Inspectie van het Onderwijs
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

Hoe onderwijsbesturen hun (meerjaren)begrotingen weten te realiseren

Begroten én realiseren

mei 2023

Hoe slagen onderwijsbesturen er in om hun meerjarenbegrotingen en hun jaarbegroting op elkaar te laten aansluiten? En hoe lukt het hen om de realisatie hiermee in lijn te laten liggen? Dat onderzocht de Inspectie van het Onderwijs in een kwalitatief onderzoek naar begrotingen.
De inventarisatie geeft het beeld dat gericht meerjarig begroten ertoe leidt dat besturen beter in staat zijn om hun voorspelde rentabiliteit te behalen. Besturen die het beter doen, betrekken de budgethouders nauw bij het hele proces - budgethouders zijn bijvoorbeeld schooldirecteuren. En deze besturen houden de uitgaven en inkomsten gedurende het begrotingsjaar nauwlettend in de gaten, zodat ze direct bij kunnen sturen als er afwijkingen zijn.

Aanleiding: besturen pessimistisch over ieder komend jaar

Bij veel besturen valt de gerealiseerde rentabiliteit hoger uit dan de begrote rentabiliteit in de jaarbegroting. Terwijl de gerealiseerde rentabiliteit vaak wel overeenkomt met eerdere meerjarenbegrotingen. Simpel gezegd zijn veel besturen in hun jaarbegroting voor het komende jaar veel negatiever over de verwachte uitkomst dan in de jaren daarvoor. En dan blijkt het aan het eind van het jaar toch weer mee te vallen. Dit patroon herhaalt zich jaar na jaar in de jaren die we bekeken: 2018, 2019 en 2020.

Niet onbedoeld geld overhouden

In ons rapport 'Onderzoek begrotingsdip' beschreven we een kwantitatieve analyse van dit fenomeen en zochten we naar oorzaken in de literatuur. Maar daarmee kregen we geen zicht op een oplossing. Terwijl dit kortetermijn-pessimisme onwenselijk is: hierdoor houdt een bestuur namelijk onbedoeld geld over aan het einde van het jaar. En vooral dat onbedoelde is niet wenselijk: geld dat voor onderwijs bestemd is, moet immers aan onderwijs besteed worden.

In deze inventarisatie hebben we het fenomeen daarom eens van de andere kant benaderd en ons afgevraagd: hoe doen besturen het eigenlijk die jaar in, jaar uit wél dezelfde verwachting hebben voor een bepaald begrotingsjaar? En die - door dit te realiseren - niet onnodig onbedoeld geld over houden.



Meerjarig begroten, sturen op realisatie en budgethouders nauw betrekken

Hoe slagen onderwijsbesturen er in om hun meerjarenbegrotingen en hun jaarbegroting op elkaar te laten aansluiten? En hoe lukt het hen om de realisatie hiermee in lijn te laten liggen?
Belangrijk zijn:

1. Een meerjarige insteek bij het begroten, dus niet slechts 1 jaar vooruitkijken, maar steeds over meerdere jaren tegelijk.
2. Betrokkenheid van de budgethouders - oftewel degenen die het geld daadwerkelijk uitgeven - in het hele begrotingsproces (dus komend jaar en meerjarig).
3. Gedurende het jaar nauwgezet alle uitgaven en inkomsten volgen, en direct reageren op afwijkingen in het verwachte resultaat, erop gericht om aan het eind van het jaar op de begroting uit te komen. Hierbij helpt meerjarig kijken en daarnaast een goed financieel systeem.

Onderzoeksmethode: interviews met 10 besturen met realisatie overeenkomstig voorspelling

We interviewden 10 besturen van onderwijsinstellingen, uit alle sectoren. De basis voor de selectie was de vergelijking van de begrote met de gerealiseerde rentabiliteit voor alle begrotingen – dus zowel meerjaren- als jaarbegrotingen – voor de periode 2018-2020.
Zie ook de onderzoeksverantwoording achterin deze publicatie.

De geselecteerde besturen tonen een minimale afwijking tussen de voorspelde rentabiliteit en de gerealiseerde rentabiliteit, in de periode 2018-2020. Met andere woorden: deze besturen slagen er dus jaar na jaar goed in om de rentabiliteit te voorspellen of om de voorspelde rentabiliteit te behalen.

Bevindingen en toelichting

We onderzochten besturen die er in slagen hun meerjarenbegrotingen en hun jaarbegroting op elkaar te laten aansluiten. In de analyse van deze besturen is gekeken naar drie onderdelen van de PDCA-cyclus (Plan, Do, Check, Act):

1. **Hoe ziet het begrotingsproces van deze besturen eruit?**
2. **Hoe is de sturing bij deze besturen vormgegeven?**
3. **Hoe wordt er door deze besturen geëvalueerd en verantwoord?**

1. Hoe zit het begrotingsproces van deze besturen eruit?

Meerjarige benadering van begroten

Tijdens de gesprekken gaven deze besturen expliciet aan belang te hechten aan een meerjarige benadering. De meerjarenbegroting is volgens de geïnterviewden meer dan een middel om de continuïteit van het bestuur aan te tonen. Ze geeft een doorkijk naar de toekomst en wordt actief gebruikt om te anticiperen op onverwachte gebeurtenissen. De uiteindelijke voorspelbaarheid neemt daardoor toe: “hoe meer je vooruitkijkt, hoe meer je kunt anticiperen”. Plannen op een langere termijn is handig omdat “het is lastiger om komend jaar een verandering door te voeren”. Meerjarig kun je beter rekening houden met bijvoorbeeld effecten van dalende leerlingaantallen, vervanging van een oud gebouw, omgaan met ziekteverzuim en fluctuaties in studentenaantallen. Ook geeft meerjarig kijken volgens een geïnterviewd bestuur een stabiel beeld en biedt juist daardoor de mogelijkheid om wat meer risico te nemen.

De geïnterviewde besturen onderkennen dat meerjarig begroten niet eenvoudig is: “Hoe verder je gaat, hoe meer het een inschatting wordt, hoe onnauwkeuriger het wordt door de aannames die gebruikt worden.” Verschillende besturen gaven aan met scenario’s te werken in hun meerjarenbegrotingen. Ook kwam uit de interviews naar voren dat deze besturen het als een voordeel zien dat de lumpsum een of twee jaar achterloopt op de gerealiseerde leerlingaantallen: hierdoor krijgen zij tijd om te reageren op veranderingen.

Jaarbegroting is vooral verfijning van de meerjarenbegroting

Alle geïnterviewde besturen geven aan dat de meerjarenbegroting en de jaarbegroting in elkaars verlengde liggen. Daarbij zijn de cijfers in de jaarbegroting preciezer en specifieker dan die in de meerjarenbegroting. De jaarbegroting vormt een verfijning van de meerjarenbegroting en heeft een grotere voorspelbaarheid. De jaarbegroting staat niet los van de meerjarenbegroting maar vormt er een concretisering van.

Besturen die goed begroten, werken vaak met een nulbegroting

Iets anders dat opvalt in de vergelijking van de meerjarenbegroting, de jaarbegroting en de realisaties door de jaren heen, is dat de besturen in de selectie veelal uitgaan van een nulbegroting. Ze sturen dus in principe op uitgeven van alle baten die worden ontvangen, dus een rentabiliteit van 0%.

Besturen houden geen rekening met loon- en prijsbijstellingen in de begroting

Uit de jaarverslagen komt naar voren dat de meeste besturen in onze selectie geen rekening houden in de begroting met loonprijsbijstellingen. Deze wordt alleen begroot voor zover bekend, zowel aan de lasten- als aan de batenkant. De geïnterviewden geven aan dat het ontvangen en uitgeven van de loonprijsbijstelling zich uitmiddelt gedurende het jaar. Een argument om deze extra – jaarlijks terugkerende – bekostiging wel te begroten is het voorkomen van teveel uitleg over afwijkingen wanneer er moet worden verantwoord. Zo lang een bestuur de keuze maakt om deze bijstellingen zowel aan de baten als de lastenkant op te nemen, zijn beide keuzes verdedigbaar.

Wel beleidsrijk begroten, toch niet in jaarverslag

Een opvallend aspect is dat in de meeste gevallen de meerjarenbegrotingen in het jaarverslag niet beleidsrijk zijn. Uit de tekst in het jaarverslag komen de specifieke plannen op het vlak van bestedingen en investeringen meestal niet naar voren. De toelichtingen beperken zich hoofdzakelijk tot

ontwikkelingen in de studenten- of leerlingaantallen. In enkele gevallen zijn verwachte ontwikkelingen op het gebied van huisvesting of personeel beschreven in het jaarverslag. Tijdens de gesprekken geven de besturen er juist wel blijk van beleidsrijk te begroten; de begroting is gebaseerd op concrete plannen en de verwachte kosten van de realisatie van deze plannen. Zo hoeden ze ervoor om middelen te begroten waarvan de besteding nog niet is bepaald. Er zijn met andere woorden plannen voor alle begrote bedragen. Mogelijke tegenvallers worden niet begroot, maar opgevangen uit de reserves. Voor een goede verantwoording is het wenselijk om deze beleidsrijkheid ook in het jaarverslag te laten zien.

Startpunt: inventarisatie van de plannen

De begroting voor het volgende kalenderjaar wordt in grote lijnen al opgesteld in het voorjaar van het lopende kalenderjaar, dus voor de start van het schooljaar in het lopende kalenderjaar. De benaderde besturen geven veelal aan het begrotingsproces te beginnen met een inventarisatie van mogelijke plannen van de budgethouders. Hiertoe worden de plannen doorgerekend en wordt gekeken naar allerlei ontwikkelingen, de (contractuele) verplichtingen en de formatie. Het uitgangspunt is realistisch begroten van 'alles wat bekend is'.
Een deel van de besturen neemt overigens wel de beschikbare baten als uitgangspunt.

"Het gaat om de realisatie, niet alleen om het begroten."

Grote betrokkenheid budgethouders bij opstellen van de begroting

Een terugkerend gegeven is de grote betrokkenheid van alle budget-verantwoordelijken in de organisatie bij zowel het opstellen van de begrotingen als de verantwoording hierover. De geïnterviewde besturen benadrukken veelal uit te gaan van een integrale verantwoordelijkheid op het laagste niveau in de organisatie. De plannen die de basis vormen voor de begroting zijn grotendeels afkomstig vanuit het deel van de organisatie waar onderwijs wordt gegeven. Dit geldt niet alleen voor de jaarbegroting, die het meest concreet en zeker is, maar ook voor de meerjarenbegrotingen.
De verantwoordelijkheid voor de inhoud van de begroting ligt bij de benaderde besturen vaak dus dicht bij de onderwijspraktijk. Ook de aannames die de basis vormen voor de begroting, worden samen met alle betrokkenen bekeken.

Bestuur ondersteunt en houdt overzicht

Bij de geïnterviewde besturen biedt het bestuur in het begrotingsproces wel ondersteuning met financiële deskundigheid aan de budgethouders. Ook zorgt het bestuur ervoor zelf een goed overzicht te hebben over het geheel doordat alle informatie centraal beheerd en verzameld wordt met behulp van bijvoorbeeld dashboards en kwartaalrapportages.
De omvang van de rol van het bestuur varieerde onder de bevraagde besturen: enkele besturen gaven aan alles gemeenschappelijk te doen wat gemeenschappelijk kan, terwijl anderen ernaar streefden de gedeelde ondersteuning zo klein mogelijk te houden.

Rol interne toezichthouder?

Uit de gesprekken kwam geen specifieke invulling van de rol van de interne toezichthouder naar voren. Wel worden alle beschikbare rapportages met het toezichthoudend orgaan gedeeld en periodiek (4 of 2x per jaar) besproken, eventueel met alleen de auditcommissie. In die gesprekken is de interne toezichthouder kritisch en gericht op de verklaring van verschillen tussen begroting en realisatie.

Betrokkenheid geeft wel risico op overvoorzichtig begroten
Een risico van grote betrokkenheid door budgethouders bij opstellen van de begroting werd expliciet benoemd door een bestuur. Namelijk dat er onnodig 'lucht' komt in de totaalbegroting: als elk onderdeel voorzichtigheid inbouwt in de begroting, telt dit op tot een onnodig voorzichtige totaalbegroting. Om die reden is strak sturen op de realisatie van belang. Waar er dus enerzijds een grote vrijheid bestaat in het bepalen van de uitgaven en de besteding, gelden anderzijds ook eisen ten aanzien van verantwoording op cijfers en voorspellingen*. Deze verantwoording is niet zozeer op regelniveau maar over het gehele budget. Het patroon is dat de integrale verantwoordelijkheid zich op laagste niveau bevindt.

* Een **voorspelling** is een tussentijdse prognose van wat de uitkomst aan het eind van het jaar zal zijn, op basis van de actuele situatie.

2. Hoe is de sturing bij deze besturen vormgegeven?

Actief sturen op de baten en lasten

De cijfers in de jaarverslagen van deze besturen laten zien dat dit niet zozeer een kwestie is van vooraf correct voorspellen van de baten en de laten. De besturen zorgen er voor dat ze uiteindelijk uitkomen op de begrote rentabiliteit door de gerealiseerde baten en lasten met elkaar in evenwicht te houden. Het 'voorspelbaar begroten' blijkt dus niet zozeer te zitten in goed voorspellen, maar meer in er op sturen om de voorspelling uit te laten komen. In de praktijk betekent dit bijvoorbeeld een bepaald proces om extra geld uit te geven in geval van extra baten. Of andere doelen zoeken voor bestaande gelden, als deze over dreigen te blijven doordat plannen niet door kunnen gaan. We zien de fluctuaties met name in de rijksbijdragen en de personeelslasten. Dat kwam ook al uit de kwantitatieve analyse naar voren.

Goede rapportages belangrijke voorwaarde voor sturing

Bijna alle geïnterviewde besturen hebben een goede tool ter ondersteuning van het proces van formatieplanning, opstellen van begrotingen en financiële rapportages. Ze beschikken hierdoor over up-to-date informatie waardoor rapportages snel beschikbaar zijn, tot en met het niveau van de actuele winst- en verliesrekening. Bij de geselecteerde besturen zijn maandelijkse voortgangsrapportages gebruikelijk in het voortgezet onderwijs en het mbo. Het primair onderwijs hanteert 4-maands-rapportages en het wetenschappelijk onderwijs kwartaalrapportages.

Besturen maken gedurende de realisatie steeds nieuwe voorspellingen

De geïnterviewde besturen hanteren alle een strikte begrotingsdiscipline en gebruiken voorspellingen gedurende het jaar waarin de begroting wordt uitgevoerd. Ze vinden het belangrijk om over realistische voorspellingen te beschikken. Hieruit blijkt ook eventuele te grote voorzichtigheid; dat kan dan besproken worden bij de evaluatie.

Snel inzicht in afwijkingen en herallocatie van middelen

Up-to-date informatie zorgt ervoor dat afwijkingen van de begrotingen snel gesignaleerd worden. De geïnterviewde besturen geven aan dat dit leidt tot onderzoek naar wat oorzaken kunnen zijn van afwijkende voorspellingen ten opzichte van de begroting. Geen enkel bestuur stelt haar begroting bij gedurende het realisatiejaar: het uitgangspunt is bijstellen van de voorspellingen/prognoses en toelichting zoeken bij afwijkingen. In het algemeen zien de geïnterviewde besturen het afwijken van de totaalbegroting als onwenselijk, zowel als de afwijking richting de plus als richting de min gaat.

Als de uitgaven achterblijven, vindt vaak herallocatie van middelen plaats, waarbij er wordt uitgemiddeld tussen onderdelen. In een enkel geval gaan overblijvende middelen naar een bestemmingsreserve. En als er een tekort dreigt, is een belangrijke tip om "niet in een kramp te schieten", want "het meerjarig perspectief helpt met tijdig te acteren". Zo nodig worden dan grote uitgaven vertraagd of uitgesteld, zoals bijvoorbeeld vervanging van een dak.

"Het begroten is nog maar de helft."

De ontvangst van incidentele middelen – denk aan het Nationaal Programma Onderwijs – maakt meerjarig sturen lastiger. Deze besturen gaan hiermee om door zoveel mogelijk tevoren plannen te maken en de gelden bij voorkeur uit te geven in het jaar van ontvangst. En uiteraard wordt de voorspelling in dergelijke situaties direct aangepast. Volgens verschillende geïnterviewde besturen zit er vanuit het ministerie van OCW de laatste jaren iets meer tijdigheid in het bekend maken van incidentele gelden.

Bijsturen gedurende de realisatie - gesprekken

De jaarbegroting vormt volgens de geïnterviewde besturen een mandaat: hierin staan de afspraken met de budgethouders over wat ze mogen uitgeven. En je kunt er op sturen: de voorspellingen zijn de basis om de budgethouders aan te spreken op afwijkingen. Alle geselecteerde besturen voeren mondeling gesprekken met de budget-verantwoordelijken over de voorspellingen. De gesprekken vinden zowel regulier periodiek plaats als bij afwijkingen. Naast de bestuurder of het lid van het college van bestuur en de verantwoordelijke budgethouder (schooldirecteur/ directie/ domeindirecteur) is vaak ook personeelszaken aanwezig bij dit gesprek, vanwege de grote component personeelslasten in de begroting. Ook hier werd weer genoemd dat het element personeel in meerjarig perspectief bekeken moet worden.

3. Hoe wordt er door deze besturen geëvalueerd en verantwoord?

Evaluatie begrotingsproces

De geïnterviewde besturen benadrukten bij de evaluatie nadrukkelijk aandacht te besteden aan de procesmatige kant van de begroting of vooral het proces om het verwachte resultaat te bepalen. Dus er wordt niet alleen gekeken of de begrote cijfers afwijken van de gerealiseerde cijfers.

Voor veel besturen is evaluatie van de cijfers uiteraard ook een vast onderdeel van het begrotingsproces. Het antwoord op de vraag "Hoe hebben we het gedaan afgelopen jaar?" geldt als input voor nieuwe begroting.

Tegelijk was er ook een bestuur dat aangaf dat oorzaken van afwijkingen meestal vrij standaard zijn en dat het veel interessanter is om vooruit te kijken naar wat er aan komt en waar je op moet anticiperen.

Werkwijze en onderzoeksverantwoording

Dit onderzoek naar begrotingen is een kwalitatief inventariserend onderzoek. Het onderzoek werd in december 2022 en januari 2023 uitgevoerd.

Onderzoeksmethodieken

- Analyse jaarverslagen
- Open source research naar achtergronden bestuurders/ RvT
- Interviews op basis van vragenlijst
- Codering gespreksverslagen in Alas.ti.

Geselecteerde besturen

De eerste selectie betrof besturen waarvan de begrote rentabiliteit voor alle begrotingen – dus zowel meerjaren- als jaarbegrotingen – maximaal 0,015 (plus of min) afweek van de realisatie, voor elk jaar in de jaren 2018-2020.

Dit resulteerde in:

sector	aantal besturen
po	5
vo	8
mbo	1
hbo	0
wo	3

Hieruit is een selectie gemaakt van 2 po-besturen, 2 vo-besturen, 1 mbo-bestuur en 2 wo-besturen, waarbij rekening werd gehouden met de toezichtslast. Om te komen tot het aantal van 2 besturen per sector werd een aanvullende selectie gemaakt van besturen waarvan de afwijking maximaal 0,02 was.

Dit resulteerde in:

sector	aantal besturen
po	16
vo	25
mbo	4
hbo	2
wo	3

Hieruit is een aanvullende selectie gemaakt van 1 mbo-bestuur en 2 hbo-besturen, rekening houdend met toezichtslast.

Kenmerken van besturen in de selectie

De besturen in de selectie – die elk dus steeds een relatief kleine afwijking hadden tussen rentabiliteit en realisatie – bleken de volgende kenmerken te hebben.

- Regio's: zowel landelijk als stedelijk of grootstedelijk
- Qua baten zowel grote als kleine instellingen ten opzichte van de sector (omvang instelling op basis van baten kwam uit kwantitatieve analyse ook niet als bepalende factor naar voren).

Achtergronden interne toezichthouders/ bestuurders
(informatie afkomstig uit openbare bronnen)

- hoofdzakelijk non-profit ervaring
- in alle gevallen financiële expertise (economisch) in raad van toezicht en meestal ook bestuur/RvT-ervaring
- raad van toezicht in meeste gevallen heel stabiel
- bestuur: altijd een bestuurder met ervaring in het onderwijs of pedagoog, in het geval van een meerkoppig bestuur altijd iemand met achtergrond in de bedrijfsvoering en/of financiën

Accountants

- van allerlei kantoren, geen patroon herkenbaar

Administratie

- wordt gevoerd door deze besturen zelf, behalve 1 po-bestuur dat het uitbesteedt

Gesprekspartners interviews

Elk bestuur had zelf de keuze welke vertegenwoordiger het afvaardigde. Gesprekken zijn gevoerd met:

po
Bestuur 1: coördinator financiën en directeur bestuurder
Bestuur 2: manager bedrijfsvoering, plv. bestuurder

vo
Bestuur 1: concerncontroller en directeur-bestuurder
Bestuur 2: directeur bestuurder

mbo
Bestuur 1: directeur control en directeur bestuurder
Bestuur 2: lid CvB en manager finance en control

hbo
Bestuur 1: strategisch adviseur en controller
Bestuur 2: business controller en manager control

wo
Bestuur 1: directeur finance en control en lid CvB, portefeuille financiën en bedrijfsvoering
Bestuur 2: directeur finance

Colofon

Inspectie van het Onderwijs
Postbus 2730 | 3500 GS Utrecht

© Inspectie van het Onderwijs | mei 2023

foto voorpagina: Marieke Duijsters

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