



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

THEMAONDERZOEK CONTINUÏTEITSPARAGRAFEN IN JAARVERSLAGEN 2013

Utrecht, juni 2015

INHOUD

Voorwoord 5

Samenvatting 7

1 Inleiding 10

- 1.1 Achtergrond en aanleiding 10
- 1.2 Vraagstelling en deelvragen 11
- 1.3 Afbakening 11
- 1.4 Methode 12
- 1.5 Leeswijzer 13

2 Aanwezigheid van continuïteitsparagrafen 14

- 2.1 Inleiding 14
- 2.2 Prognose leerlingen/studenten en personeel (A1) 14
- 2.3 Meerjarenbegroting voor de balans (A2) 15
- 2.4 Meerjarenraming van baten en lasten (A2) 16
- 2.5 Rapportage over risicobeheer (B1) 17
- 2.6 Rapportage over risico's en maatregelen (B2) 18
- 2.7 Rapportage toezichhoudend orgaan (B3) 19
- 2.8 Opmerkingen van de instellingsaccountants 19
- 2.9 Samenvattend overzicht 20

3 Inhoudelijke beoordeling continuïteitsparagrafen 21

- 3.1 Inleiding 21
- 3.2 Prognose leerlingen/studenten en personeel (A1) 22
- 3.3 Meerjarenbegroting voor de balans (A2) 23
- 3.4 Meerjarenraming van baten en lasten (A2) 24
- 3.5 Rapportage over risicobeheer (B1) 26
- 3.6 Rapportage over risico's en maatregelen (B2) 26
- 3.7 Rapportage toezichhoudend orgaan (B3) 27
- 3.8 Samenvattend overzicht 28
- 3.9 Instrumentarium voor verantwoording 29

4 Conclusie en aanbevelingen 30

- 4.1 Conclusie en aanbevelingen voor bestuurders 30
- 4.2 Conclusie en aanbevelingen voor instellingsaccountants 31
- 4.3 Instrumentarium 31
- 4.4 Activiteiten inspectietoezicht 32

Geraadpleegde bronnen 33

Bijlage 1: Voorschriften continuïteitsparagrafen RJO 34

Bijlage 2: Toelichting indeling omvang 37

Bijlage 3: Checklist kwaliteit continuïteitsparagrafen 38

Bijlage 4: Bestuursnamen good practices 41

Voorwoord

Het is van belang dat schoolbesturen vooruitkijken en tijdig anticiperen op toekomstige ontwikkelingen. Als een bestuur bijvoorbeeld verwacht dat het aantal leerlingen sterk daalt in de komende jaren, dan heeft dat gevolgen voor onder meer de formatie, huisvesting en bekostiging. Belangrijk is dat het bestuur de direct betrokkenen informeert over deze ontwikkelingen en vooral over de maatregelen die getroffen worden om het proces in goede banen te leiden.

Een instrument hiervoor is de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. In het jaarverslag 2013 was voor de eerste keer een dergelijke continuïteitsparagraaf opgenomen, waarin het bestuur drie jaar vooruitblijkt. De Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) heeft een onderzoek uitgevoerd naar het opnemen van de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 2013.

Uit het onderzoek volgt dat circa 80 procent van de besturen een doorkijk geeft naar de toekomst, als het gaat om onder andere de ontwikkeling van de leerlingaantallen, de formatie en de financiële positie.

Verbeteringen zijn vanzelfsprekend altijd mogelijk. Besturen kunnen concrete risico's beter benoemen, en de maatregelen die getroffen worden indien de genoemde risico's werkelijkheid worden, verder uitwerken. Ook de kwaliteit van de verantwoordingsinformatie en de toelichtingen zal nog verder moeten groeien.

Dit laat onverlet dat de schoolbesturen in het jaarverslag 2013 een goede eerste stap hebben gezet. De inspectie zal in het reguliere toezicht aandacht blijven schenken aan de verdere ontwikkeling van de continuïteitsparagraaf.

Monique Vogelzang
Inspecteur-generaal van het onderwijs

Samenvatting

In dit rapport doet de Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) verslag van een onderzoek naar continuïteitsparagrafen in jaarverslagen 2013. De voorschriften voor de continuïteitsparagraaf houden in dat bestuurders in het jaarverslag de financiële verwachtingen voor de komende drie verslagjaren vastleggen. Het betreft informatie over:

- kengetallen (over onder meer leerlingaantallen);
- meerjarenbalans;
- meerjarenraming van baten en lasten;
- rapportage over het risicobeheer;
- overzicht van risico's en onzekerheden;
- rapportage van de interne toezichthouder.

Alle bekostigde onderwijsinstellingen zijn met ingang van 2013 wettelijk verplicht een continuïteitsparagraaf in het jaarverslag op te nemen. Om na te gaan in welke mate de besturen invulling geven aan deze verplichting heeft de inspectie een themaonderzoek uitgevoerd naar deze continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen 2013. Dit onderzoek is een nulmeting voor de implementatie van de continuïteitsparagraaf en bevat naast een evaluatie van dit aanloopjaar, verbeterpunten voor de informatieve waarde van de continuïteitsparagraaf.

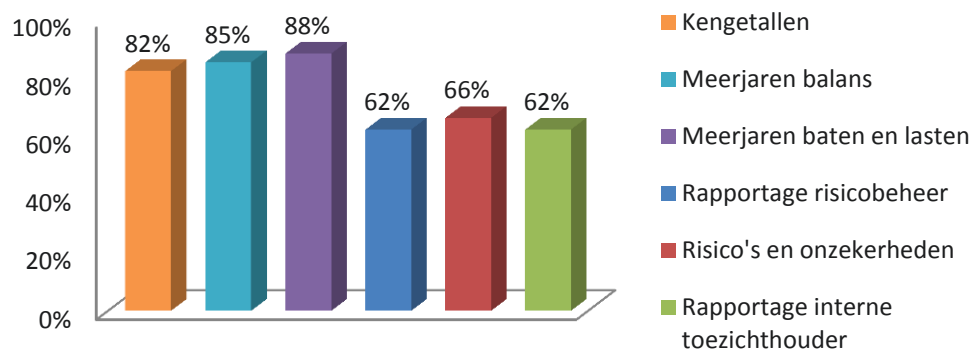
De vraagstelling van het onderzoek luidt als volgt:

Bij hoeveel besturen is de continuïteitsparagraaf geïmplementeerd in jaarverslagen 2013 en wat zijn verbeterpunten en good practices voor de continuïteitsparagraaf?

Allereerst bekeek de inspectie of de continuïteitsparagraaf opgenomen is in het jaarverslag 2013. Dit is bij alle jaarverslagen van alle sectoren onderzocht.

Een opvallende uitkomst voor alle sectoren is dat de prognoses over personele bezetting en aantallen leerlingen, deelnemers of studenten, de meerjarenbalans en de meerjarenraming voor baten en lasten bij meer dan 80 procent van de besturen deel uitmaken van het jaarverslag. In mindere mate geldt dit voor de onderdelen risicobeheer, de belangrijkste risico's en risicomatregelen. De vereiste rapportages over risico's, risicobeheer en intern toezicht zijn gemiddeld bij meer dan 60 procent van alle jaarverslagen aanwezig. Informatie over deze onderwerpen ontbreekt vaak nog in de sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs en speciaal onderwijs. Voor deze sectoren geldt eveneens dat de rapportage van de interne toezichthouder nog niet altijd aanwezig is. Mogelijk komt dit, met name voor het po, doordat een toezichthoudend bestuur nog niet altijd wordt beleefd als een intern toezichthoudend orgaan (art. 17d WPO).

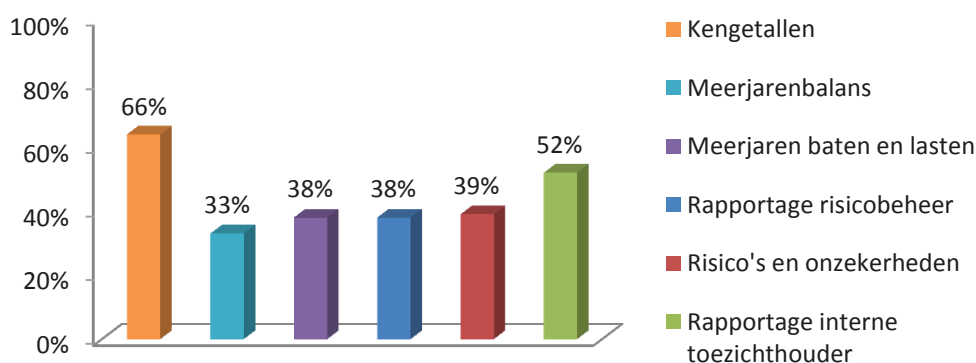
Hieronder staat een beeld van de percentages van alle jaarverslagen van alle sectoren, waarin de onderdelen van de continuïteitsparagraaf aanwezig zijn.



Daarnaast heeft de inspectie verbeterpunten en good practices in kaart gebracht met een onderzoek naar de inhoud van de onderdelen van de continuïteitsparagraaf. Bij een selectie van 64 jaarverslagen beoordeelde de inspectie de inhoud van de opgenomen informatie en toelichtingen in het bestuursverslag.

Uit de inhoudelijke beoordeling van de 64 geselecteerde jaarverslagen blijkt voor bestuurders in alle onderwijssectoren sprake van verbeterpunten met betrekking tot de informatieve waarde van de continuïteitsparagraaf. Deze verbeterpunten laten onverlet dat de meeste besturen in dit aanloopjaar een goed begin hebben gemaakt met de invulling van de continuïteitsparagraaf.

Hieronder staan de percentages van alle 64 geselecteerde jaarverslagen 2013 waar de onderdelen van de continuïteitsparagraaf voldoende tot goed zijn ingevuld.



De meerjarenbegroting en vereiste toelichtingen

- De voorschriften voor het verstrekken van toelichtingen bij de kengetallen (prognoses leerlingen/studenten en ontwikkeling personele bezetting) en bij de meerjarenbegroting, worden nog niet altijd goed gevolgd. Het gaat bijvoorbeeld om ontbrekende toelichtingen over personele ontwikkelingen of over financiering van investeringen. Soms ontbreken toelichtingen terwijl het meerjarige cijferbeeld wel vragen oproept, soms tonen de toelichtingen

geen consistentie met toelichtingen over risico's en risicobeheer, en soms ontbreken verklarende toelichtingen bij meerjarige exploitatietekorten. Deze toelichtingen zijn belangrijk om vanuit het jaarverslag te bezien in hoeverre een bestuur grip heeft op toekomstige ontwikkelingen.

- De vereiste posten in de meerjarenbegroting zijn niet in alle onderzochte jaarverslagen opgenomen. Zoals de ontwikkeling van baten uit werk voor derden of de uitsplitsing van reserves binnen het eigen vermogen. Terwijl deze posten belangrijke extra informatie kunnen opleveren over de ontwikkelingen die het bestuur verwacht.
- In de meerjarenbegroting worden nog niet altijd alle partijen binnen de rechtspersoon meegenomen, als er op grond van de voorschriften ook een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld. De geconsolideerde partijen (op het niveau van het bevoegd gezag) zouden dan ook in de meerjarenbegroting in het jaarverslag geconsolideerd moeten worden.

Onderdelen risico's, risicobeheer en intern toezicht

- De risico's worden nog niet altijd concreet toegelicht en bij de aangegeven risico's worden niet altijd beheersmaatregelen vermeld.
- De rapportage over risicobeheer is in veel gevallen nog te beperkt, omdat toelichtingen over de inrichting en de werking van het systeem ontbreken.
- De rapportage van het toezichthoudend orgaan bevat nog niet altijd voldoende inhoudelijke toelichtingen, waardoor geen beeld gevormd kan worden van het functioneren van het toezichthoudend orgaan.

Het verdient aanbeveling dat bij een beschrijving van risico's relevante en concrete toelichtingen worden opgenomen over de aard van dat risico. Daarbij volgt een vermelding van maatregelen voor elk van belang geacht risico. Het verdient ook aanbeveling om toelichtingen te vermelden over de verwachte impact, de gekozen respons en indien mogelijk een (financiële) kwantificering van het risico.

Good practices

De inspectie heeft ook good practices aangetroffen. Bij deze jaarverslagen voldoen de onderdelen grotendeels aan de vereisten, worden relevante toelichtingen vermeld en tonen de onderdelen als geheel voldoende consistentie. De bestuursnamen van deze good practices staan in de bijlage. In het onderwijs zijn meer good practices te vinden die buiten de voor dit onderzoek geselecteerde 64 jaarverslagen vallen.

Overige aanbevelingen

In dit rapport geeft de inspectie ook aanbevelingen voor verbetering van het instrumentarium. De vraag wat er kan verbeteren aan het huidige instrumentarium voor verantwoording in continuïteitsparagrafen, is beantwoord na een evaluatie door inspecteurs die inhoudelijke beoordelingen hebben uitgevoerd. Daarbij is ook gebruikgemaakt van overleg met brancheorganisaties in het onderwijs, en de Nederlandse Beroepsvereniging voor Accountants (NBA). In dit rapport geeft de inspectie ook aanbevelingen voor instellingsaccountants, tot hun taken behoort signalering wanneer voorschriften voor de continuïteitsparagraaf niet worden nageleefd.

Ten slotte beschrijft de inspectie in dit rapport welke activiteiten plaatsvinden vanuit het inspectietoezicht die voortkomen uit de resultaten van dit themaonderzoek.

1 Inleiding

1.1 Achtergrond en aanleiding

In het onderwijs is de aandacht voor financieel continuïteitstoezicht en verantwoording in jaarverslagen toegenomen, mede naar aanleiding van de aanbevelingen van de commissie Amarantis en de beleidsreactie bij het rapport *Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis* (OCW, 2013a). Deze aandacht komt ook voort uit de brief *Versterking bestuurskracht in het onderwijs* (OCW, 2013b) waarin de regels voor de continuïteitsparagraaf zijn aangekondigd.

In de brief van 20 december 2013 attendeerde de minister alle bestuurders in het bekostigde onderwijs op de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf, die in zijn gegaan vanaf het verslagjaar 2013 (OCW, 2013c). Deze voorschriften zijn opgenomen in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (zie bijlage 1). Op 6 maart 2015 heeft de minister aan alle bestuurders en in het onderwijs werkzame accountants, een brief gezonden met nadere toelichtingen bij de continuïteitsparagraaf, met daarbij op hoofdlijnen een weergave van de verbeterpunten uit dit themaonderzoek (OCW, 2015).

Het opnemen van een continuïteitsparagraaf kan het toekomst- en risicogericht handelen door bestuurders bevorderen en de transparantie in jaarverslagen vergroten. De Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) kan met behulp van de continuïteitsparagraaf financiële risico's tijdiger in beeld brengen. De verplichte invulling van de continuïteitsparagraaf draagt op die manier bij aan de ontwikkeling van prospectief toezicht en gewenste intensivering van het financieel continuïteitstoezicht.

Met dit onderzoek wil de inspectie de implementatie van de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 2013 in kaart brengen voor alle onderwijssectoren (so, po, vo, mbo, hbo en wo). Het eerste jaar wordt als een aanloopjaar beschouwd. Dit houdt in dat het opnemen van een continuïteitsparagraaf is vereist, bij niet-naleving in de jaarverslagen 2013 wordt geen handhaving toegepast. De voorschriften voor de continuïteitsparagraaf blijven ongewijzigd van kracht voor de jaarverslagen 2014.

Voorschriften continuïteitsparagraaf

De voorschriften voor de continuïteitsparagraaf houden in dat bestuurders in hun jaarverslag de financiële verwachtingen voor de komende drie verslagjaren vastleggen. Dat dient te gebeuren op het hoogste aggregatieniveau in een meerjarenbegroting, die bestaat uit een meerjarenbalans en een meerjarenraming van baten en lasten. Daarbij is voorgeschreven om in de toelichting bij de balansposten aan te geven welke ontwikkelingen het bestuur verwacht. Het gaat daarbij om toelichtingen over:

- de financieringsstructuur;
- het huisvestingsbeleid (voor zover dit niet gemeentewege wordt geregeld);
- mutaties in reserves, fondsen en voorzieningen.

Bij de posten van de meerjarenraming van baten en lasten dient te zijn aangegeven welke belangrijke ontwikkelingen het bestuur verwacht. Daarbij is voorgeschreven

dat het bestuur voor de komende drie verslagjaren een beschrijving geeft van de verwachte ontwikkelingen in:

- leerlingen-, deelnemer- dan wel studentenaantallen;
- personele bezetting inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatieomvang;
- huisvesting;
- overige ontwikkelingen.

Van de sectoren mbo, hbo en wo wordt aanvullend gevraagd om bij de meerjarenbegroting aan te geven welke ontwikkelingen het bestuur verwacht ten aanzien van overige bekostigingsrelevante variabelen en de ontwikkeling rond de derde geldstroom en contractactiviteiten.

Aanvullend moet in de continuïteitsparagraaf verantwoording worden afgelegd over de aanwezigheid en werking van het systeem van risicobeheer en controle. Ook de voornaamste risico's en onzekerheden en de daarvoor getroffen of te nemen beheersingsmaatregelen moeten worden vermeld. Het toezichthoudend orgaan dient een rapportage toe te voegen van de wijze waarop ze het bestuur ondersteunt en adviseert over beleidsvraagstukken en financiële problematiek.

Taak instellingsaccountant

In het Onderwijscontroleprotocol OCW/EZ 2013 is vastgelegd dat de accountant moet vaststellen dat de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag is opgenomen. Als dit niet het geval is moet de accountant dit melden in zijn oordeel bij het jaarverslag.

Vooraf kan worden opgemerkt dat onderdelen van de continuïteitsparagraaf al langer zijn voorgeschreven op grond van richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Dit geldt bijvoorbeeld voor toelichtingen over governance en personele ontwikkelingen, maar ook voor toelichtingen over risico's en risicobeheer. Hiervoor zijn wettelijke kaders onder meer beschikbaar in artikel 2:391 van het Burgerlijk Wetboek (BW) en in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ). In de RJO is bepaald dat voor het onderwijs aanvullend op de RJ, de voorschriften van RJ660 worden toegepast.

1.2 Vraagstelling en deelvragen

De vraagstelling van het onderzoek luidt als volgt:

Bij hoeveel besturen is de continuïteitsparagraaf geïmplementeerd in jaarverslagen 2013 en wat zijn verbeterpunten en good practices voor de continuïteitsparagraaf?

Daarbij zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

1. Hoeveel besturen hebben de verschillende onderdelen van de continuïteitsparagraaf geïmplementeerd in hun jaarverslag 2013?
2. Welke verbeterpunten en welke good practices worden zichtbaar bij een inhoudelijke beoordeling van geselecteerde continuïteitsparagrafen?
3. Wat kan er verbeteren aan het huidige instrumentarium voor verantwoording in continuïteitsparagrafen?

1.3 Afbakening

Voor de beoordeling van de aanwezigheid van onderdelen van de continuïteitsparagraaf zijn de jaarverslagen van alle bekostigde onderwijsbesturen van alle sectoren betrokken. Dit betreft de bij de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO)

aangeleverde jaarverslagen inclusief de controleverklaring (altijd) en rapport van bevindingen (indien van toepassing) van de instellingsaccountant.

Bij een selectie is de inhoud van continuïteitsparagrafen onderzocht, door gebruik te maken van het bestuursverslag in het jaarverslag. Onderzoek ter plaatse is niet verricht, waardoor de gepresenteerde inhoud van geselecteerde jaarverslagen niet is getoetst aan de hand van de praktijk bij de betreffende onderwijsorganisaties.

De in dit onderzoek geconstateerde verbeterpunten geven een indicatie voor de kwaliteit van continuïteitsparagrafen en kunnen een aangrijpingspunt vormen voor verdere verbetering. Vanwege de beperkte selectie van jaarverslagen waar een inhoudelijke beoordeling is uitgevoerd, biedt dit deel van het onderzoek (statistisch) geen representatief beeld van de sectoren.

1.4 Methode

Kwantitatief onderzoek

De vraag hoeveel besturen de continuïteitsparagraaf hebben geïmplementeerd in hun jaarverslag 2013 is beantwoord met een kwantitatief onderzoek bij alle jaarverslagen, waarin door DUO de onderstaande gegevens zijn verzameld:

Gegevensset:

A1: Zijn de kengetallen over personele bezetting en over de ontwikkeling van leerlingen-, deelnemers- of studentenaantallen opgenomen?

A2: Is de meerjarenraming voor de balans opgenomen?

A2: Is de meerjarenraming voor de staat van baten en lasten opgenomen?

Overige rapportages:

B1: Is er een rapportage aanwezig over de werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem?

B2: Is een beschrijving aanwezig van de belangrijkste risico's en onzekerheden?

B3: Is er een rapportage aanwezig van het toezichthoudend orgaan?

Aanvullend heeft DUO geregistreerd in hoeveel gevallen de instellingsaccountant met betrekking tot de continuïteitsparagraaf een opmerking heeft gemaakt in de controleverklaring of in de uitzonderingsrapportage wegens het ontbreken van een cijferopstelling, een rapportage of een overige reden. Een uitzonderingsrapportage is een rapport dat door de instellingsaccountant kan worden opgesteld bij het jaarverslag.

Dit onderdeel van het onderzoek is uitgevoerd op basis van een tekstsearch op alle jaarverslagen, waarbij gebruik is gemaakt van kernbegrippen zoals die in de voorschriften worden gehanteerd. Bij een treffer is de tekst beoordeeld om te zien of dit inderdaad een onderdeel betrof, zoals is bedoeld in de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf. De aanwezigheid is geregistreerd wanneer het bedoelde onderdeel in het jaarverslag is opgenomen. Dus ook als het buiten een zogenoemde continuïteitsparagraaf in een andere paragraaf is opgenomen. Bij het ontbreken van een treffer is uit oogpunt van efficiëntie niet het hele jaarverslag gelezen om de afwezigheid te controleren.

De door DUO verzamelde gegevens zijn door de inspectie bewerkt alvorens deze in het onderzoek zijn verwerkt. Jaarverslagen van samenwerkingsverbanden en kenniscentra (die op korte termijn worden opgeheven) en van in 2014 opgeheven besturen zijn uit het bestand gehaald. Daarnaast zijn kenmerken over denominatie en omvang (zie bijlage 2) toegevoegd, waarna analyses per sector zijn uitgevoerd.

Inhoudelijke beoordeling

Verbeterpunten en good practices zijn onderzocht bij een inhoudelijke beoordeling van geselecteerde continuïteitsparagrafen. In dit deel van het onderzoek is gebruik gemaakt van de bestuursverslagen (exclusief jaarrekening) van 64 besturen. Het voornaamste doel van deze exercitie is het in kaart brengen van de aard van verbeterpunten en good practices. In Figuur 1 is het aantal geselecteerde besturen per sector weergegeven.¹ Bij de selectie is gelet op representatie naar omvang van de totale baten (zie bijlage 2) en de financiële toezichtvorm.

Figuur 1. Overzicht aantal geselecteerde besturen (peilmoment augustus 2014)

sector	Totaal aantal besturen	Aantal in selectie
so	72	8
po	1138	26
vo	292	12
mbo	63	8
hbo	34	6
wo	18	4
Totaal	1617	64

De informatie die in het kader van de continuïteitsparagraaf is vermeld in de bestuursverslagen, is beoordeeld door een analyse uit te voeren van:

- de inhoud van de gegevensset en overige rapportages;
- de aanwezigheid van relevante toelichtingen en consistentie daarvan;
- daarbij is ook gekeken in hoeverre de in het bestuursverslag gepresenteerde veronderstellingen en beleidskeuzes verwerkt zijn in toelichtingen bij meerjarenbegrotingen en in toelichtingen over risicobeheer.

Het gehanteerde werkprogramma en het normenkader zijn opgenomen in bijlage 3. Bij de beoordeling van de kwaliteit zijn de volgende afwegingen gemaakt:

- wanneer onderdelen inclusief toelichtingen grotendeels voldoen aan de vereisten zijn deze geregistreerd als *voldoende tot goed*;
- jaarverslagen waar de onderdelen grotendeels voldoen aan de vereisten zijn genoteerd als *good practice*.

Instrumentarium voor verantwoording

De vraag wat er kan verbeteren aan het huidige instrumentarium voor verantwoording in continuïteitsparagrafen, is beantwoord na een evaluatie door inspecteurs die inhoudelijke beoordelingen hebben uitgevoerd. Aanvullend wordt gebruikgemaakt van overleg met de brancheorganisaties (PO-Raad, VO-raad, MBO Raad, Vereniging Hogescholen, VSNU), de Nederlandse Beroepsvereniging voor Accountants (NBA) en vertegenwoordigers van accountantskantoren.

1.5 Leeswijzer

In hoofdstuk 2 staat een beeld van de aanwezigheid van de continuïteitsparagrafen gebaseerd op de ontvangen gegevens van DUO. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 de inhoudelijke beoordeling weergegeven van continuïteitsparagrafen in geselecteerde jaarverslagen. In dit hoofdstuk worden ook verbeterpunten genoemd voor het huidige instrumentarium voor verantwoording. Tot slot volgen in hoofdstuk 4 een conclusie en aanbevelingen.

¹ Op basis van de besturen die voor augustus 2014 hun jaarverslag hebben ingediend.

2 Aanwezigheid van continuïteitsparagrafen

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de eerste onderzoeksvraag van een antwoord voorzien:

Hoeveel besturen hebben de verschillende onderdelen van de continuïteitsparagraaf geïmplementeerd in hun jaarverslag 2013?

Bij veel besturen zijn onderdelen van de continuïteitsparagraaf aanwezig in het jaarverslag. Bij een klein deel van de besturen blijkt geen enkel onderdeel van de continuïteitsparagraaf aanwezig in het jaarverslag, dit is het geval bij 5 procent van de so-besturen, bij 6 procent van de po-besturen en bij 7 procent van de vo-besturen. De meerjarenraming voor baten en lasten, een belangrijk onderdeel van de continuïteitsparagraaf, is niet aanwezig bij 13 procent van de so- en po-besturen, 9 procent van de vo-besturen, vijf mbo-instellingen, drie hogescholen en één universiteit. De inspectie roept deze besturen op om de onderdelen van de continuïteitsparagraaf in de volgende jaarverslagen op te nemen. In de afhandelingsbrieven bij de jaarverslagen 2013 worden besturen daarop aangesproken. Daarnaast wordt deze oproep door inspecteurs gedaan wanneer tijdens reguliere toezichtactiviteiten blijkt dat een continuïteitsparagraaf ontbreekt.

Hieronder volgt een beeld van de aanwezigheid van elk afzonderlijk onderdeel van de continuïteitsparagraaf. Dit beeld is gebaseerd op gegevens die via DUO zijn ontleend aan de ontvangen jaarverslagen van alle bekostigde onderwijsbesturen. De hierbij weergegeven modellen voor verantwoording zijn overgenomen uit de handreiking bij de brief van de minister van OCW van 20 december 2013. Dit betreft een handreiking voor de wijze van presenteren in het jaarverslag, de inhoud van deze modellen is te herleiden tot de voorschriften uit de RJO.

2.2 Prognose leerlingen/studenten en personeel (A1)

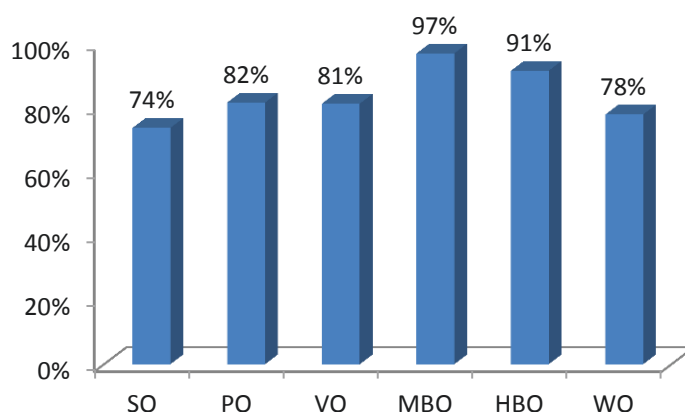
Aan besturen is gevraagd een prognose te geven van de ontwikkeling van leerlingen, deelnemers of studenten voor de komende drie jaar. Aangevuld met de verwachte personele bezetting, uitgesplitst in functiegroepen. In de toelichting kan vervolgens aandacht geschonken worden aan de personele bezetting (waaronder veranderingen in de formatie) en de ontwikkeling van de aantallen leerlingen, deelnemers en studenten. In figuur 2.1 is een voorbeeld gegeven van het model dat is aangereikt.

Figuur 2.1. Model op te nemen gegevens kengetallen

A1. Kengetallen	T	T+1	T+2	T+3
Personele bezetting in FTE:				
- Management/Directie				
- Wetenschappelijk personeel (mbo, hbo, wo)				
- Onderwijzend Personeel				
- Overige medewerkers				
Leerlingen aantallen (so, po, vo)				
Studenten/deelnemers aantallen (mbo, hbo, wo)				

Hieronder is in figuur 2.2 aangegeven hoeveel procent van de besturen een weergave van de leerlingen- of studentenontwikkeling en de formatieve ontwikkeling voor de jaren tot en met T+3 hebben opgenomen in het jaarverslag.

Figuur 2.2. Percentage besturen met de kengetallen (A1) in het jaarverslag



Gemiddeld genomen (over alle sectoren) is in 82 procent van de gevallen een vermelding opgenomen van de kengetallen en de meerjarige ontwikkeling hiervan.

2.3 Meerjarenbegroting voor de balans (A2)

De besturen is gevraagd een meerjarenbalans op te nemen in het jaarverslag, deze dient te zijn opgesteld op het hoogste aggregatieniveau. In figuur 2.3 staat het model dat hiervoor is aangereikt.

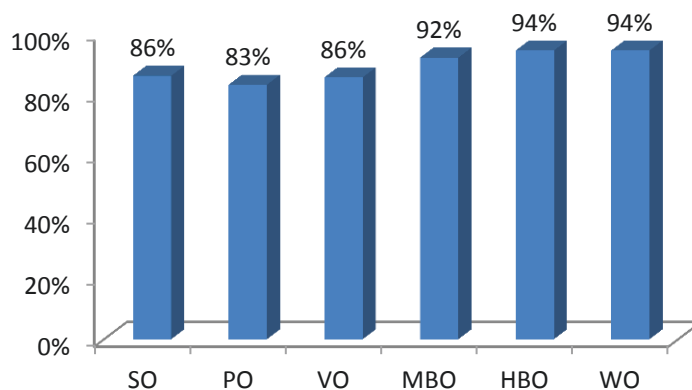
Figuur 2.3. Model meerjarenraming voor de balans

Balans	T	T+1	T+2	T+3
Vaste Activa				
Immaterieel				
Materieel				
Financieel				
Vlottende Activa				
Eigen Vermogen				
Algemene Reserve				
Bestemmingsreserve publiek				
Bestemmingsfonds publiek				
Bestemmingsreserve privaat				
Bestemmingsfonds privaat				
Voorzieningen				
Langlopende schulden				
Kortlopende schulden				

In de voorschriften is aangegeven dat in de toelichting aandacht geschonken dient te worden aan onder meer de financieringsstructuur, het huisvestingsbeleid en de mutaties van reserves evenals fondsen en voorzieningen. In figuur 2.4 is

aangegeven hoeveel procent van de besturen een cijfermatige weergave van een meerjarenbalans hebben opgenomen in het jaarverslag.

Figuur 2.4. Percentage besturen met een meerjarenbalans in het jaarverslag



Gemiddeld genomen (over alle sectoren) is in 85 procent van alle jaarverslagen een vermelding opgenomen van de meerjarenbalans.

2.4 Meerjarenraming van baten en lasten (A2)

Naast een meerjarenbegroting voor de balans dienen besturen ook een meerjarenraming op te nemen voor de baten en lasten. In figuur 2.5 staat het model dat is hiervoor is aangereikt.

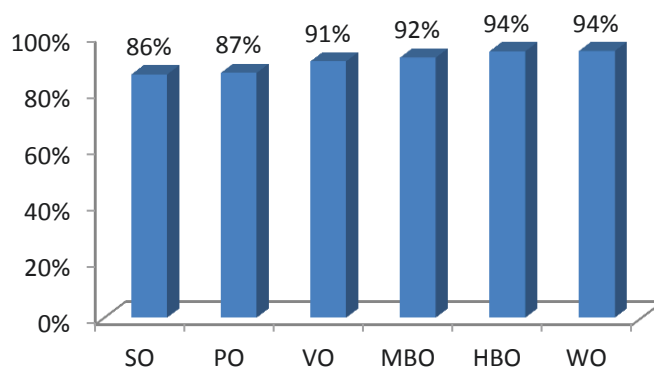
Figuur 2.5. Model meerjarenraming van de baten en lasten.

Staat/raming van baten en lasten	T	T+1	T+2	T+3
Baten				
Rijksbijdrage				
Overige overheidsbijdragen en subsidies				
College-, cursus- en examengelden (alleen bij mbo, hbo, wo)				
Baten werk in opdracht van derden (alleen bij mbo, hbo, wo)				
Overige baten				
Lasten				
Personeelslasten				
Afschrijvingen				
Huisvestingslasten				
Overige Lasten				
Saldo Baten en lasten				
Saldo financiële bedrijfsvoering				
Saldo buitengewone baten en lasten				
Totaal resultaat				
Incidentele baten en lasten in totaal resultaat				

Hierbij dient in de toelichting aan de batenkant onder meer rekening gehouden te worden met de verwachte studentenaantallen en de andere bekostigingsvariabelen. Daarnaast gaat de aandacht uit naar de ontwikkeling van de derde geldstroom en de

contractactiviteiten (bij mbo, hbo en wo). Voor wat betreft de lastenkant dient aandacht geschonken te worden aan de personele bezetting en eventuele aanpassingen in de formatieomvang. Ten slotte komt de huisvesting aan bod, bijvoorbeeld daar waar er majeure bouwprojecten in het verschiet liggen, die het waard zijn om toegelicht te worden. In figuur 2.6 is aangegeven hoeveel procent van de besturen een cijfermatige weergave van een meerjarige raming van baten en lasten hebben opgenomen in het jaarverslag.

Figuur 2.6. Percentage besturen met een raming baten en lasten in het jaarverslag

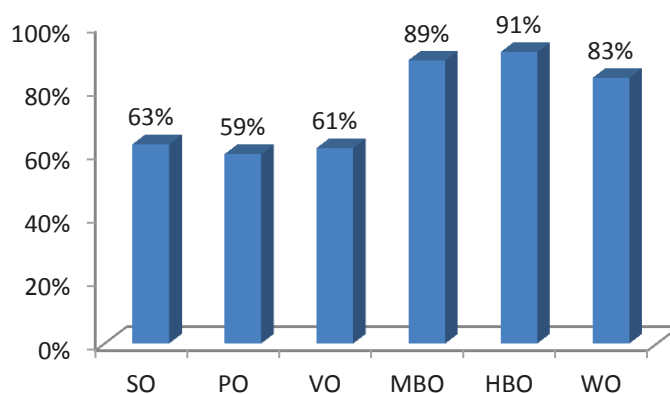


Gemiddeld is in 88 procent van alle jaarverslagen een meerjarenraming van de baten en lasten opgenomen. Dit is iets vaker dan wat voor de meerjarenbalans is aangetroffen.

2.5 Rapportage over risicobeheer (B1)

In de voorgeschreven rapportage over de werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem geeft het bestuur aan op welke wijze het interne risicobeheersingssysteem is ingericht en hoe dit in de praktijk functioneert. Daarbij wordt aangegeven welke resultaten hiermee zijn bereikt en welke aanpassingen eventueel worden doorgevoerd in de komende jaren. Het valt op dat een dergelijke rapportage niet bij alle sectoren in gelijke mate is aangetroffen. De verschillen tussen de sectoren worden duidelijk in figuur 2.7.

Figuur 2.7. Percentage besturen met een rapportage over risicobeheer in het jaarverslag



Gemiddeld is in 62 procent van alle jaarverslagen een beschrijving opgenomen van het interne risicobeheersingssysteem. Bij de sector po is dit met 59 procent het minst vaak aangetroffen en bij de sector hbo het meeste met 91 procent.

Voor met name de sectoren so, po en vo geldt dat de percentages duidelijk lager liggen dan voor de hiervoor beschreven aanwezigheid van kengetallen en meerjarenbegrotingen. Het beeld van deze in kwantitatief opzicht grote sectoren is ook bepalend voor het totaal. Voor de sectoren mbo, hbo en wo geldt dat de jaarverslagen in zeer ruime meerderheid een rapportage hebben opgenomen over het interne risicobeheersingssysteem.

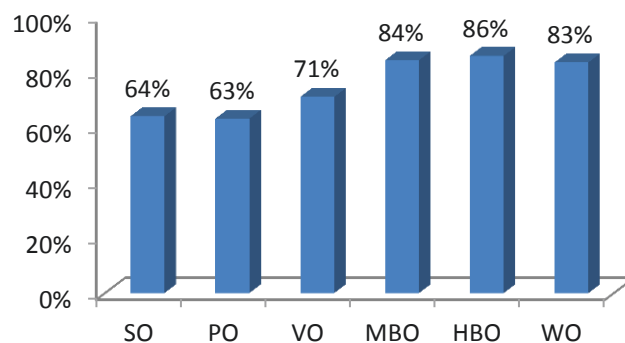
Uit een eerder onderzoek naar de aanwezigheid van een verslag over risicobeheer in jaarverslagen 2008, bij een steekproef van alle sectoren, blijkt dat dit verslag bij gemiddeld 45 procent van de jaarverslagen was opgenomen (Vos, Blommaert en Berkhouwer 2010). In vergelijking met de hierboven genoemde resultaten is een verbetering zichtbaar, omdat deze rapportage inmiddels in meer jaarverslagen wordt opgenomen.

2.6 Rapportage over risico's en maatregelen (B2)

In dit deel geeft het bestuur aan met welke risico's en onzekerheden zij geconfronteerd denkt te gaan worden en welke passende maatregelen getroffen worden om hier het hoofd aan te bieden. Voor zover nodig wordt er ook een cijfermatige toelichting verstrekt.

Deze rapportage is iets vaker aanwezig dan de rapportage over risicobeheer. Ook bij dit onderdeel zijn relatief grote verschillen tussen de sectoren waarneembaar. In figuur 2.8. staat per sector een overzicht van de aanwezigheid van een rapportage van de belangrijkste risico's en onzekerheden.

Figuur 2.8. Percentage besturen met een rapportage over risico's en onzekerheden in het jaarverslag



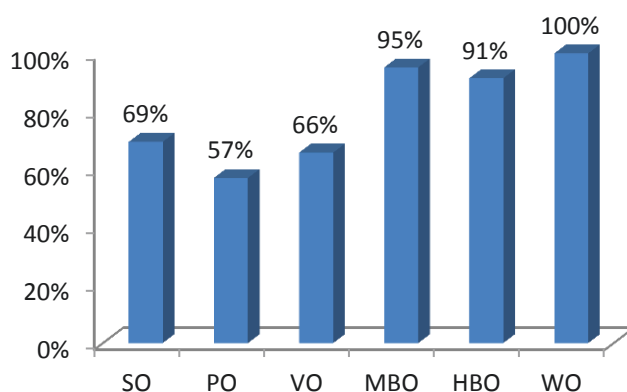
Gemiddeld is in 66 procent van alle jaarverslagen een overzicht opgenomen van risico's en onzekerheden. In de sector po is deze rapportage met 63 procent het minst vaak aanwezig. De sectoren mbo, hbo en wo nemen in ruime mate een overzicht op van risico's en onzekerheden, met percentages van boven de 80 procent.

2.7 Rapportage toezichthoudend orgaan (B3)

In dit onderdeel van het jaarverslag geeft het intern toezichthoudend orgaan aan op welke wijze zij het bestuur ondersteunt en adviseert.

Voor dit onderdeel van de continuïteitsparagraaf geldt dat er grote verschillen bestaan tussen sectoren. In figuur 2.9. staat per sector een overzicht van de aanwezigheid van een rapportage van het toezichthoudend orgaan.

Figuur 2.9. Percentage besturen met een rapportage van het toezichthoudend orgaan in het jaarverslag



Gemiddeld is in 62 procent van alle jaarverslagen een rapportage van het toezichthoudend orgaan opgenomen. De rapportage is het meest aanwezig in de sectoren mbo en wo met percentages van respectievelijk 95 procent en 100 procent. In de sector po is deze rapportage met een percentage van 57 procent relatief het minst vaak opgenomen. Mogelijk is dit te verklaren doordat een toezichthoudend bestuur nog niet altijd wordt beleefd als een intern toezichthoudend orgaan (art. 17d WPO).

2.8 Opmerkingen van de instellingsaccountants

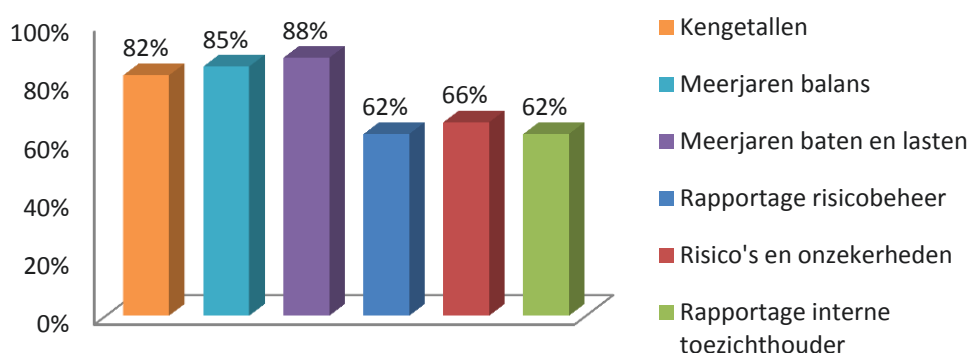
De instellingsaccountant stelt vast of het jaarverslag aan de wettelijke bepalingen voldoet, waaronder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) inclusief de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (RJO). Als onderdelen van de continuïteitsparagraaf ontbreken dan moet dit door de instellingsaccountant worden opgemerkt in de controleverklaring jaarverslag, zoals is aangegeven in het Onderwijscontroleprotocol OCW/EZ 2013.

In totaal is bij 2 procent van alle jaarverslagen door de accountant een opmerking gemaakt over het ontbreken van de continuïteitsparagraaf. In veel gevallen is door de accountant geen opmerking gemaakt terwijl de inhoud van het jaarverslag daar wel aanleiding voor geeft. In paragraaf 4.3 wordt verder ingegaan op de taken van instellingsaccountants.

2.9 Samenvattend overzicht

Deze paragraaf geeft een samenvattend overzicht op basis van de hiervoor gepresenteerde aanwezigheid van onderdelen van de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. In figuur 2.10 is weergegeven welk onderdeel van de continuïteitsparagraaf in welke mate aanwezig is in de jaarverslagen.

Figuur 2.10. Percentage aanwezigheid onderdelen continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen



De meerjarenramingen voor de baten en lasten, de balans en de kengetallen worden door meer dan 80 procent van de besturen opgenomen in het jaarverslag. Het benoemen van de belangrijkste risico's en het beschrijven van de aanwezigheid alsmede de werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem, blijft hierbij duidelijk achter.

Uitgaande van alle onderwijsbesturen in alle sectoren, neemt 66 procent een vermelding op in het jaarverslag van de belangrijkste risico's en onzekerheden. Het beschrijven van de aanwezigheid alsmede de werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem, gebeurt door 62 procent van de besturen. Een rapportage van de interne toezichthouder is ten slotte door 62 procent van de besturen opgenomen.

Aanwezigheid continuïteitsparagraaf en omvang bestuur

In de analyse is aandacht geschonken aan mogelijke verschillen tussen de aanwezigheid van de continuïteitsparagraaf bij kleine, middelgrote en grote besturen. Neemt een klein bestuur mogelijk minder vaak de onderdelen van een continuïteitsparagraaf op in het jaarverslag, dan een groot bestuur?

Uit deze analyse blijkt alleen in de sector po een verband te bestaan tussen de omvang van het bestuur en de aanwezigheid van de continuïteitsparagraaf. Grote en middelgrote besturen in het po nemen frequenter de onderdelen van de continuïteitsparagraaf op, kleine besturen minder. Op basis van gegevens van DUO is dit verband voor de sector po statistisch significant. Voor andere sectoren zijn geen statistisch significante verschillen aangetroffen voor de omvang van het bestuur.

3 Inhoudelijke beoordeling continuïteitsparagrafen

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt deelvraag 2 beantwoord:

Welke verbeterpunten en welke good practices komen naar voren bij een inhoudelijke beoordeling van geselecteerde continuïteitsparagrafen?

Normenkader jaarverslag

In de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (RJO) is bepaald dat de jaarverslaggeving moet voldoen aan de bepalingen uit titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) en aan de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ). In de RJ wordt onder meer vermeld dat in een jaarverslag toelichtingen worden opgenomen over de verwachte gang van zaken rond komende investeringen, financieringsstructuur, de personele bezetting en andere belangrijke gebeurtenissen. Aanvullend moet het jaarverslag een zo volledig mogelijk beeld geven van alle van invloed zijnde interne en externe ontwikkelingen (RJ 660.403). In het jaarverslag dient te worden ingegaan op risico's en onzekerheden waar de rechtspersoon mee te maken heeft (RJ 400.109, RJ660.406, art. 2:391 BW).

Het jaarverslag moet begrijpelijke, relevante en betrouwbare toelichtingen bevatten en moet als geheel bruikbaar zijn voor de gebruikers (OCW, 2014). Door de minister van Financiën zijn aanvullende kaders vastgelegd voor transparantie in de verantwoording, waaronder toelichtingen over de bedrijfsvoering en het financieel meerjarenbeleid (Financiën, 2014).

Recent is een wijziging van het Burgerlijk Wetboek ingediend bij de Tweede Kamer. Daarin wordt voorgesteld dat elke accountant in zijn controleverklaring opneemt of er in het licht van de tijdens het onderzoek verkregen kennis over de rechtspersoon en zijn omgeving, onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken. Deze geconstateerde onjuistheden moeten dan vervolgens in de controleverklaring vermeld worden (Veiligheid en Justitie, 2015). Het onderwijs loopt gedeeltelijk al vooruit op dit wetsvoorstel, dankzij de huidige voorschriften in de RJO en het Onderwijsaccountantsprotocol OCW/EZ 2014. In dit protocol staan concrete aanwijzingen voor instellingsaccountants in het onderwijs, over de wijze waarop zij de daarin opgenomen continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 2014 toetsen (zie paragraaf 4.3).

Context ontwikkeling normen jaarverslag

Niet alleen in het onderwijs maar ook bij andere organisaties wordt verbetering van jaarverslagen gevraagd, door daarin meer aandacht te besteden aan toekomstige ontwikkelingen en risico's (FD, 2014a; FD, 2014b). In dit verband voeren diverse partijen discussie over de normen waaraan een jaarverslag zou moeten voldoen, zowel in de private als publieke sector (Financiën, 2013; NBA, 2014). Dit zijn partijen zoals de Raad voor de jaarverslaggeving, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants en het Platform Publieke Jaarverslaggeving. Deze partijen bieden handreikingen en beschouwingen over de gewenste aard en diepgang van informatie over risico's en toekomstige ontwikkelingen (AFM, 2014; Financiën, 2013; NBA 2013; RJ 2014).

Uit de openbare discussie blijkt dat over de diepgang van op te nemen informatie verschillend kan worden gedacht. Mogelijk biedt dit onderzoek een bijdrage aan verdere discussie.

Toepassing normen continuïteitsparagraaf

Voor dit onderzoek zijn de voorschriften uit de RJO leidend. Het is belangrijk dat besturen in hun jaarverslag alle onderdelen inclusief vereiste toelichtingen van de continuïteitsparagraaf opnemen. Bij de inhoudelijke beoordeling is gekozen voor een kwalificering *voldoende tot goed* om aan te geven dat onderdelen grotendeels voldoen aan vereisten. Hiervoor is gekozen om recht te doen aan inspanningen van besturen en omdat mogelijk nog verschillende interpretaties over de voorschriften worden gehanteerd.

Als bij een onderdeel een enkel detail van de vereiste weergave ontbreekt, dan kan dit toch zijn beoordeeld als voldoende tot goed. In het onderzoek is gekeken of essentiële informatie aanwezig is, zoals de meerjarenbegroting tot en met verslagjaar T+3 en risicomaatregelen bij alle vermelde risico's. Ook onderzocht de Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) of de vereiste toelichtingen in een tekst zijn vermeld (niet alleen cijfermatig), zoals toelichtingen over aanpassing in de formatieomvang wanneer de personele bezetting fluctueert. In bijlage 3 is een toelichting opgenomen over de wijze waarop het normenkader is toegepast.

Voor dit onderzoek is gebruikgemaakt van een selectie van 64 jaarverslagen waarvan de onderzoeksmethode is weergegeven in hoofdstuk 1. Op basis van deze beperkte selectie zijn onderstaande resultaten niet representatief, maar ze geven wel een verdieping van de aard van verbeterpunten en aangetroffen good practices.

3.2 Prognose leerlingen/studenten en personeel (A1)

De ontwikkeling van de aantallen leerlingen, deelnemers of studenten en de personele bezetting moet zijn opgenomen voor het verslagjaar en de jaren T+1, T+2 en T+3. Daarnaast moet de formatie zijn uitgesplitst in functiegroepen. In de RJO is voorts aangegeven dat deze prognoses moeten zijn voorzien van een toelichting over belangrijke ontwikkelingen die het bestuur verwacht. Het gaat daarbij om ontwikkelingen in de personele bezetting inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatieomvang en de verwachte leerlingenaantallen. Het is wenselijk dat ook de relatie tussen beide grootheden in de prognoses tot uitdrukking wordt gebracht.

Uit een inhoudelijke analyse blijkt dat in 42 van de 64 geselecteerde jaarverslagen, de vereisten voor verantwoording van deze prognose inclusief de gevraagde toelichtingen voldoende tot goed worden gevolgd.

Verbeterpunten

Niet in alle gevallen zijn toelichtingen vermeld bij een leerlingen-, deelnemers- of studentenprognose en bij de ontwikkelingen van de personele bezetting. Soms is slechts een prognose voor het komende jaar aanwezig of ontbreekt één van de functiegroepen in het formatieoverzicht. In sommige gevallen zijn zonder een toelichting cijferreeksen in een of meerdere begrotingsjaren gekopieerd, vaker bij de sectoren so, po en vo. Dit kan vragen oproepen over de wijze waarop de prognose tot stand is gekomen. In sommige gevallen is de prognose van leerlingen qua tendens tegengesteld aan de ontwikkeling van de personele bezetting, zonder dat dit adequaat is toegelicht.

Good practice

Het is een good practice te noemen als een bestuur aangeeft hoe de gehanteerde prognose van het aantal leerlingen (deelnemers, studenten) tot stand is gekomen.

Bij een verwachte leerlingendaling geven besturen in een aantal gevallen aan hoe ze met mogelijke risico's omgaan, waarbij meerdere scenario's gepresenteerd worden. Een good practice met betrekking tot toelichtingen bij de personele bezetting is wanneer een bestuur, indien van toepassing, ook ontwikkelingen bij organisatieonderdelen toelicht die gevolgen kunnen hebben voor de totale personele bezetting.

Het wordt ook als good practice beschouwd als een bestuur bij een dalende formatie vermeldt hoeveel kosten dit eventueel met zich meebrengt en vanaf welk moment een inverdieneffect is te verwachten.

Aandachtspunt: leerlingenprognose in po en vo

In verband met de verwachte leerlingendaling in het funderend onderwijs is voor de sectoren po en vo in de geselecteerde jaarverslagen een aanvullende analyse gevormd van de leerlingenprognose voor het jaar 2016. Uit deze analyse blijkt dat een aantal besturen met een dalend aantal leerlingen geen toelichting geeft over te nemen maatregelen. Daarnaast zijn bij een aantal van deze besturen geen toelichtingen vermeld over eventuele aanpassing van de personele bezetting, terwijl dit op basis van de voorschriften wel verwacht zou worden. Dergelijke toelichtingen kunnen worden vermeld bij deze prognoses, of bij de meerjarenraming van baten en lasten.

Besturen uit dit onderzoek met een sterke daling van het verwachte aantal leerlingen, betreft de inspectie momenteel in het themaonderzoek naar leerlingendaling in het po en vo dat op dit moment wordt uitgevoerd.

3.3 Meerjarenbegroting voor de balans (A2)

In het jaarverslag moet een meerjarenbegroting opgenomen worden op het hoogste aggregatieniveau. Dit is in het onderzoek geïnterpreteerd als een meerjarenbegroting die hetzelfde niveau beslaat als de geconsolideerde jaarrekening (indien de jaarrekening van een bevoegd gezag is geconsolideerd).

Het is van belang dat alle organisatieonderdelen in een meerjarenbegroting worden betrokken, omdat financiële ontwikkelingen van deze onderdelen gevolgen kunnen hebben voor een geheel bestuur.

De meerjarenbegroting bestaat uit een meerjarenbalans en een meerjarenraming van baten en lasten. Het tweede onderdeel wordt beschreven in de volgende paragraaf. De meerjarenbalans wordt gebaseerd op de standaardindeling van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs en omvat de cijfers van het verslagjaar en voorts de jaren T+1 tot en met T+3. In de toelichting bij de posten van de balans geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om verwachte ontwikkelingen in de financieringsstructuur, het huisvestingsbeleid (voor zover dit niet van gemeentewege wordt geregeld) en ook toelichtingen over mutaties van reserves, fondsen en voorzieningen.

Uit de inhoudelijke beoordeling van de meerjarenbalans inclusief de toelichtingen, blijkt dat bij 21 van de 64 jaarverslagen de vereisten voldoende tot goed worden gevolgd. In de sectoren hbo en wo voldoet de meerjarenbalans vaker aan de vereisten dan in de overige sectoren.

Verbeterpunten

Bij vermelding van concrete plannen, zoals voor renovatie, groot onderhoud of nieuwbouw, zijn niet altijd concrete toelichtingen over de financiering aanwezig. Het is vooral voor besturen die verantwoordelijk zijn voor de eigen huisvesting van belang dat hierover relevante toelichtingen bij de balans worden opgenomen.

Verder blijkt dat toelichtingen over voorzieningen en het eigen vermogen vaak nog ontbreken. Voorzieningen worden gevormd voor verplichtingen waarvan de omvang en/of het moment van betalen nog niet vaststaan. Verwachte ontwikkelingen in de mutaties moeten worden toegelicht. Zicht op de verwachte mutaties in de omvang van elke voorziening is van belang, en ook in de mogelijke risico's en onzekerheden die van invloed kunnen zijn op de schatting van de voorziene verplichtingen. In de weergave van de ontwikkeling van het eigen vermogen is geconstateerd dat dit niet altijd wordt uitgesplitst, terwijl dit bijvoorbeeld wel in de jaarrekening zichtbaar is. Zicht op de ontwikkeling van afzonderlijke onderdelen van het eigen vermogen is van belang bij zowel publieke als private reserves.

In het onderzoek is geconstateerd dat de meerjarenbalans en de meerjarenraming voor baten en lasten niet altijd gaat over het organisatieniveau van de rechtspersoon als geheel. Soms is alleen een enkelvoudige in plaats van geconsolideerde meerjarenbegroting opgenomen. Als er op grond van de voorschriften ook een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld, is het wenselijk dat de verbonden partijen ook geconsolideerd worden in de meerjarenbegroting in het jaarverslag (op het niveau van het bevoegd gezag). Dit komt ten goede aan het toekomstbeeld op consolidatieniveau. Als er aanleiding voor is, kunnen aanvullende meerjarenbegrotingen worden opgenomen. Zoals de enkelvoudige begroting en een begroting van afzonderlijke onderwijssectoren.

Good practice

Als good practice van toelichtingen bij de meerjarenbalans, zijn de volgende voorbeelden te noemen: aanvullend toelichtingen over een investeringsbegroting en financieringsbehoefte, toelichtingen over eventueel geplande (her)financiering uit vreemd vermogen, toelichtingen over wijzigingen in het eigendom van gebouwen, en toelichtingen over afzonderlijke voorzieningen en onderdelen van het eigen vermogen. In sommige gevallen meldt een bestuur een streefomvang van het eigen vermogen, waarbij wordt vermeld dat dit te hoog wordt gevonden. Daarbij vermeldt zij waarin zij middelen gaat investeren om het vermogen omlaag te krijgen.

3.4 Meerjarenraming van baten en lasten (A2)

In de meerjarenraming van baten en lasten dienen de volgende posten te worden opgenomen: de baten uitgesplitst naar rijksbijdrage, overige overheidsbijdragen en subsidies en overige baten. Voor de sectoren mbo, ho en wo wordt dit aangevuld met baten uit college-, cursus- en examengelden en baten werk in opdracht van derden. De lasten worden uitgesplitst naar personeelslasten, afschrijvingen, huisvestingslasten en overige lasten. Ook het saldo baten en lasten, saldo financiële bedrijfsvoering, saldo buitengewone baten en lasten, het totaal resultaat en incidentele baten en lasten dient het bestuur op te nemen.

Hieronder is aangegeven welke toelichtingen zijn vereist volgens de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf:

Vereiste toelichtingen voor so, po en vo:

In de toelichting bij deze posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om de financiële gevolgen van de ontwikkelingen in de verwachte aantallen leerlingen, afstemming in de regio over leerlingontwikkelingen, de personele bezetting inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatieomvang, huisvesting (eigendom, huur, doordecentralisatie, voorgenomen majeure bouwprojecten,

financiering) in aanvulling op wat bij huisvestingsbeleid is vermeld, en overige toelichtingen (niet nader gespecificeerd).

Vereiste toelichtingen voor mbo, hbo en wo:

In de toelichting bij deze posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om de financiële gevolgen van de ontwikkelingen in de verwachte aantallen studenten en deelnemers, afstemming in de regio over leerlingontwikkelingen, andere bekostigingsrelevante variabelen, ontwikkeling rond derde geldstroom en contractactiviteiten, de personele bezetting inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatieomvang, huisvesting (eigendom, huur, doordecentralisatie, voorgenomen majeure bouwprojecten en financiering) in aanvulling op wat bij huisvestingsbeleid is vermeld, en overige toelichtingen (niet nader gespecificeerd).

Uit een inhoudelijke beoordeling van de meerjarenraming van baten en lasten inclusief de toelichtingen blijkt dat deze bij 24 van de 64 geselecteerde jaarverslagen voldoende tot goed voldoet aan de vereisten. Dit gebeurt het meest in de sector wo en is in de sector so het minst vaak het geval. Voor de sector so kan dit een aandachtspunt vormen, omdat deze sector te maken heeft met ontwikkelingen van aanvullende geldstromen vanuit jeugdzorg en passend onderwijs. Een helder onderscheid tussen de ontwikkelingen van de verschillende geldstromen is dan van groot belang.

Verbeterpunten

Toelichtingen bij de ontwikkeling van personele lasten en huisvestingslasten worden niet in alle gevallen vermeld. Daarnaast worden veronderstellingen bij ontwikkelingen in de batenkant niet altijd toegelicht. Bij de sectoren mbo, hbo en wo zijn relevante (tekstuele) toelichtingen over de ontwikkeling van contractactiviteiten en derde geldstroom niet altijd vermeld.

Soms worden tegengestelde ontwikkelingen opgemerkt in de ontwikkeling van gepresenteerde cijfers en toelichtingen, bijvoorbeeld als de leerlingenprognose dalende is en de begrote rijksbijdragen stijgen. In deze gevallen kan een toelichting op voorhand vragen bij de lezer voorkomen.

Zoals in de vorige paragraaf vermeld, is het voor de meerjarenraming wenselijk om bij een geconsolideerde jaarrekening hetzelfde niveau ook in de meerjarenbegroting toe te passen. Als er aanleiding voor is kunnen aanvullende meerjarenbegrotingen worden opgenomen, bijvoorbeeld als er sprake is van meerdere sectoren.

Good practice

Het is een good practice als de uitgangspunten bij de ontwikkeling van baten en lasten concreet worden toegelicht, bijvoorbeeld door eventuele onzekerheden in verwachte baten toe te lichten of bij een aangekondigde reorganisatie ook de verwachte financiële gevolgen toe te lichten. Bij grotere besturen kunnen toelichtingen over een intern allocatiemodel extra verduidelijking bieden. Daarnaast is het een good practice te noemen als geconsolideerde besturen naast een meerjarenbegroting voor het hele bestuur, ook een enkelvoudige meerjarenbegroting opnemen.

Aandachtspunt: beleidsrijk begroten

Bij de geselecteerde jaarverslagen is aanvullend gekeken of de beleidsrijkheid van de gepresenteerde meerjarenbegroting kan worden bepaald.

In de geselecteerde jaarverslagen van de sectoren so en po is het minst vaak een meerjarenbegroting aangetroffen, waarvan aan de hand van toelichtingen kan worden verondersteld dat deze beleidsrijk is. Een oorzaak van geringe (presentatie van) beleidsrijkheid van een meerjarenbegroting ligt mogelijk in verschillen in financiële deskundigheid of in complexiteit in afstemming in een onderwijsorganisatie op decentraal en op centraal bestuursniveau. Een andere reden is dat besturen mogelijk terughoudend zijn met het openbaar maken van voorgenomen beleid.

3.5 Rapportage over risicobeheer (B1)

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

Bij 24 van de 64 geselecteerde jaarverslagen is geconstateerd dat de rapportage over risicobeheer voldoende tot goed aan de vereisten voldoet. Bij de geselecteerde jaarverslagen van hbo en wo is deze rapportage vaker beoordeeld als voldoende tot goed. Het valt op dat in de sector po deze rapportage het minst vaak voldoet aan inhoudelijke vereisten, namelijk bij vijf van de 26 geselecteerde jaarverslagen.

Verbeterpunten

Soms ontbreekt deze rapportage, soms is de rapportage te algemeen, en in enkele gevallen wordt aangegeven dat die nog in ontwikkeling is. Regelmatig ontbreekt informatie over het functioneren van het systeem en welke resultaten hiermee zijn bereikt. Besturen kunnen vaker toelichten hoe het systeem is ingericht en hoe dat in het afgelopen jaar heeft gefunctioneerd, en bijvoorbeeld wie taken uitvoert in het kader van het risicobeheer.

Good practice

Een good practice is een concrete vermelding van taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot de uitvoering van het risicobeheer. De werking daarvan wordt toegelicht inclusief een omschrijving van de hiermee bereikte resultaten. Een voorbeeld is de uitkomst van een evaluatie van het risicobeheer. Een verslag van het toezichthoudend orgaan met een reflectie over de werking van het risicobeheer, is ook een voorbeeld van een good practice.

3.6 Rapportage over risico's en maatregelen (B2)

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

Bij 25 van de 64 geselecteerde jaarverslagen is geconstateerd dat de rapportage over risico's voldoende tot goed aan de vereisten voldoet. In vergelijking met de andere sectoren, valt op dat deze rapportage in de geselecteerde jaarverslagen van so (bij drie van de acht) en po (bij acht van de 26) minder vaak voldoet aan inhoudelijke vereisten.

Verbeterpunten

Toelichtingen over risico's en vermelde maatregelen zijn vaak nog erg algemeen. Een vermelding van de kans, de mogelijke impact van risico's en de beheersmaatregelen van het bestuur kan dit verbeteren. Daarnaast worden niet bij alle risico's beheersmaatregelen vermeld. Een bestuur zou bepaalde risico's expliciet kunnen aanvaarden en dit in het jaarverslag motiveren, maar dat gebeurt door weinig besturen. Regelmatig is er geen kwantificering van risico's waar dat wel verwacht had mogen worden. Dit is belangrijk om mogelijke gevolgen voor de financiële continuïteit in te schatten.

Bij specifieke strategische doelstellingen blijkt een toelichting over risico's en beheersmaatregelen niet altijd aanwezig, zoals bij de vermelding van een reorganisatie, een huisvestingsproject, deelname in verbonden partijen, of bij activiteiten voor kinderopvang.

Good practice

Het is een good practice te noemen als een beschrijving wordt gegeven van de mogelijke impact, beheersmaatregelen en een kwantificering van risico's, met daarbij een onderbouwing van de benodigde buffer om risico's op te vangen. Een overzicht van kansen en bedreigingen kan daaraan voorafgaan. Een ander voorbeeld van een good practice is de vermelding van de uitkomst van een evaluatie van het risicobeheer en de verbeteringen die werden aangebracht in de informatievoorziening, met als doel een betere interne sturing.

Vanwege het toenemend maatschappelijk belang dat wordt gehecht aan transparantie over risico's en onzekerheden, is er door de raad voor de jaarverslaggeving een discussie gestart over bijstelling van de richtlijnen voor jaarverslagen (RJ 400). Deze raad heeft in 2014 een notitie opgesteld met een nadere invulling van de wijze waarop risico's en onzekerheden beschreven kunnen worden. Voor een nadere invulling kunnen besturen gebruikmaken van deze notitie (RJ, 2014) en van kaders die door OCW beschikbaar zijn gesteld (OCW, 2014). Het blijft een taak voor de besturen zelf om af te wegen wat zij als belangrijkste risico's zien en deze in het jaarverslag toe te lichten, inclusief concrete vermelding van maatregelen.

Aandachtspunt: risicobeheer bij verhoogd financieel risico

In de geselecteerde jaarverslagen van besturen onder aangepast financieel toezicht valt op dat de rapportage over risico's en maatregelen bij vier van de vijf geselecteerde jaarverslagen niet voldoet aan de vereisten. Deze toezichtvorm wordt door de inspectie ingesteld als er sprake is van verhoogde financiële risico's. Vooral bij besturen die al wat langer deze toezichtvorm hebben, zou men in het jaarverslag meer aandacht voor risicomatregelen verwachten.

3.7 Rapportage toezichthoudend orgaan (B3)

In de RJO is aangegeven dat het toezichthoudend orgaan in deze rapportage dient aan te geven op welke wijze zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert over de beleidsvraagstukken en de financiële problematiek.

Bij 33 van de 64 geselecteerde jaarverslagen is geconstateerd dat de rapportage van een toezichthoudend orgaan voldoende tot goed aan de vereisten voldoet. In de sectoren hbo en wo is dit bij alle geselecteerde jaarverslagen als voldoende tot goed beoordeeld. In de sector mbo bij zes van de acht. Deze rapportage is in de

sector so bij drie van de acht, in po bij acht van de 26, en in vo bij zes van de twaalf geselecteerde jaarverslagen beoordeeld als voldoende tot goed.

Verbeterpunten

Bij een groot deel van de jaarverslagen waarin deze rapportage als niet voldoende is beoordeeld, is alleen beknopt een overzicht gegeven van de taken van het toezichthoudend orgaan. Vaak wordt niet aangegeven hoe ondersteuning en advisering plaatsvindt, over welke onderwerpen is gesproken en welke documenten zijn goedgekeurd. In sommige jaarverslagen wordt wel vermeld dat er gevraagd of ongevraagd advies wordt gegeven, maar zonder een toelichting waarover dat advies gaat.

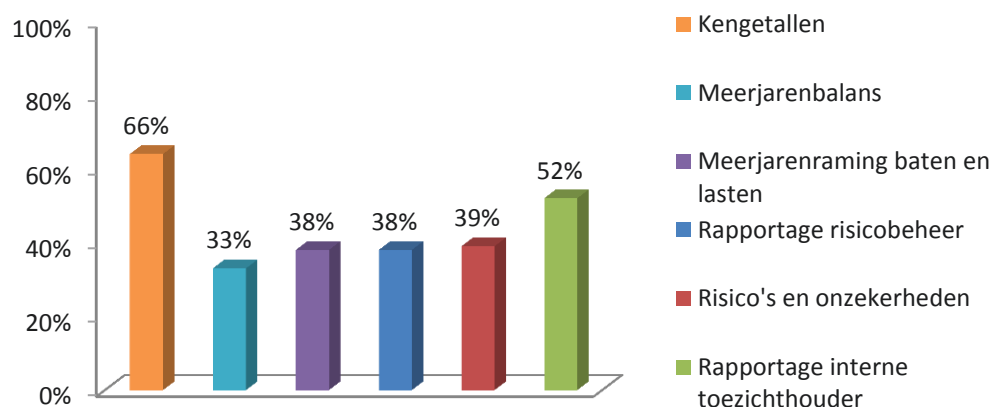
Good practice

Het is een good practice wanneer een toezichthoudend orgaan aangeeft waaraan zij goedkeuring heeft verleend, de besproken onderwerpen vermeldt en uitlegt welke afwegingen zij daarbij heeft gemaakt. Een ander voorbeeld van een good practice is, wanneer een bestuur vermeldt welke maatregelen zij moest nemen om financiële verslechtering te voorkomen, en welke rol het toezichthoudend orgaan daarbij heeft vervuld. Het is ook een good practice te noemen als wordt aangegeven met welke geledingen contact plaatsvindt en hoe vaak. Een ander voorbeeld is, wanneer binnen een toezichthoudend orgaan meerdere commissies zijn ondergebracht, per commissie een verslag wordt gegeven. Vermelding van nevenfuncties en competenties van de leden van de raad van toezicht is ook te beschouwen als een good practice.

3.8 Samenvattend overzicht

Hieronder wordt in figuur 3.1 een overzicht gegeven van de beoordelingen van het totaal van de geselecteerde jaarverslagen. Hierin is te zien dat de meerjarenbalans nog het minst vaak aan de vereisten voldoet.

Figuur 3.1. Percentage onderdelen continuïteitsparagraaf voldoende tot goed van alle geselecteerde jaarverslagen 2013



Bij de inhoudelijke beoordelingen is een analyse gevormd van verschillen bij besturen met en zonder aangepast financieel toezicht. Bij vijf van de 64 geselecteerde jaarverslagen is sprake van aangepast financieel toezicht (peilmoment augustus 2014). In de geselecteerde jaarverslagen van besturen onder aangepast

financieel toezicht valt op dat de rapportage over risicobeheer bij slechts één van de vijf geselecteerde jaarverslagen voldoende tot goed voldoet aan de vereisten.

Met deze analyse van een beperkt aantal besturen probeert de inspectie de belangrijkste kwalitatieve verbeterpunten in beeld te brengen en good practices aan te reiken.

3.9 Instrumentarium voor verantwoording

In deze paragraaf wordt ingegaan op deelvraag 3:

Wat kan er verbeteren aan het huidige instrumentarium voor verantwoording in continuïteitsparagrafen?

Evaluatie voorschriften

Aan de hand van de inhoudelijke beoordelingen heeft de inspectie een evaluatie gevormd van mogelijke verbeterpunten met betrekking tot de voorschriften en de verantwoording in jaarverslagen. Hieruit blijken enkele aandachtspunten:

- De onderdelen worden niet altijd in een continuïteitsparagraaf opgenomen maar bijvoorbeeld in een risicoparagraaf of een paragraaf over huisvesting. In dat geval komt het de leesbaarheid ten goede als in de continuïteitsparagraaf een verwijzing wordt aangegeven.
- In de voorschriften bij de kengetallen en de meerjarenbegroting worden toelichtingen gevraagd, maar niet bij elk onderdeel is aangegeven of een cijfermatige of tekstuele toelichting wordt gevraagd. De voorkeur gaat uit naar een relevante tekstuele toelichting in plaats van alleen een cijferontwikkeling.
- De voorschriften geven aan dat de meerjarenbegroting op het hoogste aggregatieniveau (van de consolidatie) moet worden opgenomen. Maar aggregatieniveau is ook te interpreteren als het niveau van afzonderlijke posten. De voorkeur gaat uit naar een meerjarenbegroting op het hoogste consolidatieniveau met aanvullend een enkelvoudige meerjarenbegroting.

Evaluatie aanlevering

Ten aanzien van de aanlevering is het instrumentarium een verbeterpunt. Voor het verslagjaar 2013 konden besturen cijfermatige gegevens uit de continuïteitsparagraaf nog niet elektronisch aanleveren, zoals dat wel mogelijk is voor de gegevens uit de jaarrekening die in het elektronisch financieel jaarverslag (EFJ) ingevoerd kunnen worden. Daardoor kunnen meerjarige ontwikkelingen nu nog niet snel voor alle besturen in de jaarlijkse financiële risicoanalyse worden verwerkt.

Om die reden wordt voor de jaarverslagen vanaf 2014 door DUO een e-formulier voor de continuïteitsparagraaf beschikbaar gesteld. Daarin moeten besturen gegevens voor de continuïteitsparagraaf invoeren. De elektronische aanlevering van deze gegevens vervangt overigens niet de onderdelen van de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag.

4 Conclusie en aanbevelingen

4.1 Conclusie en aanbevelingen voor bestuurders

Conclusie en aanbevelingen prognoses en meerjarenbegroting

Conclusie

Uit de resultaten van het kwantitatief onderzoek in de jaarverslagen 2013, blijkt dat de prognoses (de kengetallen) van de aantallen leerlingen, deelnemers en studenten en van de personele bezetting en de meerjarenbegroting, al door veel besturen worden opgenomen. Dit gebeurt met gemiddelde percentages boven de 80 procent. Uit de inhoudelijke beoordeling van geselecteerde jaarverslagen blijkt echter ook dat met name de voorschriften over de verantwoording van en de toelichting op de meerjarenbegroting, nog geen adequate opvolging krijgen.

Aanbeveling

Dit resulteert in de volgende aanbevelingen:

- Neem een beleidsrijke meerjarenbegroting op met een goede toelichting, die de stakeholders inzicht biedt in de meest waarschijnlijke toekomstige ontwikkelingen;
- Schenk in de meerjarenbegroting en toelichtingen ook aandacht aan de niet-financiële aspecten en geef een onderbouwing van de gehanteerde prognoses.

Conclusie en aanbevelingen overige rapportages

Conclusie

Uit de resultaten van het kwantitatief onderzoek in de jaarverslagen 2013 valt op dat de overige rapportages over risicobeheer, risico's en het interne toezicht minder vaak in jaarverslagen zijn opgenomen, met gemiddelde percentages boven de 60 procent. In de inhoudelijke beoordeling van geselecteerde jaarverslagen zijn met name voor de rapportage over de werking van het risicobeheer en de rapportage over risico's en onzekerheden, verbeterpunten zichtbaar.

Aanbevelingen

Dit resulteert in de volgende aanbevelingen:

- Geef een vermelding van de concrete risico's voor uw bestuur, in plaats van een kale opsomming van de terreinen waar zich mogelijk risico's kunnen voordoen (huisvesting, personeel, leerlingaantallen, etc.);
- Geef aan wat de kans en de impact is van het intreden van risico's. Wat gebeurt er als een risico realiteit wordt? Welke consequenties levert dit op, maar ook: wat is de betekenis voor de continuïteit van de belangrijkste activiteiten en bedrijfsprocessen?
- Geef aan wat u als bestuur doet, om de kans op het intreden van een risico te verminderen en wat u doet als een risico een feit is geworden. Welke beheersmaatregelen worden dan getroffen, om de impact zo gering mogelijk te laten zijn?

4.2 Conclusie en aanbevelingen voor instellingsaccountants

Conclusie

Uit het onderzoek blijkt dat bij 2 procent van alle jaarverslagen 2013 door de instellingsaccountant een opmerking is gemaakt over het ontbreken van de continuïteitsparagraaf. Dit is redelijk afwijkend ten opzichte van de in hoofdstuk 2 vermelde aanwezigheid (c.q. het ontbreken van) onderdelen van de continuïteitsparagraaf. In deze vergelijking wordt zichtbaar dat nog te weinig instellingsaccountants in de controleverklaring hebben opgemerkt dat de continuïteitsparagraaf ontbreekt, wanneer deze (of onderdelen hiervan) niet in het jaarverslag is opgenomen.

De verwachte werkzaamheden van een instellingsaccountant zijn nader uitgewerkt in het Onderwijsaccountantsprotocol OCW/EZ 2014. De accountant dient met betrekking tot het jaarverslag 2014 vast te stellen dat:

- het jaarverslag aan de wettelijke bepalingen voldoet, waaronder de RJO waarin voorschriften voor de continuïteitsparagraaf staan;
- het jaarverslag geen materiële tegenstrijdigheden met de jaarrekening (consistentie met de jaarrekening) bevat en
- het jaarverslag geen materiële tegenstrijdigheden met de uitkomsten van de jaarrekeningcontrole bevat, waaronder de bevindingen over de interne beheersing (consistentie met de controlebevindingen).

De informatie uit controleverklaringen en uitzonderingsrapportages wordt door DUO geregistreerd en aan de inspectie geleverd, en vormt op die manier aanvullende input voor de prospectieve risicodetectie.

Aanbevelingen

Dit resulteert in de volgende aanbevelingen:

- Neem als instellingsaccountant een opmerking op in de controleverklaring, wanneer het jaarverslag niet aan de bovenstaande vereisten voldoet;
- Toets of de opgenomen meerjarenbegroting voortkomt uit de interne planning- en controlcyclus en of deze is goedgekeurd door de RvT. Als dat niet het geval is, neem dit op in een uitzonderingsrapportage.

4.3 Instrumentarium

Het verdient aanbeveling dat de onderdelen van de continuïteitsparagraaf volledig worden opgenomen en beter worden toegelicht in de jaarverslagen. De interne toezichthouders en de instellingsaccountant dienen daarop toe te zien, maar ook andere partijen kunnen een bestuur daarop aanspreken.

De voorkeur gaat uit naar een volledige continuïteitsparagraaf binnen het bestuursverslag, maar de afzonderlijke onderdelen kunnen ook verspreid in het bestuursverslag worden opgenomen. In dat geval komt het de leesbaarheid ten goede als in de continuïteitsparagraaf een verwijzing wordt aangegeven. Het instrumentarium voor aanlevering van jaarverslaggeving wordt uitgebreid met een e-formulier voor de continuïteitsparagraaf. Op die manier zal meer efficiënte risicodetectie kunnen plaatsvinden, op basis van de prospectieve informatie.

In de komende periode zal OCW een bredere evaluatie uitvoeren van de huidige voorschriften voor de continuïteitsparagraaf. Daarbij worden aanvullingen en aanpassingen verwacht in de voorschriften voor de gegevensset.

4.4 Activiteiten inspectietoezicht

De Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) communiceert richting besturen over continuïteitsparagrafen in de afhandelingsbrieven van de jaarverslagen 2013. Daarnaast wordt bij signalering van een ontbrekende continuïteitsparagraaf tijdens reguliere toezichtactiviteiten, het bestuur daar ook op aangesproken door de betrokken inspecteur.

De so-, po- en vo-besturen die geen continuïteitsparagraaf hebben opgenomen in hun jaarverslag 2013, worden betrokken in het themaonderzoek prospectief toezicht dat de inspectie op dit moment uitvoert. Bij een deel van deze besturen zal in dit verband indien nodig een gesprek worden gevoerd met het bestuur.

In regulier overleg van de inspectie met de NBA, accountantskantoren en brancheorganisaties, wordt de rol van de instellingsaccountant benadrukt en worden verwachtingen besproken. In de jaarlijkse steekproefsgewijze reviews door de inspectie bij de instellingsaccountants, zal worden beoordeeld of deze in hun controle en onderzoek voldoende aandacht hebben gegeven aan de continuïteitsparagraaf. Voor instellingsaccountants die onvoldoende werkzaamheden verrichten, kan mogelijk het oordeel 'ontoereikend' worden gegeven.

In het najaar van 2015 voert de inspectie opnieuw een themaonderzoek uit, naar de verdere implementatie van voorschriften voor de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen 2014.

Delen good practices

Voor dit onderzoek is bij enkele geselecteerde jaarverslagen geconstateerd dat onderdelen van de continuïteitsparagraaf voldoen aan de voorschriften en als good practice gekwalificeerd kunnen worden. De namen van deze besturen staan in bijlage 4. De inspectie gaat ervan uit dat geïnteresseerde derden via de website van het betreffende bestuur kunnen kennisnemen van deze jaarverslagen.

Geraadpleegde bronnen

- Autoriteit Financiële Markten (AFM, 2014). *Risicoparagraaf, kwaliteit accountantscontrole en verslaggeving*. www.afm.nl.
- Dees, M., G.T. Budding, F.D.J. van Schaik, T.A. van Tiel (2010). Externe verslaggeving van publieke organisaties. *Handboek Public Management*. Sdu uitgevers.
- Dees, M. (2010). Externe verslaggeving van publieke organisaties, verdere verrijking vanuit een verantwoordingsoptiek. *TPC, tijdschrift voor public governance, audit en control*.
- Het Financieel Dagblad (FD, 2014a). *Jaarverslag moet meer vooruitkijken wil het kunnen overleven*. Auteurs: J. Bos, en P. Kabeeke (2014). 28 november 2014.
- Het Financieel Dagblad (FD, 2014b). *Toezichthouder: 'bedrijven maken van het jaarverslag teveel een invuloefening*. Auteurs: J. Piersma en C. de Horde. 30 oktober 2014.
- Financiën (2013). *Rapportage Platform Publieke Jaarverslaglegging*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Financiën (2014). *Financieel beheer en financieel toezicht bij instellingen die een publiek belang dienen. [Brief] aan de tweede kamer der Staten-Generaal, 27 november 2013*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Inspectie van het Onderwijs (2015). *De staat van het onderwijs, 2013/2014*. Utrecht: Inspectie van het Onderwijs.
- NBA (2013). *Publieke managementletter voor het middelbaar beroepsonderwijs: besturen, een vak apart*. Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants (NBA).
- NBA (2014). *In het publiek belang, maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole*. Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants (NBA).
- OCW (2013a). *Reactie rapport Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis. [Brief] aan de tweede kamer der Staten-Generaal, 21 januari 2013*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).
- OCW (2013b). *Versterking bestuurskracht onderwijs. [Brief] aan de tweede kamer der Staten-Generaal, 19 april 2013*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).
- OCW (2013c). *Opnemen van een zogeheten continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. [Brief] aan de besturen van alle bekostigde scholen en universiteiten, 20 december 2013*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).
- OCW (2014). *Richtlijn Jaarverslag Onderwijs, toelichtende brochure*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).
- OCW (2015). *Continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. [Brief] aan de besturen van alle bekostigde scholen en universiteiten, 6 maart 2015*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).
- RJ (2014). *Ontwerp-Richtlijn 400 Jaarverslag*. RJ-Uiting 2014-3. Amsterdam: Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ).
- Van Daelen, M., en J. de Groot (2014). Risicoverslaggeving in het directieverslag in beweging. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. www.mab-online.nl.
- Veiligheid en Justitie (2015). *Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening. [Voorstel van wet] aan de tweede kamer der Staten-Generaal. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 34 176, nr. 2*. Den Haag: Ministerie van Veiligheid en Justitie.
- Vos, K., J. Blommaert, J. Berkhouwer (2010). Jaarverslaggeving door onderwijsinstellingen: effect eerste RJ 660. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. www.mab-online.nl.

Bijlage 1: Voorschriften continuïteitsparagrafen RJO

Bijlage 3 bij artikel 4, vierde lid.

Set gegevens voor de continuïteitsparagraaf

Sectoren PO en VO

A GEGEVENSSET

A1. In het jaarverslag worden de navolgende kengetallen voor het verslagjaar en de jaren T+1, T+2 en T+3 opgenomen:

Personele bezetting in FTE

- Management / Directie
- Onderwijzend Personeel
- Overige medewerkers

Leerlingenaantallen Deze kengetallen worden voorzien van een toelichting. In de toelichting bij deze kengetallen geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om ontwikkelingen in • de personele bezetting, inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatie-omvang • de verwachte leerlingenaantallen.

A2. In het jaarverslag wordt een **meerjarenbegroting** opgenomen op het hoogste aggregatieniveau, met de navolgende posten. Deze meerjarenbegroting is gebaseerd op de standaardindeling van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs en omvat de cijfers van het verslagjaar en voorts de jaren T+1 tot en met T+3.

Balans Met onderverdeling naar vaste activa (uitgesplitst naar Immateriële VA, Materiële VA en Financiële VA), vlottende activa, eigen vermogen (uitgesplitst naar Algemene reserve, Bestemmingsreserve publiek, Bestemmingsreserve privaat, Bestemmingsfonds publiek en Bestemmingsfonds privaat), voorzieningen, langlopende schulden en kortlopende schulden.

Toelichting In de toelichting bij deze posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om verwachte ontwikkelingen in • de financieringsstructuur • het huisvestingsbeleid voor zover dit niet van gemeentewege wordt geregeld • mutaties van reserves, fondsen en voorzieningen

Staat / Raming van Baten en Lasten De BATEN, uitgesplitst naar Rijksbijdrage, Overige overheidsbijdragen en subsidies en Overige baten. De LASTEN, uitgesplitst naar Personeelslasten, Afschrijvingen, Huisvestingslasten en Overige lasten. Het Saldo Baten en lasten, Saldo financiële bedrijfsvoering, Saldo buitengewone baten en lasten. Totaal resultaat en Incidentele baten en lasten in totaal resultaat.

Toelichting In de toelichting bij deze posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om de financiële gevolgen van de ontwikkelingen in • de verwachte aantallen leerlingen, afstemming in de regio over leerling ontwikkelingen • de personele bezetting, inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatie omvang • huisvesting (eigendom, huur,

doordecentralisatie, voorgenomen majeure bouwprojecten, financiering), in aanvulling op hetgeen bij huisvestingsbeleid is vermeld • overige

B OVERIGE RAPPORTAGES

B1. Rapportage aanwezigheid en werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem. In deze rapportage geeft het bestuur aan op welke wijze het interne risicobeheersingssysteem is ingericht en hoe dit in de praktijk functioneert. Daarbij wordt aangegeven welke resultaten hiermee zijn bereikt en welke aanpassingen eventueel worden doorgevoerd in de komende jaren.

B2. Beschrijving van de belangrijkste risico's en onzekerheden In deze rapportage geeft het bestuur aan voor welke risico's en onzekerheden zij zich in de komende jaren ziet geplaatst en op welke wijze zij passende maatregelen treft om aan deze risico's en onzekerheden het hoofd te bieden.

Waar nodig en relevant wordt dit aangevuld met een cijfermatige toelichting.

B3. Rapportage toezichthoudend orgaan. In deze rapportage, onderdeel van het jaarverslag, geeft het toezichthoudend orgaan aan op welke wijze zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert over de beleidsvraagstukken en de financiële problematiek.

2. Sectoren MBO en HO

A GEGEVENSSET

A1. In het jaarverslag worden de navolgende kengetallen voor het verslagjaar en de jaren T+1, T+2 en T+3 opgenomen:

Personele bezetting in FTE (stand 31/12)

- Management / Directie
- Onderwijzend Personeel
- Wetenschappelijk personeel
- Overige medewerkers

Studenten/deelnemersaantallen Deze kengetallen worden voorzien van een toelichting. In de toelichting bij deze kengetallen geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om ontwikkelingen in • de personele bezetting, inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatie-omvang • de verwachte leerlingenaantallen.

A2. In het jaarverslag wordt een **meerjarenbegroting** opgenomen op het hoogste aggregatieniveau, met de navolgende posten. Deze meerjarenbegroting is gebaseerd op de standaardindeling van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs en omvat de cijfers van het verslagjaar en voorts de jaren T+1 tot en met T+3

Balans Met onderverdeling naar vaste activa (uitgesplitst naar Immateriële VA, Materiële VA en Financiële VA), vlottende activa, eigen vermogen (uitgesplitst naar Algemene reserve, Bestemmingsreserve publiek, Bestemmingsreserve privaat, Bestemmingsfonds publiek en Bestemmingsfonds privaat), voorzieningen, langlopende schulden en kortlopende schulden.

Toelichting In de toelichting bij deze posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om verwachte

ontwikkelingen in • de financieringsstructuur • het huisvestingsbeleid • mutaties van reserves, fondsen en voorzieningen

Staat / Raming van Baten en Lasten De BATEN, uitgesplitst naar Rijksbijdrage, Overige overheidsbijdragen, College- cursus en examengelden, Baten werk in opdracht van derden en Overige baten. De LASTEN, uitgesplitst naar Personeelslasten, Afschrijvingen, Huisvestingslasten en Overige lasten. Het Saldo Baten en lasten, Saldo financiële bedrijfsvoering, Saldo buitengewone baten en lasten. Totaal resultaat en Incidentele baten en lasten in totaal resultaat.

Toelichting In de toelichting bij deze posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om de financiële gevolgen van de ontwikkelingen in • de verwachte aantallen studenten/deelnemersaantallen, afstemming in de regio over leerling ontwikkelingen • andere bekostigingsrelevante variabelen • ontwikkeling rond 3e geldstroom/contractactiviteiten • de personele bezetting, inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatie omvang • huisvesting (eigendom, huur, doordecentralisatie, voorgenomen majeure bouwprojecten en financiering) in aanvulling op hetgeen bij huisvestingsbeleid is vermeld • overige

B OVERIGE RAPPORTAGES

B1. Rapportage aanwezigheid en werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem. In deze rapportage geeft het bestuur aan op welke wijze het interne risicobeheersingssysteem is ingericht en hoe dit in de praktijk functioneert. Daarbij wordt aangegeven welke resultaten hiermee zijn bereikt en welke aanpassingen eventueel worden doorgevoerd in de komende jaren.

B2. Beschrijving van de belangrijkste risico's en onzekerheden In deze rapportage geeft het bestuur aan voor welke risico's en onzekerheden zij zich in de komende jaren ziet geplaatst en op welke wijze zij passende maatregelen treft om aan deze risico's en onzekerheden het hoofd te bieden. Waar nodig en relevant wordt dit aangevuld met een cijfermatige toelichting.

B3. Rapportage toezichthoudend orgaan. In deze rapportage, onderdeel van het jaarverslag, geeft het toezichthoudend orgaan aan op welke wijze zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert over de beleidsvraagstukken en de financiële problematiek.

Bijlage 2: Toelichting indeling omvang

Toelichting indeling per omvang		
<i>Omvang totale baten</i>		<i>% aantal besturen</i>
SO		
t/m € 8,7 mln	Klein	45
€ 8,7- € 48 mln	Midden	46
va € 48 mln	Groot	9
	Totaal	100
PO		
t/m € 2,5 mln	Klein	45
€ 2,5 - € 20 mln	Midden	45
va € 20 mln	Groot	10
	Totaal	100
VO		
t/m € 15,1 mln	Klein	45
€ 15,2 - € 51,1	Midden	45
va € 51,2 mln	Groot	10
	Totaal	100
MBO		
t/m € 62 mln	Klein	44
€ 62- € 143,3 mln	Midden	46
va € 143,5 mln	Groot	10
	Totaal	100
HBO		
t/m € 50,4 mln	Klein	46
€ 51 mln - € 300 mln	Midden	46
va € 300 mln	Groot	9
	Totaal	100
WO		
t/m € 322,5 mln	Klein	44
€ 322,5- € 600 mln	Midden	44
va € 600 mln	Groot	11
	Totaal	100

Bijlage 3: Checklist kwaliteit continuïteitsparagrafen

Door het onderzoeksteam is een werkprogramma gevolgd bij de inhoudelijke beoordeling van de 64 geselecteerde jaarverslagen. Hierin zijn de onderstaande normen gehanteerd.

Algemeen:

- De continuïteitsparagrafen en het jaarverslag zijn als geheel bruikbaar voor de gebruikers, besturen dienen hierin voldoende transparantie te bieden.
- Alle onderdelen voor de continuïteitsparagraaf (CP) zijn conform de RJO opgenomen (A1, A2, B1, B2, B3) in het bestuursverslag.
- Alle onderdelen voor de CP worden in het jaarverslag zorgvuldig en begrijpelijk toegelicht, tonen onderling consistentie en tonen consistentie met de rest van het bestuursverslag.

A1 Gegevens personele bezetting en aantal leerlingen, deelnemers of studenten:

- Deze gegevens zijn opgenomen voor de jaren T+1, T+2 en T+3 en bevatten de functiegroepen zoals die in de RJO staan vermeld.
- Deze kengetallen zijn voorzien van een toelichting waarin het bestuur aangeeft welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht met betrekking tot de ontwikkelingen in de personele bezetting, inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatieomvang.
- Daarnaast wordt vermeld welke belangrijke ontwikkelingen het bestuur verwacht voor de ontwikkelingen in aantallen leerlingen, deelnemers of studenten. Toelichtingen kunnen worden gegeven over de manier waarop de prognose tot stand is gekomen. Daarnaast kan worden vermeld of en op welke manier in de regio sprake is van afstemming over ontwikkelingen van het aantal leerlingen.

A2 Meerjarenbegroting:

Algemeen

- Bij een jaarrekening waarin meerdere partijen worden geconsolideerd, is het wenselijk dat de meerjarenbegroting hetzelfde organisatieniveau beslaat zoals dat is toegepast voor de geconsolideerde jaarrekening.
- Het is wenselijk dat een bestuur relevante toelichtingen geeft bij de begrote resultaten. Bij oplopende tekorten of overschotten wordt bijvoorbeeld een verklaring gegeven, maar ook bij meerjarig sluitende financiële resultaten wordt toegelicht op basis van welk beleid de resultaten worden begroot.

Meerjarenbalans

- De meerjarenbalans is gebaseerd op de standaardindeling van de RJO en omvat het verslagjaar en T+1 t/m T+3.
In de toelichting bij de posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht in:
 - de financieringsstructuur;
 - het huisvestingsbeleid voor zover dit niet van gemeentewege wordt geregeld;
 - mutaties van reserves, fondsen en voorzieningen.

Meerjarenraming

- De meerjarenraming is gebaseerd op de standaardindeling van de RJO en omvat het verslagjaar T+1 t/m T+3.
In de toelichting bij deze posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht in:
 - de verwachte aantallen leerlingen, afstemming in de regio over leerling ontwikkelingen;
 - de personele bezetting, inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatie omvang;
 - huisvesting (eigendom, huur, doordecentralisatie, voorgenomen majeure bouwprojecten, financiering), in aanvulling op wat bij huisvestingsbeleid is vermeld;
 - overige (niet nader gespecificeerd).mbo-instellingen, hogescholen en universiteiten nemen daarnaast ook toelichtingen op over:
 - andere bekostigingsrelevante variabelen;
 - ontwikkeling rond derde geldstroom/contractactiviteiten.

Toelichtingen personeel

- De meerjarenraming bevat toelichtingen over ontwikkelingen die het bestuur verwacht met betrekking tot personele bezetting, inclusief toelichtingen bij voorgenomen aanpassingen in de formatie omvang. Als er sprake is van zaken met een behoorlijke personele betekenis, worden daarover relevante toelichtingen gegeven.

Toelichtingen huisvesting

- Het bestuur geeft aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht met betrekking tot huisvesting, dit kan in een toelichting bij de meerjarenbegroting maar ook in een huisvestingsparagraaf staan vermeld. Daarbij wordt geredeneerd dat als er gebouwen op de balans staan, toelichtingen over huisvesting in elk geval aanwezig dienen te zijn. Maar ook als er geen gebouwen op de balans staan kunnen er belangrijke redenen zijn dat toelichtingen over huisvesting worden vermeld. Zoals toelichtingen over onderhoudsplannen of verhuur en eventueel verwachte leegstand.

B1 Rapportage aanwezigheid en werking van interne risicobeheersings- en controlesysteem:

- In deze rapportage geeft het bestuur aan op welke wijze het interne risicobeheersingssysteem is ingericht en hoe dit in de praktijk functioneert. Daarbij wordt aangegeven welke resultaten hiermee zijn bereikt en welke aanpassingen eventueel worden doorgevoerd in de komende jaren.

B2 Rapportage risico's en onzekerheden:

- In deze rapportage geeft het bestuur aan voor welke risico's en onzekerheden zij zich in de komende jaren ziet geplaatst en op welke wijze zij passende maatregelen treft om aan deze risico's en onzekerheden het hoofd te bieden. Waar nodig en relevant wordt dit aangevuld met een cijfermatige toelichting.
- Bij vermelde risico's wordt aangegeven welke maatregelen worden getroffen. Het is daarbij mogelijk dat het bestuur bepaalde risico's aanvaardt zonder maatregelen te treffen, in dat geval dient het bestuur dit te vermelden (bijvoorbeeld: kans, impact, respons). Daarnaast is het wenselijk

dat weergegeven financiële en niet-financiële risico's consistentie tonen met strategische doelstellingen van het bestuur.

B3 Rapportage toezichthoudend orgaan:

- In deze rapportage, onderdeel van het jaarverslag, geeft het toezichthoudend orgaan aan op welke wijze zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert over de beleidsvraagstukken en de financiële problematiek.
- Een taakbeschrijving wordt te mager gevonden.

Guidance beoordeling beleidsrijke meerjarenbegroting

- De meerjarenbegroting is beleidsrijk: verwachte financiële gevolgen van vermelde gebeurtenissen en beleidskeuzes worden toegelicht en indien mogelijk verwerkt in de meerjarenbegroting.
- De ontwikkeling van de rijksbijdrage ligt in lijn met de prognose van het aantal leerlingen, deelnemers of studenten. Bij afwijkende ontwikkelingen (bijvoorbeeld een stijgende rijksbijdrage bij een dalend aantal leerlingen) wordt een verklaring gegeven.
- De ontwikkeling van de personele lasten ligt in lijn met ontwikkeling van het aantal fte. Bij afwijkende ontwikkelingen (bijvoorbeeld dalende personele lasten bij een gelijkblijvend aantal fte) wordt een verklaring gegeven.
- De ontwikkeling van de huisvestingslasten ligt in lijn met de ontwikkeling van het aantal leerlingen, deelnemers of studenten. Bij afwijkende ontwikkelingen wordt een verklaring gegeven.
- Etc.

Guidance beoordeling van de toelichtingen

Toelichtingen zijn voldoende tot goed aanwezig bij elk onderdeel van de continuïteitsparagraaf, de toelichtingen zijn begrijpelijk en tonen voldoende samenhang en consistentie met de andere onderdelen van de continuïteitsparagraaf.

Voorbeelden:

- Bij informatie over risico's is per risico vermeld welke beheersmaatregelen het bestuur voornemens is te treffen;
- Bij vermelde beleidsvoornemens waar financiële consequenties of verhoogde financiële risico's aan verbonden kunnen zijn, worden relevante toelichtingen gegeven.
- Bij omstandigheden die kunnen leiden tot financiële risico's worden relevante toelichtingen gegeven over risicomaatregelen en risicobeheer.

Voorbeelden:

- bij volledige doordecentralisatie van huisvesting vermeldt het bestuur hoe de planning & control (risicobeheer) daarop is ingericht;
- bij ontstane problemen of risico's geeft het bestuur verbeterpunten voor de organisatie of aan te brengen wijzigingen in het risicobeheer;
- Etc.

Bijlage 4: Bestuursnamen good practices

Onderstaande besturen maken deel uit van de 64 geselecteerde besturen, waarvan onderdelen van de continuïteitsparagraaf zijn beoordeeld als een good practice. De beoordeling tot good practice houdt in dat de inhoud grotendeels voldoet aan de voorschriften voor verantwoording en dat relevante toelichtingen duidelijk worden vermeld. In het onderwijs zijn ook andere good practices te vinden die buiten de geselecteerde groep vallen.

	<i>Bestuursnummer</i>	<i>Sector</i>	<i>Bestuursnaam</i>
1	82292	SO	Stichting ZML Noordoost Brabant
2	41228	PO	Primair, stichting katholiek onderwijs
3	53730	PO	Stichting Bestuur R.K. Scholen
4	57969	PO	Ver. voor Chr. onderwijs op Ref. Grondslag
5	41389	VO	Stichting Openbaar V.O. Noordwijk
6	40854	MBO	Summa College*
7	30299	HBO	Hogeschool Rotterdam
8	00039	WO	Universiteit Leiden
9	20280	WO	Universiteit Maastricht*

* Dit bestuur is vanuit algemene analyses voor financieel continuïteitstoezicht gesignaleerd als good practice.

Colofon

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

2015-15 | gratis
ISBN: 978-90-8503-364-6

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

© Inspectie van het Onderwijs | juni 2015