



Inspectie van het Onderwijs
*Ministerie van Onderwijs, Cultuur en
Wetenschap*

Accountantskosten

THEMAONDERZOEK

Utrecht, januari 2014

Voorwoord

Dit rapport bevat de resultaten van een themaonderzoek naar de accountantskosten in alle sectoren van het bekostigd onderwijs.

Het themaonderzoek maakt deel uit van het jaarwerkplan van de Inspectie van het Onderwijs.

Het rapport is vastgesteld door de Directeur Rekenschap & Juridische Zaken.

Januari 2014

INHOUD

Voorwoord 3
Samenvatting 7

1	Inleiding 8
1.1	Achtergrond 8
1.2	Opdracht en doelstelling onderzoek 8
1.3	Onderzoeksvragen 9
1.4	De opzet van het onderzoek 9
1.5	Afbakening van het onderzoek 10
1.6	De inhoud van dit rapport 10
1.7	Disclaimer 11
2	Bevindingen bij het onderzoek 12
2.1	Totaalbeeld 12
2.2	Beeld van de sectoren 15
2.2.1	Sector po 15
2.2.2	Sector vo 18
2.2.3	Sector mbo 21
2.2.4	Sector ho 24
2.2.5	Vergelijking tussen de sectoren 29
3	Naleving 31
3.1	Vermelding in jaarverslag 31
3.2	Aantal schone verklaringen 32
4	Overige onderzoeksvragen 35
4.1	Kosten factoren 35
4.2	Hoge of lage kosten 35
4.3	Extra kosten 36

Samenvatting

Dit rapport geeft de bevindingen weer van een themaonderzoek naar de kosten van accountants in alle sectoren van het bekostigd onderwijs. Het onderzoek heeft in de tweede helft van 2013 plaatsgevonden. Onderzocht zijn alle jaarrekeningen van besturen in alle sectoren over de jaren 2009 tot en met 2012. Daarnaast zijn ook besturen alsook instellingsaccountants geïnterviewd voor een kwalitatieve analyse.

De voornaamste bevindingen van het onderzoek naar de accountantskosten zijn:

- De kosten voor de controle van de jaarrekening dalen sinds 2011 licht. Deze daling wordt voor een deel veroorzaakt doordat instellingen hun administratie beter op orde hebben, waardoor de accountant zijn controle efficiënter uit kan voeren. Een andere reden voor de daling is dat de markt in zijn geheel onder druk staat.
- De totale kosten voor de accountant zijn de afgelopen jaren licht gestegen. Deze stijging wordt veroorzaakt door groei van niet-controle-opdrachten en advieswerkzaamheden die door de accountant uitgevoerd worden.
- In de sector po liggen de bedragen voor een jaarrekeningcontrole in verhouding tot de overige sectoren laag. Dit wordt onder andere veroorzaakt door contracten van de accountants met administratiekantoren die de financiële administratie van de po-instellingen verzorgen.
- Geconstateerd is dat ongeveer 7 procent van de besturen de kosten voor de jaarrekeningcontrole en de overige kosten voor de accountant niet geheel volgens de richtlijnen in het jaarverslag heeft vermeld. De inspectie zal DUO vragen hierop te controleren en zal de besturen die deze kosten niet volgens de richtlijnen vermeld hebben hierop aanspreken.

1 Inleiding

1.1 Achtergrond

Onderwijsinstellingen moeten jaarlijks op grond van de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs (RJO) als verantwoordingsdocument jaarstukken opstellen. Deze jaarstukken bestaan uit het jaarverslag, de jaarrekening en de overige gegevens. Met dit jaardocument leggen zij verantwoording af aan meerdere partijen, zowel horizontaal als verticaal. Een van de partijen waaraan de onderwijsinstellingen verantwoording afleggen, is de Inspectie van het Onderwijs, die onder andere financieel toezicht houdt.

De jaarstukken worden gecontroleerd door een accountant. Het product van de accountant is een controleverklaring bij de jaarstukken. Naast de controle van de jaarstukken voert (meestal) dezelfde accountant controles uit op de bekostigingsgegevens, FSR en projecten. In de controleverklaring bij de jaarstukken verklaart de accountant dat hij zijn controle zodanig heeft ingericht dat er een redelijke mate van zekerheid is dat de jaarstukken geen afwijking van materieel belang bevatten. Een afwijking is materieel indien deze de economische beslissingen van de gebruikers van de jaarstukken zou kunnen beïnvloeden. De door de accountant gehanteerde materialiteitsgrenzen worden jaarlijks door de inspectie door middel van het Onderwijscontroleprotocol voorgeschreven.

Met ingang van 2009 moeten organisaties op grond van artikel 2:382a, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving jaarlijks de accountantshonoraria in de jaarrekening toelichten. Het accountantshonorarium bestaat uit de componenten:

- onderzoek van de jaarrekening;
- andere controleopdrachten;
- adviesdiensten op fiscaal terrein;
- andere niet-controlediensten.

Op basis van bovengenoemde is het themaonderzoek Accountantskosten in het jaarwerkplan 2013 van de inspectie opgenomen.

1.2 Opdracht en doelstelling onderzoek

De opdracht voor het uitvoeren van een themaonderzoek naar de accountantskosten is opgenomen in het jaarwerkplan 2013 van de Inspectie van het Onderwijs.

De opdracht luidt: "Onderzoek en analyseer de huidige situatie met betrekking tot de accountantskosten voor alle sectoren van het bekostigd onderwijs en breng deze situatie in kaart, zowel voor de sector als geheel als voor de afzonderlijke besturen."

Het onderzoek dient een rapport op te leveren met daarin beschreven de huidige situatie (gebaseerd op cijfers 2009 tot en met 2012) en trends met betrekking tot de accountantskosten in alle onderwijssectoren, zowel op sectorniveau als op bestuursniveau. Hierbij dient zowel een analyse en beschrijving in kwantitatief opzicht gegeven te worden als een kwalitatieve analyse.

1.3 Onderzoeksvragen

Het onderzoek geeft een antwoord op onderstaande deelvragen:

- Wat zijn de gemiddelde kosten van de controle van jaarrekeningen en de bekostigingsgegevens en wat is de spreiding daarvan?
- In welke mate hebben de instellingen de verslaggevingsvoorschriften voor de accountantskosten nageleefd?
- Zijn er een relaties aantoonbaar tussen kosten en andere factoren (omvang, complexiteit, het accountantskantoor et cetera)?
- Welke controles zijn uitgevoerd voor aanzienlijk lagere of hogere kosten dan het gemiddelde in de sector (rekening houdend met soort en omvang van de instelling)? Wat is de reden van de lagere of hogere kosten?
- Welke kosten worden extra in rekening gebracht voor onderwerpen uit het controleprotocol die additioneel zijn ten opzichte van een standaard controle?

1.4 De opzet van het onderzoek

Het onderzoek is in de periode medio tot eind 2013 uitgevoerd, waarbij de eindrapportage voor december 2013 voorzien was. Het onderzoek bestond uit een kwantitatief en een kwalitatief deel.

Opzet kwantitatief onderzoek

In het kwantitatieve deel van het onderzoek zijn de in de jaarrekeningen gepubliceerde financiële gegevens over de jaren 2009-2012 voor alle sectoren van het bekostigd onderwijs geanalyseerd. Doelstelling hierbij was om een beeld te kunnen schetsen van de situatie voor het totale onderwijsveld, waarbij onder andere gekeken werd naar:

- de kosten voor de accountant;
- het verschil tussen verschillende classificaties van besturen (sector, grootte et cetera).

Het kwantitatief onderzoek bestond voornamelijk uit financiële en statistische analyse van jaarrekeningen. Voor dit deel van het onderzoek was geen direct contact met de besturen of accountants noodzakelijk.

Nader onderzoek

Voor een deel van de analyse werd gebruikgemaakt van de meest recente gegevens (2012). Dit deel van het onderzoek richt zich voornamelijk op de analyse van de verschillen tussen de accountantskantoren.

Opzet kwalitatief onderzoek

Het kwalitatieve onderdeel van het onderzoek richtte zich op verdieping van een aantal onderwerpen, zonder hierbij direct een wetenschappelijk verantwoorde onderbouwing te kunnen geven op basis van cijfermatig onderzoek. Dit deel van het onderzoek was meer inhoudelijk gericht op motieven voor de keuze van de accountant.

Hiertoe zijn een tiental besturen geïnterviewd. Deze selectie is niet aselekt gemaakt en vormt geen representatieve steekproef van het totale onderwijsveld. Bij de selectie is vooral gekeken naar welke besturen in de betreffende periode toch al

bezocht zouden worden voor een bestuursgesprek om zodoende de bevraginglast voor de onderwijsinstellingen te minimaliseren. De selectie van deze besturen is te klein om ook statistisch representatief te zijn. De besturen zijn wel zo geselecteerd dat zowel grote als kleinere besturen¹ en ook elk van de sectoren in het onderzoek vertegenwoordigd zijn.

Bij de geselecteerde besturen is meestal een gesprek gevoerd met de persoon die binnen het bestuur verantwoordelijk is voor het financiële beleid en betrokken is bij de keuze van de accountant door de Raad van Toezicht. Bij deze gesprekken was meestal ook de controller van de instelling aanwezig. In een enkel geval is uitsluitend met de controller gesproken. In het interview is aan de hand van een standaard interviewopzet onder andere gesproken over:

- selectie van de accountant;
- omvang van de werkzaamheden;
- contractafspraken;
- prijs;
- tevredenheid.

Ook zijn gesprekken gevoerd met vertegenwoordigers van verschillende accountantskantoren. Zowel kleinere kantoren als de *big four*. In het interview is aan de hand van een standaardopzet gesproken over:

- inschatting van de markt;
- offertetraject;
- werkzaamheden en controleprotocol;
- trends.

1.5 Afbakening van het onderzoek

In dit onderzoek wordt de situatie in alle sectoren van het bekostigd onderwijs onderzocht.

Van betreffende onderwijssectoren zijn de afgelopen vier jaar (2009 tot en met 2012) onderzocht. De nadruk lag op de meest recente cijfers (2012), waarbij de voorgaande jaren voornamelijk gebruikt werden voor het bepalen van eventuele trends. Cijfers van voor 2009 zijn niet beschikbaar omdat pas vanaf 2009 de verplichting bestaat om de kosten van de accountant in het jaarverslag te vermelden.

1.6 De inhoud van dit rapport

Het rapport is opgebouwd uit een inleiding en hoofdstukken met de uitkomsten van het onderzoek. De inleiding beschrijft de aanleiding, opzet en uitvoering van het onderzoek.

Het tweede hoofdstuk beschrijft de voornaamste bevindingen van de eerste onderzoeksvraag. Hierin wordt een beeld geschetst van de algemene uitkomsten en trends in de kostenstructuur en vervolgens wordt per onderwijssector een analyse gegeven. In het derde hoofdstuk worden de uitkomsten van de onderzoeksvraag

¹ Op basis van de rijksbijdrage

over de naleving van de verslaggevingsrichtlijnen beschreven. De overige onderzoeksvragen zijn in het vierde hoofdstuk opgenomen.

In dit rapport wordt gesproken over besturen en over (onderwijs)instellingen. Hierbij wordt in feite bedoeld het bevoegd gezag oftewel het schoolbestuur, de juridische entiteit die ook het jaarverslag publiceert. Voor de leesbaarheid van het rapport en om verwarring met bijvoorbeeld het College van Bestuur (CvB) of een dagelijks bestuur te voorkomen, wordt de term (onderwijs)instelling gehanteerd. Een bevoegd gezag of bestuur kan één of meerdere scholen omvatten.

1.7 Disclaimer

Dit onderzoek is uitgevoerd op basis van de cijfers uit de jaarrekeningen zoals deze door de instellingen zelf via EFJ aan DUO aangeleverd zijn. Niet van alle instellingen waren de cijfers bekend. Waar mogelijk zijn de ontbrekende cijfers via het papieren jaarverslag van de instelling opgezocht. Niet alle instellingen hebben de accountantskosten op de correcte wijze in het jaarverslag vermeld. Er wordt dan bijvoorbeeld alleen een totaalbedrag vermeld zonder uitsplitsing naar de juiste categorie. Ook is soms het verschil tussen de posten jaarrekeningcontrole en andere controleopdrachten (waaronder ook de bekostigingscontrole valt) niet geheel duidelijk. In dit onderzoek is ervoor gekozen om deze twee posten toch afzonderlijk te vermelden.

2 Bevindingen bij het onderzoek

2.1 Totaalbeeld

In het eerste deel van dit hoofdstuk wordt een beeld gegeven van het totale onderwijsveld. Daarin wordt beschreven welke trends er zijn en hoe de kosten voor de accountant over de verschillende activiteiten verdeeld zijn. De kosten zijn verdeeld over vier standaardposten zoals deze in de jaarrekening vermeld staan en als totaalpost vermeld². In onderstaande tabellen is dit zowel in absolute (tabel 2.1a) als in relatieve (tabel 2.1b) waarden weergegeven.

Tabel 2.1a Totaalbeeld 2009-2012 (alle sectoren, euro)

	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controledienste n	Totaal accountants lasten
	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
2009	25.364.428	7.382.190	2.268.403	4.957.139	39.972.160
2010	27.026.522	7.458.351	2.795.692	4.412.438	41.693.003
2011	27.619.923	7.296.637	2.264.150	5.219.273	42.400.021
2012	26.779.258	6.329.952	1.928.778	7.591.033	42.628.783

Tabel 2.1b Totaalbeeld 2009-2012, (alle sectoren, relatief)

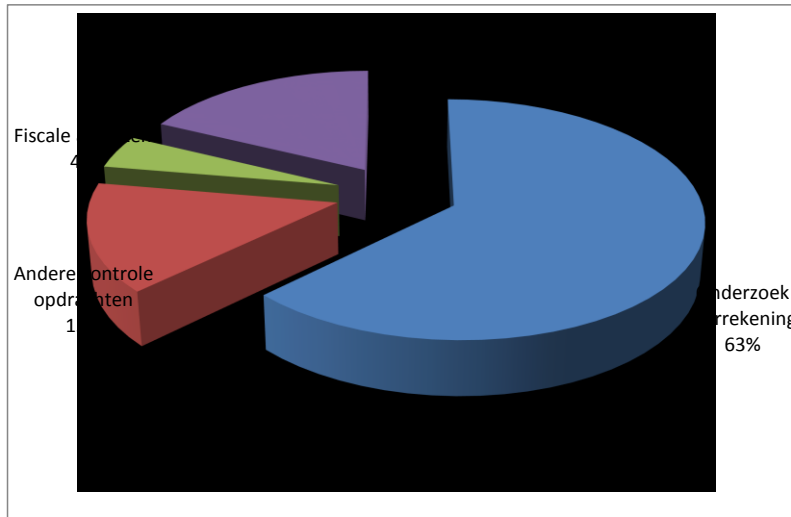
	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controle diensten	Totaal accountantslast en
	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
2009	63,5%	18,5%	5,7%	12,4%	100,0%
2010	64,8%	17,9%	6,7%	10,6%	100,0%
2011	65,1%	17,2%	5,3%	12,3%	100,0%
2012	62,8%	14,8%	4,5%	17,8%	100,0%

De kosten voor de accountant bedroegen in 2012 in totaal 42,6 miljoen euro voor het onderwijs als geheel. Dit is het totaal van alle onderwijssectoren van po tot en met wo bij elkaar opgeteld. Hiervan is bijna twee derde (62,8 procent) afkomstig van de controle van de jaarrekening. Deze jaarrekeningcontrole kostte in 2012 in totaal 26,8 miljoen euro.

² De onderverdeling en definitie van deze posten staat beschreven in bijlage i.

De relatieve omvang van de verschillende soorten accountantskosten ten opzichte van elkaar zijn voor het jaar 2012 in figuur 2.1a weergegeven.

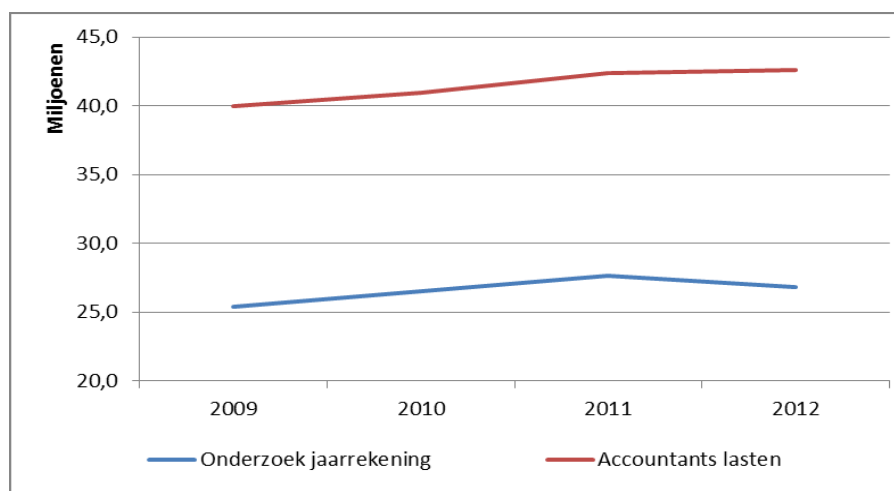
Figuur 2.1a Procentuele verdeling van accountantskosten naar soort, totaal onderwijs 2012



Wat opvalt bij bestudering van de cijfers is dat de totale kosten voor de accountant van het gehele onderwijsveld na een stijging in de jaren 2010 en 2011, in 2012 nauwelijks verder gestegen zijn (+0,4 procent). Het totaal van de post 'onderzoek jaarrekening' is na de eerdere stijging zelfs afgenomen, zowel in absolute (-0,84 miljoen) als in relatieve (-3 procent) zin.

Hetzelfde beeld is te zien bij de andere controleopdrachten en fiscale adviezen. Bij de andere niet-controlediensten is een heel andere trend te zien. Daar is het totaal in 2012 juist fors gestegen (+45,4 procent ten opzichte van 2011). Deze cijfers zijn weergegeven in figuur 2.1b.

Figuur 2.1b Ontwikkeling kosten 2009-2012, totaal onderwijs



Hieruit valt af te leiden dat er in de afgelopen vier jaren een verschuiving heeft plaatsgevonden in de werkzaamheden van de accountant. De kosten voor het jaarrekeningonderzoek en andere controleopdrachten staan door de toenemende concurrentie onder druk. Dit wordt ook bevestigd in de interviews met zowel de instellingen als de accountants.

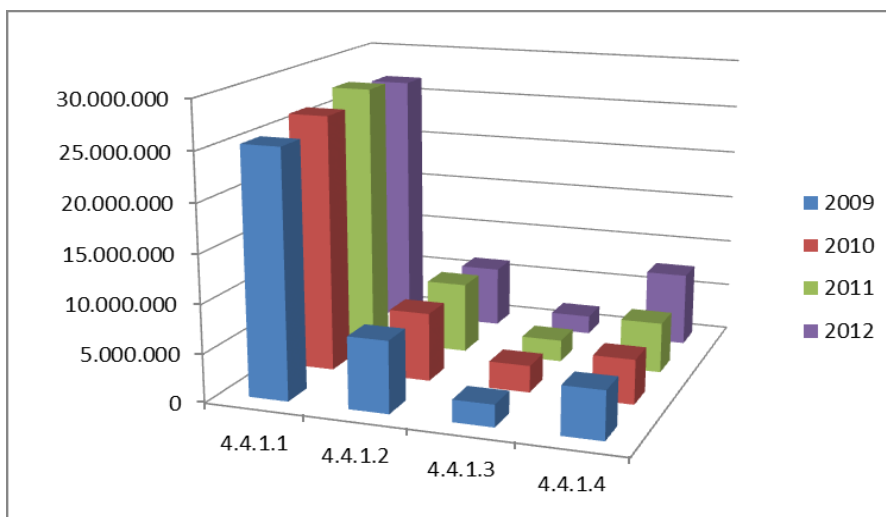
Uit interviews met de accountants komt ook naar voren dat met name de grotere instellingen in het mbo en ho hun interne organisatie steeds beter beheersen, waardoor er minder controlewerkzaamheden door de accountant nodig zijn. Ook dit heeft een prijsdrukkend effect. Deze trend is gestart op de universiteiten en loopt van de hogere naar de lagere onderwijssectoren.

Dat de post 'andere niet-controleopdrachten' tegelijkertijd een forse stijging vertoont kan wijzen op een toename van deze advieswerkzaamheden. Uit interviews blijkt dat het inderdaad steeds vaker voorkomt dat de accountant gevraagd wordt om ook andere werkzaamheden te verrichten, zoals advies over het inrichten van de financiële functie of administratieve organisatie.

Het kan echter ook betekenen dat de accountants in het offertetraject lager inschrijven op de controlewerkzaamheden en dit verlies in omzet vervolgens terughalen met extra werkzaamheden in de adviessfeer. Om hierover een duidelijke uitspraak te kunnen doen, is nader onderzoek op dit specifieke terrein noodzakelijk.

In figuur 2.1c zijn de totaalbedragen van de verschillende posten voor de jaren 2009-2012 weergegeven. Hierin valt de stijging van de post 'andere niet-controlewerkzaamheden' in 2012 duidelijk te zien.

Figuur 2.1c Kosten per soort per jaar, 2009-2012



2.2 Beeld van de sectoren

In het tweede deel van dit hoofdstuk wordt per sector een totaalbeeld van de betreffende sector geschetst. Hierin wordt aangegeven wat het totaal van de accountantskosten bedraagt, hoe dit opgebouwd is en hoe dit bedrag zich de afgelopen jaren ontwikkeld heeft. Tevens wordt een analyse gegeven van de verdeling van de accountantskosten over de besturen.

2.2.1 Sector po

Voor dit onderzoek zijn in de sector po op basis van de jaarrekeningen over 2009 tot en met 2012 in totaal ruim 1.300 besturen onderzocht. Het exacte aantal besturen per jaar schommelt enigszins door het ontstaan van nieuwe scholen en door fusies. Een andere oorzaak van het schommelen van het aantal besturen is dat met name in het po niet elk bestuur de accountantskosten netjes volgens de richtlijnen in de jaarrekening heeft vermeld. Soms worden de kosten niet vermeld of alleen een totaalbedrag.

De kosten voor de accountant in de sector po bedroegen in 2012 15,3 miljoen euro, waarvan 10,9 miljoen euro voor controle van de jaarrekening. Deze kosten voor de jaarrekeningcontrole volgen dezelfde trend als voor het onderwijsveld als geheel. Na een lichte stijging in 2010 en 2011 treedt in 2012 een daling op. De totale kosten blijven echter over de hele periode toenemen. Dit ligt met name aan de toename van de andere niet-controlediensten. In 2012 zijn deze kosten meer dan verdubbeld (+138 procent). Ten opzichte van 2009 is de stijging spectaculair te noemen met 311 procent. De instellingen in het po lijken de accountant duidelijk ontdekt te hebben voor deze andere werkzaamheden.

Tabel 2.2a Kosten sector po (2009-2012, in euro)

	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controle diensten	Accountants lasten
	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
2009	10.001.669	913.593	27.746	771.931	11.714.939
2010	10.509.106	1.111.669	284.111	1.235.189	13.140.075
2011	11.132.071	1.168.513	110.207	1.330.545	13.741.336
2012	10.915.225	1.140.161	100.766	3.173.157	15.329.309

Door deze stijging van de kosten voor niet-controlediensten neemt het relatieve belang van de jaarrekeningcontrole voor deze sector af van 85,4 procent in 2009 tot 71,2 procent in 2012. In absolute zin is er echter nauwelijks sprake van een afname. De kosten dalen minimaal van 11,1 in 2011 naar 10,9 miljoen euro in 2012. De totale omvang van de markt voor accountants is in het po tussen 2009 en 2012 gestegen met 3,6 miljoen euro (+31 procent). Uit het onderzoek blijkt ook duidelijk dat er in het po niet tot nauwelijks sprake is van fiscale adviezen door het accountantskantoor. Het totaal aan kosten hiervoor bedraagt minder dan 1 procent.

Tabel 2.2b Kosten sector po (2009-2012, relatief %)

	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controlediensten	Accountants lasten
	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
2009	85,4%	7,8%	0,2%	6,6%	100,0%
2010	80,0%	8,5%	2,2%	9,4%	100,0%
2011	81,0%	8,5%	0,8%	9,7%	100,0%
2012	71,2%	7,4%	0,7%	20,7%	100,0%

Behalve naar de sector als geheel is in het onderzoek ook gekeken naar de kosten voor de afzonderlijke instellingen. In tabel 2.2c is een overzicht gegeven van de analyse van de kosten over het jaar 2012. In de tabel wordt allereerst het aantal instellingen genoemd dat in het jaarverslag kosten genoemd heeft voor de betreffende post. Daarna volgen de bedragen (totaal, minimum, maximum en gemiddelde) die aangetroffen zijn. De standaarddeviatie geeft een maat voor de spreiding van de aangetroffen waarden. In de bijlage worden de waarden voor alle jaren weergegeven.

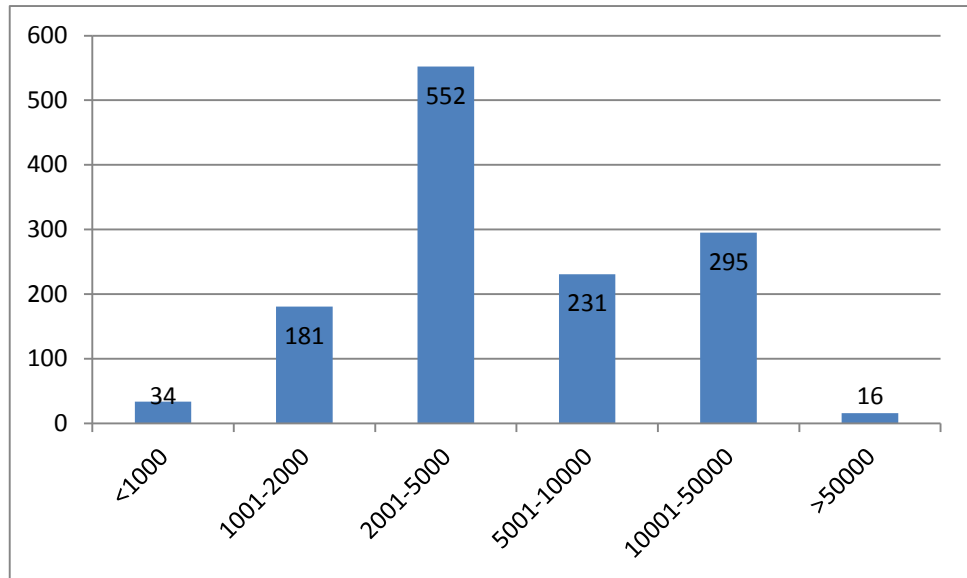
Tabel 2.2c Analyse kosten po (2012)

	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controlediensten	Accountantslast en
	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
Aantal	1.312	125	15	101	1.348
Totaal	10.915.225	1.140.161	100.766	3.173.157	15.329.309
%	71,2%	7,4%	0,7%	20,7%	100,0%
Minimum	357	-108	546	-713	357
Maximum	310.525	253.596	20.737	995.941	1.061.706
Gemiddeld	8.320	9.121	6.718	31.417	11.372
Stddev	14.254	24.863	7.401	129.199	43.056

Uit het onderzoek blijkt dat het gemiddelde bedrag voor de jaarrekeningcontrole in het po 8.320 euro bedraagt. In vergelijking met andere sectoren is dat erg laag. De spreiding is vrij hoog aangezien er ook een groot aantal hoge tot zeer hoge waarden voorkomt. Het hoogste bedrag dat voor de jaarrekeningcontrole betaald werd, is ruim drie ton (310.525 euro). De meest voorkomende waarden liggen tussen de 2.001 euro en de 5.000 euro. Bij 522 instellingen ligt de waarde in deze range. In figuur 2.2a zijn de aantallen instellingen, verdeeld naar categorieën voor de kosten van de jaarrekeningcontrole, afgebeeld.

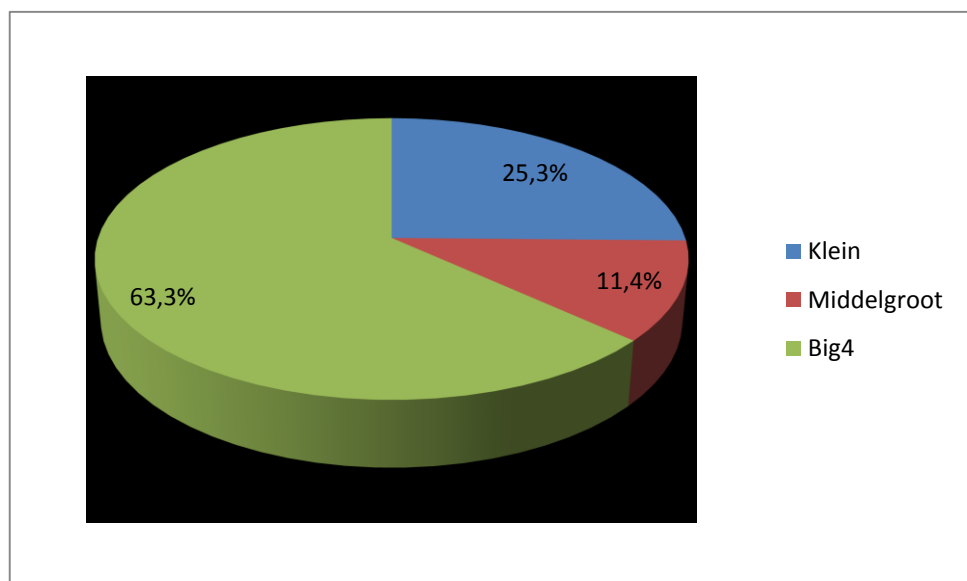
Opvallend is dat er ook een flink aantal jaarrekeningcontroles uitgevoerd wordt voor bedragen van nauwelijks meer dan 1.000 euro. Het is zeer de vraag of dit voor een accountant kostendekkend kan zijn en welke invloed dit heeft op de kwaliteit van de controle. Daarnaast staan in de jaarverslagen in enkele gevallen nog lagere en soms zelfs negatieve waarden vermeld. Dit heeft in het algemeen betrekking op verrekeningen van voorgaande jaren.

Figuur 2.2a Spreiding kosten jaarrekeningcontrole po (2012)



Als onderscheid wordt gemaakt tussen kleine³ en middelgrote accountantskantoren en de big four ziet het beeld er iets anders uit. De gemiddelde kosten voor de jaarrekeningcontrole zijn bij de middelgrote kantoren het laagst met 5.799 euro. Bij kleine kantoren is het gemiddelde 6.013 euro en bij big four-kantoren 10.754 euro. Dit laatste wordt vooral veroorzaakt doordat de big four-kantoren voornamelijk de grotere instellingen als klant hebben. In figuur 2.2b is het marktaandeel voor 2012 van de kantoren in het po weergegeven, op basis van omzet.

Figuur 2.2b Marktaandeel accountantskantoren bij po (2012)



³ Voor de definitie van grootte accountantskantoren zie bijlage v.

2.2.2 Sector vo

In de sector vo zijn voor dit onderzoek op basis van de jaarverslagen over 2009 tot en met 2012 in totaal zo'n driehonderd besturen onderzocht. Het exacte aantal besturen per jaar schommelt enigszins door het ontstaan van nieuwe scholen en door fusies. Een andere oorzaak van het schommelen van het aantal besturen is dat in het vo niet elk bestuur de accountantskosten netjes volgens de richtlijnen in het jaarverslag heeft vermeld. Soms worden de kosten niet vermeld of alleen een totaal bedrag.

De kosten voor de accountant in de sector vo bedroegen in 2012 zo'n 7,5 miljoen euro, waarvan iets meer dan 6 miljoen euro voor controle van de jaarrekening. Deze kosten voor de jaarrekeningcontrole volgen dezelfde trend als voor het onderwijsveld als geheel. Na een forse stijging in 2010 en een lichte stijging in 2011 treedt in 2012 een daling op. Anders dan in het po dalen de totale kosten voor de accountant in 2012 echter ook. De omvang van de andere controleopdrachten blijft nagenoeg gelijk en de andere niet-controleopdrachten dalen flink (-19,6 procent).

Tabel 2.2d Kosten sector vo (2009-2102 in euro)

	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controle diensten	Accountants lasten
2009	4.876.649	686.239	168.584	715.769	6.447.241
2010	5.998.942	564.560	169.891	680.609	7.414.002
2011	6.182.936	654.521	160.664	730.402	7.728.523
2012	6.022.224	653.043	235.198	587.814	7.498.279

De totale omvang van de markt voor accountants is in het vo tussen 2009 en 2012 gestegen met iets meer dan één miljoen euro (+16,3 procent). Relatief genomen bedraagt het onderzoek naar de jaarrekening al jaren zo'n 80 procent van de totale kosten. De andere niet-controlediensten zijn tussen 2009 en 2012 zowel in omvang als in relatief belang afgenomen. Uit het onderzoek blijkt ook duidelijk dat er ook in het vo nauwelijks sprake is van fiscale adviezen door het accountantskantoor. Het totaal aan kosten hiervoor bedraagt minder, in 2012 zo'n 3 procent. Concluderend kan gesteld worden dat het vo een vrij stabiel beeld biedt.

Tabel 2.2e Kosten sector vo (2009-2012 relatief %)

	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controlediensten	Accountants lasten
2009	75,6%	10,6%	2,6%	11,1%	100,0%
2010	80,9%	7,6%	2,3%	9,2%	100,0%
2011	80,0%	8,5%	2,1%	9,5%	100,0%
2012	80,3%	8,7%	3,1%	7,8%	100,0%

Behalve naar de sector als geheel is in het onderzoek ook gekeken naar de kosten voor de afzonderlijke instellingen. In tabel 2.2f is een overzicht gegeven van de analyse van de kosten over het jaar 2012. In de tabel wordt allereerst het aantal instellingen genoemd dat in het jaarverslag kosten genoemd heeft voor de betreffende post. Daarna volgen de bedragen (totaal, laagste, hoogste en gemiddelde) die aangetroffen zijn. De standaarddeviatie geeft een maat voor de spreiding van de aangetroffen waarden. In de bijlage worden de waarden voor alle jaren weergegeven.

Tabel 2.2f Analyse kosten vo (2012)

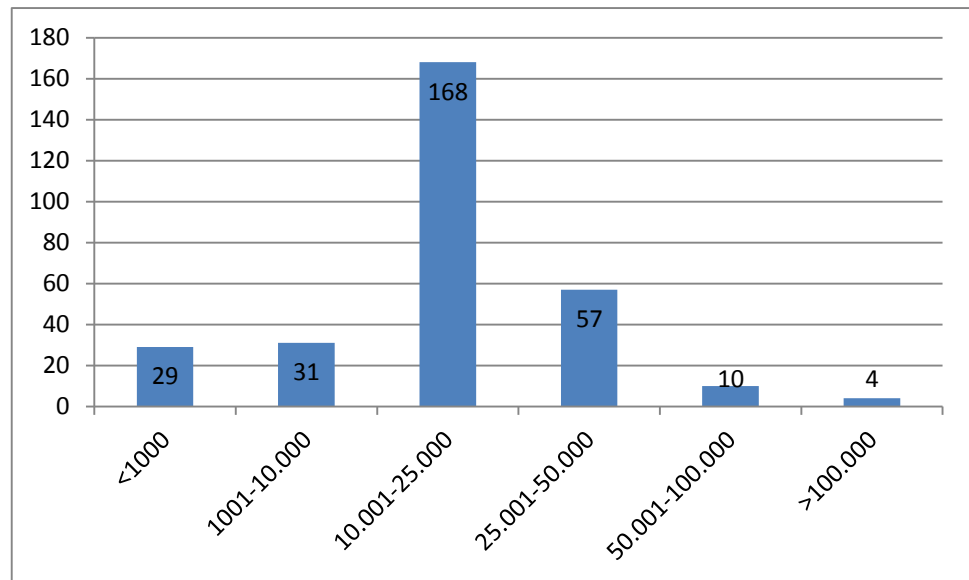
	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controle diensten	Accountants lasten
Aantal	270	81	27	40	270
Totaal	6.022.224	653.043	235.198	587.814	7.498.279
%	80,3%	8,7%	3,1%	7,8%	100,0%
Minimum	908	484	594	0	1.708
Maximum	150.779	76.000	37.000	208.289	224.539
Gemiddeld	22.059	8.062	8.711	2.153	27.466
Stddev	17.884	12.370	9.318	13.948	27.827

Uit het onderzoek blijkt dat het gemiddelde bedrag voor de jaarrekeningcontrole 22.059 euro bedraagt in het vo. In het po zijn de bedragen lager en in het mbo en ho liggen de waarden gemiddeld een stuk hoger. De spreiding tussen de laagste en de hoogste waarde is in het vo een stuk minder dan in het po. Het hoogste bedrag dat voor de jaarrekeningcontrole betaald werd, is anderhalve ton (150.779 euro). Uit de analyse blijkt ook dat een groot deel (35,4 procent) van het bedrag voor andere niet-controlediensten voor rekening van slechts één instelling komt.

In figuur 2.2c zijn de aantallen instellingen, verdeeld naar logische categorieën voor de kosten van de jaarrekeningcontrole, afgebeeld. De meest voorkomende waarde ligt tussen de 10.001 euro en de 50.000 euro. Bij 168 instellingen (61,5 procent) ligt de waarde in deze range. Het aantal van de instellingen met een jaarrekeningcontrole voor minder dan 1000 euro is enigszins vertekend omdat hierbij ook de instellingen meegerekend werden die, ondanks de verplichting hiertoe, geen waarde voor de accountantskosten in hun jaarverslag vermeld hadden. Bij slechts vier instellingen heeft de jaarrekeningcontrole meer dan een ton gekost. Dit betrof overigens zowel grotere instellingen als een kleine instelling. Alhoewel de variantie in de kosten voor de jaarrekeningcontrole in het vo minder groot is dan in het po, is de correlatie tussen kosten voor deze jaarrekeningcontrole en de omvang (uitgedrukt in rijksbijdrage c.q. aantal leerlingen) van de instelling kleiner. Er zijn enkele kleine instellingen die voor de jaarrekeningcontrole veel meer betalen dan beduidend grotere instellingen.

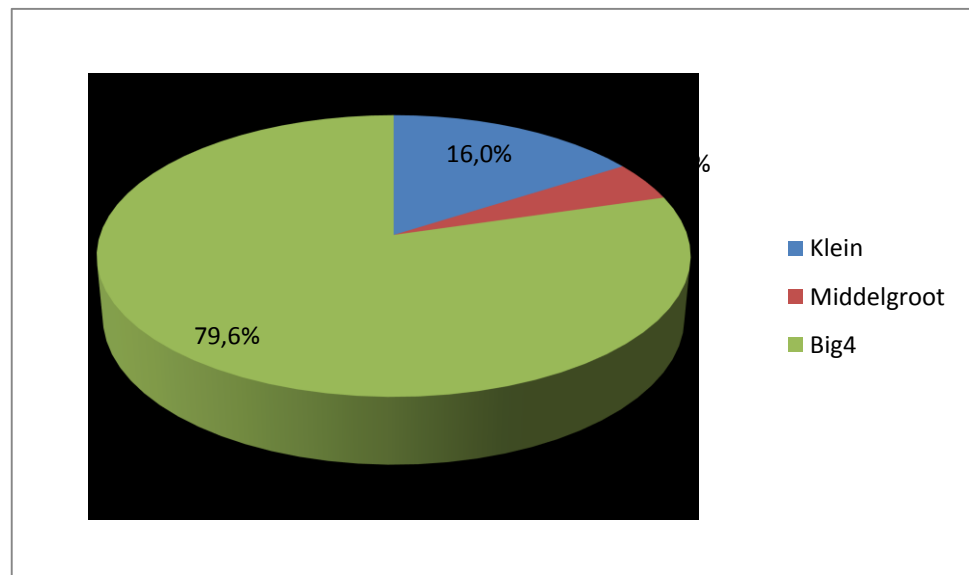
De gemiddelde kosten voor de jaarrekeningcontrole zijn bij kleine en middelgrote kantoren vrijwel gelijk met respectievelijk 13.222 en 13.647 euro. Bij big four-kantoren ligt de gemiddelde prijs voor een jaarrekeningcontrole op 21.602 euro.

Figuur 2.2c Spreiding kosten jaarrekeningonderzoek vo 2012



Als gekeken wordt naar het marktaandeel (op basis van omzet) van de accountantskantoren valt op dat de big four een prominente positie innemen met bijna 80 procent. Verder is het opvallend dat de middelgrote kantoren in het vo bijna geen rol van betekenis spelen. Waar deze in het po nog een marktaandeel van 11,4 procent hadden, is dit in het vo slechts 4,5 procent. De instellingen lijken dus in beperkte mate te kiezen voor een kleine accountant en merendeels voor een van de big four-kantoren. In figuur 2.2d is het marktaandeel voor 2012 van de kantoren in het vo weergegeven, op basis van omzet.

Figuur 2.2d Marktaandeel accountantsorganisaties bij vo 2012



2.2.3 Sector mbo

In de sector mbo zijn voor dit onderzoek op basis van de jaarverslagen over 2009 tot en met 2012 in totaal zo'n 65 besturen onderzocht. Het exacte aantal besturen per jaar schommelt enigszins door het ontstaan van nieuwe scholen en door fusies. Een andere oorzaak van het schommelen van het aantal besturen is dat niet elk bestuur de accountantskosten ieder jaar netjes volgens de richtlijnen in het jaarverslag heeft vermeld. Soms worden de kosten niet vermeld of alleen een totaalbedrag.

De kosten voor de accountant in de sector mbo bedroegen in 2012 zo'n 7,7 miljoen euro, waarvan bijna 4,2 miljoen euro voor controle van de jaarrekening. Deze kosten voor de jaarrekeningcontrole volgen ongeveer dezelfde trend als voor het onderwijsveld als geheel.

Nadat de kosten voor de jaarrekeningcontrole in 2010 nog stegen, trad in 2011 al een daling op. Deze zette zich in 2012 verder door. Bij de totale kosten is direct vanaf 2009 een daling te zien die zich verder doorzet. Ten opzichte van 2009 zijn de totale kosten voor de accountant in het mbo in 2012 met ruim 15 procent gedaald. De kosten voor de jaarrekeningcontrole zijn met ruim twee ton gedaald (-4,9 procent). Met name de daling in de andere controleopdrachten is relatief groot (-17,5 procent). In de gesprekken met de accountants werd aangegeven dat de daling in de omzet voor de jaarrekeningcontrole in het mbo onder andere oorzaak vindt in de steeds betere invulling van de financiële functie in de instelling, waardoor de accountant minder werk heeft.

Tabel 2.2g Kosten sector mbo (2009-2102 in euro)

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controlediensten	4.4.1T Accountants lasten
2009	4.604.903	2.323.742	787.955	1.395.115	9.111.715
2010	4.878.904	2.382.761	726.424	990.408	8.978.497
2011	4.378.422	1.993.472	700.792	1.183.006	8.255.730
2012	4.162.120	1.645.219	673.760	1.254.381	7.735.480

Als naar de relatieve omvang gekeken wordt, is te zien dat het aandeel van de jaarrekeningcontrole heel licht toeneemt. De omzet voor andere niet-controlediensten steeg licht (+6 procent), waardoor het relatieve aandeel iets stijgt. Het aandeel van de andere niet-controleopdrachten en de fiscale adviezen nam af.

Tabel 2.2h Kosten sector mbo (2009-2102, relatief in %)

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controlediensten	4.4.1T Accountants lasten
2009	50,5%	25,5%	8,6%	15,3%	100,0%
2010	54,3%	26,5%	8,1%	11,0%	100,0%
2011	53,0%	24,1%	8,5%	14,3%	100,0%
2012	53,8%	21,3%	8,7%	16,2%	100,0%

Behalve naar de sector als geheel is in het onderzoek ook gekeken naar de kosten voor de afzonderlijke instellingen. In tabel 2.2i is een overzicht gegeven van de analyse van de kosten over het jaar 2012. In de tabel wordt allereerst het aantal instellingen genoemd dat in het jaarverslag kosten genoemd heeft voor de betreffende post. Daarna volgen de bedragen (totaal, laagste, hoogste en gemiddelde) die aangetroffen zijn. De standaarddeviatie geeft een maat voor de spreiding van de aangetroffen waarden. In de bijlage worden de waarden voor alle jaren weergegeven.

Tabel 2.2i Analyse kosten mbo (2012)

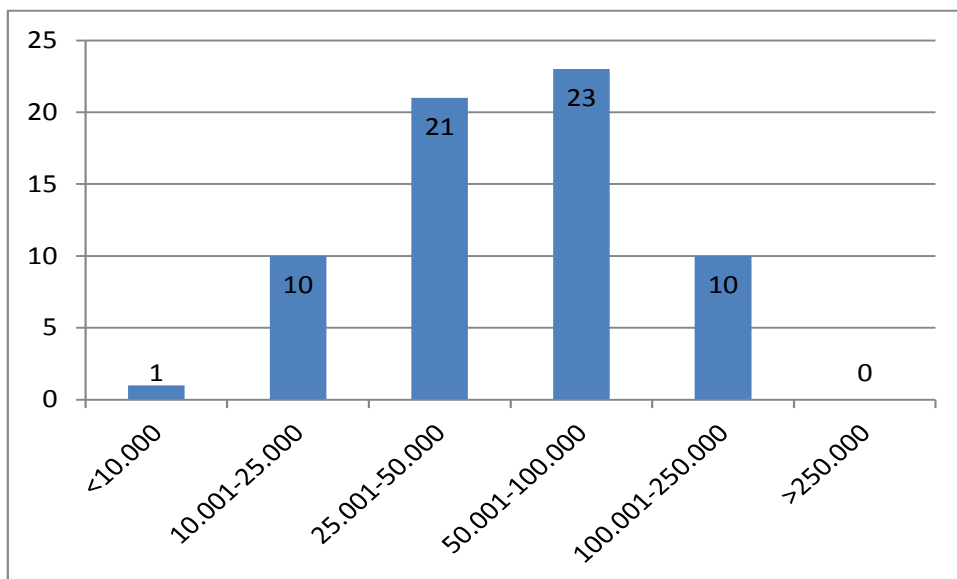
	4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
	Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet-controlediensten	Accountants lasten
Aantal	65	44	24	24	65
Totaal	4.162.120	1.645.219	673.760	1.254.381	7.735.480
%	53,8%	21,3%	8,7%	16,2%	100,0%
Minimum	6.776	2.011	448	-1.200	6.776
Maximum	249.000	210.312	115.000	314.000	618.000
Gemiddeld	64.033	37.391	28.073	52.266	119.007
Stddev	46.509	45.090	34.913	77.232	112.280

Uit het onderzoek blijkt dat het gemiddelde bedrag voor de jaarrekeningcontrole in het mbo 64.033 euro bedraagt. In vergelijking met de sectoren po en vo is dat fors hoger. De gemiddelde mbo-instelling is uiteraard ook groter dan de gemiddelde instelling in vo en met name po. De gemiddelde waarde van een jaarrekeningcontrole in het mbo ligt op ongeveer hetzelfde niveau als in het hbo.

Het hoogste bedrag dat voor de jaarrekeningcontrole betaald werd, is net geen kwart miljoen (249.000 euro). In figuur 2.2e zijn de aantallen instellingen, verdeeld naar logische categorieën voor de kosten van de jaarrekeningcontrole, afgebeeld. De meest voorkomende waarden liggen bijna gelijk verdeeld over de categorieën 25.001 euro tot 50.000 euro (21 instellingen) en 50.001 euro tot 100.000 euro (23 instellingen). Er was in 2012 slechts één instelling die een jaarrekeningcontrole van minder dan 10.000 euro meldde. Dit betrof een zeer kleine KBB-instelling (6.776 euro). Bij tien instellingen heeft de jaarrekeningcontrole meer dan een ton gekost. Dit betrof overigens zowel grotere instellingen als een kleinere instelling. Er zijn meerdere kleine instellingen die voor de jaarrekeningcontrole veel meer betalen dan beduidend grotere instellingen.

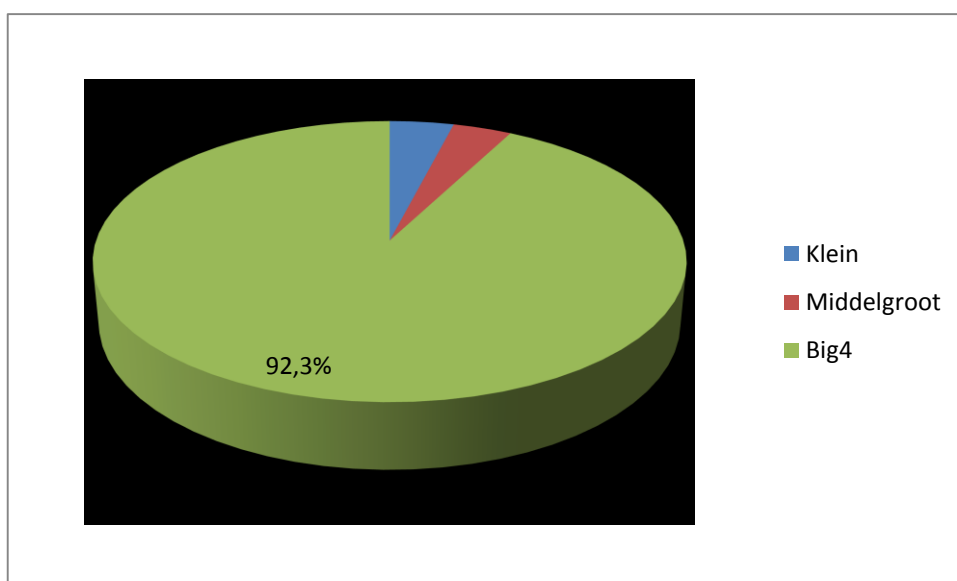
De gemiddelde kosten voor de jaarrekeningcontrole bedragen bij kleine en middelgrote kantoren respectievelijk 15.221 en 25.644 euro. Bij big four-kantoren ligt de gemiddelde prijs voor een jaarrekeningcontrole op 62.964 euro. Hierbij moet natuurlijk wel in gedachten gehouden worden dat de grotere accountantskantoren over het algemeen ook voor de grotere mbo-instellingen werken.

Figuur 2.2e Spreiding kosten jaarrekeningonderzoek mbo (2012)



Als gekeken wordt naar het marktaandeel (op basis van omzet) van de accountantskantoren valt op dat de big four in het mbo een zeer prominente positie innemen met 92,3 procent. Het aandeel van kleine en middelgrote accountantskantoren is zeer beperkt. Zij werken voornamelijk voor de kleinere instellingen, alhoewel ze ook wel een enkele middelgrote instelling als klant hebben. In figuur 2.2f is het marktaandeel voor 2012 van de kantoren in het mbo weergegeven, op basis van omzet.

Figuur 2.2f Marktaandeel accountantsorganisaties bij mbo (2012)



2.2.4 Sector ho

De sector ho bestaat uit zowel hbo- als wo-instellingen. In dit hoofdstuk over de sector ho worden beide soorten instellingen behandeld. Voor zover voorhanden en relevant worden de cijfers van deze instellingen apart gegeven. Alleen daar waar de cijfers uitsluitend op totaalniveau bekend zijn of waar tussen de verschillende soorten instellingen geen noemenswaardige verschillen geconstateerd zijn, worden de cijfers voor de sector ho als geheel gegeven. In dat geval wordt dit in de tekst aangegeven.

In de sector ho zijn voor dit onderzoek op basis van de jaarverslagen over 2009 tot en met 2012 in totaal 35 hbo-instellingen en 18 universiteiten onderzocht. Deze aantallen zijn stabiel gebleven van 2010 tot en met 2012. Over 2009 zijn 33 hbo-instellingen en 16 universiteiten onderzocht. In het jaarverslag 2012 werden bij één (hbo-)instelling de kosten voor de accountant niet vermeld.

De kosten voor de accountant voor de hbo-instellingen bedroegen in 2012 een kleine 4,4 miljoen euro, waarvan bijna 2,5 miljoen euro voor controle van de jaarrekening. Ten opzichte van 2009 liggen de totale kosten voor de accountant in 2012 fors lager (-23,9 procent). Zowel de totale kosten voor de accountant als de kosten voor de jaarrekeningcontrole volgen een iets andere trend dan die voor het onderwijsveld als geheel. Nadat de kosten in 2010 daalden, stegen ze in 2011 nog om vervolgens in 2012 weer te dalen. Opvallend is de eenmalige stijging van de kostenpost voor fiscale adviezen in 2010. Deze bedraagt in 2010 bijna het dubbele van het voorgaande jaar en neemt vervolgens weer snel af.

Tabel 2.2j Kosten sector hbo (2009-2102 in euro)

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controle diensten	4.4.1T Accountants lasten
2009	2.825.791	1.342.094	638.518	1.158.324	5.964.727
2010	2.744.981	1.472.649	1.144.766	747.032	6.109.428
2011	2.820.235	1.297.930	681.732	641.514	5.441.411
2012	2.457.730	915.999	361.513	627.130	4.362.372

Als naar de relatieve omvang gekeken wordt, is te zien dat het belang van de jaarrekeningcontrole toeneemt. Dit komt voornamelijk door de afname van de andere posten. De relatieve omzet voor andere niet-controlediensten steeg licht, terwijl deze in absolute omvang afnam.

Tabel 2.2k Kosten sector hbo (2009-2102 relatief in %)

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controle diensten	4.4.1T Accountants lasten
2009	47,4%	22,5%	10,7%	19,4%	100,0%
2010	44,9%	24,1%	18,7%	12,2%	100,0%
2011	51,8%	23,9%	12,5%	11,8%	100,0%
2012	56,3%	21,0%	8,3%	14,4%	100,0%

Behalve naar de sector als geheel is in het onderzoek ook gekeken naar de kosten voor de afzonderlijke instellingen. In tabel 2.2I is een overzicht gegeven van de analyse van de kosten over het jaar 2012. In de tabel wordt allereerst het aantal instellingen genoemd dat in het jaarverslag kosten genoemd heeft voor de betreffende post. Daarna volgen de bedragen (totaal, laagste, hoogste en gemiddelde) die aangetroffen zijn. De standaarddeviatie geeft een maat voor de spreiding van de aangetroffen waarden. In de bijlage worden de waarden voor alle jaren weergegeven.

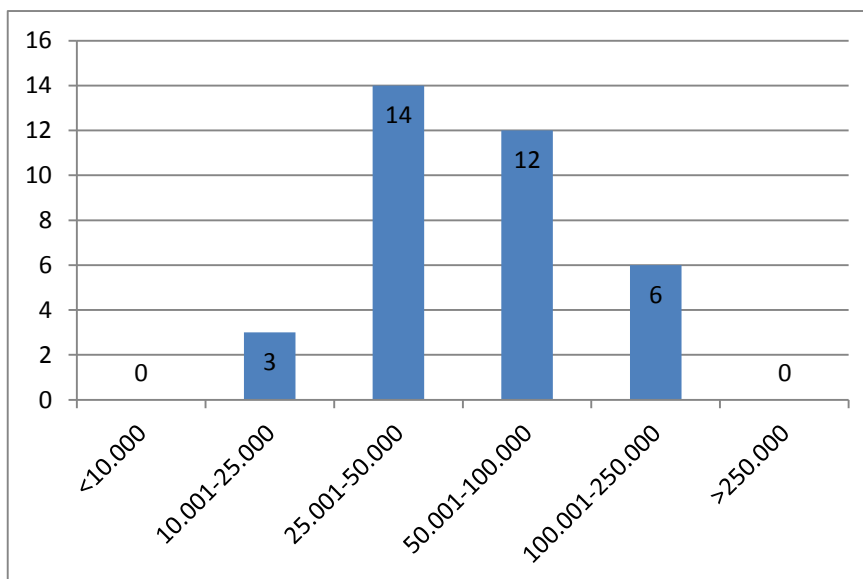
Uit het onderzoek blijkt dat het gemiddelde bedrag voor de jaarrekeningcontrole in het hbo 68.270 euro bedraagt. Dat is ongeveer hetzelfde bedrag als in de sector mbo, maar fors lager dan in het wo. Het hoogste bedrag dat voor de jaarrekeningcontrole betaald werd, is exact twee ton (200.000 euro). Het laagste bedrag dat betaald werd, bedroeg slechts 17.000 euro.

Tabel 2.2I Analyse kosten hbo 2012

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controle diensten	4.4.1T Accountants lasten
Aantal	36	35	35	36	36
Totaal	2.457.730	915.999	361.513	627.130	4.362.372
%	56,3%	21,0%	8,3%	14,4%	100,0%
Minimum	17.000	0	0	0	17.000
Maximum	200.000	100.000	83.000	200.000	500.000
Gemiddeld	68.270	26.171	10.329	17.420	121.177
Stddev	47.388	27.745	21.873	39.208	100.605

In figuur 2.2g zijn de aantallen instellingen, verdeeld naar logische categorieën voor de kosten van de jaarrekeningcontrole, afgebeeld. De meest voorkomende waarden liggen in de categorieën 25.001 euro tot 50.000 euro (veertien instellingen) en 50.001 euro tot 100.000 euro (twaalf instellingen). Er waren in 2012 zes instellingen die een jaarrekeningcontrole van meer dan 100.000 euro meldden.

Figuur 2.2g Spreiding kosten jaarrekeningonderzoek hbo 2012



In het wo volgen zowel de totale kosten voor de accountant als de kosten voor de jaarrekeningcontrole een andere trend dan die van het onderwijsveld als geheel. Daar waar in het onderwijs als geheel sprake is van een dalende trend in 2012, stijgen in het wo de kosten. De kosten voor de accountant voor de wo-instellingen bedroegen in 2012 iets meer dan 7,7 miljoen euro, waarvan bijna 3,2 miljoen euro voor controle van de jaarrekening. Ten opzichte van 2009 liggen de totale kosten voor de accountant in 2012 bijna een miljoen euro hoger. Nadat de kosten in 2010 daalden, stegen ze zowel in 2011 als in 2012. De posten 'andere controleopdrachten' en 'fiscale adviezen' zijn beide in 2012 gedaald. De andere niet-controlediensten zijn echter fors gestegen (+46 procent). Deze stijging is de voornaamste oorzaak van de stijging als geheel.

Tabel 2.2m Kosten sector wo (2009-2102 in euro)

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controle diensten	4.4.1T Accountants lasten
2009	3.055.416	2.116.522	645.600	916.000	6.733.538
2010	2.894.589	1.926.712	470.500	759.200	6.051.001
2011	3.106.259	2.182.201	610.755	1.333.806	7.233.021
2012	3.221.959	1.975.530	557.541	1.948.551	7.703.343

Als naar de relatieve omvang gekeken wordt, is te zien dat het belang van de jaarrekeningcontrole marginaal afneemt. Ook de relatieve omvang van de posten 'andere controleopdrachten' en 'fiscale adviezen' neemt af. Alleen de omvang van de post 'andere controlediensten' neemt in 2012 in het wo sterk toe.

Tabel 2.2n Kosten sector wo (2009-2102 relatief in %)

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controle diensten	4.4.1T Accountants lasten
2009	45,4%	31,4%	9,6%	13,6%	100,0%
2010	47,8%	31,8%	7,8%	12,5%	100,0%
2011	42,9%	30,2%	8,4%	18,4%	100,0%
2012	41,8%	25,6%	7,2%	25,3%	100,0%

Behalve naar de sector als geheel is in het onderzoek ook gekeken naar de kosten voor de afzonderlijke instellingen. In tabel 2.2o is een overzicht gegeven van de analyse van de kosten over het jaar 2012. In de tabel wordt allereerst het aantal instellingen genoemd dat in het jaarverslag kosten genoemd heeft voor de betreffende post. Daarna volgen de bedragen (totaal, laagste, hoogste en gemiddelde) die aangetroffen zijn. De standaarddeviatie geeft een maat voor de spreiding van de aangetroffen waarden. In de bijlage worden de waarden voor alle jaren weergegeven.

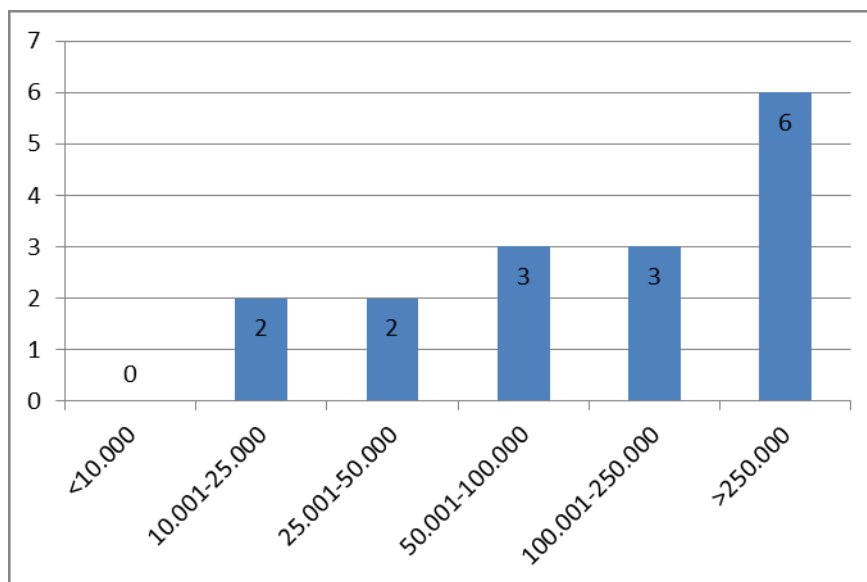
Uit het onderzoek blijkt dat het gemiddelde bedrag voor de jaarrekeningcontrole in het wo 178.998 euro bedraagt. Dat is bijna het drievoudige van het gemiddelde bedrag in het hbo. Het hoogste bedrag dat voor de jaarrekeningcontrole betaald werd, is exact vijf ton (500.000 euro). Het laagste bedrag dat betaald werd, bedroeg slechts 11.900 euro. Dit heeft betrekking op een zeer kleine universitaire instelling.

Tabel 2.2o Analyse kosten wo 2012

	4.4.1.1 Onderzoek jaarrekening	4.4.1.2 Andere controle opdrachten	4.4.1.3 Fiscale adviezen	4.4.1.4 Andere niet- controle diensten	4.4.1T Accountants lasten
Aantal	18	16	9	13	18
Totaal	3.221.959	1.975.530	557.541	1.948.551	7.703.343
%	41,8%	25,6%	7,2%	25,3%	100,0%
Minimum	11.900	2.469	14.000	4.700	14.131
Maximum	500.000	448.000	108.000	752.000	1.382.900
Gemiddeld	178.998	123.471	61.949	149.889	427.964
Stddev	143.715	125.131	42.174	209.832	363.321

In figuur 2.2h zijn de aantallen instellingen, verdeeld naar logische categorieën voor de kosten van de jaarrekeningcontrole, afgebeeld. De meest voorkomende waarden liggen in de categorie boven de 250.000 euro (zes instellingen). Dit lijkt misschien vreemd omdat de gemiddelde waarde voor 2012 net onder de 180.000 euro ligt. Er zijn echter meer instellingen die (ruim) lagere kosten hebben waardoor het gemiddelde naar beneden wordt gehaald.

Figuur 2.2h Spreiding kosten jaarrekeningonderzoek wo 2012



Als gekeken wordt naar het marktaandeel (op basis van omzet) van de accountantskantoren valt op dat de big four in het ho begrijpelijkerwijze een zeer prominente positie (>98 procent) innemen. Vrijwel alle instellingen hebben een big four-accountantskantoor als huisaccountant. Het aandeel van kleine en middelgrote accountantskantoren is uiterst beperkt. Aangezien het verschil tussen hbo (97,9 procent big four) en wo (99,6 procent big four) op dit punt marginaal is, wordt er verder geen onderscheid gemaakt in de analyse. Het heeft geen toegevoegde waarde om een analyse te maken van de verschillen in kosten tussen de soorten accountantskantoren omdat er daarvoor simpelweg niet genoeg gevallen zijn.

2.2.5 *Vergelijking tussen de sectoren*

Het is vanwege de grote onderlinge verschillen lastig de onderwijssectoren rechtstreeks met elkaar te vergelijken. Zo bestaat de sector po bijvoorbeeld uit vele honderden zeer kleine en slechts enkele grote instellingen, terwijl de sector wo vrijwel uitsluitend bestaat uit enkele zeer grote instellingen. Toch zal in deze paragraaf een beeld geschetst worden van de grootste onderlinge verschillen.

Zoals te verwachten valt, stijgen de gemiddelde totale kosten voor de accountant met het opleidingsniveau waar de sector betrekking op heeft. Dit heeft zowel te maken met de schaalgrootte van de instellingen binnen de sector als met de complexiteit van de instellingen die met het onderwijsniveau toeneemt. Ook de complexiteit van de financiële constructies neemt toe. Zo komt in het po vrijwel geen en in het vo weinig vastgoedbezit voor, terwijl dit in mbo, hbo en wo standaard is, inclusief soms zeer complexe financieringsconstructies. Hetzelfde geldt natuurlijk voor de totale kosten per sector die een beter beeld geven van de sector als geheel. De gemiddelde en de totale accountantskosten per sector zijn weergegeven in tabellen 2.2p en 2.2q.

Daarbij is het ook niet vreemd dat de kleine en middelgrote accountantskantoren hun omzet voornamelijk bij de kleinere instellingen halen en hun belang afneemt met het onderwijsniveau. Wel opvallend is dat de big four-kantoren toch een flink deel (31 procent) van hun omzet in het po halen. Dat is met name vanwege contracten met administratiekantoren. In 2012 was dat 10,4 miljoen euro terwijl de kleine kantoren 3,4 miljoen en de middelgrote kantoren 1,5 miljoen omzet halen in het po.

Tabel 2.2p Gemiddelde accountantskosten per jaar per sector

	2009	2010	2011	2012
Po	10.285	10.131	10.008	11.372
Vo	26.976	27.977	28.104	27.466
Mbo	140.180	130.123	121.408	119.007
Hbo	180.749	169.706	151.150	121.177
Wo	420.846	336.167	401.835	427.964
Alle sectoren	26.791	24.744	23.955	24.499

Tabel 2.2q Totale accountantskosten per jaar per sector

	2009	2010	2011	2012
Po	11.714.939	13.140.075	13.741.336	15.329.309
Vo	6.447.241	7.414.002	7.728.523	7.498.279
Mbo	9.111.715	8.978.497	8.255.730	7.735.480
Hbo	5.964.727	6.109.428	5.441.411	4.362.372
Wo	6.733.538	6.051.001	7.233.021	7.703.343
Totaal	39.972.160	41.693.003	42.400.021	42.628.783

Wat opvalt bij het betrachten van de sector als geheel is dat de totale kosten in sommige sectoren stijgen (po, wo) terwijl deze bij andere sectoren (vo, mbo, hbo) juist dalen. De kosten voor de jaarrekeningcontrole dalen in alle sectoren behalve in de sector wo, waar sprake is van een lichte stijging. In de sectoren po en wo, waar de totale accountantskosten in 2012 stegen, is dat vooral te wijten aan de stijging van de niet-controlewerkzaamheden. In deze sectoren worden accountants dus steeds meer ingezet voor met name advieswerkzaamheden. In de overige sectoren komt dat minder voor. In de sectoren mbo en hbo vertonen de accountantskosten een gestaag dalende lijn. Dit lijkt vooral veroorzaakt te worden doordat deze instellingen hun financiële functie beter op orde hebben en zelf steeds meer voorwerk doen, waardoor de inzet van uren door de accountant kan verminderen.

3 Naleving

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de mate waarin de instellingen de accountantskosten inzichtelijk hebben gemaakt. Daarna volgt een analyse van de conclusie van de accountants.

3.1 Vermelding in jaarverslag

Tijdens het onderzoek is gebleken dat een behoorlijk aantal instellingen de gegevens over de accountantskosten niet op de juiste manier vermeld had. Enerzijds waren dat de instellingen die de kosten niet via EFJ digitaal aan DUO aangeleverd hadden maar wel in het jaarverslag vermeld hadden. Deze instellingen hebben daarmee formeel wel aan de regelgeving voldaan, aangezien er nog geen wettelijke basis is om het aanleveren van jaarrekeningcijfers via EFJ te verplichten. Voor het onderzoek betekende dit echter erg veel uitzoek- en opzoekwerk dat het vergaren van een schone en bruikbare dataset flink vertraagd heeft.

Anderzijds waren er ook instellingen die de betreffende gegevens ook niet in het jaarverslag vermeld hadden. Betreffende instellingen zijn in het onderzoek blanco meegenomen. In deze laatste categorie was er soms sprake van dat de totale kosten voor de accountant vermeld werden, maar niet de specificatie zoals voorgeschreven in artikel 382a van boek 2, titel 9 van het Burgerlijk Wetboek. In tabel 3.1a is per sector en per jaar het aantal instellingen vermeld die geen afzonderlijke vermelding hadden van de jaarrekeningcontrole (post 4.4.1.1). In tabel 3.1b zijn de aantallen instellingen vermeld die helemaal geen vermelding van de accountantskosten in het jaarverslag hadden.

Tabel 3.1a Ontbrekende aantallen jaarrekeningcontrole

	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo	Totaal
2009	303	62	11	4	2	382
2010	170	36	9	1	0	216
2011	87	26	10	1	0	124
2012	115	28	13	1	0	157

Tabel 3.1b Ontbrekende aantallen totaalvermelding

	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo	Totaal
2009	291	62	13	4	2	372
2010	134	36	9	1	0	180
2011	56	26	10	1	0	93
2012	80	28	13	1	0	122

Uit het onderzoek blijkt duidelijk dat het grootste aantal instellingen dat deze voorschriften niet correct naleeft in de sector po te vinden is. Uiteraard is het aantal instellingen in het po ook in absolute zin het grootst. Wanneer niet in absolute aantallen maar in percentages gemeten wordt, is de naleving in het po, vo en mbo ongeveer vergelijkbaar. Het hbo en wo scoren duidelijk veel beter op de naleving. Bij de ene hbo-instelling die de cijfers niet in het jaarverslag vermeld, is sprake van een samenwerkingsverband waarbij de cijfers elders wel als totaal vermeld worden.

Ook is duidelijk een trend waarneembaar dat de naleving steeds verder verbetert. Het aantal overtreders neemt af. Wel is in 2012 voor het po, vo en mbo een iets hoger aantal instellingen dat niet naleeft te zien. Dit aantal is echter iets vertekend doordat niet alle jaarverslagen over 2012 op het moment van het verzamelen al ingediend en beschikbaar waren. Dit speelt vooral in de sector po, waar ook de grootste stijging te zien is. In de tellingen zijn alle instellingen meegenomen waarvan op dat moment geen gegevens beschikbaar waren. Het werkelijke aantal instellingen dat in het jaarverslag over 2012 de richtlijnen niet nageleefd heeft, zal dus naar alle waarschijnlijkheid net iets lager liggen dan de hier weergegeven cijfers.

De inspectie zal DUO verzoeken om hierop te controleren en zal de besturen die deze kosten niet volgens de richtlijnen vermeld hebben hierop aanspreken.

Naast het voorgaande heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving onlangs een oproep aan de praktijk gedaan door middel van een RJ-uiting voor de vermelding van de accountantshonoraria. Uit de praktijk blijkt dat voor de vermelding van het accountantshonorarium verschillende methoden worden gebruikt, waardoor de grondslagen voor het vermelden van het accountantshonorarium onderling niet vergelijkbaar zijn.

3.2 Aantal schone verklaringen

In het kader van het toezicht houdt de inspectie jaarlijks de aantallen bij van de schone en niet-schone verklaringen. Dit gebeurt enerzijds om individuele instellingen die niet voldoen aan de naleving hierop aan te kunnen spreken en anderzijds om een beeld te krijgen van de naleving van de voorschriften door de sectoren als geheel.

De meest recente cijfers (2012) laten zien dat in het po en vo ruim 93 procent van de jaarrekeningen een schone verklaring krijgt van de accountant. In het mbo liggen deze cijfers wat lager op ongeveer 90 procent. In het hbo en wo krijgen vrijwel alle jaarrekeningen een schone verklaring. De lage score van het mbo in 2012 lijkt eenmalig aangezien de scores van de voorgaande jaren veel hoger lagen. De gegevens over 2012 zijn te zien in tabel 3.2a. De detailgegevens van de overige jaren staan in bijlagen xv tot en met xviii.

Tabel 3.2a Schone verklaringen 2012

	Verklaring schoon					
2012	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	1748	1344	280	70	36	18
Nee	67	50	10	6	1	0
Onbekend	50	37	11	2	0	0
Totaal	1865	1431	301	78	37	18
%	Totaal	Po	Vo	Mbo	Ho	Wo
Ja	93,7%	93,9%	93,0%	89,7%	97,3%	100,0%
Nee	3,6%	3,5%	3,3%	7,7%	2,7%	0,0%
Onbekend	2,7%	2,6%	3,7%	2,6%	0,0%	0,0%
Totaal	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Uit de analyse van de gegevens met betrekking tot de schone verklaringen over de jaren 2009 tot en met 2012 blijkt dat het aandeel schone verklaringen gestegen is. In 2012 lijkt de stijging echter tot een halt gekomen te zijn. Het aandeel niet-schone verklaringen is echter wel verder gedaald. In onderstaande tabel 3.2b zijn de percentages weergegeven.

Tabel 3.2b Percentage schone verklaringen (alle sectoren, 2009-2012)

	2009	2010	2011	2012
Ja	87,1%	87,5%	94,5%	93,7%
Nee	7,6%	7,3%	4,1%	3,6%
Leeg	5,3%	5,3%	1,4%	2,7%
Totaal	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Als gekeken wordt naar de aard van de afwijking blijkt dat het in alle sectoren voornamelijk om opmerkingen gaat. Het aantal afkeurende verklaringen is zeer laag en deze komen voornamelijk in het po voor. Het absolute aantal is daar hoog in vergelijking met de andere sectoren maar gezien het grote aantal instellingen is het relatieve aandeel ook daar zeer laag. Een overzicht van de aard van de afwijkingen voor 2012 is weergegeven in tabel 3.2c. De gegevens van de overige jaren zijn vermeld in de tabellen in bijlagen xv tot en met xviii.

Tabel 3.2c Aard van afwijkingen 2012

2012	Aard van de afwijking					
	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Afkeurend	6	4	1	0	1	0
Met beperking	9	5	2	2	0	0
Met opmerking	50	41	6	3	0	0
Onthouding	2	0	1	1	0	0
Totaal	67	50	10	6	1	0

4 Overige onderzoeksvragen

In dit hoofdstuk wordt op de in de inleiding beschreven overige onderzoeksvragen die in de vorige hoofdstukken nog niet behandeld zijn een antwoord gegeven. Deze vragen zijn samengevat in één hoofdstuk vanwege de beperkte omvang van de onderzoeksvraag of omdat er in het kader van dit onderzoek geen eenduidig antwoord gegeven kan worden. Per onderzoeksvraag wordt aangegeven of er aanvullend onderzoek op het betreffende terrein noodzakelijk is.

4.1 Kosten factoren

Zijn er relaties aantoonbaar tussen kosten en andere factoren (omvang, complexiteit, het accountantskantoor, wel of niet een administratiekantoor et cetera)?

Het onderzoek naar deze factoren heeft zich moeten beperken tot de voornaamste factoren:

- omvang instelling;
- omvang accountantskantoor.

Andere factoren zijn in dit onderzoek niet nader onderzocht. Wel heeft het onderzoek gegevens opgeleverd die bruikbaar kunnen zijn voor een verder onderzoek naar de factoren die van invloed zijn op de kosten van de accountantscontrole. Het verdient aanbeveling om de onderzoeksvraag naar factoren als wel of niet een administratiekantoor, complexiteit van de instelling, initiële of vervolgoopdracht et cetera in een vervolgonderzoek nader te analyseren.

4.2 Hoge of lage kosten

Welke controles zijn uitgevoerd voor aanzienlijk lagere of hogere kosten dan het gemiddelde in de sector (rekening houdend met soort en omvang van de instelling)?
Wat is de reden van de lagere of hogere kosten?

In hoofdstuk 2 is een analyse gegeven van de gemiddelde waarden en de spreiding per sector. Onderzoek naar specifieke oorzaken van jaarrekeningcontroles die veel lager of hoger zijn dan het sectorgemiddelde zou betekenen dat de individuele onderzoeken afzonderlijk geanalyseerd zouden moeten worden. Dit zou onder andere ook betekenen dat elk van de betrokken instellingen voor dit onderzoek bezocht zou moeten worden voor een interview. Vanwege de hieruit voortkomende bevraginglast voor de instellingen en de beperkte capaciteit die voor dit onderzoek beschikbaar was, is besloten deze vraag niet nader te onderzoeken.

4.3 Extra kosten

Welke kosten worden extra in rekening gebracht voor onderwerpen uit het controleprotocol die additioneel zijn ten opzichte van een standaardcontrole?

In het verleden werd door instellingen wel eens gesteld dat de kosten voor de accountantscontrole zouden stijgen vanwege de uitbreiding van de te onderzoeken gebieden zoals beschreven in het controleprotocol. Door toename van omvang en detail van de te onderzoeken gebieden zouden meer werkzaamheden van de accountant nodig zijn, wat zou leiden tot hogere kosten.

Uit het onderzoek blijkt dit niet. In vrijwel alle gevallen (behalve in het wo) zijn de kosten voor de controle van de jaarrekening de afgelopen jaren juist gedaald. Uit gesprekken met de accountants blijkt ook niet dat zij een uitbreiding van werkzaamheden zien, die zou leiden tot hogere kosten, door de uitbreiding van het controleprotocol. In vergelijking met andere, niet-onderwijsinstellingen is er volgens de accountants ook geen sprake van extra werkzaamheden voor de jaarrekeningcontrole. In het onderwijs zijn bepaalde controles die andere soorten instellingen wel hebben, zoals btw-controles, veel minder van toepassing. Grosso modo zouden deze verschillen vrijwel tegen elkaar wegvallen.

Bijlagen

Definities

Overzicht van begrippen en hun definities zoals deze in dit onderzoek gebruikt zijn.

In dit rapport wordt gesproken over besturen en over (onderwijs)instellingen. Hierbij wordt in feite bedoeld het bevoegd gezag oftewel het schoolbestuur, de juridische entiteit die ook het jaarverslag publiceert. Voor de leesbaarheid van het rapport en om verwarring met bijvoorbeeld het College van Bestuur (CvB) of een dagelijks bestuur te voorkomen, wordt ook de term (onderwijs)instelling gehanteerd. Een bevoegd gezag of bestuur kan één of meerdere scholen omvatten.

i. Begrippen volgens RJ 660

Onderwijsinstelling

Een bekostigde school als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het primair onderwijs (WPO),
een school als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de expertisecentra (WEC),
een regionaal expertisecentrum als bedoeld in artikel 28b van de Wet op de expertisecentra (WEC),
een school als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het voortgezet onderwijs (WVO) met uitzondering van de scholen, bedoeld in titel II, afdeling II van die wet,
een instelling als bedoeld in artikel 1.1.1, onder b, van de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB),
een kenniscentrum als bedoeld in artikel 1.1.1, onder b1, van de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB), of
een instelling voor hoger onderwijs als bedoeld in artikel 1.8 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW)

Onderwijssector

Een opleiding of het geheel van opleidingen, op grond van onderscheidenlijk de WPO (sector po), de WVO (sector vo), de WEB (sector mbo) of de WHW, waarbij universiteiten en hogescholen (sector hbo) als afzonderlijke (deel)sectoren worden beschouwd.

Jaarverslaggeving van onderwijsinstellingen

De jaarverslaggeving van onderwijsinstellingen bestaat uit de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens (art 1 onder c Regeling jaarverslaggeving onderwijs (RJO)).

ii. Wetgeving betreffende accountantskosten

BW 2, titel 9, artikel 382a bepaalt het volgende:

1. Opgegeven worden de in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon gebrachte totale honoraria voor het onderzoek van de jaarrekening, totale honoraria voor andere controleopdrachten, totale honoraria voor adviesdiensten op fiscaal terrein en totale honoraria voor andere niet-controlediensten, uitgevoerd door de externe accountant en de accountantsorganisatie, genoemd in artikel 1, eerste lid, onder a en e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.
2. Indien de rechtspersoon dochtermaatschappijen heeft of de financiële gegevens van andere maatschappijen consolideert, worden de honoraria die in het boekjaar te hunnen laste zijn gebracht, in de opgave begrepen.
3. De honoraria hoeven niet opgegeven te worden door een rechtspersoon waarvan de financiële gegevens zijn geconsolideerd in een geconsolideerde jaarrekening waarop krachtens het toepasselijke recht de verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen of de zevende richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht van toepassing is.

iii. Controleverklaringen

BW 2, titel 9, artikel 393 lid 6 onderscheidt de volgende vormen van controleverklaringen:

- goedkeurende verklaring ('schone' verklaring);
- verklaring met beperking;
- afkeurende verklaring;
- verklaring van oordeelonthouding.

Hieraan is de 'verklaring met opmerking' toegevoegd, dit betreft een goedkeurende verklaring met een opmerking over het niet voldoen aan specifieke regelgeving, zonder dat dit invloed heeft op het getrouwe beeld.

iv. Definitie kostenposten

In dit onderzoek is onderscheid gemaakt naar de vier verschillende kostenposten in de jaarrekening voor het vermelden van de accountantskosten. Deze vier kostenposten zijn:

- 4.4.1.1.: Honoraria voor het onderzoek van de (geconsolideerde) jaarrekening van de instelling inclusief eventuele dochtermaatschappijen
- 4.4.1.2.: Honoraria voor andere controleopdrachten (waaronder bekostigingscontrole) van de instelling inclusief eventuele dochtermaatschappijen
- 4.4.1.3.: Honoraria voor adviesdiensten op fiscaal terrein inclusief eventuele dochtermaatschappijen
- 4.4.1.4.: Honoraria voor andere niet-controlediensten inclusief eventuele dochtermaatschappijen

v. *Indeling accountantskantoren naar grootte*

In dit onderzoek is een onderverdeling gemaakt van de accountantskantoren op basis van de omzet. Daarbij is onderstaande verdeling in drie categorieën gehanteerd.

Big four

Dit zijn de vier grote, internationaal opererende, accountantskantoren.

- Deloitte
- Ernst & Young
- KPMG
- PwC

Middelgroot

Accountantskantoren met een jaarlijkse omzet die tussen de 50 miljoen euro en 600 miljoen euro ligt.

Klein

Accountantskantoren waarvan de jaarlijkse omzet minder dan 50 miljoen euro bedraagt.

Tabellen

Op de volgende pagina's worden de tabellen met de basisgegevens die voor het onderzoek gebruikt zijn weergegeven. Gegevens die specifiek zijn met betrekking tot één onderwijsinstelling of één accountantskantoor worden in dit rapport niet gepubliceerd.

vi. Totale kosten per sector per jaar

		2012	2011	2010	2009
		4.4.1T	4.4.1T	4.4.1T	4.4.1T
		Accountants lasten	Accountants lasten	Accountants lasten	Accountants lasten
PO	Aantal	1.348	1.373	1.297	1.139
	Totaal	15.329.309	13.741.336	13.140.075	11.714.939
	Minimum	357	357	710	-771
	Maximum	1.061.706	742.900	338.865	290.173
	Gemiddeld	11.372	10.008	10.131	10.285
	Stddev	43.056	25.007	18.993	18.137
VO	Aantal	270	273	265	239
	Totaal	7.498.279	7.728.523	7.414.002	6.447.241
	Minimum	1.708	1.686	1.686	1.594
	Maximum	224.539	367.878	367.878	245.862
	Gemiddeld	27.466	28.104	28.104	26.976
	Stddev	27.827	34.427	35.875	29.506
BVE	Aantal	65	68	69	65
	Totaal	7.735.480	8.255.730	8.978.497	9.111.715
	Minimum	6.776	6.090	7.000	4.212
	Maximum	618.000	421.552	519.000	630.000
	Gemiddeld	119.007	121.408	130.123	140.180
	Stddev	112.280	108.778	114.565	130.404
HBO	Aantal	36	36	36	33
	Totaal	4.362.372	5.441.411	6.109.428	5.964.727
	Minimum	17.000	19.000	15.000	27.846
	Maximum	500.000	600.000	700.000	600.000
	Gemiddeld	121.177	151.150	169.706	180.749
	Stddev	100.605	153.044	171.759	163.222
WO	Aantal	18	18	18	16
	Totaal	7.703.343	7.233.021	6.051.001	6.733.538
	Minimum	14.131	15.129	15.560	46.100
	Maximum	1.382.900	1.040.000	1.040.000	901.000
	Gemiddeld	427.964	336.167	336.167	420.846
	Stddev	363.321	345.434	282.172	286.361
Totaal	Bedrag	42.628.783	42.400.021	41.693.003	39.972.160

vii. Uitsplitsing kosten per sector per soort voor 2009

2009		4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
		Onderzoek jaarrekening	Andere controle	Fiscale adviezen	Andere niet- controledien	Accountants lasten
PO	Aantal	1.128	118	4	43	1.139
	Totaal	10.001.669	913.593	27.746	771.931	11.714.939
	%	85,4%	7,8%	0,2%	6,6%	100,0%
	Minimum	-771	-4.396	2.380	268	-771
	Maximum	266.984	118.194	14.000	122.959	290.173
	Gemiddeld	8.867	7.742	6.937	17.952	10.285
	Stddev	13.777	13.833	5.520	27.231	18.137
VO	Aantal	239	72	18	36	239
	Totaal	4.876.649	686.239	168.584	715.769	6.447.241
	%	75,6%	10,6%	2,6%	11,1%	100,0%
	Minimum	1.594	476	1.500	0	1.594
	Maximum	149.679	120.000	32.082	148.340	245.862
	Gemiddeld	20.404	9.531	9.366	2.995	26.976
	Stddev	14.937	18.955	8.152	15.112	29.506
BVE	Aantal	65	48	30	22	65
	Totaal	4.604.903	2.323.742	787.955	1.395.115	9.111.715
	%	50,5%	25,5%	8,6%	15,3%	100,0%
	Minimum	4.212	1.560	532	5.102	4.212
	Maximum	354.000	274.100	115.000	212.427	630.000
	Gemiddeld	70.845	48.411	26.265	63.414	140.180
	Stddev	58.316	58.279	30.431	61.536	130.404
HBO	Aantal	33	33	33	33	33
	Totaal	2.825.791	1.342.094	638.518	1.158.324	5.964.727
	%	47,4%	22,5%	10,7%	19,4%	100,0%
	Minimum	10.894	0	0	0	27.846
	Maximum	300.000	386.000	200.000	320.000	600.000
	Gemiddeld	85.630	40.670	19.349	35.101	180.749
	Stddev	70.841	66.970	40.285	69.792	163.222
WO	Aantal	16	15	9	11	16
	Totaal	3.055.416	2.116.522	645.600	916.000	6.733.538
	%	45,4%	31,4%	9,6%	13,6%	100,0%
	Minimum	39.716	4.000	1.500	2.300	46.100
	Maximum	550.000	386.000	183.000	253.000	901.000
	Gemiddeld	190.964	141.101	71.733	83.273	420.846
	Stddev	133.264	120.473	67.129	78.785	286.361
Totaal	Bedrag	25.364.428	7.382.190	2.268.403	4.957.139	39.972.160
	Percentage	63,5%	18,5%	5,7%	12,4%	100,0%

viii. Uitsplitsing kosten per sector per soort voor 2010

2010		4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
		Onderzoek jaarrekening	Andere controle	Fiscale adviezen	Andere niet- controledien	Accountants lasten
PO	Aantal	1.261	142	14	81	1.297
	Totaal	10.509.106	1.111.669	284.111	1.235.189	13.140.075
	%	80,0%	8,5%	2,2%	9,4%	100,0%
	Minimum	710	77	416	32	710
	Maximum	204.675	134.190	156.768	125.035	338.865
	Gemiddeld	8.334	7.829	20.294	15.249	10.131
	Stddev	12.816	16.453	40.131	26.906	18.993
VO	Aantal	265	75	13	30	265
	Totaal	5.998.942	564.560	169.891	680.609	7.414.002
	%	80,9%	7,6%	2,3%	9,2%	100,0%
	Minimum	1.641	205	491	0	1.641
	Maximum	218.285	71.400	54.616	302.321	316.214
	Gemiddeld	22.638	7.527	13.069	2.568	27.977
	Stddev	23.211	12.473	17.409	19.876	35.875
BVE	Aantal	69	48	29	26	69
	Totaal	4.878.904	2.382.761	726.424	990.408	8.978.497
	%	54,3%	26,5%	8,1%	11,0%	100,0%
	Minimum	7.000	2.301	632	952	7.000
	Maximum	372.000	212.000	139.000	124.400	519.000
	Gemiddeld	70.709	49.641	25.049	38.093	130.123
	Stddev	56.348	51.624	32.505	41.254	114.565
HBO	Aantal	36	36	36	36	36
	Totaal	2.744.981	1.472.649	1.144.766	747.032	6.109.428
	%	44,9%	24,1%	18,7%	12,2%	100,0%
	Minimum	15.000	0	0	0	15.000
	Maximum	300.000	392.000	300.000	147.000	700.000
	Gemiddeld	76.249	40.907	31.799	20.751	169.706
	Stddev	60.931	72.295	69.749	34.347	171.759
WO	Aantal	18	17	12	13	18
	Totaal	2.894.589	1.926.712	470.500	759.200	6.051.001
	%	47,8%	31,8%	7,8%	12,5%	100,0%
	Minimum	11.900	3.000	1.800	1.900	15.560
	Maximum	637.000	412.000	209.000	184.800	1.040.000
	Gemiddeld	160.811	113.336	39.208	58.400	336.167
	Stddev	147.487	139.047	57.737	65.164	282.172
Totaal	Bedrag	27.026.522	7.458.351	2.795.692	4.412.438	41.693.003
	Percentage	64,8%	17,9%	6,7%	10,6%	100,0%

ix. Uitsplitsing kosten per sector per soort voor 2011

2011		4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
		Onderzoek jaarrekening	Andere controle	Fiscale adviezen	Andere niet- controledien	Accountants lasten
PO	Aantal	1.342	136	12	89	1.373
	Totaal	11.132.071	1.168.513	110.207	1.330.545	13.741.336
	%	81,0%	8,5%	0,8%	9,7%	100,0%
	Minimum	357	-1.349	298	43	357
	Maximum	450.750	283.300	25.955	125.000	742.900
	Gemiddeld	8.295	8.592	9.184	14.950	10.008
	Stddev	16.303	25.898	8.971	25.141	25.007
VO	Aantal	275	70	16	43	273
	Totaal	6.182.936	654.521	160.664	730.402	7.728.523
	%	80,0%	8,5%	2,1%	9,5%	100,0%
	Minimum	1.686	476	595	0	1.686
	Maximum	191.000	75.073	44.859	354.312	367.878
	Gemiddeld	22.483	9.350	10.042	2.656	28.104
	Stddev	20.334	14.373	13.069	22.050	34.427
BVE	Aantal	68	46	28	25	68
	Totaal	4.378.422	1.993.472	700.792	1.183.006	8.255.730
	%	53,0%	24,1%	8,5%	14,3%	100,0%
	Minimum	6.090	700	362	1.000	6.090
	Maximum	220.000	244.242	142.000	234.170	421.552
	Gemiddeld	64.389	43.336	25.028	47.320	121.408
	Stddev	44.872	48.765	40.771	60.317	108.778
HBO	Aantal	36	36	36	36	36
	Totaal	2.820.235	1.297.930	681.732	641.514	5.441.411
	%	51,8%	23,9%	12,5%	11,8%	100,0%
	Minimum	15.000	0	0	0	19.000
	Maximum	300.000	443.000	200.000	200.000	600.000
	Gemiddeld	78.340	36.054	18.937	18.937	151.150
	Stddev	62.981	74.072	40.830	32.424	153.044
WO	Aantal	18	16	11	12	18
	Totaal	3.106.259	2.182.201	610.755	1.333.806	7.233.021
	%	42,9%	30,2%	8,4%	18,4%	100,0%
	Minimum	11.900	2.991	238	4.900	15.129
	Maximum	660.000	504.000	300.000	687.000	1.125.100
	Gemiddeld	172.570	136.388	55.523	111.151	401.835
	Stddev	152.313	136.136	86.094	195.747	345.434
Totaal	Bedrag	27.619.923	7.296.637	2.264.150	5.219.273	42.400.021
	Percentage	65,1%	17,2%	5,3%	12,3%	100,0%

x. Uitsplitsing kosten per sector per soort voor 2012

2012		4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
		Onderzoek jaarrekening	Andere controle	Fiscale adviezen	Andere niet- controledien	Accountants lasten
PO	Aantal	1.312	125	15	101	1.348
	Totaal	10.915.225	1.140.161	100.766	3.173.157	15.329.309
	%	71,2%	7,4%	0,7%	20,7%	100,0%
	Minimum	357	-108	546	-713	357
	Maximum	310.525	253.596	20.737	995.941	1.061.706
	Gemiddeld	8.320	9.121	6.718	31.417	11.372
	Stddev	14.254	24.863	7.401	129.199	43.056
VO	Aantal	273	81	27	40	270
	Totaal	6.022.224	653.043	235.198	587.814	7.498.279
	%	80,3%	8,7%	3,1%	7,8%	100,0%
	Minimum	908	484	594	0	1.708
	Maximum	150.779	76.000	37.000	208.289	224.539
	Gemiddeld	22.059	8.062	8.711	2.153	27.466
	Stddev	17.884	12.370	9.318	13.948	27.827
BVE	Aantal	65	44	24	24	65
	Totaal	4.162.120	1.645.219	673.760	1.254.381	7.735.480
	%	53,8%	21,3%	8,7%	16,2%	100,0%
	Minimum	6.776	2.011	448	-1.200	6.776
	Maximum	249.000	210.312	115.000	314.000	618.000
	Gemiddeld	64.033	37.391	28.073	52.266	119.007
	Stddev	46.509	45.090	34.913	77.232	112.280
HBO	Aantal	36	35	35	36	36
	Totaal	2.457.730	915.999	361.513	627.130	4.362.372
	%	56,3%	21,0%	8,3%	14,4%	100,0%
	Minimum	17.000	0	0	0	17.000
	Maximum	200.000	100.000	83.000	200.000	500.000
	Gemiddeld	68.270	26.171	10.329	17.420	121.177
	Stddev	47.388	27.745	21.873	39.208	100.605
WO	Aantal	18	16	9	13	18
	Totaal	3.221.959	1.975.530	557.541	1.948.551	7.703.343
	%	41,8%	25,6%	7,2%	25,3%	100,0%
	Minimum	11.900	2.469	14.000	4.700	14.131
	Maximum	500.000	448.000	108.000	752.000	1.382.900
	Gemiddeld	178.998	123.471	61.949	149.889	427.964
	Stddev	143.715	125.131	42.174	209.832	363.321
Totaal	Bedrag	26.779.258	6.329.952	1.928.778	7.591.033	42.628.783
	Percentage	62,8%	14,8%	4,5%	17,8%	100,0%

xi. Uitsplitsing kosten per sector voor kleine accountantskantoren, 2012

		Kleine Accountantskantoren				
		2012				
		4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
		Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controledienst	Accountants lasten
PO	Aantal	452	34	3	20	453
	Totaal	2.758.542	115.137	1.962	550.864	3.426.505
	%	81%	3%	0%	16%	100%
	Minimum	787	-108	546	217	787
	Maximum	144.788	32.426	867	348.714	348.714
	Gemiddeld	6.103	3.386	654	27.543	7.564
	Stand.dev	8.823	7.076	184	79.328	19.858
VO	Aantal	95	31	9	16	95
	Totaal	2.075.618	290.934	37.701	351.479	2.755.732
	%	75%	11%	1%	13%	100%
	Minimum	908	484	594	595	1.708
	Maximum	150.779	76.000	16.271	208.289	224.539
	Gemiddeld	20.929	7.929	3.875	21.967	27.583
	Stand.dev	20.338	15.842	4.994	50.863	34.836
BVE	Aantal	7	3	3	4	7
	Totaal	167.428	21.263	19.356	4.919	212.966
	%	79%	10%	9%	2%	100%
	Minimum	11.184	2.288	448	-1.200	13.580
	Maximum	44.030	14.175	18.400	3.000	49.900
	Gemiddeld	23.918	7.088	6.452	1.230	30.424
	Stand.dev	11.671	6.265	10.347	1.775	12.775
HBO	Aantal	2	2	0	0	2
	Totaal	76.335	11.030	0	0	87.365
	%	87%	13%	0%	0%	100%
	Minimum	33.985	4.375	0	0	40.640
	Maximum	42.350	6.655	0	0	46.725
	Gemiddeld	38.168	5.515	0	0	43.683
	Stand.dev	5.915	1.612	0	0	4.303
WO	Aantal	1	1	0	0	1
	Totaal	11.900	2.469	0	0	14.369
	%	83%	17%	0%	0%	100%
	Minimum	11.900	2.469	0	0	14.131
	Maximum	11.900	2.469	0	0	14.131
	Gemiddeld	11.900	2.469	0	0	14.131
	Stand.dev	n.v.t.	n.v.t.	0	0	n.v.t.
Totaal	Bedrag	5.089.823	440.833	59.019	907.262	6.496.937
	Percentage	78,3%	6,8%	0,9%	14,0%	100,0%

xii. Uitsplitsing kosten per sector voor middelgrote accountantskantoren, 2012

Middelgrote Accountantskantoren						
2012						
		4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
		Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controledienst	Accountants lasten
PO	Aantal	215	18	2	11	215
	Totaal	1.248.458	176.829	13.944	48.918	1.488.149
	%	84%	12%	1%	3%	100%
	Minimum	676	298	3.919	142	676
	Maximum	39.930	46.526	10.025	22.015	66.526
	Gemiddeld	5.799	9.803	6.972	4.447	6.912
	Stand.dev	6.650	13.451	4.318	7.630	9.902
VO	Aantal	30	5	1	2	30
	Totaal	500.251	34.226	802	7.339	542.618
	%	92%	6%	0%	1%	100%
	Minimum	4.519	2.400	802	714	4.519
	Maximum	53.065	12.793	802	6.625	61.152
	Gemiddeld	16.675	6.845	802	3.670	18.087
	Stand.dev	11.769	3.958	n.v.t.	4.180	12.820
BVE	Aantal	4	2	0	2	4
	Totaal	153.864	13.133	0	10.363	177.360
	%	87%	7%	0%	6%	100%
	Minimum	22.170	2.011	0	4.363	22.170
	Maximum	67.588	11.122	0	6.000	83.073
	Gemiddeld	38.466	6.567	0	5.182	44.340
	Stand.dev	21.290	6.442	0	1.158	27.255
HBO	Aantal	1	1	0	0	1
	Totaal	44.000	15.000	0	0	59.000
	%	75%	25%	0%	0%	100%
	Minimum	44.000	15.000	0	0	59.000
	Maximum	44.000	15.000	0	0	59.000
	Gemiddeld	44.000	15.000	0	0	59.000
	Stand.dev	n.v.t.	n.v.t.	0	0	n.v.t.
WO	Aantal	0	0	0	0	0
	Totaal	0	0	0	0	0
	%	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
	Minimum	0	0	0	0	0
	Maximum	0	0	0	0	0
	Gemiddeld	0	0	0	0	0
	Stand.dev	0	0	0	0	0
Totaal	Bedrag	1.946.573	239.188	14.746	66.620	2.267.127
	Percentage	85,9%	10,6%	0,7%	2,9%	100,0%

xiii. Uitsplitsing kosten per sector voor grote accountantskantoren, 2012

Big4 Accountantskantoren		2012				
		4.4.1.1	4.4.1.2	4.4.1.3	4.4.1.4	4.4.1T
		Onderzoek jaarrekening	Andere controle opdrachten	Fiscale adviezen	Andere niet- controledienst	Accountants lasten
PO	Aantal	642	72	10	70	677
	Totaal	6.908.225	848.195	84.860	2.573.375	10.414.655
	%	66%	8%	1%	25%	100%
	Minimum	357	217	684	-713	357
	Maximum	310.525	253.596	20.737	995.941	1.061.706
	Gemiddeld	10.754	11.780	8.486	36.763	15.377
	Stand.dev	18.284	31.447	8.208	149.337	58.024
VO	Aantal	144	43	16	22	144
	Totaal	3.446.355	327.883	196.695	228.996	4.199.929
	%	82%	8%	5%	5%	100%
	Minimum	1.740	952	714	100	3.731
	Maximum	110.208	53.000	37.000	69.000	149.000
	Gemiddeld	23.933	7.625	12.293	10.409	29.166
	Stand.dev	17.224	9.465	10.149	15.783	24.663
BVE	Aantal	54	39	21	18	54
	Totaal	3.840.828	1.610.823	654.404	1.239.099	7.345.154
	%	52%	22%	9%	17%	100%
	Minimum	6.776	2.057	565	2.474	6.776
	Maximum	249.000	210.312	115.000	314.000	618.000
	Gemiddeld	71.126	41.303	31.162	68.839	136.021
	Stand.dev	47.517	46.468	36.207	83.096	115.805
HBO	Aantal	32	26	13	14	32
	Totaal	2.337.395	889.969	361.513	627.130	4.216.007
	%	55%	21%	9%	15%	100%
	Minimum	17.000	1.071	1.000	1.000	17.000
	Maximum	200.000	100.000	83.000	200.000	500.000
	Gemiddeld	72.450	33.845	27.809	42.866	130.000
	Stand.dev	48.585	28.267	28.791	54.261	103.428
WO	Aantal	17	15	9	13	17
	Totaal	3.210.059	1.973.061	557.541	1.948.313	7.688.974
	%	42%	26%	7%	25%	100%
	Minimum	19.533	4.000	14.000	4.700	25.704
	Maximum	500.000	448.000	108.000	752.000	1.382.900
	Gemiddeld	188.827	131.537	61.949	149.889	452.307
	Stand.dev	141.765	125.143	42.174	209.832	359.053
Totaal	Bedrag	19.742.862	5.649.931	1.855.013	6.616.913	33.864.719
	Percentage	58,3%	16,7%	5,5%	19,5%	100,0%

xiv. Uitsplitsing kosten jaarrekeningcontrole per omvang onderwijsinstelling, 2012

Omvang instellingen		2012			
		4.4.1.1. Onderzoek jaarrekening			
		Klein	Middelgroot	Groot	Totaal
PO	Aantal	755	96	359	1312
	Totaal	2.762.358	869.121	7.283.746	10.915.225
	%	25%	8%	67%	100%
	Minimum	492	1.740	357	357
	Maximum	31.470	30.470	310.525	310.525
	Gemiddeld	3.214	8.980	18.919	8.320
	Stand.dev	2.606	5.178	22.538	14.254
VO	Aantal	33	66	171	273
	Totaal	283.334	999.566	4.739.324	6.022.224
	%	5%	17%	79%	100%
	Minimum	908	5.947	10.000	908
	Maximum	22.300	35.401	150.779	150.779
	Gemiddeld	8.586	15.145	27.315	22.059
	Stand.dev	4.600	6.385	20.234	17.884
MBO	Aantal	24	26	15	65
	Totaal	812.667	1.595.045	1.754.408	4.162.120
	%	20%	38%	42%	100%
	Minimum	6.776	28.209	35.000	6.776
	Maximum	73.725	104.000	249.000	249.000
	Gemiddeld	33.861	61.348	116.961	64.033
	Stand.dev	19.498	24.405	60.207	46.509
HO	Aantal	13	9	14	36
	Totaal	489.716	468.014	1.500.000	2.457.730
	%	20%	19%	61%	100%
	Minimum	17.000	25.000	45.000	17.000
	Maximum	73.152	99.000	200.000	200.000
	Gemiddeld	37.670	52.002	107.143	68.270
	Stand.dev	16.729	26.565	51.053	47.388
WO	Aantal	4	1	13	18
	Totaal	95.484	97.000	3.029.475	3.221.959
	%	3%	3%	94%	100%
	Minimum	11.900	97.000	73.500	11.900
	Maximum	33.451	97.000	500.000	500.000
	Gemiddeld	23.871	97.000	233.037	178.998
	Stand.dev	9.986	n.v.t.	132.249	143.715
Totaal	Bedrag	4.443.559	4.028.746	18.306.953	26.779.258
	Percentage	16,6%	15,0%	68,4%	100,0%
	Criteria	Klein	Middelgroot	Groot	
	PO	< 5 miljoen	5-8 miljoen	> 8 miljoen	
	VO	< 6 miljoen	6-12 miljoen	> 12 miljoen	
	MBO	< 30 miljoen	30-90 miljoen	> 90 miljoen	
	HO	< 30 miljoen	30-90 miljoen	> 90 miljoen	

xv. *Overzicht verklaringen en afwijkingen per sector, 2009*

		Verklaring schoon				
2009	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	1625	1295	204	77	32	17
Nee	141	66	70	1	4	0
Leeg	99	70	27	0	1	1
Totaal	1865	1431	301	78	37	18
%	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	87,1%	90,5%	67,8%	98,7%	86,5%	94,4%
Nee	7,6%	4,6%	23,3%	1,3%	10,8%	0,0%
Leeg	5,3%	4,9%	9,0%	0,0%	2,7%	5,6%
Totaal	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel Schone verklaringen 2009

		Aard van de afwijking				
2009	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Afkeurend	39	5	34	0	0	0
Met beperking	46	21	23	0	2	0
Met opmerking	51	40	9	0	2	0
Onthouding	5	0	4	1	0	0
Totaal	141	66	70	1	4	0

Tabel Aard van afwijkingen 2009

xvi. Overzicht verklaringen en afwijkingen per sector, 2010

		Verklaring schoon				
2010	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	1631	1295	207	78	33	18
Nee	136	66	66	0	4	0
Leeg	98	70	28	0	0	0
Totaal	1865	1431	301	78	37	18
%	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	87,5%	90,5%	68,8%	100,0%	89,2%	100,0%
Nee	7,3%	4,6%	21,9%	0,0%	10,8%	0,0%
Leeg	5,3%	4,9%	9,3%	0,0%	0,0%	0,0%
Totaal	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel Schone verklaringen 2010

		Aard van de afwijking				
2010	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Afkeurend	39	5	34	0	0	0
Met beperking	46	21	23	0	2	0
Met opmerking	51	40	9	0	2	0
Onthouding	0	0	0	0	0	0
Totaal	136	66	66	0	4	0

Tabel Aard van afwijking 2010

xvii. Overzicht verklaringen en afwijkingen per sector, 2011

		Verklaring schoon				
2011	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	1762	1350	280	77	37	18
Nee	77	61	15	1	0	0
Leeg	26	20	6	0	0	0
Totaal	1865	1431	301	78	37	18
%	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	94,5%	94,3%	93,0%	98,7%	100,0%	100,0%
Nee	4,1%	4,3%	5,0%	1,3%	0,0%	0,0%
Leeg	1,4%	1,4%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Totaal	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel Schone verklaringen 2011

		Aard van de afwijking				
2011	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Afkeurend	17	10	7	0	0	0
Met beperking	13	10	2	1	0	
Met opmerking	44	40	4	0	0	0
Onthouding	3	1	2	0	0	0
Totaal	77	61	15	1	0	0

Tabel Aard van afwijkingen 2011

xviii. Overzicht verklaringen en afwijkingen per sector, 2012

		Verklaring schoon				
2012	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	1748	1344	280	70	36	18
Nee	67	50	10	6	1	0
Leeg	50	37	11	2	0	0
Totaal	1865	1431	301	78	37	18
%	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Ja	93,7%	93,9%	93,0%	89,7%	97,3%	100,0%
Nee	3,6%	3,5%	3,3%	7,7%	2,7%	0,0%
Leeg	2,7%	2,6%	3,7%	2,6%	0,0%	0,0%
Totaal	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel Schone verklaringen 2012

		Aard van de afwijking				
2012	Totaal	Po	Vo	Mbo	Hbo	Wo
Afkeurend	6	4	1	0	1	0
Met beperking	9	5	2	2	0	0
Met opmerking	50	41	6	3	0	0
Onthouding	2	0	1	1	0	0
Totaal	67	50	10	6	1	0

Tabel Aard van afwijkingen 2012

Colofon

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

2014 - 01 | gratis
ISBN: 978-90-8503-323-3

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

© Inspectie van het Onderwijs | januari 2014