700 studenten ten opzichte van het voorgaande jaar (5,3 procent). Dit is een grotere stijging dan in 2017, in dat jaar steeg het totaalaantal studenten met 4,5 procent. De 18 universiteiten verzorgen 407 bachelor- en 733 masteropleidingen verspreid over 10 verschillende studierichtingen. In het wo werken ongeveer 46.500 fte's in het onderwijs en het onderzoek.

De omvang in aantal personeelsleden stijgt jaarlijks, met in de periode 2013-2017 een groei van 8 procent.[29] In die periode steeg het aantal wo-studenten met 11 procent (OCW, 2019). In de huidige begroting wordt verwacht dat het totaalaantal wo-studenten stijgt tot aan 2027 en daarna afzwakt. In de periode 2018-2023 wordt een stijging verwacht van 11 procent. Van de studenten volgt 2 procent een deeltijd- of duale opleiding in 2018. In de komende jaren blijft dit aandeel naar verwachting ongeveer gelijk.

Figuur 3.38 Ontwikkeling aantal studenten voltijd en deeltijd in het wo



Bron: Referentieramingen OCW, 2019

Instroom van internationale studenten

In het themaonderzoek naar een financiële afhankelijkheid van de instroom van internationale studenten (Inspectie van het Onderwijs, 2019) constateren we dat er geen risico's zijn voor de financiële continuïteit. Het aandeel internationale studenten is bij universiteiten groter dan bij hogescholen. Bij universiteiten is hun aantal gestegen tot ruim 48.000 in 2017. Hiervan komen er bijna 35.000 uit de EU/EER en ongeveer 14.000 daarbuiten. De onderzochte instellingen geven aan dat zij in het algemeen niet heel actief werven. Er zijn enkele instellingen die een eventueel verlies aan Nederlandse studenten vanwege demografische krimp willen compenseren door een even grote buitenlandse extra instroom. In ons onderzoek hebben we niet geconstateerd dat er universiteiten of hogescholen zijn die uitsluitend vanuit financiële overwegingen internationale studenten werven.

Hoe staan de instellingen ervoor?

In de afgelopen jaren is er steeds een positief financieel resultaat behaald, maar dat wel in omvang afneemt. Ook eind 2018 heeft het wetenschappelijk onderwijs een positief resultaat gerealiseerd. In 2017 hielden universiteiten nog in totaal 143 miljoen euro over en in 2018 was dit 56 miljoen euro. De hogere lasten zijn voornamelijk een gevolg van hogere personeelslasten (215 miljoen euro) en hogere overige lasten (50 miljoen euro).

Wo staat er financieel goed voor

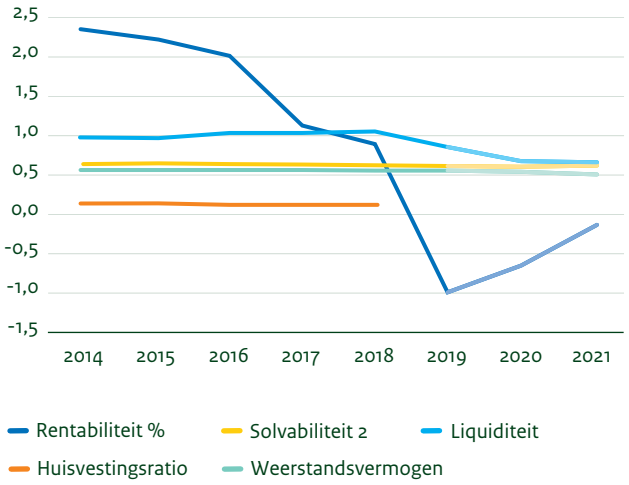
De financiële positie van de sector is ruim (figuur 3.39). Net als in 2017 voorspelt de sector in 2018 de komende 3 jaar

29 *Gegevens van de website van de VSNU*

een negatieve rentabiliteit. In 2018 zijn er 6 universiteiten met een negatieve rentabiliteit, in 2017 waren dit nog 3 universiteiten. De solvabiliteit ligt ruim boven de signaleringswaarde en de universiteiten verwachten dat die in de periode 2019-2021 iets afneemt, maar wel boven de signaleringswaarde van 0,3 blijft. De laagste solvabiliteit is 0,38 en komt bij 1 universiteit voor. De hoogste solvabiliteit is 0,91.

Universiteiten verwachten in de komende periode een afname van de liquiditeit, maar ook dan blijft deze boven de signaleringswaarde van 0,5. Bij geen van de universiteiten is de liquiditeit in 2018 onder de signaleringswaarde, in 2017 was dit nog het geval bij 1 universiteit. Er hebben de afgelopen jaren geen universiteiten onder verscherpt financieel toezicht gestaan.

Figuur 3.39 Ontwikkeling primaire kengetallen wetenschappelijk onderwijs

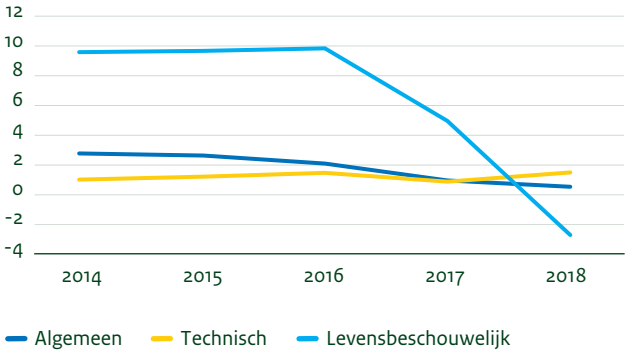


Bron: DUO, 2019a

Soorten universiteiten

In de onderstaande figuren worden de verschillen getoond in de financiële ontwikkeling van verschillende soorten universiteiten. De 4 levensbeschouwelijke universiteiten hebben, na een periode van een ruim financieel overschot in 2018, gemiddeld een negatieve rentabiliteit van -2,8 procent. Bij de technische en algemene universiteiten is de rentabiliteit in 2018 positief. Bij de 4 technische universiteiten is de gemiddelde rentabiliteit in 2018 met 1,6 procent iets hoger dan in 2017. Deze universiteiten houden gemiddeld in 2018 dus meer geld over dan in het voorgaande jaar. Bij de 10 algemene universiteiten is de rentabiliteit in de periode 2014-2018 jaarlijks iets gedaald tot 0,7 procent in 2018. Van de algemene universiteiten hadden er 3 in 2018 een negatieve rentabiliteit, in 2019 verwachten 6 van de algemene universiteiten een negatieve rentabiliteit. Van alle 18 universiteiten verwachten 13 in 2019 een negatieve rentabiliteit. Dit wordt naar verwachting veroorzaakt doordat men meer middelen wil investeren in kwaliteit van het onderwijs.

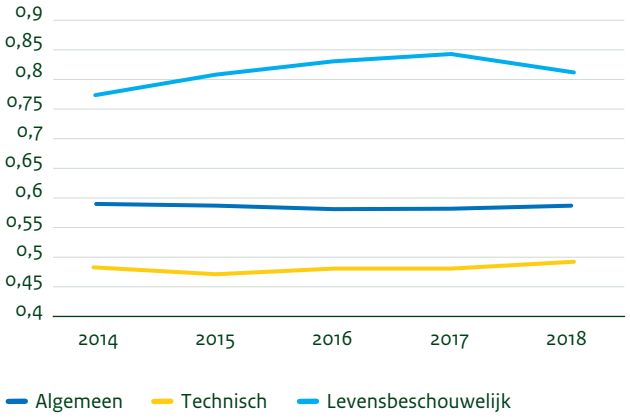
Figuur 3.40 Rentabiliteit naar soort universiteit



Bron: DUO, 2019a

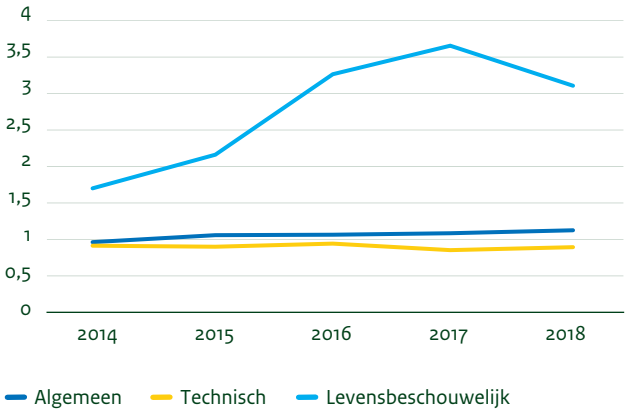
In de ontwikkeling van liquiditeit en solvabiliteit valt op dat de levensbeschouwelijke universiteiten een ruimere liquiditeit (3,15) en solvabiliteit (0,81) hebben dan de andere universiteiten. Dit houdt mogelijk verband met hun historische achtergrond of hun kleinere omvang, waarbij er vanuit risicobeheer is gekozen voor een hogere streefwaarde voor deze kengetallen. Bij de levensbeschouwelijke universiteiten zijn deze kengetallen iets gedaald in 2018 als gevolg van de negatieve rentabiliteit. Bij de algemene en technische universiteiten is er een lichte stijging van de solvabiliteit en liquiditeit in 2018 ten opzichte van 2017.

Figuur 3.41 Solvabiliteit naar soort universiteit



Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.42 Liquiditeit naar soort universiteiten



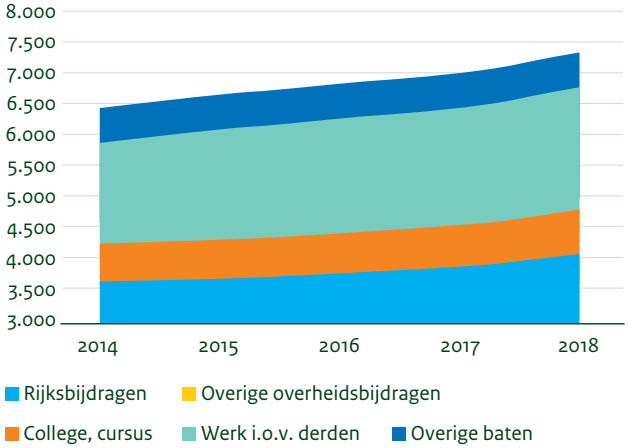
Bron: DUO, 2019a

Waar komen de middelen vandaan?

De baten van het wetenschappelijk onderwijs zijn in totaal ongeveer 7,3 miljard euro. Deze bestaan in 2018 voor 56,5 procent uit rijksbijdragen. Dit is iets (0,4 procent) gestegen ten opzichte van 2017. De stijging is onder meer een gevolg van middelen vanuit het studievoorschot. Naast de rijksbijdragen is de grootste post 'werk in opdracht van derden'. Deze heeft een omvang van 1,92 miljard euro. In 2016 daalde deze post, maar steeg in 2017 en 2018 weer met respectievelijk 2,5 procent en 3,6 procent. Dit is voor een belangrijk deel afkomstig uit activiteiten die gefinancierd worden via de Koninklijke Nederlandse Academie van Wetenschappen (KNAW) en de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO). Dit wordt de tweede geldstroom genoemd. Die komen indirect van het rijk, en worden verdeeld op aanvraag voor wetenschappelijk onderzoek.

De baten uit college- en cursusgelden stijgen jaarlijks in de periode 2014-2018. In 2017 steeg dit met 7 procent relatief harder dan in 2018. Toen stegen deze baten met 5 procent. De overige baten daalden in 2017 nog met 5,6 procent. In 2018 stegen de overige baten in totaal met 3 procent.

Figuur 3.43 Ontwikkeling baten wetenschappelijk onderwijs (in miljoenen euro's)



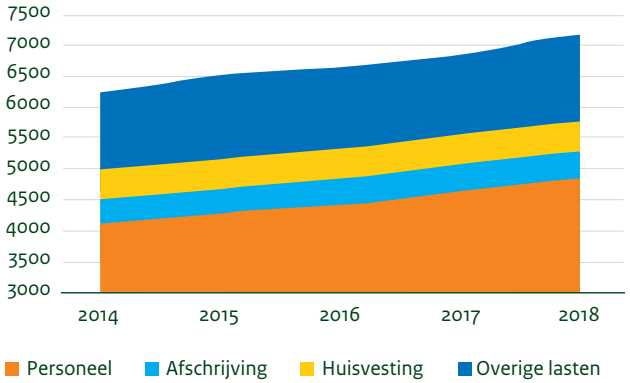
Bron: DUO, 2019a

Waar gaat het geld naartoe?

Het grootste deel van de totale lasten gaat naar de personeelslasten. Deze hebben in 2018 een omvang van 4,8 miljard euro. De totale lasten stegen toen met 4,7 procent. In 2017 was dit nog 3,2 procent. In 2018 stegen de personeelslasten iets minder hard: 4,7 procent. In 2017 was dit nog 5,2 procent (DUO, 2019). Zowel in 2017 als in 2018 hebben de personeelslasten een relatieve omvang van 66,2 procent van de totale baten.

In vergelijking met instellingen in andere sectoren hebben universiteiten naast personele lasten meer andere kosten. Dit wordt duidelijk in de post 'overige lasten' die ongeveer 19 procent van de baten betreft. De huisvestingslasten en afschrijvingslasten stegen in 2018 met in totaal 48 miljoen euro en 5 miljoen euro.

Figuur 3.44 Ontwikkeling lasten wetenschappelijk onderwijs (in miljoenen euro's)[30]



Bron: DUO, 2019a

30 *De overige lasten in 2017 en 2018 zijn inclusief een post Verstrekte subsidies.*

Balans en staat van baten en lasten wetenschappelijk onderwijs in miljoenen

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	56	64	58	51	49
1.2 Materiële vaste activa	4.336	4.502	4.584	4.696	4.730
Gebouwen, terreinen	3.571	3.614	3.894	3.915	3.994
Inventaris en overige	765	888	690	782	735
1.3 Financiële vaste activa	212	188	136	144	143
Totaal vaste activa	4.604	4.755	4.778	4.891	4.921
1.4 Voorraden	10	11	11	9	8
1.5 Vorderingen	741	746	872	902	835
1.6 Effecten	42	42	39	40	34
1.7 Liquide middelen	1.455	1.603	1.683	1.685	1.860
Totaal vlottende activa	2.249	2.403	2.605	2.636	2.737
Totaal Activa	**6.853**	**7.157**	**7.383**	**7.528**	**7.658**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	3.384	3.510	3.609	3.702	3.761
2.2 Voorzieningen	436	449	447	433	485
2.3 Langlopende schulden	733	775	778	774	762
2.4 Kortlopende schulden	2.301	2.423	2.549	2.619	2.650
Totaal Passiva	**6.853**	**7.157**	**7.383**	**7.528**	**7.658**

Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	3.626	3.697	3.802	3.901	4.121
3.2 Overige overheidsb.	3	1	1	1	1
3.3 College, cursus etc. geld.	536	580	614	657	691
3.4 Baten werk in opdracht	1.712	1.838	1.820	1.865	1.925
3.5 Overige Baten	496	523	566	534	550
Totaal baten	6.373	6.639	6.803	6.957	7.288
Lasten					
4.1 Personeelslasten	4.079	4.251	4.381	4.610	4.825
4.2 Afschrijvingen	402	404	443	440	445
4.3 Huisvestingslasten	468	501	479	463	511
4.4 Overige lasten	1.258	1.335	1.351	1.325	1.373
4.5 Verstrekte subsidies				27	36
Totaal lasten	6.207	6.491	6.654	6.864	7.190
Saldo baten en lasten	**167**	**148**	**149**	**93**	**98**
Gerealiseerde herwaardering.	0	0	0	0	0
Financiële baten		18	17	9	0
Financiële lasten		19	30	27	30
5 Financiële baten en lasten	-22	-2	-12	-19	-30
Resultaat	144	147	137	74	67
6 Belastingen	0	0	1	1	1
7 Resultaat deelnemingen	4	2	2	5	5
Resultaat na belastingen	148	149	138	78	71
8 Aandeel derden in resultaat	5	16	15	14	15
Nettoresultaat	143	133	123	64	56
Buitengewone baten					
Buitengewone lasten					
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Totaalresultaat	**143**	**133**	**123**	**64**	**56**

4 Toezicht op rechtmatigheid

4.1	Inleiding – Rechtmatigheid van het financiële handelen	71
4.2	Afhandeling van het jaarverslag 2018	71
4.3	Wet normering topinkomens	73
4.4	Werkzaamheden van de accountants	77

4.1 Inleiding – Rechtmatigheid van het financiële handelen

In dit laatste hoofdstuk gaan we verder in op de rechtmatigheid van het financiële handelen van de instellingen. Hoe controleert en waarborgt de inspectie dit?

Zo beschrijven we in paragraaf 4.2 hoe wij de jaarverslagen afhandelen en wat het resultaat ervan is. In 4.3 geven we aandacht aan de Wet normering topinkomens (WNT). We doen onderzoek naar salarissen en ontslagvergoedingen en de verantwoording daarvan in de jaarstukken. Daarnaast zijn wij voor het rechtmatigheidstoezicht sterk afhankelijk van accountants. In 4.4 gaan we daarom verder in op hun werkzaamheden en de wijze waarop wij daar toezicht op houden. Als laatste beschrijven we in paragraaf 4.5 wat de marktontwikkelingen zijn van kleine en grote accountantskantoren. Wij zien dat er een verschuiving is naar meer kleine accountantskantoren en dat de kwaliteit van hun werk vooral afhankelijk is van hun ervaring in de onderwijssector.

4.2 Afhandeling van het jaarverslag 2018

De formele afhandeling van de jaarverslagen doen wij als inspectie zelf. Daarbij baseren wij ons op de controleverklaringen van de accountants, zoals beschreven in paragraaf 4.4. Heeft de accountant een niet-goedkeurende controleverklaring opgeleverd of is sprake van een uitzonderingsrapportage, dan hebben wij die jaarrekeningen verder bekeken. Waar nodig, vroegen we aan de betrokken besturen herstelmaatregelen te treffen.

In 2018 waren er 236 jaarrekeningen met een niet-goedkeurende controleverklaring of uitzonderingsrapportage (tegenover 346 in 2017). Het ging om 9 afkeurende controleverklaringen, 9 controleverklaringen met een beperking en 2 met een oordeelonthouding over de rechtmatigheid. Bij de overige 216 jaarrekeningen heeft de accountant een verslag van bevindingen toegevoegd.

Daling onrechtmatigheden Europese aanbestedingen

De afgelopen jaren gingen de meeste en belangrijkste opmerkingen van de accountants over de Europese aanbestedingen. Het aantal opmerkingen daarover daalde spectaculair van 180 in 2017 naar slechts 16 in 2018. Dit is een gevolg van het verhogen van de rapportagegrens. Het totaal van de onderliggende bedragen (en daarmee van de totale onrechtmatigheid) bedroeg 14 miljoen euro in 2018. In 2017 was dat nog 178 miljoen euro. In 6 gevallen heeft de accountant de omvang van de onrechtmatigheid niet benoemd.

De inspectie heeft geen handhavingsbevoegdheden voor aanbestedingen. Als de aanbestedingsvoorschriften niet worden nageleefd, moeten de betrokken marktpartijen zelf actie ondernemen. Wij kunnen de tekortkomingen alleen signaleren. Daarom wezen we de besturen in de afhandelingsbrieven op de onrechtmatigheden en gaven we aan dat die mogelijk leiden tot verkeerde uitgaven.

Beleggen en belenen gaat nog niet altijd goed

Ook het niet naleven van de regeling Beleggen en belenen zorgt voor tekortkomingen. In een deel van de gevallen ontbreekt een treasurystatuut dat volgens de voorschriften is opgesteld. In 2018 ging dat om 8 gevallen. Dat zijn er 11 minder dan in 2017. We hebben de besturen die tekortschoten gevraagd ervoor te zorgen dat in 2019 zo'n treasurystatuut aanwezig is.

In de overige gevallen (51 in 2018 tegen 38 in 2017) gaat het om het bezit van beleggingsproducten die niet voldoen aan de regeling, vooral aan de ratingvereisten. Ondanks deze constatering handelden besturen in 2018 toch niet onrechtmatig. In een aantal gevallen gaat het om producten die besturen al in bezit hadden voordat de regeling in 2016 inging. In de overige gevallen gaat het om producten die eerst wel voldeden, maar door afwaardering van de producten niet meer.

Continuïteitsparagraaf voldoet soms niet

De accountant heeft bij 15 jaarrekeningen een opmerking gemaakt. In 2017 gebeurde dat bij 17 jaarrekeningen. De opmerkingen gingen over het ontbreken van (delen van) de continuïteitsparagraaf, het niet ontleend zijn van de meerjarenbegroting aan de Planning-en-controlcyclus of het niet goedkeuren van de meerjarenbegroting door het toezichthoudend orgaan. De besturen zijn in de afhandelingsbrief verzocht ervoor te zorgen dat de continuïteitsparagraaf in 2019 wel voldoet aan de gestelde eisen. De inhoudelijke bespreking van de continuïteitsparagraaf is terug te lezen in paragraaf 2.2.

Halvering van aantal scholen met onrechtmatige huisvestinguitgaven

Ten slotte waren er schoolbesturen die uitgaven aan huisvesting hebben gedaan die de gemeente had moeten doen. Dit was in 2018 bij 4 schoolbesturen het geval, voor in totaal een bedrag van ruim een half miljoen euro. In 2017 waren dat nog 8 besturen, voor een bedrag van 2 miljoen euro. Voor deze gevallen moeten we nog aanvullende informatie opvragen en/of een rapport opstellen na specifiek onderzoek.

4.3 Wet normering topinkomens

Sinds 1 januari 2013 is de Wet normering topinkomens (WNT) van kracht. Het doel van de WNT is bovenmatige beloningen en ontslagvergoedingen tegengaan bij instellingen in de (semi)publieke sector. De maxima worden jaarlijks vastgesteld bij ministeriële regeling. In de wet zijn daarnaast verplichtingen vastgelegd over het openbaar maken – in de financiële jaarverslagen – van de bezoldiging en ontslagvergoedingen, zowel voor topfunctionarissen als voor overige functionarissen. Als inspectie is het onze taak om de naleving van de WNT door circa 1.500 onderwijsinstellingen in de gaten te houden.

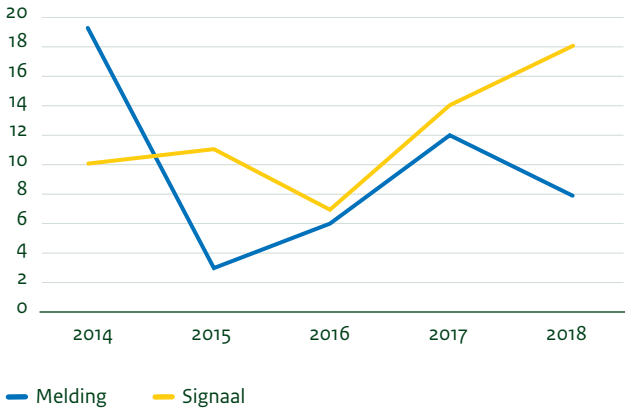
Wij ontvangen de meldingen van de accountants over mogelijke overtredingen van de WNT en krijgen daarnaast via andere kanalen ook signalen over mogelijke overtredingen die een aangrijpingspunt vormen voor actief toezicht op naleving. Het overzicht van de afgelopen jaren is te zien in figuur 4.1.

Hoe werkt de WNT?

In de WNT houdt de instellingsaccountant primair toezicht. De accountant heeft een extra controlerende taak en meldt overtredingen aan de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Overtredingen worden alleen gemeld als ze op het moment van publicatie van de jaarrekening nog niet ongedaan zijn gemaakt.

Wij doen in een aantal gevallen op eigen initiatief onderzoek naar bezoldigingen en ontslagvergoedingen en de verantwoording daarvan in de jaarstukken. Hiermee dragen wij bij aan het doel van de WNT: de betaling van topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector op een maatschappelijk aanvaardbaar niveau houden. Overigens betreft de bezoldigingsklasse de maximumnorm en betekent dit niet automatisch dat de bestuurder de WNT overtreedt. In veel gevallen ontvangt de bestuurder, ondanks de indeling in de te hoge bezoldigingsklasse, een bezoldiging die onder het door OCW berekende-WNT-maximum ligt. Bovendien vallen verreweg de meeste bestuurders met een salaris boven het individuele WNT-maximum onder het overgangsrecht.

Figuur 4.1 Ontwikkeling meldingen en signalen Wet normering topinkomens



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2019

Op 1 oktober 2019 waren er 8 accountantsmeldingen en 18 signalen over het boekjaar 2018. Deze omvatten onder andere mogelijke overschrijdingen van de wettelijke maxima, het onjuist berekenen van welke bezoldigingsklasse van toepassing is en het onjuist of onvolledig openbaar maken van de gegevens in de financiële jaarverslaglegging. Meer informatie over de uitvoering en realisatie van de doelen

van de WNT is te vinden in de jaarlijkse rapportage van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.[31][1] Dit rapport omvat ook de ontwikkelingen in de onderwijssector.

Onderverdeling naar bezoldigingsklassen

Vanaf 2016 is het systeem van de WNT-bezoldigingsmaxima per onderwijssector vervangen door een systeem met bezoldigingsklassen, die door de instelling zelf berekend moeten worden. In het voorjaar van 2018 heeft het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) ook per instelling de bezoldigingsklasse berekend en de uitkomsten vergeleken met de opgave over 2016. Uit deze risicoanalyse bleek dat verreweg de meeste instellingen de bezoldigingsklasse correct vaststelden. Maar er was ook een aantal afwijkingen. Iets minder dan 190 instellingen (ongeveer 13 procent) hebben een ander aantal complexiteitspunten, die bepalen in welke klasse de instelling hoort, berekend dan de regeling voorschrijft. Het betreft zowel afwijkingen naar boven als naar beneden. Omdat de bezoldigingsklassen bestaan uit een bandbreedte voor het aantal complexiteitspunten, leidt een ander aantal complexiteitspunten niet direct tot een andere bezoldigingsklasse. Bij iets minder dan 60 instellingen (ongeveer 4 procent) leidde dat echter tot een hogere bezoldigingsklasse dan de regeling voorschrijft.

Het is zeer onwenselijk als instellingen de bezoldigingsklasse verkeerd vaststellen. Het gevolg kan zijn dat er te veel salaris wordt betaald aan de topfunctionaris(sen). Daarom ondernamen wij samen met OCW een aantal concrete acties om dit aantal terug te brengen. We hebben informatie over de ministeriële regeling ter verduidelijking naar de instellingen en de accountants gestuurd. Ook riepen we de instellingen met een te hoog berekende bezoldigingsklasse op in de eerstvolgende jaarstukken hun fouten te herstellen. Om te zien of deze acties het gewenste resultaat geven, voerden we over verslagjaar 2017 samen met OCW een herhaling van de analyse uit.

Het aantal instellingen dat in 2017 een hogere bezoldigingsklasse berekende dan de regeling voorschrijft, daalde van iets minder dan 60 naar 30 instellingen (ruim 2 procent van het totaal). Er zijn 11 nieuwe gevallen en 19 instellingen hadden ook in 2016 niet de correcte bezoldigingsklasse berekend. Een aantal van deze instellingen had de jaarrekening 2017 al afgerond toen bleek dat de bezoldigingsklasse verkeerd was vastgesteld en heeft toegezegd in 2018 de correcte bezoldigingsklasse op te nemen. Bij andere instellingen is het gesprek tussen de instelling en de inspectie nog niet afgerond. Voor nadere informatie over de uitgevoerde risicoanalyses wordt verwezen naar de kamerbrief van de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en de minister voor Basis- en Voorgezet Onderwijs en Media.[32]

31 [1] *Voor de WNT-jaarrapportage 2015, zie: https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/12/01/wnt-jaarrapportage-2015-jaaranalyse-en-overzicht-wet-normering-topinkomens-wnt.*

32 *Voor de Kamerbrief zie https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2019/03/26/kamerbrief-over-proactief-wnt-toezicht.*

4.4 Werkzaamheden van de accountants

Als inspectie hebben we informatie nodig waarmee instellingen zich verantwoorden. Op die manier kunnen we voldoende toezicht houden op besturen. 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 onderwijsaccountantsprotocol OCW 2017, dat gedetailleerde aanwijzingen geeft voor de werkzaamheden van de accountants. Wij houden een steekproef onder de accountants, bij wie we dossierreviews uitvoeren. [33] In die reviews stellen we vast of de accountantswerkzaamheden juist zijn uitgevoerd. Dit onderzoek vindt plaats bij de accountant en niet bij de instellingen. Alleen als een accountantsonderzoek niet toereikend is, moet de accountant eventueel een deel overdoen en kan de instelling daar in de vorm van extra controleactiviteiten wel iets van merken.

In het najaar van 2018 voerden we 74 reviews uit op controlewerkzaamheden van de accountants. Deze reviews hadden betrekking op:

- de jaarstukken 2017;
- de overige controlepunten over de rechtmatigheid;
- de gegevens die worden gebruikt voor de bekostiging in 2018 (voortgezet onderwijs), 2018/2019 (primair onderwijs) en 2019 (mbo en hoger onderwijs).

De reviews omvatten niet alle controlewerkzaamheden, maar zijn beperkt tot de eisen die het ministerie van OCW specifiek aan de verslaggeving stelt. Het gaat om de eisen uit de Richtlijn voor de Jaarverslaggeving 660 (RJ660) en de eisen aan de financiële rechtmatigheid vanuit wet- en regelgeving. Deze eisen zijn ook vastgelegd in het onderwijsaccountantsprotocol OCW 2017. Tabel 4.1 laat zien hoeveel reviews wij over de boekjaren 2015 tot en met 2017 uitvoerden. De reviews van de onderzoeken naar bekostiging betreffen meestal dezelfde besturen als die van de onderzoeken van de jaarrekening. Het gaat dus om 46 besturen in 2017. Deze reviews waren verdeeld over 19 accountantskantoren (van 41 in totaal) en 45 tekenende accountants (van 121).

Tabel 4.1 Aantallen reviews boekjaren 2015 tot en met 2017

	Boekjaar 2015		Boekjaar 2016		Boekjaar 2017	
Sector	JR*	BK*	JR*	BK*	JR*	BK*
primair onderwijs	19	**	18	**	18	**
voortgezet onderwijs	18	18	17	17	14	14
mbo	10	10	9	9	7	7
hoger onderwijs	6	6	6	6	7	7
Subtotaal	53	34	50	32	46	28
Totaal reviews		**87**		**82**		**74**

* *JR = Jaarrekening, BK = Bekostiging*

** *Bij de sector primair onderwijs geeft de inspectie een oordeel over de jaarrekening én het bekostigingsonderzoek samen*

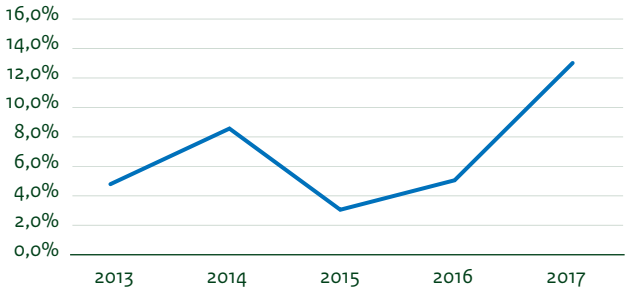
33 *De inspectie kan die reviews pas uitvoeren als eerst het hele accountantsonderzoek is verricht. Daarom lopen zij altijd een jaar achter en gaat dit onderzoek over 2017.*

Meer onderzoeken niet toereikend

De uitkomsten over boekjaar 2017 laten zien dat 64 van de 74 gereviewde onderzoeken toereikend zijn en 10 reviews van de 74 (13,5 procent) niet. Dat is een aanzienlijke stijging ten opzichte van het vorige boekjaar, toen dat maar 4,9 procent betrof. In bijlage VI is een overzicht opgenomen van de accountantskantoren en de oordelen die zij bij de reviews kregen.

Die stijging is waarschijnlijk deels het gevolg van veranderingen in de markt van onderwijsaccountants. In de volgende paragraaf bespreken we dit verder. Ook is er een verandering in de manier waarop wij als inspectie onderzoeken benaderen. De afgelopen jaren rapporteerden we al over het risico dat kleinere kantoren mogelijk onvoldoende toegerust zijn om de controles met de noodzakelijke diepgang en kwaliteit uit te voeren. Bij de selectie van de reviews is dit risico meegenomen. Het aandeel kleinere kantoren in de reviews bedraagt over boekjaar 2017 ongeveer 37 procent en is de afgelopen jaren steeds verhoogd, ook gebaseerd op ontwikkelingen in de markt en de resultaten van de reviews. Er is dus sprake van een gerichtere selectie die meer dan in de vorige jaren het risico laat zien. Van de 10 reviews met een oordeel ‘niet toereikend’ gaan er 8 over kantoren met minder dan 10 opdrachten in het onderwijsveld.

Figuur 4.2 Ontwikkeling niet-toereikende controles

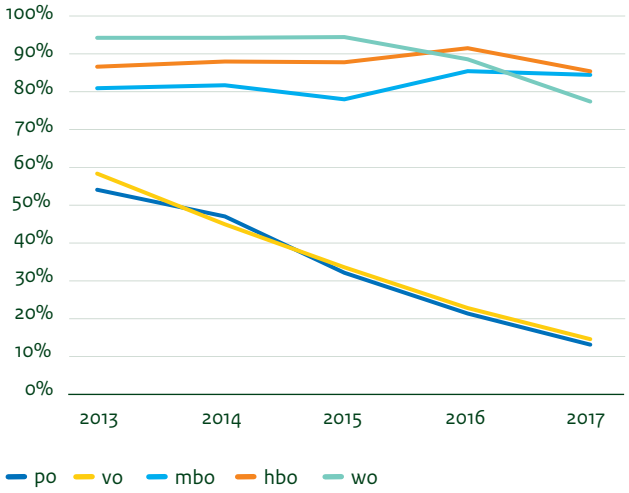


Bron: Inspectie van het Onderwijs

4.5 Marktontwikkelingen onderwijsaccountants

Al een aantal jaren is een verschuiving gaande van grotere naar kleinere accountantskantoren. Dat is het duidelijkst zichtbaar in de ontwikkeling van de vier grote accountantskantoren in de onderwijsmarkt. Deze kantoren bedienden in 2012 59 procent van deze markt. In 2017 was dat nog 18 procent. Dat resterende aandeel zit in belangrijke mate geconcentreerd in het mbo en hoger onderwijs, waar sprake is van grote en complexe instellingen. Figuur 4.3 laat die ontwikkeling onderverdeeld naar sector zien in aantallen onderzoeken.

Figuur 4.3 Marktaandeel grote vier kantoren naar sector in aantallen

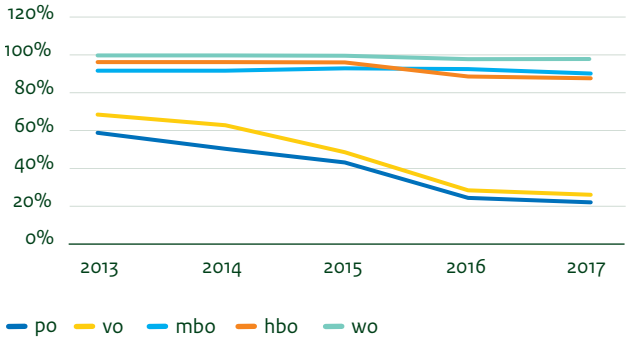


Bron: Inspectie van het Onderwijs

We zien wel dezelfde tendens als we bij de marktontwikkelingen rekening houden met de relatieve omvang van de instellingen waar men de controleopdracht uitvoert. Alleen maken de verhoudingen ook duidelijk dat grote kantoren nog altijd sterk vertegenwoordigd zijn bij de grote instellingen.

In figuur 4,4 is dat gedaan door het marktaandeel niet uit te drukken als deel van het aantal opdrachten, maar van de totale baten van de instellingen.

Figuur 4.4 Marktaandeel grote vier kantoren naar sector in totale baten



Bron: Inspectie van het Onderwijs

Het valt op dat grote kantoren nog in belangrijke mate de grote instellingen bedienen. In het wo zijn het bijvoorbeeld enkel de (kleine) levensbeschouwelijke universiteiten die van andere kantoren gebruik maken.

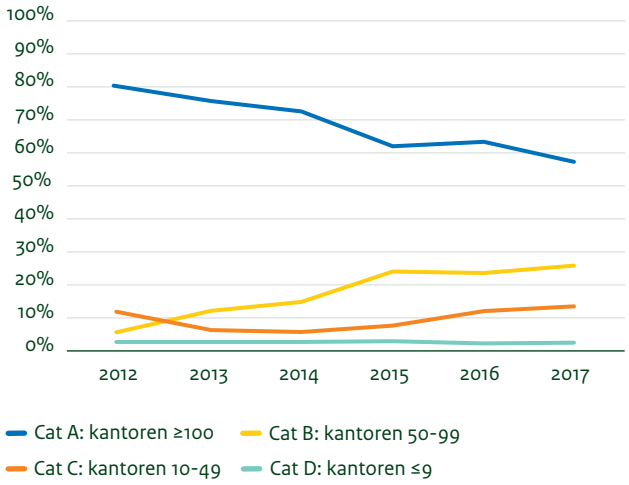
Kantoren met veel onderwijs leveren relatief beter werk

Kantoren met veel opdrachten in het onderwijs (niet noodzakelijk de grote accountantskantoren) beschikken doorgaans over meer deskundigheid en de mogelijkheid een goed ontwikkeld systeem van kwaliteitsborging op te bouwen en in stand te houden. Bij kantoren met slechts een of enkele opdrachten in het onderwijs vormt de deskundigheid een potentieel risico. Het opbouwen en in stand houden daarvan vergt relatief gezien meer tijd. Zoals we in de vorige paragraaf aangaven, bepaalt dat risico in toenemende mate de selectie van de inspectie voor reviewonderzoek.

Als we met die bril de accountantsmarkt voor het onderwijs bekijken, is niet zozeer de absolute omvang van de accountantskantoren van belang, als wel de mate waarin kantoren zich bezighouden met onderwijs. Dat valt uit te drukken in het aantal controleopdrachten die ze in de verschillende verslagjaren in het onderwijs uitvoerden.

In figuur 4.5 zijn de kantoren onderverdeeld in 4 categorieën. Categorie A bestaat uit de kantoren die in het dat jaar 100 of meer onderwijsopdrachten uitvoerden. Categorie B loopt van 50 tot en met 99. Categorie C van 10 tot en met 49 en tenslotte omvat D de kantoren met minder dan 10 opdrachten.

Figuur 4.5 Aantal opdrachten per groottecategorie onderwijsopdrachten



Bron: Inspectie van het Onderwijs

De figuur laat zien dat het marktaandeel van de kantoren met 100 of meer opdrachten in de afgelopen jaren afnam ten gunste van de tussencategorieën in het veld. In categorie A is in 2017 bovendien nog maar een van de 4 grote kantoren te vinden. De overige zitten in B of zelfs in C. In 2012 bevonden deze kantoren zich nog allemaal in categorie A.

Deze ontwikkeling heeft voor- en nadelen. Een voordeel is dat het de prijsontwikkeling voor de accountantscontrole beperkt. Kleinere kantoren hebben in het algemeen lagere kosten en daarmee een lager tarief. Een recent rapport van de Auditdienst Rijk (2019) bevestigt deze waarnemingen voor primair (po) en voortgezet onderwijs (vo). Er is sprake van een lichte stijging van de accountantshonoraria vooral bij de kleinere besturen. Die wordt waarschijnlijk beperkt door de hiervoor beschreven beweging. Een nadeel kan zijn dat de kwaliteit en de borging hiervan afnemen. Van de 10 niet-toereikende onderzoeken waren er 8 afkomstig uit kantoren in categorie D.

Literatuur en overige bronnen

Literatuur en overige bronnen

Aarsen, E. v., Weijers, S., Walraven, M., & Bomhof, M. (2017). *Monitor samenwerkingsverbanden 2016. De voortgang van passend onderwijs volgens swv-directeuren.* (No. 16). Utrecht: Oberon.

Adviescommissie Bekostiging Hoger Onderwijs en Onderzoek. (Commissie Van Rijn (2019). *Wissels om. naar een transparante en evenwichtige bekosting en meer samenwerking in hoger onderwijs en onderzoek.*

Auditdienst Rijk. (2019). *Verkenning controlelast accountantscontrole PO en VO*.

Bakker, W., Biemen, T., Blokzijl, L., Castelijns, E., Mark, E. v. d., & Varwijk, J. (2019). Inzicht in zorg in onderwijstijd. onderzoek naar de organisatie en financiering van ondersteuning in het (voortgezet) speciaal onderwijs. Utrecht: Berenschot.

Berdowski, Z., & Eshuis, P. H. P. (2010). *Kapitalisatiefactor MBO en HO. Een onderzoek naar mogelijkheden voor normering*. Zoetermeer: Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven (IOO).

Berg, E. van den, Brouwer, Y., Imandt, M., Aarsen, E. van, Scholten, F., & Vegt, A. L. van der. (2016). Schoolkostenmonitor 2015-2016.

Bouma, K., & Kuiper, R. (25 september 2019). Schooldirecteuren kritisch op inhuren docenten via uitzendbureaus: 'Vervanger kost 20 duizend euro meer'. De Volkskrant

CBS, OCW, DUO. (2018). Onderwijs in Cijfers. Geraadpleegd van https://www.onderwijsincijfers.nl/

Commissie Koopmans. (1999). *De vermogenspositie van universiteiten. Een delicate balans.*

Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis. (2012). *Autonomie Verplicht. Rapport onderzoek financiële problematiek Amarantis.* Den Haag: Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis.

Commissie onderzoek huisvesting ROC Leiden. (2015). *Ontspoorde ambitie*. Den Haag: Commissie onderzoek huisvesting ROC Leiden.

Commissie Smits. (2003). *Zuinig op de toekomst. Van vroegtijdig waarschuwen naar toekomstgericht besturen*. Amsterdam: Stichting Vangnet HBO.

Commissie Vermogensbeheer Onderwijsinstellingen (Commissie Don). (2009). *Financieel beleid van onderwijsinstellingen. Rapport van de Commissie Vermogensbeheer Onderwijsinstellingen*. Den Haag: Ministerie van OCW.

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2017). Financiële gegevens. Jaarrekeningen 2012 tot en met 2016. Voor alle sectoren.

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2018a). Financiële gegevens. Jaarrekeningen 2013 tot en met 2017. Voor alle sectoren.

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2019a). Financiële gegevens. Jaarrekeningen 2014 tot en met 2018. Voor alle sectoren.

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2019b). Personeelsgegevens 2011-2018. Voor de sectoren po, vo en mbo.

DUO Onderwijsonderzoek en Advies. (2019). *Rapportage onderzoek werkdrukmiddelen.* Utrecht: PO-Raad.

Inspectie van het Onderwijs. (2008). *De vermogenspositie van besturen in het voortgezet onderwijs. Onderzoek naar het weerstandsvermogen van vo-scholen.* Utrecht: Inspectie van het Onderwijs.

Inspectie van het Onderwijs (2015), De financiële situatie in het onderwijs 2014.

Inspectie van het Onderwijs (2016a), De financiële staat van het onderwijs 2015.

Inspectie van het Onderwijs (2016b), Naar een versterking van het toekomstperspectief in jaarverslagen, vervolgonderzoek naar continuïteitsparagrafen. Utrecht: Inspectie van het Onderwijs.

Inspectie van het Onderwijs (2017), De financiële staat van het onderwijs 2016.

Inspectie van het Onderwijs (2018), De financiële staat van het onderwijs 2017.

Inspectie van het Onderwijs (2018a), Toezichtinformatie en eigen financiële analyses.

Inspectie van het Onderwijs (2018b). *Financiële positie en ontwikkeling van de agrarische opleidingscentra. Onderzoek naar de huidige en verwachte financiële ontwikkeling van de aoc's en de mogelijke effecten op de kwaliteit van het onderwijs.* (No. 5158117). Utrecht.

Inspectie van het Onderwijs. (2019a). *Doelmatige omvang van de reserves. technische verkenning en advies voor het toepassen van een methodiek ter detectie en aanpak van overmatige vermogensopbouw.* Utrecht: Inspectie van het Onderwijs.

Inspectie van het Onderwijs (2019b). Rapport uitkomst van themaonderzoek naar ontwikkeling van aantal internationale studenten en effecten daarvan voor de financiële positie van de instellingen. Zijn er universiteiten en/of hogescholen die financieel afhankelijk zijn van de instroom van de internationale studenten? Utrecht, juni, 2019.

Kuiper, R. (2 september 2019). Deze school investeerde in plezier reportage extra voorzieningen basisonderwijs. De Volkskrant, pp. 1, 5.

Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (2018). Versterking verantwoording van en inzicht in onderwijsgelden. Kamerbrief 15 oktober 2018. Nr. 1425322.

Ministerie van Financiën (2017). Overzicht inkomsten en uitgaven rijksoverheid 2018. Samenvatting miljoenennota 2018. Geraadpleegd via link: https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/brochures/2017/09/19/samenvatting-miljoenennota-2018/MN+samenvatting+NL.pdf

Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (OCW). (2019). Database Functiemix. Geraadpleegd 19 mei 2019, van Database Functiemix website: https://database.functiemix.nl/

Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (OCW) (2019). Referentieraming 2019 mbo. Geraadpleegd 30 september 2019, van website open onderwijsdata DUO: https://duo.nl/open_onderwijsdata/publicaties/mbo-planning-/mbo-plan-1.jsp

MBO Raad & PWC (2018). Financiële positie MBO-scholen: sector financieel gezond, maar beeld per school verschilt. Woerden, oktober 2018.

Onderwijsraad. (2018). *Inzicht in en verantwoording van onderwijsgelden. naar meer eenvoudige bekostiging en betere verantwoording van besteding van publieke middelen.* (No. 20180195/1125). Den Haag: Onderwijsraad.

PriceWaterhouseCoopers. (2008). *Onderzoek vermogenspositie van het primair onderwijs* (No. 2008- 1704 MvdM/rk). Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen.

Bijlagen

I	Uitleg financiële begrippen en kengetallen	83
II	Gebruikte afkortingen en overige begrippen	85
III	Verkenning van methoden voor normering van overmatig vermogen	86
IV	Bruikbaarheid van solvabiliteit als indicator voor overmatig vermogen	88
V	Balans en staat van baten en lasten	90
VI	Accountantskantoren in het reviewonderzoek 2017	91
VII	Tabellen bij de figuren	92

Bijlage I Uitleg financiële begrippen en kengetallen

Signaleringswaarden

De signaleringswaarden van de kengetallen zijn nadrukkelijk geen normen. Zij helpen als detectiemiddel van mogelijke problemen. Op basis van die detectie wordt in een diepgaande analyse en aanvullend onderzoek bepaald of die problemen er echt zijn. Op basis daarvan kan eventueel worden bepaald dat een instelling onder verscherpt 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.

Rentabiliteit

De rentabiliteit geeft aan of er sprake is van een positief of negatief financieel resultaat, ook wel exploitatieresultaat genoemd. Dit is de verhouding tussen het financiële resultaat en de inkomsten (resultaat/(totaal baten + financiële baten)*100). Onderwijsinstellingen kunnen een positief financieel resultaat realiseren, maar streven geen winst na omdat dit niet past bij hun publieke taak. Het streven is te sturen op een nulpositie voor de rentabiliteit. Als indicatie voor mogelijke financiële risico's hanteren wij als inspectie een driejarig resultaat onder nul, een tweejarig resultaat onder de 5 procent of eenmalig onder de 10 procent.

Solvabiliteit

De solvabiliteit geeft aan in hoeverre een organisatie in staat is om op korte en lange termijn haar schulden te kunnen voldoen. Als specifieke indicatie voor continuïteitsrisico's kijken wij naar de solvabiliteit 2 ((eigen vermogen + voorzieningen)/totale passiva). Daarbij hanteren we een signaleringswaarde van 0,3. Waar het gaat om de bovenkant van het vermogen, is in dit rapport sprake van solvabiliteit 1, gecorrigeerd voor privaat eigen vermogen ((publiek eigen vermogen)/totale passiva). Hiervoor is geen signaleringswaarde.

Liquiditeit

De liquiditeit geeft aan hoeveel geld er beschikbaar is om geplande en onvoorziene uitgaven te kunnen voldoen. Dit wordt berekend door de vlottende activa die over het algemeen bestaan uit liquide middelen en vorderingen, te delen door de kortlopende schulden. Voor kleinere instellingen en vooral in het funderend onderwijs hanteren we daarvoor als signaleringswaarde 0,75. Voor grote instellingen is dat 0,5.

Weerstandsvermogen

Het weerstandsvermogen laat zien in hoeverre het eigen vermogen in staat is wisselingen in de inkomsten op te vangen. Daartoe delen we het eigen vermogen door de inkomsten (Eigen vermogen/totale baten + financiële baten). De signaleringswaarde is in het funderend onderwijs 0,05.

Huisvestingsratio

De huisvestingsratio maakt inzichtelijk in hoeverre de lasten voor huisvesting mogelijk te hoog zijn en zouden kunnen leiden tot continuïteitsrisico's. Daartoe worden alle lasten die samenhangen met huisvesting gedeeld door de totale lasten ((huisvestingslasten + afschrijvingen gebouwen en terreinen + afschrijvingen op desinvesteringen gebouwen en terreinen)/(totaal lasten)). Voor het funderend onderwijs bedraagt de signaleringswaarde 0,10 en voor mbo en hoger onderwijs 0,15.

Risicobeheer

De rapportage over risicobeheer is in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (Rjo) voluit omschreven als 'rapportage aanwezigheid en werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem'. Daaraan is toegevoegd dat in deze rapportage wordt vermeld hoe het interne risicobeheersingssysteem is ingericht en hoe dit in de praktijk functioneert. Welke resultaten hiermee zijn bereikt en welke aanpassingen eventueel worden doorgevoerd in de komende jaren.

We verwachten toelichtingen over hoe het systeem is ingericht en hoe dat in het afgelopen jaar heeft gefunctioneerd, bijvoorbeeld wie taken uitvoert in het kader van het risicobeheer en hoe risicogebieden in kaart worden gebracht. De werking daarvan kan bijvoorbeeld zichtbaar worden in toelichtingen waaruit bijstelling van risico's of risicomaatregelen blijkt of uit bijstelling van gestelde doelen. Bijvoorbeeld als er verbeteringen zijn aangebracht in de interne managementinformatie. Aanvullend kan in een verslag van het toezichthoudend orgaan een reflectie staan op de werking van het risicobeheer. Risicobeheer hoeft niet beperkt te blijven tot in geld meetbare risico's, maar dit kan ook cultuur in een organisatie aangaan.

Risico's en maatregelen

De rapportage over risico's is in de Rjo voluit omschreven als een 'beschrijving van de belangrijkste risico's en onzekerheden'. Daarbij is voorgeschreven dat het bestuur aangeeft voor welke risico's en onzekerheden zij zich in de komende jaren ziet geplaatst en op welke manier zij passende maatregelen treft om aan deze risico's en onzekerheden het hoofd te bieden. Waar nodig en relevant dient dit te worden aangevuld met een cijfermatige toelichting.

We verwachten dat bij vermelde (interne en externe) risico's een beschrijving wordt gegeven van de mogelijke impact, beheersmaatregelen en een kwantificering van risico's, met daarbij, waar nodig, een onderbouwing van de benodigde buffer om risico's op te vangen.

Een overzicht van kansen en bedreigingen kan daaraan voorafgaan. Bij vermelde risico's verwachten we toelichtingen over beheersmaatregelen. Een bestuur zou bepaalde risico's expliciet kunnen aanvaarden en dit in het bestuursverslag motiveren.

Verantwoording intern toezicht

De interne toezichthouders moeten over de uitvoering van hun wettelijke taken verantwoording afleggen in het bestuursverslag. In de Rjo wordt specifiek gevraagd om verantwoording af te leggen over hun handelen en over de resultaten daarvan. Daarnaast leggen interne toezichthouders verantwoording af over de manier waarop zij het bestuur ondersteunen en/of adviseren over beleidsvraagstukken.

We verwachten dat hier concrete toelichtingen worden gegeven over activiteiten waarmee interne toezichthouders uitvoering hebben kunnen geven aan hun wettelijke taken. Een van de belangrijkste taken is toezien op de taken en bevoegdheden van het bestuur. Daartoe moeten zij afwegen welke informatie daarvoor nodig is en zorgen dat zij over voldoende informatie beschikken. Vervolgens moeten zij in staat zijn hierover een oordeel te vormen en in te grijpen als dat nodig is. Ingrijpen hoeft geen zwaar middel te zijn, dit kan ook bijvoorbeeld met het doorvragen naar extra informatie of een schoolbezoek. Daarnaast verwachten we dat de intern toezichthouder beschrijft welke resultaten hij heeft bereikt met haar handelen.

Zijn bijvoorbeeld bepaalde plannen bijgesteld? Daarbij kan de intern toezichthouder het bestuur met raad terzijde staan. Een voorbeeld hiervan is een bestuur dat maatregelen moet nemen om financiële verslechtering te voorkomen. Dan kan het toezichthoudend orgaan vermelden welke rol het daarbij heeft vervuld.

Een van de wettelijke taken is toezicht op doelmatigheid van bestedingen. Dat hieraan uitvoering is gegeven kan bijvoorbeeld zichtbaar worden in toelichtingen over goedkeuring van de meerjarenbegroting of van bepaalde plannen van het bestuur. Het intern toezicht kan vertellen welke afwegingen hieraan voorafgingen. Het is goed om aan te geven met welke geledingen contact plaatsvindt en hoe vaak. En te beschrijven hoe verschillende functies van het intern toezicht worden ingevuld, zoals de controlerende functie, werkgeversfunctie en klankbordfunctie.

In de verantwoording wordt ook ingegaan op de manier waarop invulling wordt gegeven aan het tweejaarlijks overleg met de medezeggenschap en hoe interne toezichthouders deze informatie gebruiken bij hun toezicht op het bestuur. Ook kan hier informatie worden gegeven over de manier waarop de medezeggenschap in staat wordt gesteld om een bindende voordracht te doen voor een lid van het intern toezicht.

Financiële doelmatigheid

Met financiële doelmatigheid bedoelen we dat het geld efficiënt wordt besteed en dat het geld ten goede komt aan de door het bestuur gestelde doelen. We verwachten dat die doelen bijdragen aan kwaliteit van het onderwijs en dat deze duidelijk zijn toegelicht in het bestuursverslag.

Bijlage II Gebruikte afkortingen en overige begrippen

Doordecentralisatie	De middelen die gemeenten ontvangen voor onderwijshuisvesting worden direct ter beschikking gesteld aan de schoolbesturen die daarmee zelf verantwoordelijk worden. Doordecentralisatie kan volledig zijn, maar heeft in deze Financiële Staat alleen betrekking op het buitenonderhoud van de gebouwen.
dotatie	storting in een voorziening
DUO	Dienst Uitvoering Onderwijs
EER	Europese Economische Ruimte
eigen vermogen	saldo van de activa en de schulden
EZ	ministerie van Economische Zaken
hbo	hoger beroepsonderwijs
immateriële vaste activa	niet tastbare vaste activa zoals goodwill, patenten of ontwikkelingskosten
lwoo	leerweg ondersteunend onderwijs
kort vreemd vermogen	schulden die binnen een jaar moeten worden betaald, bijvoorbeeld kortlopende leningen, leverancierskredieten.
mbo	middelbaar beroepsonderwijs
KNAW	Koninklijke Academie van Wetenschappen
NWO	Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek
OCW	ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen
po	primair onderwijs
pro	praktijkonderwijs
RJ660	Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, paragraaf 660 (de specifieke onderwijsparagraaf)
rjo	Regeling jaarverslaggeving onderwijs
SBR	Standard Business Reporting
so	speciaal onderwijs
vaste activa	bezittingen waarvan het benodigd vermogen voor meer dan een jaar is vastgelegd
vlottende activa	bezittingen waarvan het benodigd vermogen voor minder dan een jaar is vastgelegd
vo	voorgezet onderwijs
WNT	Wet normering topinkomens
wo	wetenschappelijk onderwijs
XBRL	eXtensible Business Reporting Language

Bijlage III Verkenning van methoden voor normering van overmatig vermogen

Voor het onderzoek naar financiële reserves hebben wij allereerst een reeks van eerdere onderzoeken naar benodigd vermogen opnieuw bekeken. De vermogenspositie van instellingen is immers veel complexer dan dat zij met een eenvoudig kengetal met grenswaarde zou kunnen worden benaderd. Dat blijkt ook uit eerdere onderzoeken. Dat begon met de Commissie Koopmans (1999) die een standaard stelde voor de bepaling van het vermogen van universiteiten. Nadien heeft de Commissie Smits (2003) daarop voortgebouwd voor de instellingen in het hbo.

De Commissie Don (Commissie Vermogensbeheer Onderwijsinstellingen, 2009) heeft voor de bepaling van het noodzakelijke vermogen de kapitalisatiefactor geïntroduceerd. Zij kon daarbij alleen niet goed uit de voeten met het vastgoed op de balans van de sectoren mbo en hoger onderwijs (ho). Zij stelde daarom voor het funderend onderwijs een methodiek vast met normen maar met weglating van de gebouwen en terreinen uit de materiële vaste activa.

Zij adviseerde verder dat nader onderzoek gedaan zou moeten worden naar de bruikbaarheid van de kapitalisatiefactor in mbo en ho.

Dit nader onderzoek is aansluitend uitgevoerd door Berdowski en Eshuis (2010) van het Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven (IOO). Zij introduceerden een aangepaste vorm van de kapitalisatiefactor die rekening hield met de aanwezigheid van vastgoed op de balans. De hoeveelheid vastgoed (of eigenlijk de totale hoeveelheid vaste activa) wordt verrekend in de noodzakelijke hoeveelheid vermogen. Dit leidt ertoe dat normen instellingsafhankelijk zijn. Elke instelling krijgt een eigen norm, afhankelijk van de samenstelling van de balans.

Voor die financieringsnormen presenteerden Berdowski en Eshuis (2010) twee varianten. De eerste variant is gebaseerd op de Commissie Koopmans (1999) en is te beschouwen als de maximaal conservatieve financieringsnorm.

Daarbij wordt ervan uitgegaan dat de vaste activa volledig met eigen vermogen worden gefinancierd. Daarnaast hebben Berdowski en Eshuis (2010), ook op basis van opmerkingen van eerdere commissies[34], een variant ontwikkeld waarbij meer gebruik wordt gemaakt van vreemd vermogen. Zij noemen die beide varianten de maximale en de minimale variant. Het hoeft geen betoog dat in de maximale variant het hoogste eigen vermogen vereist is.

Uit de reacties van het veld die in het rapport van Berdowski en Eshuis (2010) worden vermeld, bleek dat het veld niet heel warmliep voor deze methodiek. Hoewel ze volgens empirisch onderzoek wel een goede voorspeller was van mogelijke problemen van instellingen. Men was alleen van mening dat met de bestaande kengetallen (liquiditeit, solvabiliteit en rentabiliteit) er voldoende stuurmogelijkheden aanwezig waren en had er niet veel behoefte om daar nog een aan toe te voegen.

34 *De Commissie Smits (2003), de Commissie Don (2009) en de Algemene Rekenkamer en het Ministerie van OCW hebben alle gewezen op de vrijheid van instellingen om gebruik te maken van vreemd vermogen voor de financiering van de vaste activa.*

Bovendien kwamen in de jaren na het publiceren van deze rapporten enkele instellingen in zeer serieuze problemen, voor een deel als gevolg van ingewikkelde financiering met vreemd vermogen[35]. Dat had enerzijds als gevolg dat de aandacht veel sterker kwam te liggen op instellingen met mogelijke continuïteitsproblemen en dus minder op vermogensvorming. En anderzijds leidde het tot een conservatievere tendens in de financiering.

Voor ons eigen onderzoek hebben wij aansluiting gezocht bij de maximale variant van Berdowski en Eshuis (2010). De eerste overweging daarbij is de brede toepasbaarheid van de methode. Door de variabele normering op basis van de samenstelling van de balans, is zij in alle sectoren te gebruiken, ongeacht de hoeveelheid vastgoed op de balans. Dat maakt de benadering eenvoudiger, aangezien er niet per sector andere werkwijzen hoeven te worden gehanteerd. Dat komt ook meteen tegemoet aan het probleem dat er nogal wat instellingen zijn die in meer dan één sector werkzaam zijn. Het is een methode die op zuiver financiële criteria werkt en niet op andere zoals de sector.

De tweede overweging en de reden om voor de maximale variant te kiezen, sluit aan bij de vrijheid van inrichting van het onderwijs. Het staat de instellingen vrij een conservatieve benadering van hun vermogensstructuur te kiezen[36]. De limitering van het eigen vermogen die met het onderzoek wordt beoogd, zal dus verbonden moeten worden met het maximale eigen vermogen dat nodig is bij een maximaal conservatieve financiering. Wat daar dan nog boven komt, kan zonder veel discussie als bovenmatig worden beschouwd.

De IOO-methodiek leidt tot een bepaling van een genormeerd eigen vermogen. Dit omvat het eigen vermogen dat nodig is om alle vaste activa te kunnen financieren en een zekere risicobuffer te hebben. Vergelijking met het feitelijk eigen vermogen laat zien in hoeverre er sprake is van overmaat. Om de relatieve omvang daarvan te bepalen, kan de kapitalisatiefactor worden berekend. Daarbij wordt balanstotaal met gecorrigeerd eigen vermogen gedeeld door de totale baten[37].

Ten opzichte van de oorspronkelijke IOO-methode hebben wij een correctie aangebracht. Zij gaat enkel uit van het publiek eigen vermogen. Het eigen vermogen van instellingen kan ook privaat eigen vermogen omvatten. Dat kan onder meer zijn opgebouwd uit giften, legaten, inkomsten uit private activiteiten etc. Het privaat eigen vermogen is het hoogst in het primair onderwijs en is daar gemiddeld 10 procent van het totaal van het eigen vermogen. De inspectie ziet toe op de aanwending van publieke middelen, dus het ligt voor de hand daar enkel naar te kijken.

35 *Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis. (2012), Commissie onderzoek huisvesting ROC Leiden (2015).*

36 *Die benadering kan, behalve vanuit een ideologisch standpunt, ook een gevolg zijn van een kosten-batenanalyse. Eigen vermogen van bekostigde onderwijsinstellingen is in principe gratis. Het ontstaat door besparingen op de bekostiging. Bij bedrijven met aandeelhouders is het juist vrij duur, aangezien aandeelhouders een vergoeding willen voor het hogere risico dat zij lopen. Daar tegenover gaan de kosten van vreemd vermogen ten laste van het resultaat. Bij bedrijven betekent dit dat zij minder belasting over de winst hoeven te betalen. Onderwijsinstellingen betalen over hun kerntaak geen belasting. Een voordeel van vreemd vermogen, zoals ook de Commissie Don (2009) benoemt, is dat het sneller beschikbaar kan zijn. Dat biedt de mogelijkheid investeringen eerder uit te voeren.*

37 *In formule: Kapitalisatiefactor IOO = (totale activa – publiek EV + normatief publiek EV)/(totale baten + financiële baten).*

Bijlage IV Bruikbaarheid van solvabiliteit als indicator voor overmatig vermogen

In veel discussies over het vermogen van instellingen wordt verwezen naar de solvabiliteit als indicator. De solvabiliteit is een indicator die aangeeft of een instelling op langere termijn voldoende financieel solide is. Als de solvabiliteit onder een bepaalde waarde komt, levert dat risico's op. De omgekeerde redenering is dat het duidt op overmaat als de solvabiliteit boven een bepaalde waarde uitkomt.

De solvabiliteit is voor dat laatste echter niet zonder meer geschikt. Allereerst gebruiken wij tot dusverre, vanuit het toezicht op continuïteitsrisico's, de zogenaamde solvabiliteit 2. De solvabiliteit 2 wordt berekend door het eigen vermogen plus de voorzieningen op te tellen en te delen door de totale passiva. Door het toevoegen van de voorzieningen aan de berekening, is de solvabiliteit dus hoger dan anders het geval zou zijn.

Voorzieningen zijn strikt genomen een vorm van vreemd vermogen. Het gaat bij een voorziening om een toekomstige verplichting waarvan de omvang niet geheel vast staat (dat is wel zo als je een schuld aan een leverancier hebt). Een bestuur voorziet bijvoorbeeld dat op enig moment in de toekomst het dak moet worden vervangen maar weet slechts bij benadering wat dat gaat kosten. Daar creëert het dan een voorziening voor.

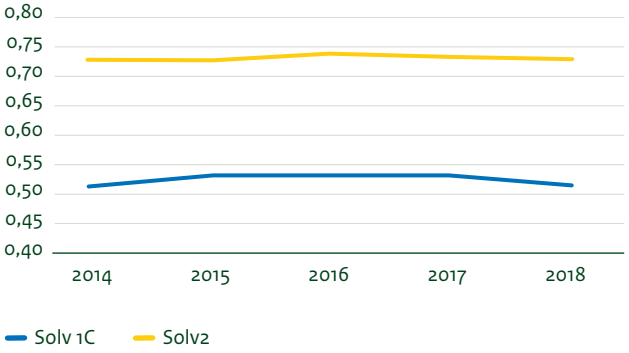
Als de instelling in een situatie komt waarin de continuïteit in gevaar komt, kan ook een beroep worden gedaan op de middelen in die voorzieningen. Als immers een faillissement voor de deur staat, ligt het niet voor de hand dat over tien jaar het dak nog wordt onderhouden. De middelen voor de voorziening kunnen dan ingezet worden voor het voortbestaan of een correcte afwikkeling van de instelling. Vandaar dat ze bij solvabiliteit 2 geteld worden bij het eigen vermogen.

Dat is heel wat anders als het gaat om (overmatig) vermogen. Dan is immers het uitgangspunt dat de instelling blijft bestaan en gewoon over tien jaar het dak moet laten repareren. De verplichting is en blijft er dan dus gewoon. Voor een indicatie van de overmaat aan vermogen is het dan nodig te kijken naar de solvabiliteit zonder de voorzieningen. Dat is dus solvabiliteit 1. En zoals hiervoor al gezegd, moeten wij die als overheidstoezichthouder dus berekenen op basis van het publiek eigen vermogen. Dat is immers met publieke middelen opgebouwd.

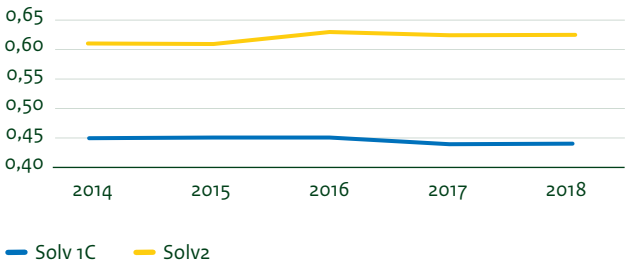
Om een indruk te geven van het verschil tussen solvabiliteit 2 en de gecorrigeerde (voor privaat vermogen) solvabiliteit 1, zijn in figuur IV.1 per sector en voor het totaal de waarden daarvan in de afgelopen vijf jaar weergegeven. Het is overduidelijk dat dit verschil groot is. Het laat ook zien dat het, voor het doen van uitspraken over de wenselijke hoogte van het kengetal, goed is duidelijk te maken over welke solvabiliteit het eigenlijk gaat.

Figuur IV.1 gecorrigeerde solvabiliteit 1 en solvabiliteit 2 per sector en totaal

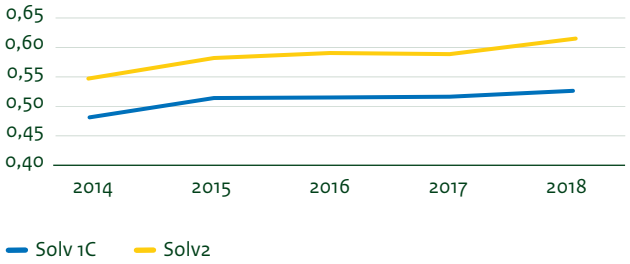
po



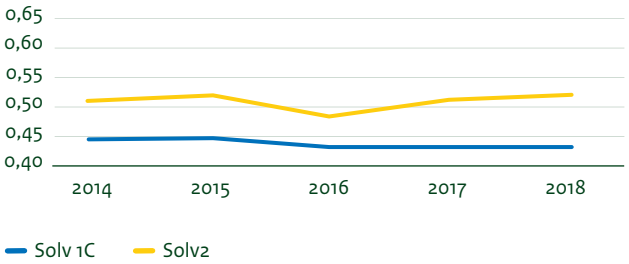
vo



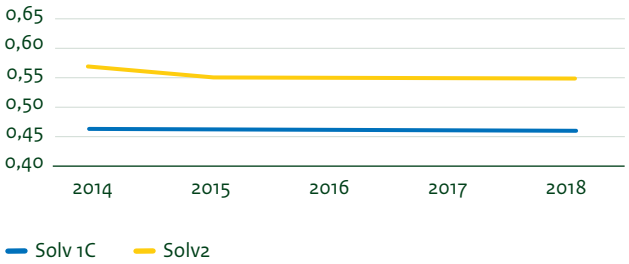
mbo



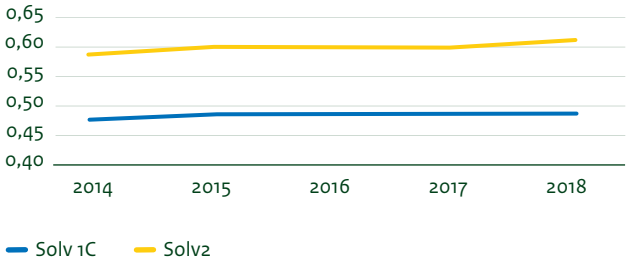
hbo



wo



Landelijk



Is daarmee de gecorrigeerde solvabiliteit 1 de eenduidige maat waaraan het vermogen van afzonderlijke instellingen kan worden afgemeten? Nee. Het kengetal geeft op macroschaal een betere indruk van overmatig vermogen dan de solvabiliteit 2, maar voor een goede identificatie van instellingen met te hoog vermogen, moet ook rekening gehouden worden met de mate waarin het eigen vermogen dient ter financiering van de vaste activa. Dat gebeurt al via de IOO-methode en daar voegt de solvabiliteit dan niet veel meer aan toe.

Bijlage V Balans en staat van baten en lasten landelijk totaal in miljoenen

Balans	2014	2015	2016	2017	2018
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	76	78	82	75	69
1.2 Materiële vaste activa	13.789	14.081	14.300	14.565	14.720
1.3 Financiële vaste activa	830	759	702	736	752
Totaal vaste activa	14.694	14.917	15.085	15.376	15.541
1.4 Voorraden	27	21	19	17	16
1.5 Vorderingen	2.439	2.319	2.445	2.340	2.327
1.6 Effecten	170	108	96	96	94
1.7 Liquide middelen	7.019	7.592	7.865	8.234	8.960
Totaal vlottende activa	9.654	10.040	10.425	10.687	11.396
Totaal Activa	**24.349**	**24.957**	**25.510**	**26.063**	**26.937**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	12.484	12.887	13.126	13.417	13.805
2.2 Voorzieningen	1.881	2.048	2.202	2.360	2.583
2.3 Langlopende schulden	3.065	3.010	3.097	3.182	3.210
2.4 Kortlopende schulden	6.918	7.012	7.084	7.104	7.340
Totaal Passiva	**24.349**	**24.957**	**25.510**	**26.063**	**26.937**

Staat van baten en lasten	2014	2015	2016	2017	2018
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	26.875	27.822	28.508	30.959	32.438
3.2 Overige overheidsb.	550	584	576	589	638
3.3 College, cursus etc. geld.	1.402	1.474	1.535	1.611	1.641
3.4 Baten werk in opdracht	2.063	2.184	2.195	2.266	2.326
3.5 Overige Baten	1.853	1.704	1.729	1.698	1.765
Totaal baten	32.742	33.768	34.543	37.123	38.807
Lasten					
4.1 Personeelslasten	24.445	25.067	25.893	26.729	27.858
4.2 Afschrijvingen	1.485	1.448	1.504	1.521	1.563
4.3 Huisvestingslasten	2.177	2.309	2.317	2.296	2.393
4.4 Overige lasten	4.286	4.366	4.479	6.226	6.498
Totaal lasten	32.393	33.190	34.193	36.771	38.312
Saldo baten en lasten	**349**	**578**	**350**	**352**	**495**
Gerealiseerde herwaard.	2	1	1	1	1
Financiële baten		73	53	33	16
Financiële lasten		121	130	115	120
5 Financiële baten en lasten	-44	-48	-78	-82	-104
Resultaat	306	530	273	272	392
6 Belastingen	1	2	3	3	2
7 Resultaat deelnemingen	-2	3	3	5	8
Resultaat na belastingen	304	531	274	274	398
8 Aandeel derden in resultaat	5	16	15	15	16
Nettoresultaat	299	515	258	259	382
Buitengewone baten	0	0	1	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
9 Buitengewoon resultaat	1	0	1	0	0
Totaalresultaat	**300**	**515**	**259**	**259**	**382**

Bijlage VI Accountantskantoren in het reviewonderzoek 2017

In de onderstaande tabellen zijn achtereenvolgens de accountantskantoren met toereikende en met niet-toereikende controles opgenomen, verdeeld naar sector en controleobject[38].

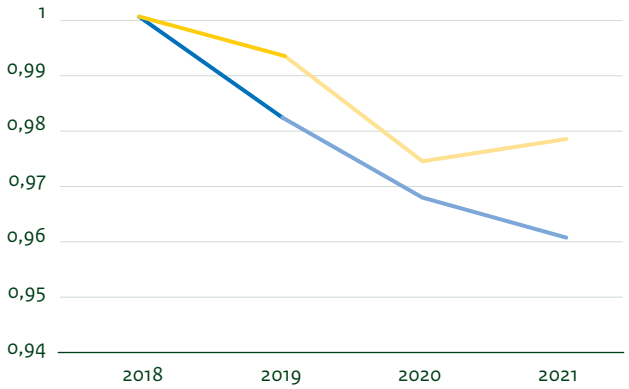
OORDEEL TOEREIKEND	po	vo		mbo		ho		
		JR	BK	JR	BK	JR	BK	Tot
BDO Audit & Assurance B.V.		1	1					2
Deloitte Accountants B.V.	1	1	1	2	2			7
DRV Accountants & Adviseurs	1	1	1					3
DVE Onderwijs Audit B.V.		1	1					2
Ernst & Young Accountants LLP	1			2	2	2	2	9
Flynth Audit B.V.	3	2	2					7
Horlings Accountants & Belastingadviseurs B.V.	1	1	1					3
Koeleman accountants & belastingadviseurs B.V.	1							1
KPMG Accountants N.V.				1	1	2	1	5
Mazars Paardekooper Hoffman N.V.	1	1	1					3
Publieke Sector Accountants		1						1
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	1			1	1	2	2	7
Van Ree Accountants	3	3	3			1	1	11
Wijs Accountants	1	1	1					3
Totaal	**14**	**13**	**12**	**6**	**6**	**7**	**6**	**64**

OORDEEL NIET TOEREIKEND	po	vo		mbo		ho		
		JR	BK	JR	BK	JR	BK	Tot
Assist Audit services en advisering B.V. (Assist)	1							1
BGH Accountants & Adviseurs (BGH)		1	1					2
DVE Onderwijs Audit B.V. (DVE)	1							1
Eshuis Registeraccountants B.V. (Eshuis)	1							1
FSV Accountants + Adviseurs B.V. (FSV)				1	1			2
JPA van Noort Gassler & Co. B.V. (Van Noort)	1							1
KPMG Accountants N.V. (KPMG)							1	1
Publieke Sector Accountants (PSA)			1					1
Totaal	**4**	**1**	**2**	**1**	**1**	**0**	**1**	**10**

38 JR = controle jaarrekening, BK=controle bekostiging. Bij de sector primair onderwijs geeft de inspectie een beoordeling voor beide onderzoeken.

Bijlage VII Tabellen bij de figuren

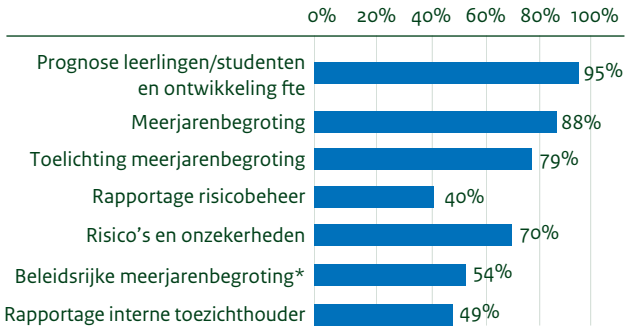
Figuur 2.1 Verschillen tussen prognoses in het voortgezet onderwijs



	2018	2019	2020	2021
Prognoses DUO-VO	1	0,982	0,969	0,962
Totaal eigen prognoses	1	0,994	0,975	0,979

Bron: Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2019a)

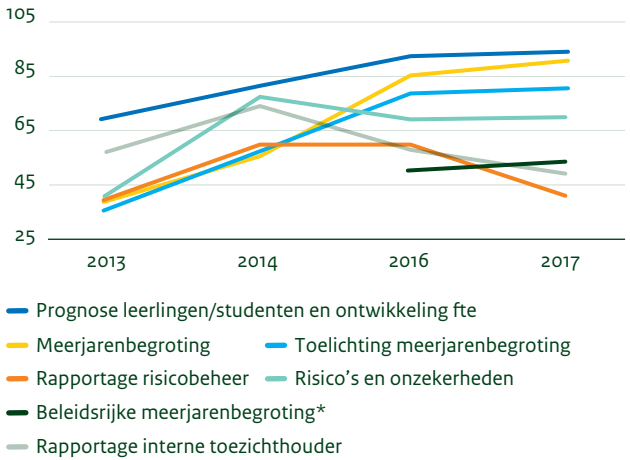
Figuur 2.2 Percentage positieve oordelen over de informatie-waarde van de continuïteits-paragraaf (N=290)



	2017
prognose leerlingen/studenten en ontwikkeling FTE	95%
meerjarenbegroting	88%
toelichting meerjarenbegroting	79%
rapportage risicobeheer	40%
risico's en onzekerheden	70%
beleidsrijke meerjarenbegroting*	54%
rapportage interne toezichthouder	49%

Bron: Inspectie van het Onderwijs

Figuur 2.3 Ontwikkeling percentage positieve oordelen over de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf, tussen 2013 en 2017

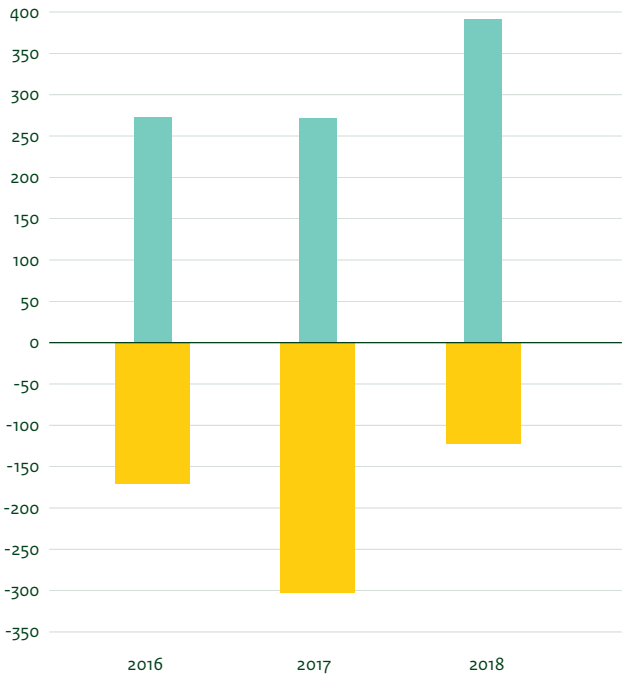


	2013	2014	2016	2017
prognose leerlingen/studenten en ontwikkeling FTE	66	83	94	95
meerjarenbegroting	38	53	85	88
toelichting meerjarenbegroting	33	55	75	79
rapportage risicobeheer	38	58	58	40
risico's en onzekerheden	39	75	69	70
beleidsrijke meerjarenbegroting*			49	54
rapportage interne toezichthouder	52	70	55	49

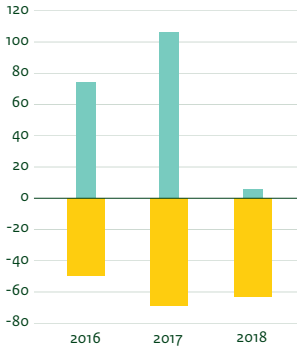
Bron: Inspectie van het Onderwijs

Vergelijking tussen begroting en resultaten *2016-2018, in mln. euro*

Figuur 2.4 Vergelijking tussen begroting en resultaten, 2016 – 2018, onderwijs als geheel, incl. samenwerkingsverbanden passend onderwijs in mln. euro



Figuur 2.5
primair onderwijs



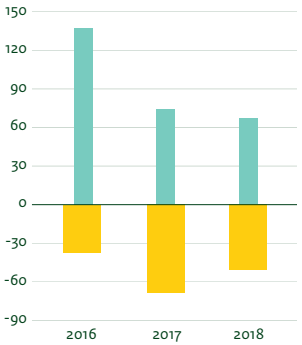
Figuur 2.6
voortgezet onderwijs



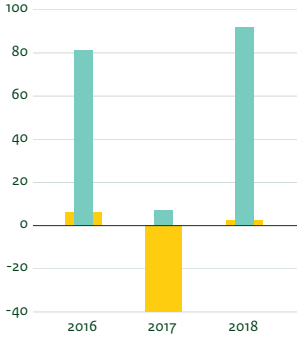
Figuur 2.7
mbo



Figuur 2.8
hbo



Figuur 2.9
wetenschappelijk onderwijs

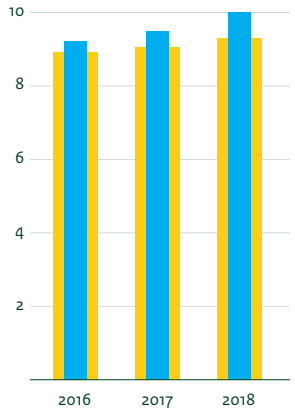




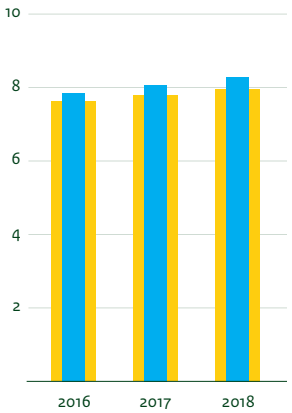
	Begroot 2016	Gerealiseerd 2016	Begroot 2017	Gerealiseerd 2017	Begroot 2018	Gerealiseerd 2018
po	-49.522.309	74.301.217	-68.628.640	106.417.872	-63.301.441	5.895.043
vo	-37.665.936	23.149.314	-31.370.445	62.895.180	30.331.053	93.892.502
mbo	6.080.243	81.324.167	-39.909.099	7.268.627	2.501.787	92.163.876
hbo	-70.244.947	-91.269.258	-95.387.504	-11.033.798	-21.974.266	113.341.445
wo	-37.161.180	136.952.426	-68.746.472	74.135.163	-51.021.450	67.087.275
totaal	**-171.188.602**	**273.214.873**	**-303.282.162**	**271.462.158**	**-122.402.496**	**391.845.931**

Rijksbijdragen, verschil tussen begrote en gerealiseerde bedragen die de desbetreffende sector ontving 2016-2018, *in miljard euro*

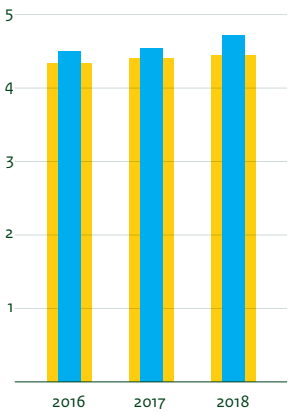
Figuur 2.10 primair onderwijs



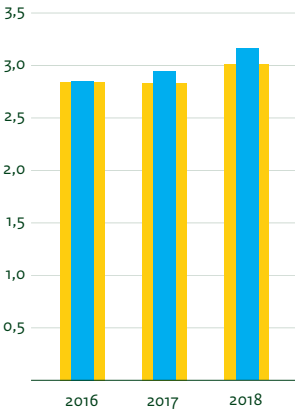
Figuur 2.11 voortgezet onderwijs



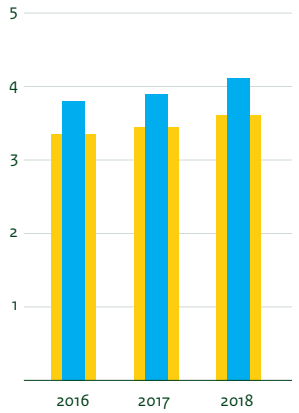
Figuur 2.12 mbo



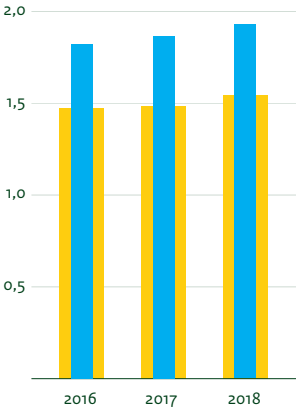
Figuur 2.13 hbo



Figuur 2.14 wetenschappelijk onderwijs



Figuur 2.15 Werk in opdracht van derden, wetenschappelijk onderwijs



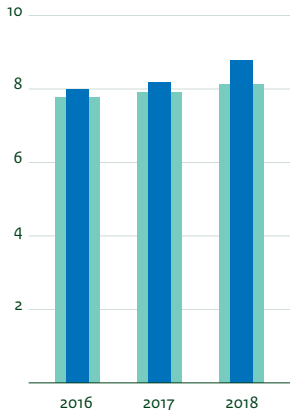
Rijksbijdragen	2016	2017	2018
PO begroot	8.916.036.601	9.061.888.301	9.291.261.466
PO gerealiseerd	9.221.616.434	9.483.036.915	10.025.623.132
VO begroot	7.619.019.928	7.785.294.500	7.959.878.103
VO gerealiseerd	7.843.352.555	8.061.494.899	8.279.330.563
MBO begroot	4.332.966.975	4.407.357.117	4.447.864.525
MBO gerealiseerd	4.495.472.343	4.541.561.490	4.714.553.247
HBO begroot	2.843.189.989	2.830.381.288	3.007.739.773
HBO gerealiseerd	2.852.162.938	2.942.307.009	3.160.179.531
WO begroot	3.346.331.376	3.446.846.353	3.611.711.455
WO gerealiseerd	3.802.383.519	3.900.940.588	4.121.013.415

Werk i.o.v. derden	2016	2017	2018
WO begroot	1.474.775.220	1.481.974.683	1.546.241.348
WO gerealiseerd	1.820.051.071	1.865.030.317	1.924.838.509

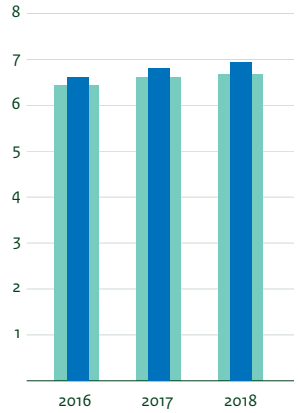
Begroot Resultaat

Personeelslasten, verschil tussen begrote en gerealiseerde kosten die de desbetreffende sector maakte *2016-2018, in miljard euro*

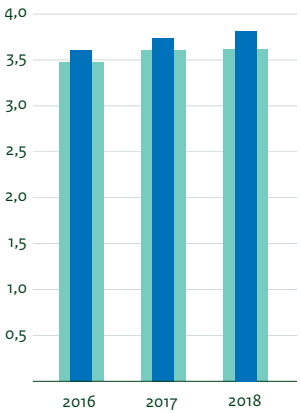
Figuur 2.16
primair onderwijs



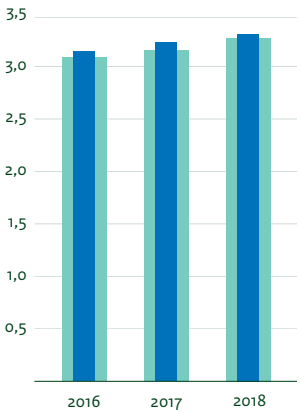
Figuur 2.17
voortgezet onderwijs



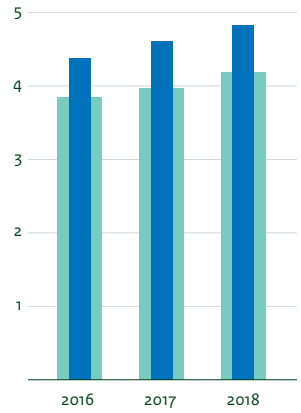
Figuur 2.18
mbo



Figuur 2.19
hbo



Figuur 2.20
wetenschappelijk onderwijs

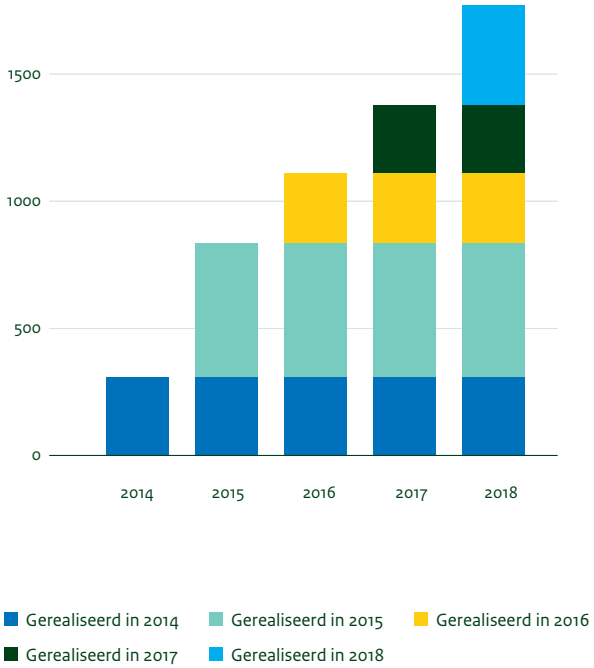


Personeelslasten	2016	2017	2018
PO begroot	7.770.384.754	7.911.254.312	8.114.122.801
PO gerealiseerd	7.981.950.202	8.176.065.631	8.788.473.069
VO begroot	6.445.699.877	6.603.833.875	6.671.177.968
VO gerealiseerd	6.621.501.042	6.803.034.046	6.940.895.410
MBO begroot	3.473.288.827	3.604.583.523	3.619.455.979
MBO gerealiseerd	3.606.015.972	3.741.184.708	3.815.528.990
HBO begroot	3.086.345.931	3.158.979.994	3.273.888.301
HBO gerealiseerd	3.142.887.058	3.229.425.158	3.308.615.968
WO begroot	3.849.727.389	3.967.594.984	4.182.831.145
WO gerealiseerd	4.380.638.779	4.610.202.627	4.824.939.767

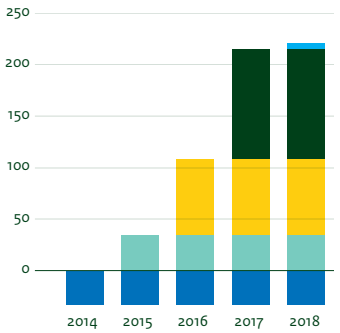
Begroot Resultaat

Toename van de reserves *sinds 2014 in mln. euro*

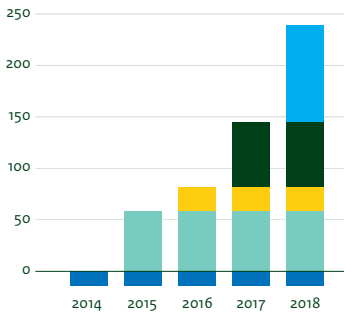
Figuur 2.21
Toename van de reserves sinds 2014, onderwijs als geheel, incl. samenwerkingsverbanden *in mln. euro*



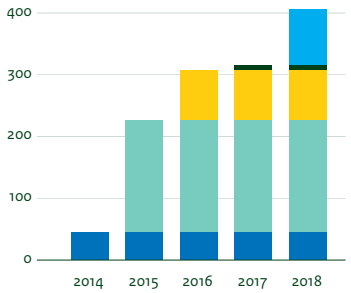
Figuur 2.22 primair onderwijs



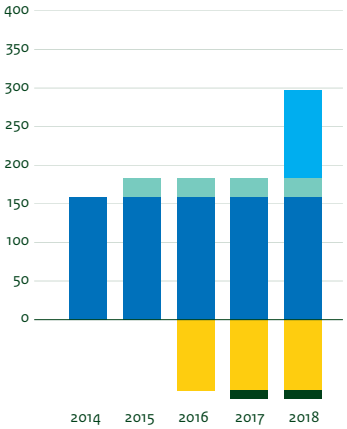
Figuur 2.23 voortgezet onderwijs



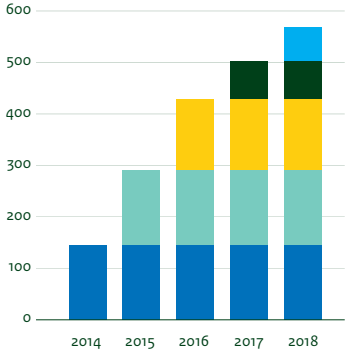
Figuur 2.24 mbo



Figuur 2.25 hbo

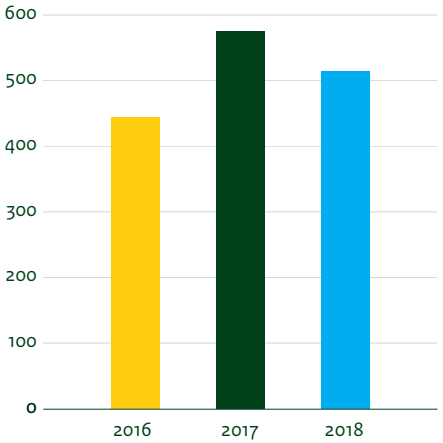


Figuur 2.26 wetenschappelijk onderwijs



	Gerealiseerd 2014	Gerealiseerd 2015	Gerealiseerd 2016	Gerealiseerd 2017	Gerealiseerd 2018
po	-33.012.511	34.149.831	74.301.217	106.417.872	5.895.043
vo	-14.378.740	58.937.423	23.149.314	62.895.180	93.892.502
mbo	43.752.256	182.510.572	81.324.167	7.268.627	92.163.876
hbo	159.261.393	24.619.095	-91.269.258	-11.033.798	113.341.445
wo	144.118.304	146.737.260	136.952.426	74.135.163	67.087.275
onderwijs als geheel	**305.943.312**	**529.666.873**	**273.214.873**	**271.462.158**	**391.845.931**

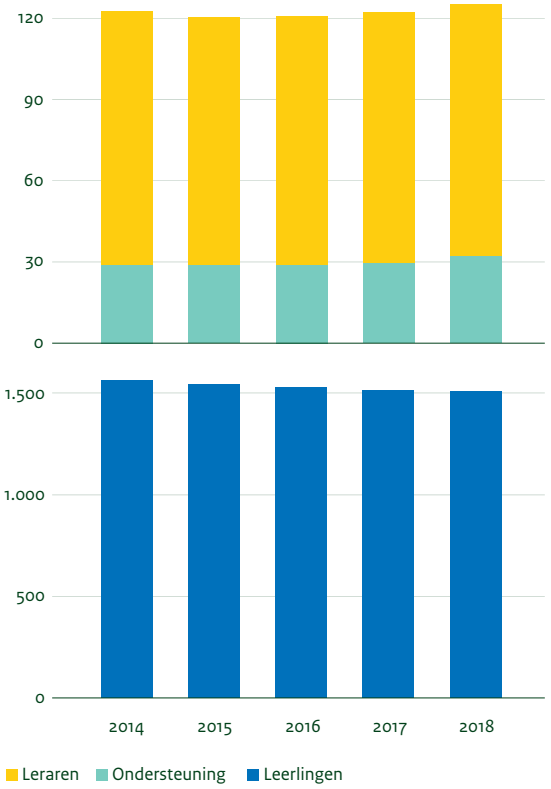
Figuur 2.27 Verschil tussen begroting en resultaat 2016-2018, gehele onderwijs, incl. samenwerkingsverbanden, in mln. euro



	2016	2017	2018
Jaarlijkse onderschatting van het resultaat	444.403.475	574.744.320	514.248.427

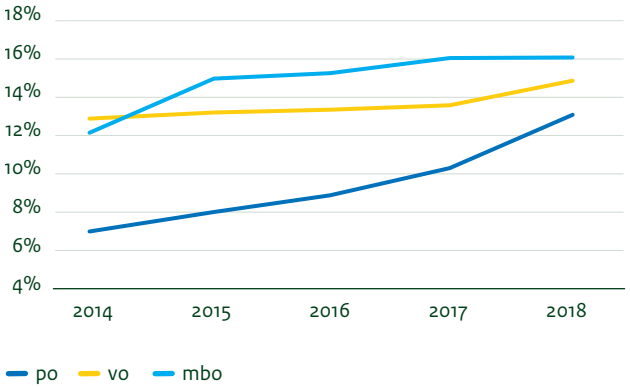
Doordat de begroting vaak negatief is en het resultaat positief, is het verschil groter.

Figuur 2.30 Aantal fte's en het aantal leerlingen in het primair onderwijs, 2014-2018, in duizenden



	2014	2015	2016	2017	2018
Leraren	93.537	91.810	91.803	92.667	93.205
Onder-steuning	28.864	28.691	28.892	29.547	31.973
Totaal	**122.401**	**120.502**	**120.695**	**122.214**	**125.178**
Leerlingen	**1.565.214**	**1.546.014**	**1.528.377**	**1.515.758**	**1.508.886**

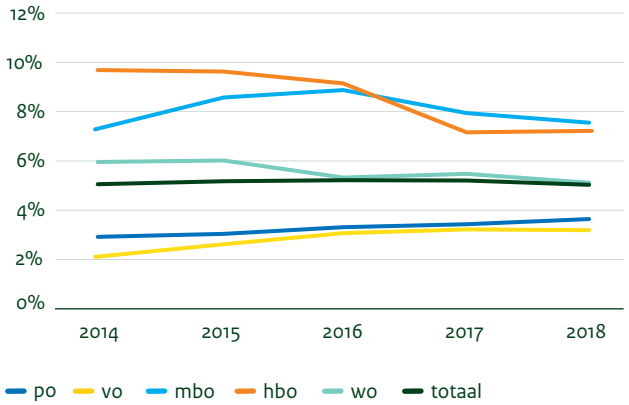
Figuur 2.31 Ontwikkeling van het (regulier) tijdelijk personeel (leraren en overig personeel) in het primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo, in procenten



	2014	2015	2016	2017	2018
po	7,02	8,17	8,84	10,35	13,32
vo	13,35	13,63	13,80	13,92	14,53
mbo	12,43	15,25	15,65	16,22	16,25

Bron: DUO, 2019b

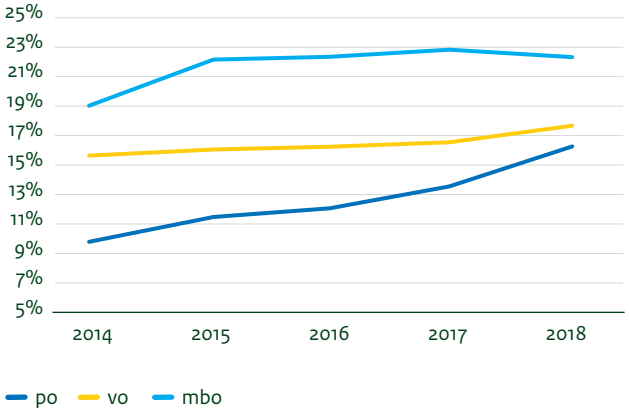
Figuur 2.32: Relatieve ontwikkeling van personeel niet in loondienst, in procenten



	2014	2015	2016	2017	2018
po	2,93	3,31	3,42	3,68	3,92
vo	2,35	2,70	3,21	3,27	3,31
mbo	7,52	8,30	8,42	8,04	7,76
hbo	9,92	9,77	9,06	7,43	7,85
wo	6,00	6,05	5,50	5,67	5,28
Totaal	**4,73**	**5,08**	**5,11**	**4,99**	**5,00**

Bron: DUO, 2019a

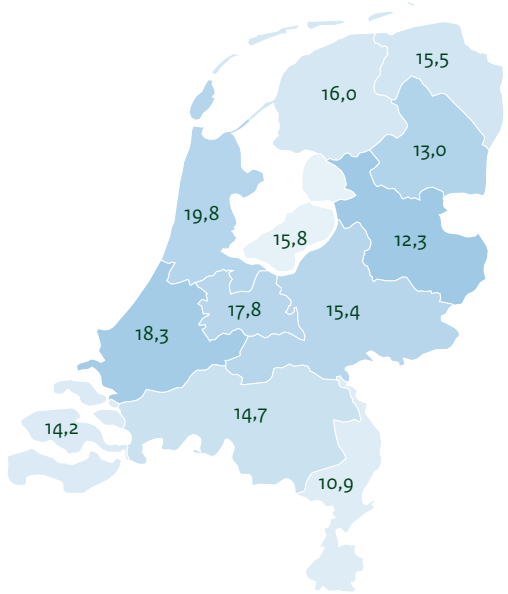
Figuur 2.33 Flexibele schil primair en voortgezet onderwijs en mbo, in procenten



	2014	2015	2016	2017	2018
po	9,74	11,21	11,96	13,65	16,71
vo	15,38	15,96	16,57	16,73	17,36
mbo	19,01	22,29	22,75	22,95	22,75

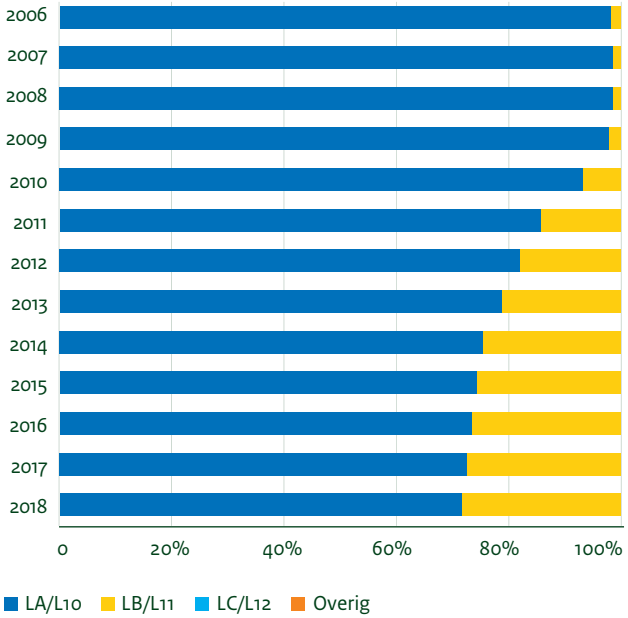
Bron: DUO, 2019a, 2019b

Figuur 2.34 Percentage niet-vast personeel verdeeld over de provincies



Bron: DUO, Database functiemix

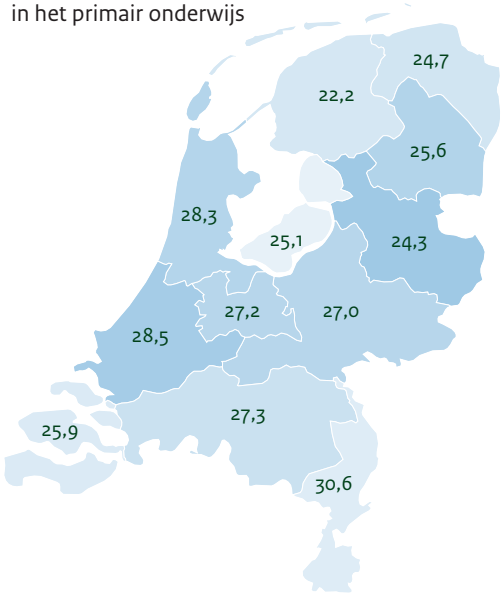
Figuur 2.35 Functiemix primair onderwijs *Inschaling leraren primair onderwijs, aandeel leraren per salarisschaal*



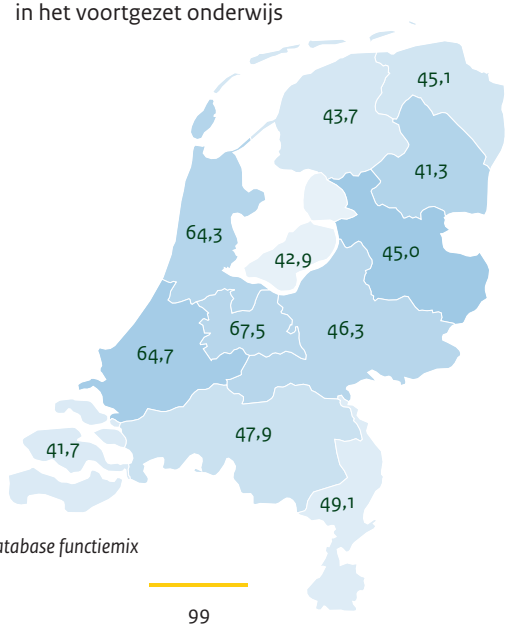
	LA/L10	LB/L11	LC/L12	Overig
2018	71,8	27,6	0,4	0,0
2017	72,6	27,0	0,4	0,0
2016	73,6	26,0	0,3	0,1
2015	74,2	25,5	0,3	0,0
2014	75,6	24,2	0,2	0,0
2013	78,6	21,1	0,2	0,0
2012	82,0	17,9	0,2	0,0
2011	85,8	14,0	0,1	0,0
2010	93,1	6,8	0,1	0,0
2009	98,1	1,9	0,1	0,0
2008	98,5	1,4	0,1	0,0
2007	98,5	1,4	0,1	0,0
2006	98,7	1,2	0,1	0,0

Bron: Database Functiemix

Figuur 2.36 Percentage hogere functies in het primair onderwijs

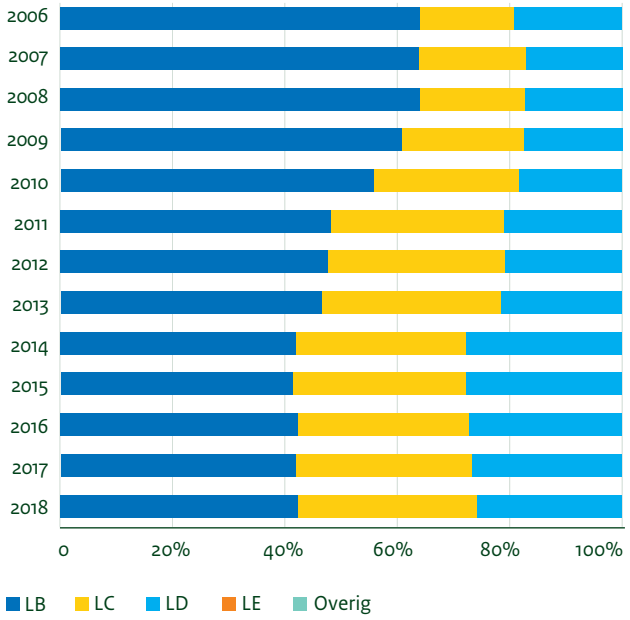


Figuur 2.37 Percentage hogere functies in het voortgezet onderwijs



Bron: DUO, Database functiemix

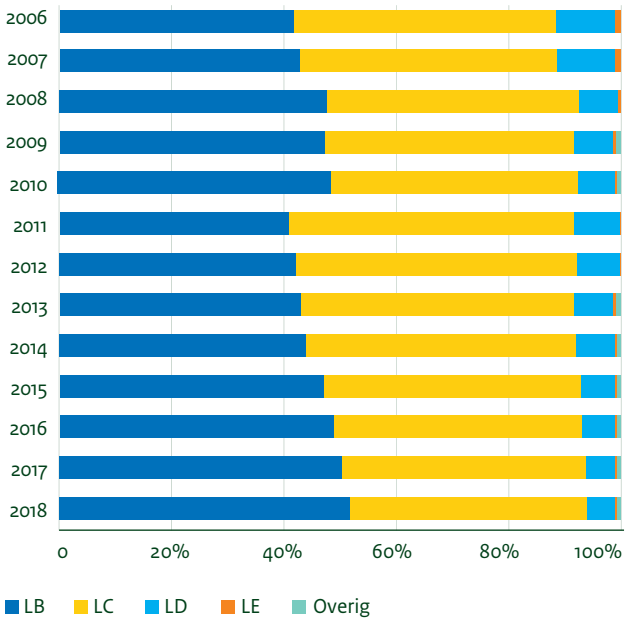
Figuur 2.38 Functiemix voortgezet onderwijs *Inschaling leraren voortgezet onderwijs, aandeel leraren per salarisschaal*



	LB	LC	LD	LE	Overig
2018	42,4	31,7	25,5	0,1	0,2
2017	42,1	31,5	25,9	0,1	0,4
2016	42,3	31,2	26,1	0,1	0,3
2015	41,7	31,0	26,8	0,2	0,3
2014	42,1	30,5	27,1	0,2	0,1
2013	46,7	32,2	20,7	0,2	0,2
2012	47,9	31,6	20,2	0,2	0,1
2011	48,6	31,1	19,9	0,2	0,2
2010	56,0	25,9	17,7	0,3	0,2
2009	61,1	21,7	16,8	0,3	0,1
2008	64,4	18,6	16,7	0,2	0,0
2007	64,2	18,6	16,7	0,2	0,0
2006	64,5	17,0	18,1	0,4	0,1

Bron: Database functiemix

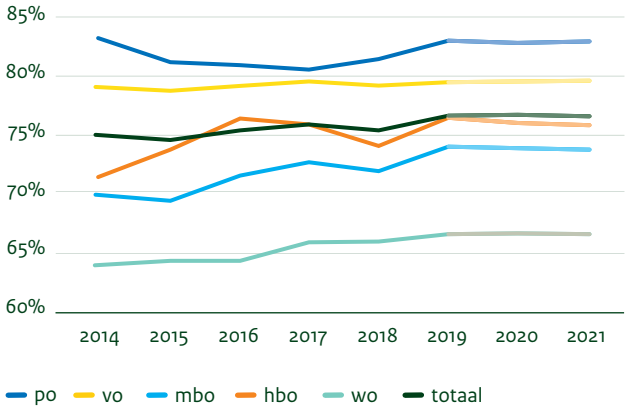
Figuur 2.39 Functiemix mbo *Inschaling leraren mbo, aandeel leraren per salarisschaal*



	LB	LC	LD	LE	Overig
2018	51,6	42,5	5,4	0,1	0,4
2017	49,8	43,9	5,7	0,2	0,5
2016	48,6	44,5	6,3	0,2	0,5
2015	46,6	46,0	6,8	0,2	0,4
2014	43,8	48,2	7,3	0,2	0,4
2013	42,5	49,0	7,6	0,2	0,7
2012	41,9	50,1	7,6	0,3	0,2
2011	40,6	51,1	7,9	0,2	0,2
2010	48,4	44,0	6,8	0,1	0,6
2009	47,1	44,6	7,3	0,2	0,8
2008	47,4	45,0	7,3	0,2	0,1
2007	42,6	46,0	10,4	1,0	0,0
2006	41,3	47,0	10,6	1,0	0,1

Bron: Database functiemix

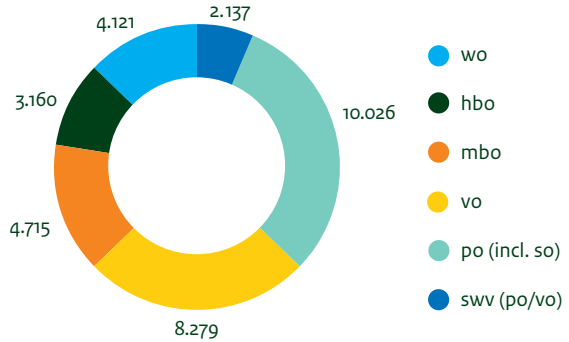
Figuur 2.40 Ontwikkeling van de verhouding personeelslasten/totale baten in de verschillende sectoren, in procenten



	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
po	82,8	81,2	80,6	80,4	81,8	83,1	82,7	82,9
vo	79,0	78,5	78,9	79,0	78,2	79,8	79,5	79,7
mbo	70,1	69,4	71,9	73,7	72,6	74,4	73,9	73,6
hbo	71,3	74,2	76,8	76,2	74,3	77,5	76,7	76,1
wo	63,9	64,0	64,4	66,3	66,2	67,7	67,5	67,4
totaal	**75,0**	**74,6**	**75,3**	**75,9**	**75,6**	**77,4**	**77,0**	**76,9**

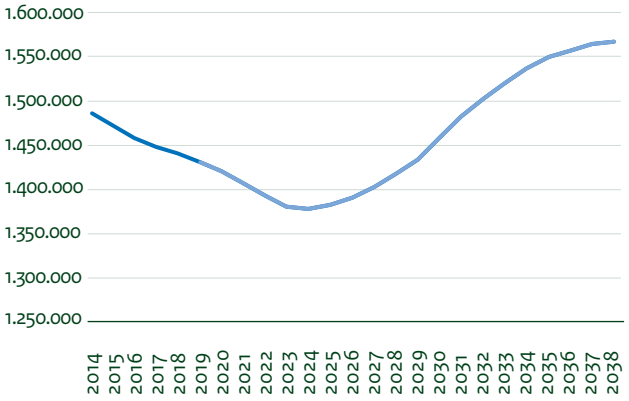
Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.1 Ontvangen rijksbijdragen per sector in miljoenen euro's



Bron: DUO, 2019

Figuur 3.2 Ontwikkeling van het aantal leerlingen primair onderwijs tot 2038



	2014	2015	2016	2017	2018
Aantal leerlingen	1.486.300	1.471.800	1.457.800	1.447.100	1.440.400

2019	2020	2021	2022	2023
1.430.500	1.419.800	1.406.200	1.392.700	1.381.400

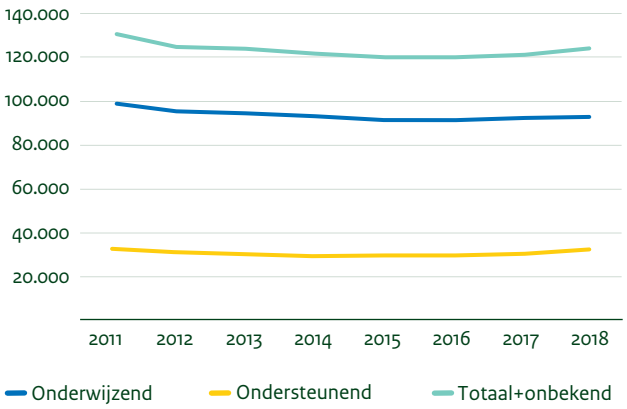
2024	2025	2026	2027	2028
1.378.500	1.382.900	1.389.200	1.400.600	1.415.300

2029	2030	2031	2032	2033
1.434.700	1.457.500	1.480.400	1.501.500	1.520.100

2034	2035	2036	2037	2038
1.535.900	1.548.600	1.558.000	1.564.100	1.567.500

Bron: Referentieramingen OCW, 2019

Figuur 3.3 Ontwikkeling van de personeelsformatie in het primair onderwijs

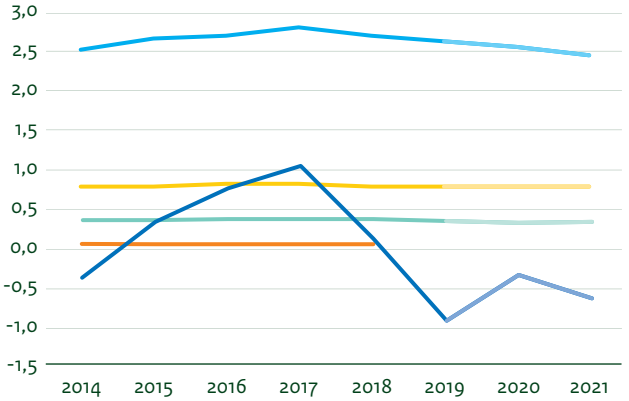


	2011	2012	2013	2014
Onderwijzend	99.283	95.689	94.764	93.537
Ondersteunend	31.694	30.087	29.367	28.864
Totaal	**131.073**	**125.801**	**124.286**	**122.459**

2015	2016	2017	2018
91.810	91.803	92.667	93.205
28.691	28.892	29.547	31.973
120.551	**120.764**	**122.265**	**125.223**

Bron: DUO 2019b

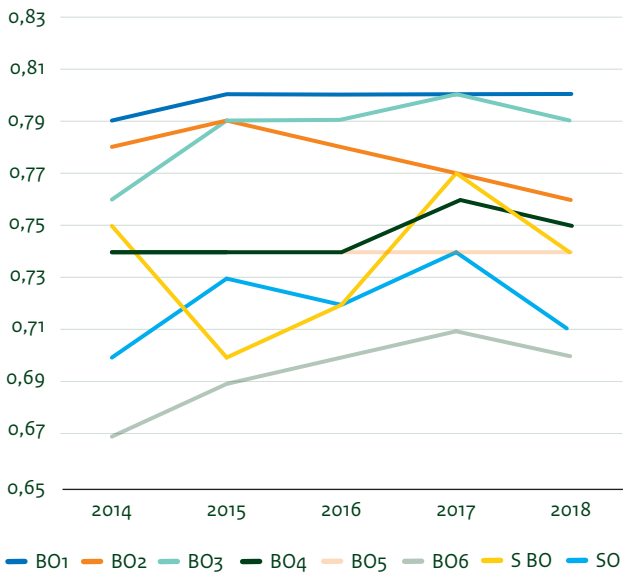
Figuur 3.4 Ontwikkeling primaire kengetallen primair onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Rentabiliteit %	-0,3	0,4	0,7	1,0	0,1	-0,9	-0,3	-0,6
Solvabiliteit 2	0,73	0,73	0,74	0,74	0,73	0,73	0,73	0,72
Liquiditeit	2,49	2,63	2,70	2,80	2,69	2,61	2,54	2,39
Huisvestings-ratio	0,07	0,08	0,08	0,08	0,07			
Weerstands-vermogen	0,30	0,30	0,30	0,31	0,29	0,28	0,28	0,28

Bron: DUO 2019a

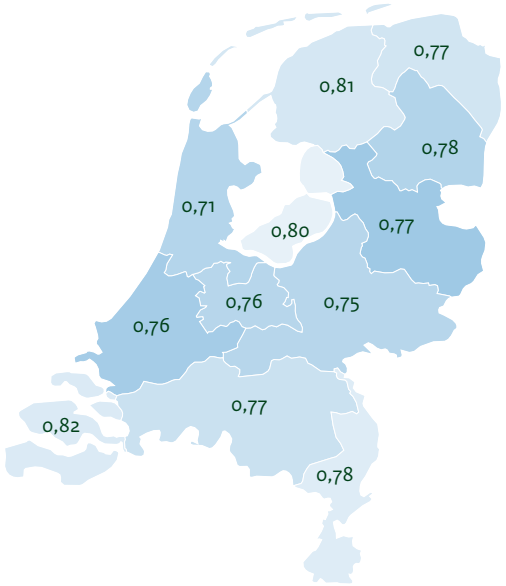
Figuur 3.5 Solvabiliteit naar grootte en soort bestuur in het primair onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018
BO1	0,79	0,80	0,80	0,80	0,80
BO2	0,78	0,79	0,78	0,77	0,76
BO3	0,76	0,79	0,79	0,80	0,79
BO4	0,74	0,74	0,74	0,76	0,75
BO5	0,74	0,74	0,74	0,74	0,74
BO6	0,67	0,69	0,70	0,71	0,70
SBO	0,75	0,70	0,72	0,77	0,74
SO	0,70	0,73	0,72	0,74	0,71

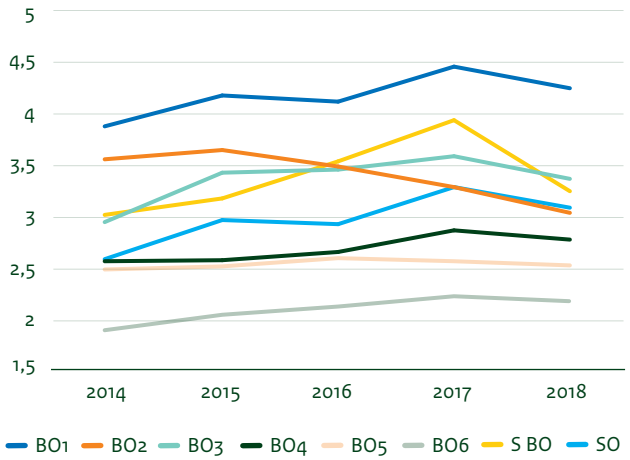
Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.6 Solvabiliteit 2 primair onderwijs naar provincies



Bron: DUO, 2019a

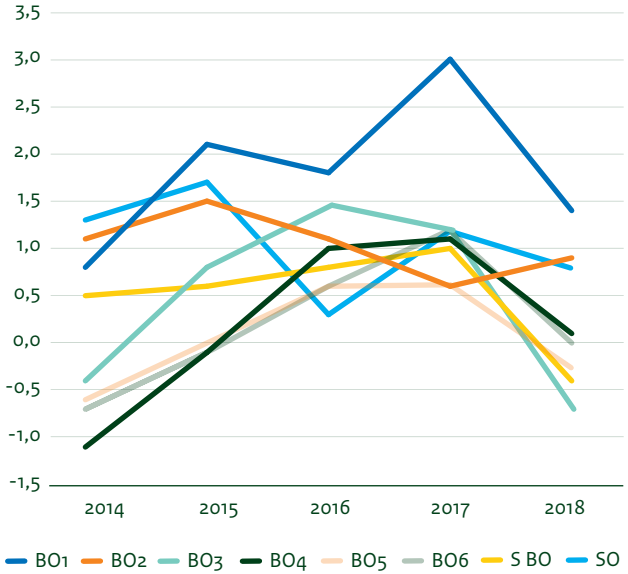
Figuur 3.7 Liquiditeit naar grootte en soort bestuur in het primair onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018
BO1	3,88	4,18	4,12	4,46	4,25
BO2	3,56	3,65	3,49	3,29	3,04
BO3	2,95	3,43	3,46	3,59	3,37
BO4	2,57	2,58	2,66	2,87	2,78
BO5	2,49	2,52	2,60	2,57	2,53
BO6	1,90	2,05	2,13	2,23	2,19
SBO	3,02	3,18	3,54	3,94	3,25
SO	2,59	2,97	2,93	3,29	3,09

Bron: DUO, 2019a

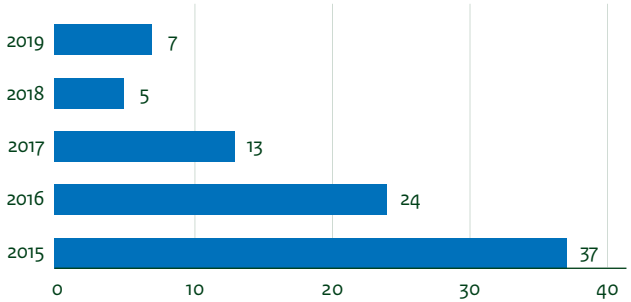
Figuur 3.8 Rentabiliteit naar grootte en soort bestuur in het primair onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018
BO1	0,8	2,1	1,8	3,0	1,4
BO2	1,1	1,5	1,1	0,6	0,9
BO3	-0,4	0,8	1,5	1,2	-0,7
BO4	-1,1	-0,1	1,0	1,1	0,1
BO5	-0,6	0,0	0,6	0,6	-0,3
BO6	-0,7	-0,1	0,6	1,1	0,0
SBO	0,5	0,6	0,8	1,0	-0,4
SO	1,3	1,7	0,3	1,2	0,8

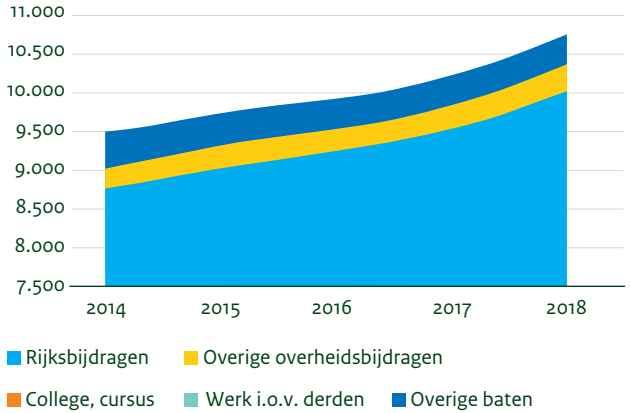
Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.9 Ontwikkeling instellingen primair onderwijs onder verscherpt financieel toezicht



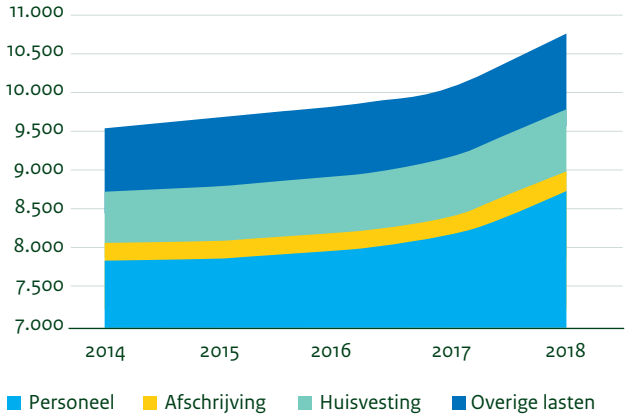
Bron: Inspectie van het Onderwijs 2019

Figuur 3.10 Ontwikkeling baten primair onderwijs (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Rijksbijdragen	8.767	9.041	9.222	9.483	10.026
Overige overheidsbijdragen	237	297	294	294	324
College, cursus	0	0	0	0	0
Werk iov derden	9	7	11	9	9
Overige Baten	475	380	372	379	388

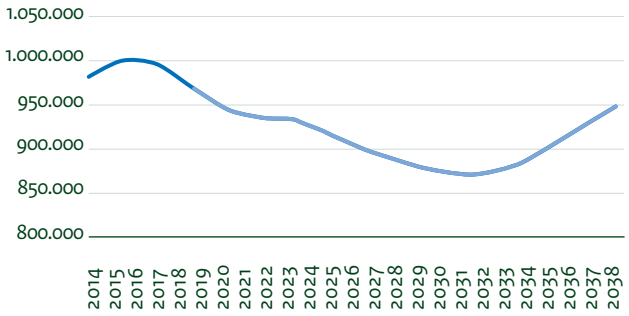
Figuur 3.11 Ontwikkeling lasten primair onderwijs (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Personeel	7.854	7.892	7.982	8.176	8.788
Afschrijving	225	236	241	254	260
Huisvesting	629	723	727	735	750
Overige lasten	847	861	886	902	942

Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.12 Ontwikkeling van het aantal voortgezet-onderwijsleerlingen tot 2038



	2014	2015	2016	2017	2018
Aantal leerlingen	975.330	987.850	999.590	991.490	974.910

2019	2020	2021	2022	2023
956.890	944.580	938.200	934.210	931.950

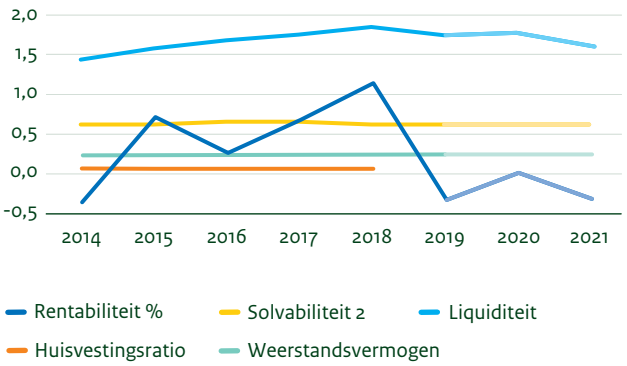
2024	2025	2026	2027	2028
924.590	913.410	904.240	893.630	885.730

2029	2030	2031	2032	2033
879.240	873.600	871.300	872.250	877.730

2034	2035	2036	2037	2038
887.400	900.530	915.850	931.580	946.570

Bron: Referentieramingen OCW, 2019

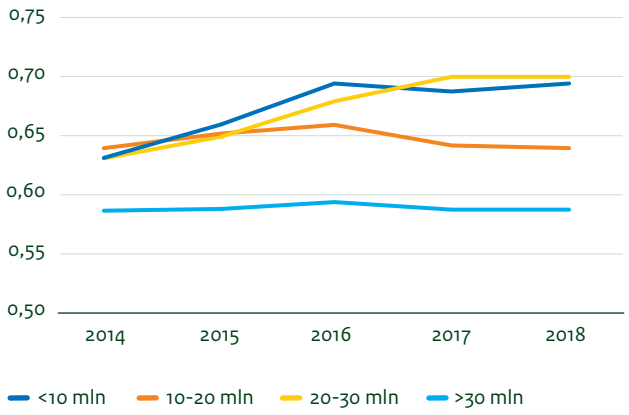
Figuur 3.13 Ontwikkeling primaire kengetallen voortgezet onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Rentabiliteit %	-0,2	0,7	0,3	0,7	1,1	-0,3	0,0	-0,3
Solvabiliteit 2	0,61	0,61	0,63	0,62	0,62	0,60	0,59	0,59
Liquiditeit	1,44	1,54	1,62	1,72	1,81	1,75	1,76	1,63
Huisvestings-ratio	0,07	0,07	0,08	0,07	0,08			
Weerstands-vermogen	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,26	0,26

Bron: DUO, 2019a

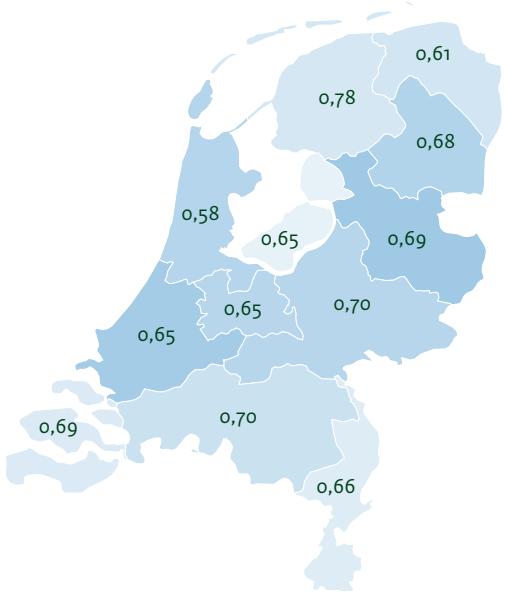
Figuur 3.14 Solvabiliteit naar hoogte van totaal baten voortgezet onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018
< 10 mln	0,63	0,66	0,69	0,69	0,69
10-20 mln	0,64	0,65	0,66	0,64	0,64
20-30 mln	0,64	0,65	0,68	0,70	0,70
>30 mln	0,58	0,58	0,59	0,58	0,58

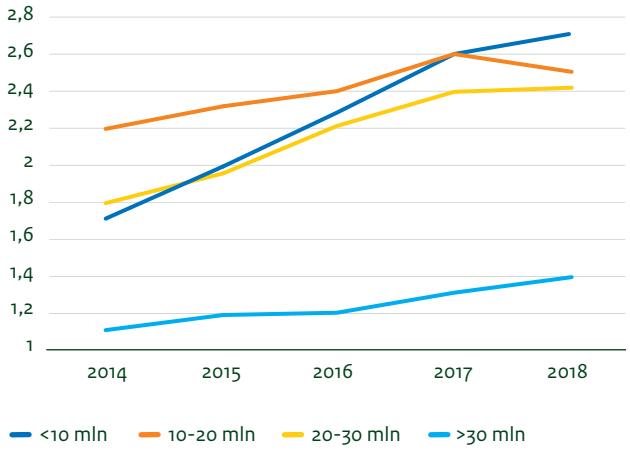
Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.15 solvabiliteit naar provincies voortgezet onderwijs



Bron: DUO, 2019a

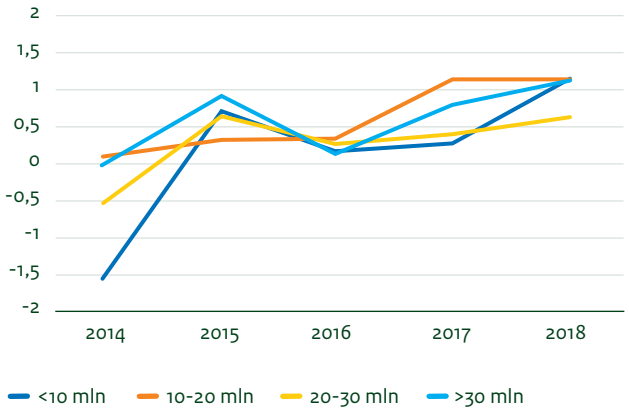
Figuur 3.16 Liquiditeit naar hoogte van de totale baten voortgezet onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018
< 10 mln	1,74	2,07	2,33	2,64	2,70
10-20 mln	2,26	2,34	2,42	2,63	2,51
20-30 mln	1,83	1,98	2,27	2,43	2,46
>30 mln	1,14	1,23	1,25	1,31	1,46

Bron: DUO, 2019a

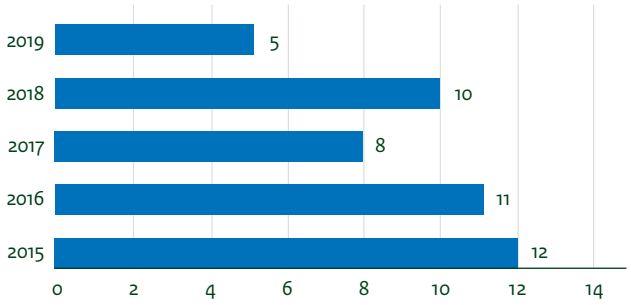
Figuur 3.17 Rentabiliteit naar hoogte van totale baten voortgezet onderwijs



	2014	2015	2016	2017	2018
< 10 mln	-1,5	0,7	0,3	0,4	1,4
10-20 mln	0,1	0,4	0,3	1,2	1,1
20-30 mln	-0,6	0,6	0,4	0,5	0,6
>30 mln	0,0	0,8	0,2	0,7	1,1

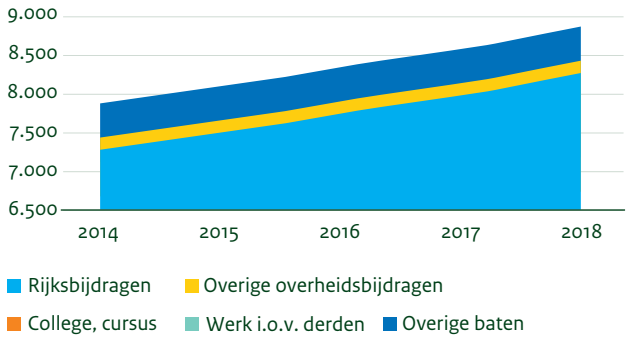
Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.18 Ontwikkeling instellingen voortgezet onderwijs onder verscherpt financieel toezicht



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2019

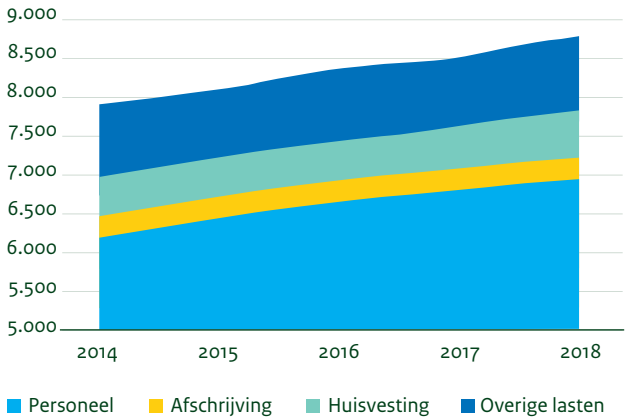
Figuur 3.19 Ontwikkeling baten voortgezet onderwijs (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Rijksbijdragen	7.287	7.585	7.843	8.061	8.279
Overige overheidsbijdragen	147	135	131	134	151
College, cursus	7	8	8	9	9
Werk iov derden	2	5	5	5	6
Overige Baten	410	403	407	398	433

Bron: DUO, 2019a

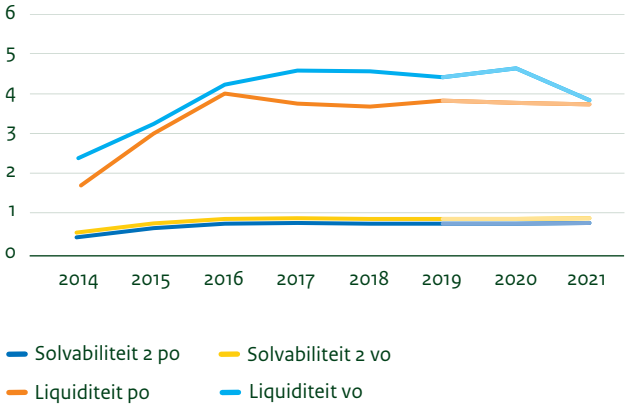
Figuur 3.20 Ontwikkeling lasten voortgezet onderwijs (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Personeel	6.206	6.390	6.622	6.803	6.941
Afschrijving	274	279	284	280	302
Huisvesting	507	508	526	513	552
Overige lasten	892	901	935	942	978

Bron: DUO, 2019a

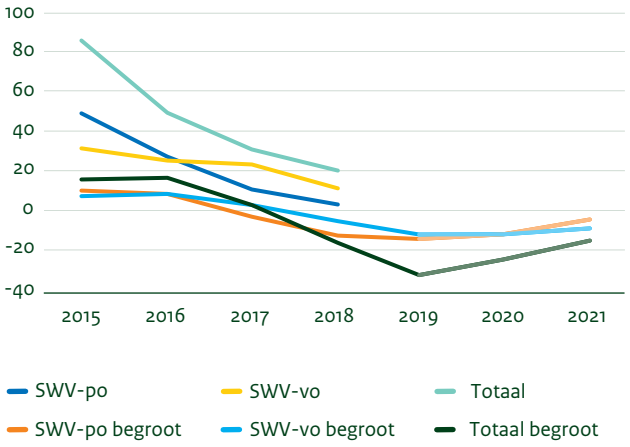
Figuur 3.21 Liquiditeit en solvabiliteit samenwerkingsverbanden primair onderwijs (po) en voortgezet onderwijs (vo)



	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Solvabiliteit 2 po	0,48	0,68	0,76	0,74	0,73	0,75	0,74	0,74
Solvabiliteit 2 vo	0,61	0,71	0,77	0,79	0,79	0,78	0,77	0,75
Liquiditeit po	1,90	3,04	4,02	3,86	3,61	3,95	3,79	3,73
Liquiditeit vo	2,43	3,27	4,26	4,60	4,61	4,47	4,81	3,93

Bron: DUO, 2019a

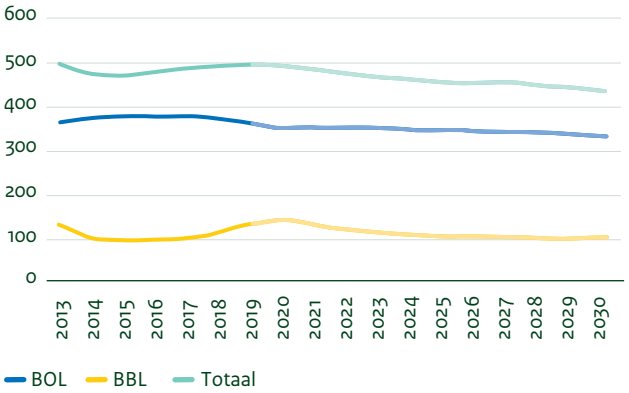
Figuur 3.22 Resultaat samenwerkingsverbanden (SWV) in miljoenen euro's



	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
SWV-po	47,8	25,5	10,4	6,4			
SWV-vo	34,9	23,2	21,4	13,1			
Totaal	**82,7**	**48,7**	**31,8**	**19,5**			
SWV-po begr.	9,1	8,5	-1,1	-14,0	-17,0	-12,5	-6,8
SWV-vo begr.	6,3	8,9	1,9	-5,0	-16,0	-12,2	-10,5
Totaal begr.	**15,4**	**17,4**	**0,8**	**-19**	**-33,0**	**-24,7**	**-17,3**

Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.23 Ontwikkeling aantallen studenten bol, bbl en totaal in het mbo



	2013	2014	2015	2016	2017
bol	368,1	375,6	376,1	379,7	376,8
bbl	120,6	100,3	95,6	99,7	106,0
totaal	**488,6**	**476,0**	**471,7**	**479,4**	**482,8**

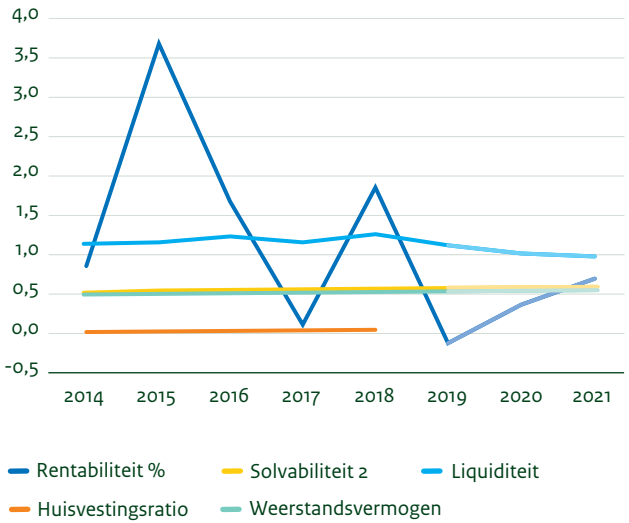
2018	2019	2020	2021	2022
375,5	358,8	352,7	353,6	351,4
120,6	138,5	141,0	132,4	125,3
496,2	**497,3**	**493,7**	**486,1**	**476,7**

2023	2024	2025	2026	2027
349,2	348,2	347,7	346,9	345,8
118,7	112,9	109,5	107,4	106,2
467,8	**461,1**	**457,1**	**454,3**	**452,0**

2028	2029	2030
342,6	338,0	334,1
105,2	104,4	103,6
447,8	**442,4**	**437,7**

Bron: Referentieramingen OCW, 2019

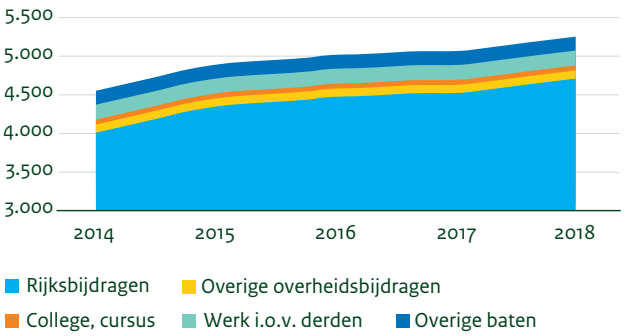
Figuur 3.24 Ontwikkeling primaire kengetallen mbo



	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Rentabiliteit %	0,8	3,7	1,6	0,1	1,8	-0,2	0,3	0,7
Solvabiliteit 2	0,55	0,58	0,59	0,59	0,61	0,62	0,62	0,64
Liquiditeit	1,10	1,19	1,30	1,24	1,33	1,11	1,07	1,09
Huisvestings-ratio	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11			
Weerstands-vermogen	0,51	0,51	0,51	0,51	0,51	0,52	0,52	0,53

Bron: DUO, 2019a

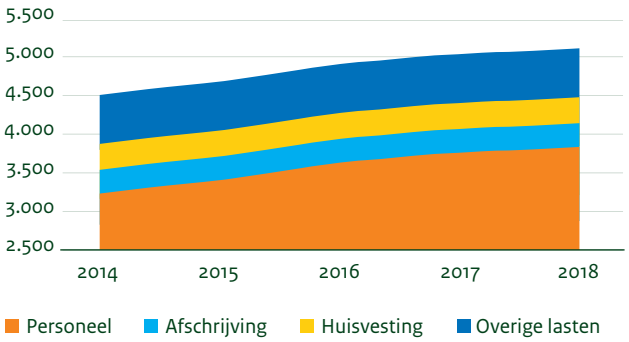
Figuur 3.25 Ontwikkeling baten mbo (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Rijksbijdragen	4.065	4.379	4.495	4.542	4.715
Overige overheidsbijdragen	109	99	97	97	92
College, cursus	48	45	53	59	63
Werk iov derden	159	157	174	191	186
Overige Baten	208	198	194	190	197

Bron: DUO, 2019a

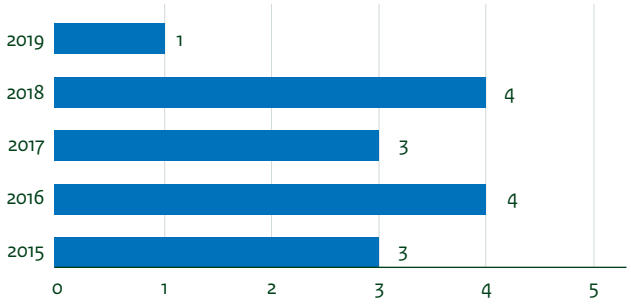
Figuur 3.26: Ontwikkeling lasten mbo (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Personeel	3.215	3.387	3.606	3.741	3.816
Afschrijving	333	303	295	307	309
Huisvesting	324	333	345	347	342
Overige lasten	631	628	641	639	656

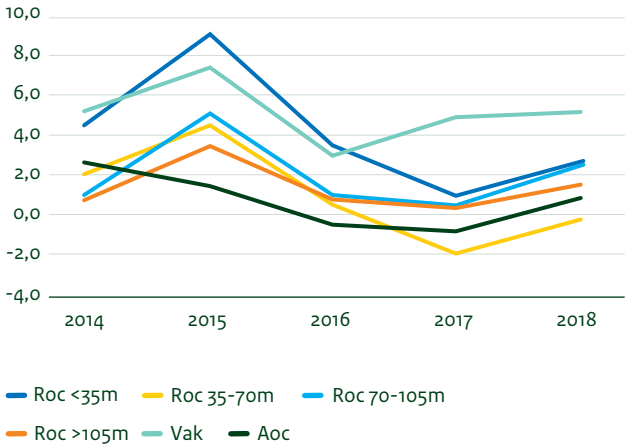
Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.27 Ontwikkeling instellingen mbo onder verscherpt financieel toezicht



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2019

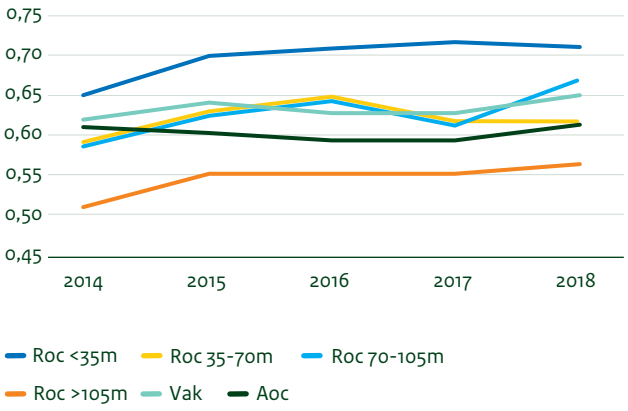
Figuur 3.28 Rentabiliteit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen in procenten



	2014	2015	2016	2017	2018
Roc<35m	4,2	9,1	3,8	1,0	2,4
Roc35-70m	2,0	4,3	0,5	-2,0	-0,2
Roc70-105m	1,6	4,6	0,9	0,3	2,1
Roc>105m	1,4	3,5	1,2	0,1	1,7
Vak	5,1	7,6	3,0	4,7	4,9
Aoc	2,2	1,5	-0,4	-0,7	1,4

Bron: DUO, 2019a

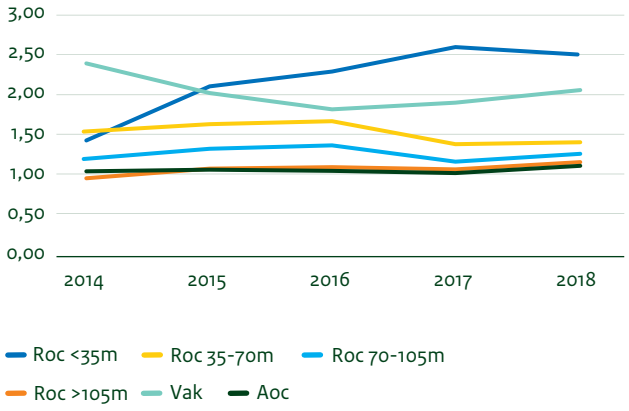
Figuur 3.29 Solvabiliteit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen



	2014	2015	2016	2017	2018
Roc <35m	0,65	0,70	0,71	0,72	0,71
Roc 35-70m	0,59	0,63	0,65	0,62	0,62
Roc 70-105m	0,59	0,63	0,65	0,65	0,67
Roc >105m	0,51	0,55	0,55	0,55	0,56
Vak	0,62	0,64	0,63	0,63	0,65
Aoc	0,61	0,60	0,59	0,59	0,61

Bron: DUO, 2019a

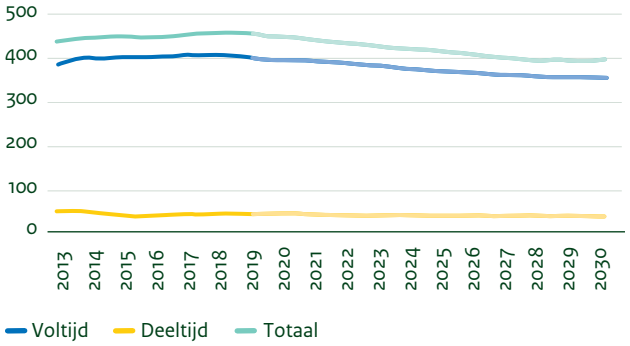
Figuur 3.30 Liquiditeit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen



	2014	2015	2016	2017	2018
Roc <35m	1,49	2,12	2,37	2,56	2,50
Roc 35-70m	1,51	1,65	1,71	1,41	1,44
Roc 70-105m	1,25	1,32	1,34	1,26	1,31
Roc >105m	0,92	1,05	1,17	1,12	1,22
Vak	2,45	2,09	1,78	1,94	2,11
Aoc	1,01	1,06	1,07	1,07	1,20

Bron: DUO, 2018a

Figuur 3.31 Ontwikkeling aantallen studenten voltijd, deeltijd en totaal in het hbo



	2013	2014	2015	2016	2017
Voltijd	389,0	398,5	396,2	400,6	405,5
Deeltijd	50,8	47,4	45,8	45,5	46,7
Totaal	**439,8**	**445,9**	**442,0**	**446,1**	**452,2**

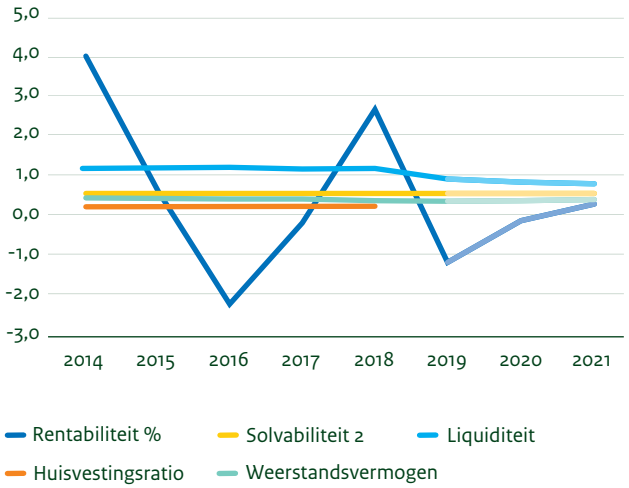
2018	2019	2020	2021	2022
406,8	402,0	398,2	394,2	390,1
48,5	48,6	48,6	48,2	47,5
455,2	**450,7**	**446,8**	**442,4**	**437,6**

2023	2024	2025	2026	2027
385,3	379,3	372,9	367,3	362,4
46,5	45,2	43,5	42,3	41,5
431,8	**424,5**	**416,4**	**409,6**	**404,0**

2028	2029	2030
358,6	355,0	351,4
40,9	40,5	40,2
399,5	**395,6**	**391,6**

Bron: Referentieramingen OCW, 2019

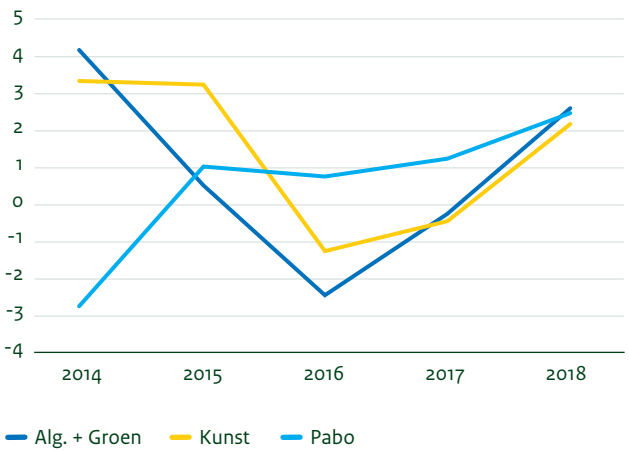
Figuur 3.32 Ontwikkeling primaire kengetallen hbo



	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Rentabiliteit %	4,0	0,6	-2,2	-0,3	2,5	-1,1	-0,4	0,3
Solvabiliteit 2	0,51	0,52	0,49	0,51	0,52	0,52	0,52	0,52
Liquiditeit	1,15	1,10	1,03	1,07	1,19	0,99	0,88	0,80
Huisvestings-ratio	0,10	0,10	0,11	0,10	0,10			
Weerstands-vermogen	0,43	0,43	0,40	0,38	0,39	0,38	0,37	0,36

Bron: DUO, 2019a

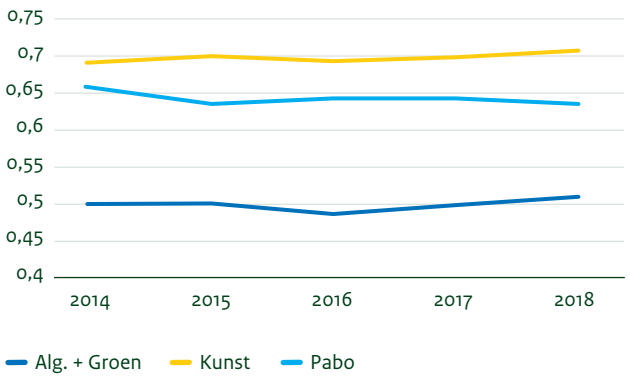
Figuur 3.33 Rentabiliteit naar soorten hbo in procenten



	2014	2015	2016	2017	2018
Alg+Groen	4,1	0,5	-2,4	-0,3	2,6
Kunst	3,2	3,1	-1,2	-0,4	2,1
Pabo	-2,8	1,0	0,8	1,2	2,5

Bron: DUO, 2019a

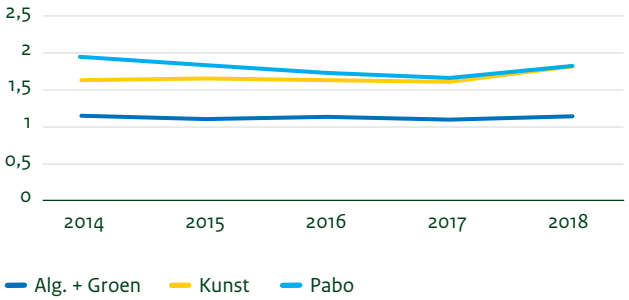
Figuur 3.34 Solvabiliteit naar soorten hbo



	2014	2015	2016	2017	2018
Alg+Groen	0,50	0,50	0,48	0,50	0,51
Kunst	0,69	0,70	0,69	0,70	0,71
Pabo	0,66	0,63	0,64	0,64	0,63

Bron: DUO, 2019a

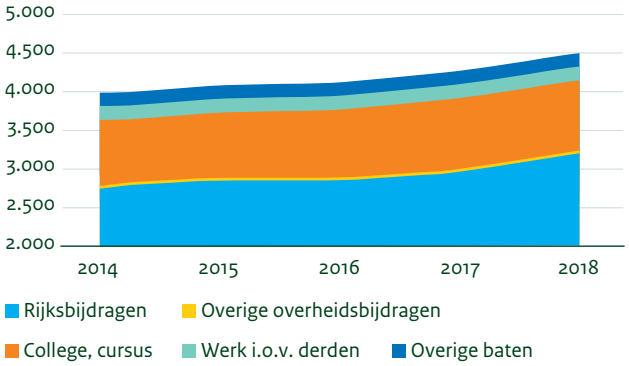
Figuur 3.35 Liquiditeit naar soorten hbo



	2014	2015	2016	2017	2018
Alg+Groen	1,12	1,08	1,01	1,06	1,16
Kunst	1,68	1,62	1,57	1,54	1,78
Pabo	1,96	1,75	1,62	1,60	1,78

Bron: DUO, 2019a

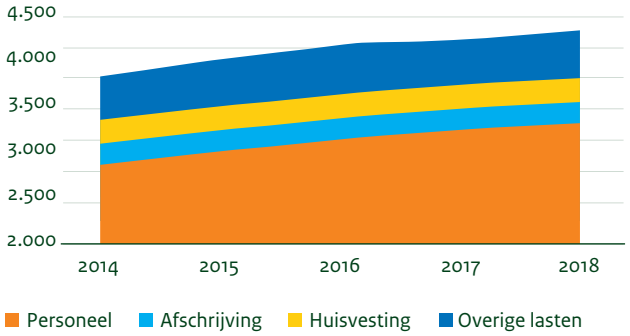
Figuur 3.36 Ontwikkeling baten hbo (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Rijksbijdragen	2.772	2.837	2.852	2.942	3.160
Overige overheidsbijdragen	34	32	36	46	53
College, cursus	811	841	861	887	878
Werk iov derden	174	174	182	194	199
Overige Baten	206	160	164	170	166

Bron: DUO, 2019a

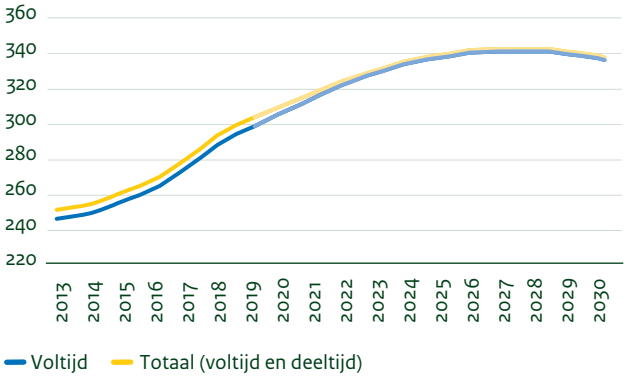
Figuur 3.37: Ontwikkeling lasten hbo (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Personeel	2.850	3.002	3.143	3.229	3.309
Afschrijving	248	226	240	240	246
Huisvesting	237	238	233	232	230
Overige lasten	481	531	544	523	533

Bron: DUO, 2019a

Figuur 3.38 Ontwikkeling aantal studenten voltijd en deeltijd in het wo



	2010	2011	2012	2013	2014
Voltijd	231,0	236,0	233,9	243,1	249,0
Totaal	**241,8**	**245,0**	**240,8**	**249,5**	**254,7**

2015	2016	2017	2018	2019
254,1	261,1	273,1	287,9	295,6
259,3	**266,0**	**278,0**	**292,7**	**300,2**

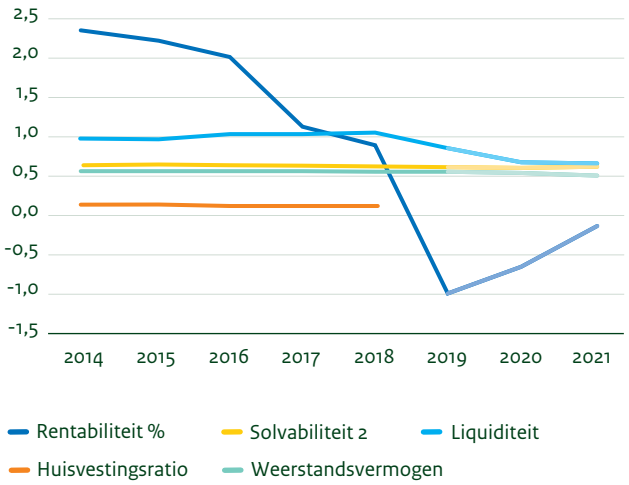
2020	2021	2022	2023	2024
303,2	310,4	317,3	323,2	328,4
307,5	**314,6**	**321,3**	**327,1**	**332,1**

2025	2026	2027	2028	2029
332,7	335,1	336,3	336,2	335,4
336,2	**338,5**	**339,6**	**339,5**	**338,7**

2030
333,7
336,9

Bron: Referentieramingen OCW, 2019

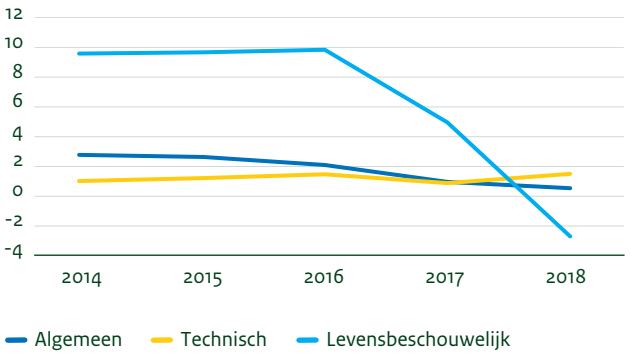
Figuur 3.39 Ontwikkeling primaire kengetallen



	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Rentabiliteit %	2,3	2,2	2,0	1,1	0,9	-1,0	-0,7	-0,2
Solvabiliteit 2	0,56	0,55	0,55	0,55	0,55	0,56	0,55	0,53
Liquiditeit	0,98	0,99	1,02	1,01	1,03	0,83	0,67	0,63
Huisvestings-ratio	0,11	0,13	0,12	0,12	0,13			
Weerstands-vermogen	0,53	0,53	0,53	0,53	0,52	0,52	0,51	0,50

Bron: DUO, 2019a

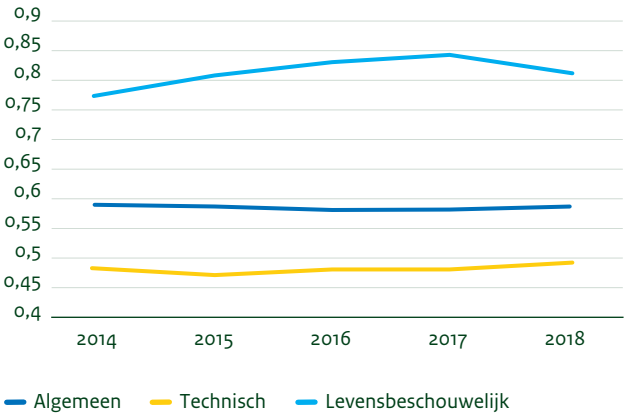
Figuur 3.40 Rentabiliteit naar soort universiteit



	2014	2015	2016	2017	2018
Algemeen	2,69	2,47	2,02	1,08	0,71
Technisch	0,81	1,25	1,85	0,96	1,61
Levensbeschouwelijk	8,88	9,65	9,92	4,76	-2,78

Bron: DUO, 2019a

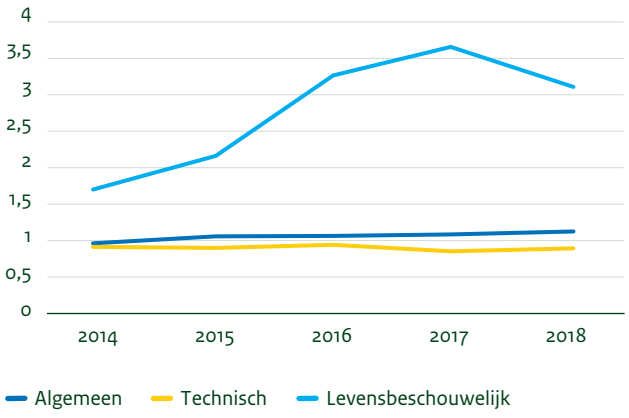
Figuur 3.41 Solvabiliteit naar soort universiteit



	2014	2015	2016	2017	2018
Algemeen	0,59	0,58	0,57	0,57	0,58
Technisch	0,48	0,47	0,48	0,48	0,49
Levensbeschouwelijk	0,77	0,81	0,83	0,84	0,81

Bron: DUO, 2019a

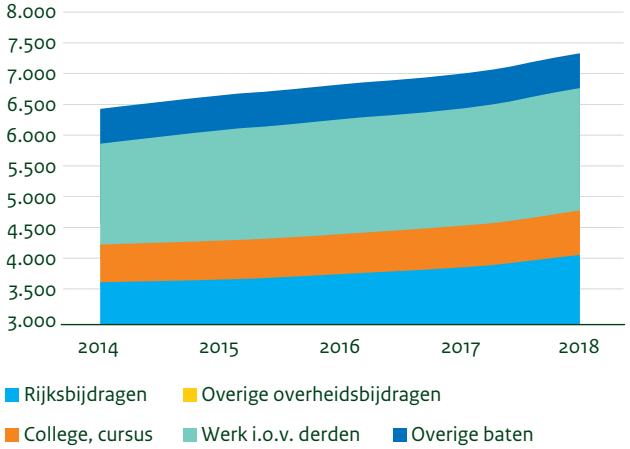
Figuur 3.42 Liquiditeit naar soort universiteiten



	2014	2015	2016	2017	2018
Algemeen	0,98	1,03	1,06	1,06	1,10
Technisch	0,97	0,90	0,93	0,88	0,89
Levensbeschouwelijk	1,66	2,26	3,22	3,64	3,15

Bron: DUO, 2019a

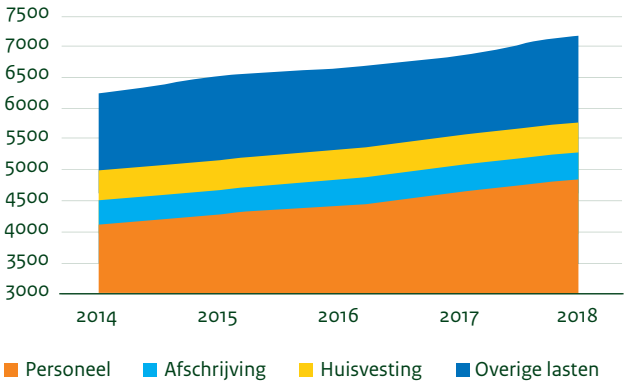
Figuur 3.43 Ontwikkeling baten wetenschappelijk onderwijs (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Rijksbijdragen	3.636	3.697	3.802	3.901	4.121
Overige overheidsbijdragen	3	1	1	1	1
College, cursus	536	580	614	657	691
Werk iov derden	1.712	1.838	1.820	1.865	1.925
Overige Baten	496	523	566	533	550

Bron: DUO, 2019a

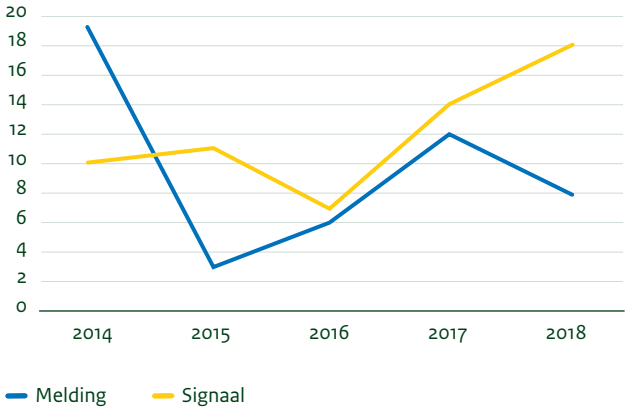
Figuur 3.44 Ontwikkeling lasten wetenschappelijk onderwijs (in miljoenen euro's)



	2014	2015	2016	2017	2018
Personeel	4.079	4.251	4.381	4.610	4.825
Afschrijving	402	404	443	440	445
Huisvesting	468	500	479	463	511
Overige lasten	1.257	1.335	1.351	1.352	1.409

Bron: DUO, 2019a

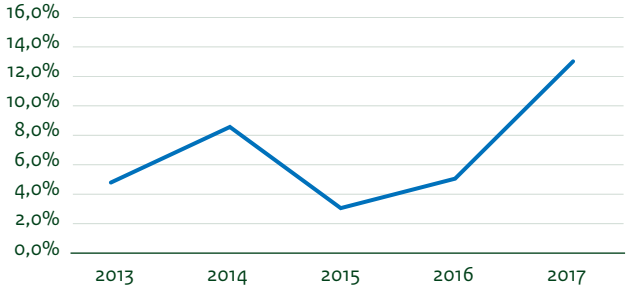
Figuur 4.1 Ontwikkeling meldingen en signalen Wet normering topinkomens



	2014	2015	2016	2017	2018
Melding	19	3	6	12	8
Signaal	10	11	7	14	18

Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2019

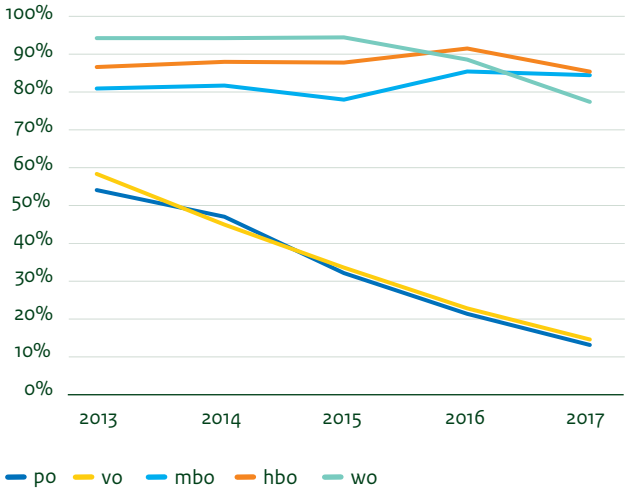
Figuur 4.2 Ontwikkeling niet-toereikende controles, in procenten



	2013	2014	2015	2016	2017
Melding	4,3	8,4	3,4	4,9	13,5

Bron: Inspectie van het Onderwijs

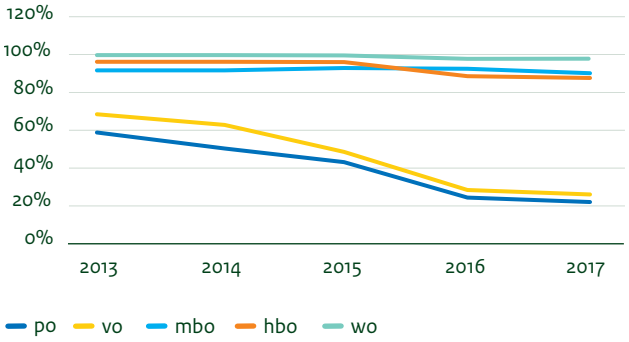
Figuur 4.3 Marktaandeel grote vier kantoren, in procenten



	2013	2014	2015	2016	2017
po	53,5	48,1	31,5	20,8	13,6
vo	58,0	45,8	32,8	23,4	16,1
mbo	80,3	81,3	78,8	85,5	83,9
hbo	88,6	88,9	88,9	91,7	86,1
wo	94,4	94,4	94,4	88,9	77,8

Bron: DUO, 2019a

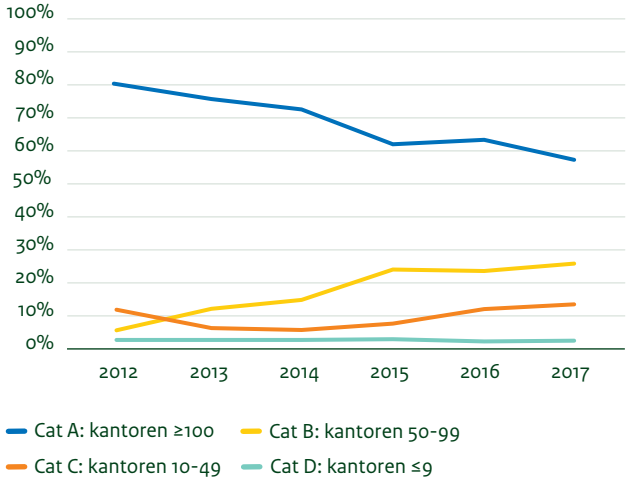
Figuur 4.4 Marktaandeel grote vier kantoren naar sector in totale baten, in procenten



	2013	2014	2015	2016	2017
po	59,9	54,3	43,5	25,9	24,5
vo	70,7	62,9	53,1	36,9	33,8
mbo	92,7	91,8	93,2	93,1	93,0
hbo	98,2	98,1	98,0	88,1	88,3
wo	100,0	100,0	100,0	99,6	99,6

Bron: Inspectie van het Onderwijs

Figuur 4.5 Aantal opdrachten per groottecategorie onderwijsopdrachten, in procenten

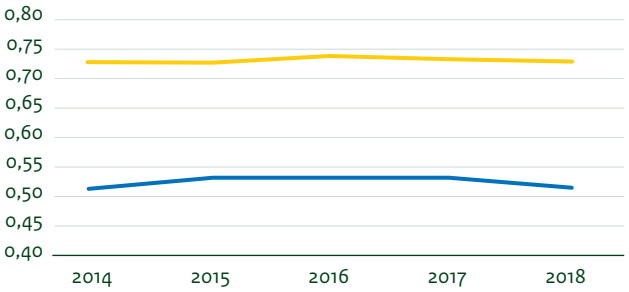


	2012	2013	2014	2015	2016	2017
categorie a	79,1	77,5	73,7	62,5	63,3	58,1
categorie b	5,8	11,6	16,0	24,6	21,5	25,8
categorie c	11,3	6,9	6,3	8,6	11,5	12,3
categorie d	3,9	3,9	4,0	4,3	3,7	3,8

Bron: Inspectie van het Onderwijs

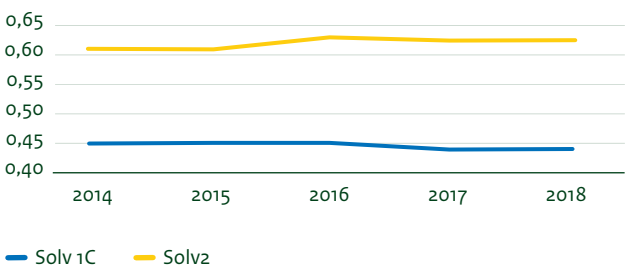
Figuur IV.1 gecorrigeerde solvabiliteit 1 en solvabiliteit 2 per sector en totaal

po



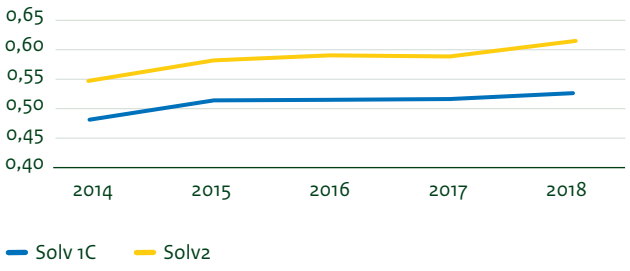
	2014	2015	2016	2017	2018
Solv1C	0,51	0,53	0,53	0,53	0,51
Solv2	0,73	0,73	0,74	0,74	0,73

vo



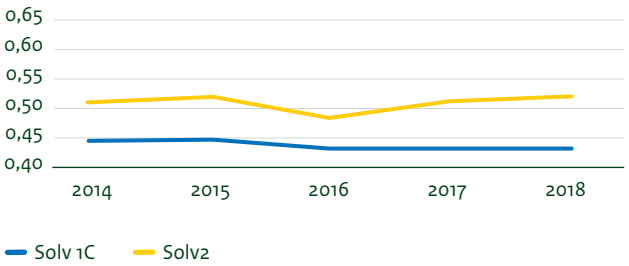
	2014	2015	2016	2017	2018
Solv1C	0,45	0,45	0,45	0,44	0,44
Solv2	0,61	0,61	0,63	0,62	0,62

mbo



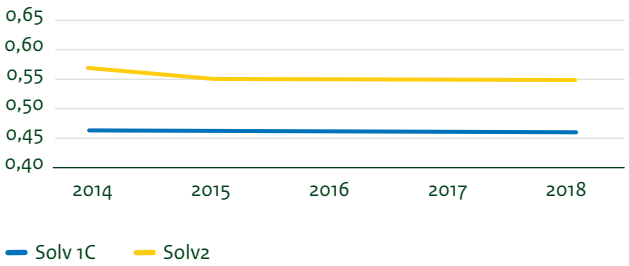
	2014	2015	2016	2017	2018
Solv1C	0,48	0,52	0,52	0,52	0,53
Solv2	0,55	0,58	0,59	0,59	0,61

hbo



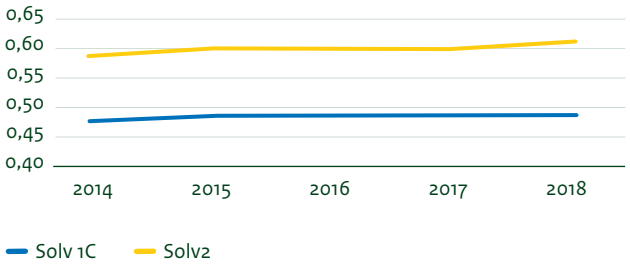
	2014	2015	2016	2017	2018
Solv1C	0,45	0,45	0,43	0,43	0,43
Solv2	0,51	0,52	0,49	0,51	0,52

wo



	2014	2015	2016	2017	2018
Solv1C	0,46	0,46	0,46	0,46	0,46
Solv2	0,56	0,55	0,55	0,55	0,55

Landelijk



	2014	2015	2016	2017	2018
Solv1C	0,47	0,48	0,48	0,48	0,48
Solv2	0,59	0,60	0,60	0,60	0,61

Colofon

Inspectie van het Onderwijs
Postbus 2730 | 3500 GS Utrecht
www.onderwijsinspectie.nl

2019-38 | gratis

Een exemplaar van deze publicatie is te downloaden
vanaf de website van de Inspectie van het Onderwijs:
www.onderwijsinspectie.nl.

© Inspectie van het Onderwijs | december 2019