



Inspectie van het Onderwijs
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en
Wetenschap



Rapport review controles onderwijs 2022

Datum vaststelling
15 mei 2023

Voorwoord

Belastinggeld dat voor het onderwijs bestemd is moet, eenvoudig gezegd, terecht komen waar het voor bedoeld is. Het toezicht daarop is in Nederland in twee lijnen georganiseerd. Allereerst houden accountants toezicht op de uitgaven die onderwijsinstellingen doen. Jaarlijks laat elke onderwijsinstelling een accountant controleren of het geld terecht is ontvangen en of het aan de juiste doelen wordt uitgegeven.

Als Inspectie van het Onderwijs houden wij vervolgens in de tweede lijn toezicht op het werk van de accountants: voldoen hun controles in het onderwijsveld aan de eisen? Dat doen we door jaarlijks een gedeelte van de accountantscontroles te beoordelen, zogeheten reviews. Dit rapport gaat over accountantscontroles die afgelopen jaar zijn verricht op de uitgaven door onderwijsinstellingen. Dat waren controles die gingen over boekjaar 2021. We deden 74 reviews.

De conclusie op basis van de reviews over 2021: het toezicht door accountants is over het algemeen toereikend. Bij bijna 92% van de reviews die we deden, konden we dat formele oordeel Toereikend geven. Kort gezegd blijkt daarmee het toezicht te werken zoals het bedoeld is, en we kunnen erop vertrouwen dat het publieke geld rechtmatig wordt besteed.

Zoals ieder jaar treffen we niettemin bij een beperkt deel van de accountantscontroles te veel onvolkomenheden aan. In een aantal gevallen hebben we volgens onze vaste procedures een herstelopdracht gegeven. Op het werk van de betreffende accountants zal in 2023 opnieuw een review worden gedaan.

We zien overigens een trend die de aandacht vraagt: accountantskantoren met relatief weinig controleopdrachten bij onderwijsinstellingen trekken zich uit de onderwijsmarkt terug. Dat doen ze naar eigen zeggen omdat ze moeite hebben personeel en daarmee ook de benodigde kennis en ervaring vast te houden. Er komen ook al een paar jaar geen nieuwe accountantskantoren op de onderwijsmarkt. Daarmee nemen de keuzemogelijkheden voor onderwijsbesturen verder af - er zijn nu nog 26 kantoren actief. Dat waren er tien jaar geleden nog bijna twee keer zo veel.

Deze trend kan op middellange termijn risico's geven voor de uitvoering van controles, en wellicht ook al eerder. Als inspectie blijven wij de ontwikkelingen volgen. Want het blijft ook in de toekomst van belang dat we erop kunnen blijven vertrouwen dat door accountantskantoren wordt gecontroleerd dat onderwijsgeld terecht komt waar het voor bedoeld is.

Alida Oppers
inspecteur-generaal van het Onderwijs

Samenvatting

De Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) heeft in de periode van september 2022 tot en met januari 2023 in totaal 74 reviews uitgevoerd op de door externe accountants uitgevoerde controles van de jaarstukken 2021 én de overige controlepunten betreffende de rechtmatigheid, alsmede op het onderzoek van gegevens ten behoeve van de berekening van de rijksbijdragen augustus tot en met december 2022 (PO), 2022 (VO) en 2023 (MBO en HO).

Het doel van de reviews is te beoordelen of de controle- en onderzoekswerkzaamheden toereikend zijn uitgevoerd. De reviews omvatten niet alle door de accountants uitgevoerde controlewerkzaamheden. In lijn met het reviewbeleid van de inspectie worden de reviews van de controle van de jaarstukken en de overige controlepunten inzake de rechtmatigheid beperkt tot de eisen die OCW specifiek aan de verslaggeving stelt, waaronder RJ660 en de eisen aan financiële rechtmatigheid vanuit de wet- en regelgeving. Deze eisen zijn specifiek in het onderwijsaccountantsprotocol 2021 beschreven. Het reviewbeleid over boekjaar 2021 is op 10 juni 2022 door het Audit Committee van het Ministerie van OCW vastgesteld.

Bij de 74 uitgevoerde reviews waren 22 accountantskantoren en 46 tekenend accountants betrokken. De controles betroffen 47 onderwijsinstellingen verdeeld over alle onderwijssectoren. Bij 68 reviews hebben wij vastgesteld dat de controles 'Toereikend' zijn uitgevoerd. Bij 6 reviews zijn we tot een conclusie 'Niet toereikend' gekomen.

De inspectie ziet twee belangrijke trends met risico's voor de uitvoering van controles op korte en middellange termijn. Accountantskantoren met relatief weinig controle opdrachten trekken zich terug uit de markt. Het op niveau houden van kennis en ervaring bij deze kantoren is een grote uitdaging. Het lijkt er op dat meerdere accountantskantoren om die reden hun activiteiten in het onderwijsveld niet willen of kunnen voortzetten.

Bij accountantskantoren met veel controle opdrachten lijkt het verloop van medewerkers en de krapte op de arbeidsmarkt een rol

te spelen bij het al dan niet verlengen van opdrachten of het aannemen van nieuwe opdrachten. Hierdoor ontstaan mogelijk (tijdelijke) problemen zowel in de capaciteit als ook voor kennis en ervaring bij deze kantoren. We nemen in de markt een tendens waar dat vooral kleinere onderwijsbesturen moeite hebben of moeite kunnen gaan krijgen met het vinden van een accountant.

Wij zijn van mening dat het reviewbeleid van de inspectie passend is voor de uitvoering van het tweedelijns toezicht, zodanig dat de Audit Dienst Rijk kan steunen op de uitkomsten van de reviews 2022 en daarmee op het toezichtstelsel. Met de uitvoering van de reviews 2022 hebben wij voldoende informatie verkregen voor onze conclusie over het functioneren van het eerstelijns toezicht door accountants zoals dat bedoeld is. Samenvattend zijn we positief over de kwaliteit van de uitgevoerde accountantscontroles in het gehele onderwijsveld. Wij komen verder tot de conclusie dat het eerstelijns toezicht voldoende zicht geeft op de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie van en het financieel rechtmatig handelen door onderwijsinstellingen.

Inhoudsopgave

Samenvatting

1.	Opdracht en werkwijze	6
	1.1. Opdracht	6
	1.2. Wet- en regelgeving	6
	1.3. Werkwijze reviews	7
	1.4. Hoor, wederhoor en rapporteren	8
	1.5. Follow up	9
2.	Omgevingsanalyse en omvang reviews	10
	2.1. Omgevingsanalyse	10
	2.2. Verantwoording aantal reviews 2021	15
3.	Bevindingen	17
	3.1. Algemeen	17
	3.2. De resultaten nader bezien	17
	3.3. Belangrijkste bevindingen reviews	23
4.	Conclusie en vooruitblik	27

1. Opdracht en werkwijze

1.1. Opdracht

Het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap geeft geld aan onderwijsinstellingen op basis van gegevens die de onderwijsinstellingen aanleveren, bijvoorbeeld het aantal leerlingen of studenten. Zijn die gegevens correct en krijgen de instellingen dat geld terecht? En besteden de besturen van de onderwijsinstellingen het geld zoals het bedoeld is? Daarover moet, zoals dat heet, een redelijke mate van zekerheid bestaan. Want belastinggeld moet op de juiste manier besteed worden. En het ministerie moet zich over die besteding kunnen verantwoorden in zijn eigen jaarrekening.

Of de aangeleverde gegevens juist zijn en de bestedingen van een onderwijsinstelling op een juiste manier gebeuren, daarop houdt allereerst de externe accountant toezicht. Die accountant wordt aangesteld door de interne toezichthouder van de onderwijsinstelling – dat is vaak de raad van toezicht. De controles door de accountants is het zogeheten eerstelijns-toezicht.

De Inspectie van het Onderwijs houdt vervolgens toezicht op de kwaliteit van de controles van accountants. Dit is het tweedelijns-toezicht. Daartoe beoordeelt de inspectie ieder jaar het werk van een aantal accountants die zich met onderwijs bezighouden. Die beoordelingen worden reviews genoemd.

De accountants moeten de controles uitvoeren volgens de voorschriften die zijn opgesteld door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Daarnaast staan er in verschillende wetten en regels controlevoorschriften; die wettelijke voorschriften staan verzameld in het onderwijsaccountantsprotocol OCW (hierna kortweg OAP genoemd). Het OAP geeft aan welke controlewerkzaamheden de accountant moet uitvoeren. Ook geeft het OAP aanwijzingen voor de reikwijdte en diepgang van de controle. Anders gezegd: naar welke onderwerpen moet worden gekeken, en hoe gedetailleerd moet elk onderwerp worden bekeken.

Dankzij het eerstelijns- en het tweedelijns-toezicht samen ontstaat goed toezicht en een redelijke mate van zekerheid dat de aangeleverde gegevens juist zijn en belastinggeld op de juiste manier besteed is. Door controles door de accountant dus, en door de reviews van die controles door de Inspectie van het Onderwijs.

1.2. Wet- en regelgeving

In de sectorwetgeving (WPO art 165 lid 4, WVO art 103 lid 4, WEC art 141 lid 4 en WHW art 2.20) is opgenomen dat het jaarverslag van een bevoegd gezag vergezeld gaat van een verklaring omtrent de getrouwheid en rechtmatigheid, afgegeven door een accountant als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. De controle dient overeenkomstig een door de Minister van OCW vastgesteld accountantsprotocol plaats te vinden.

Het OAP is een in de onderwijswetten en de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (hierna: Rjo) verankerde norm voor de toetsing waarmee de Minister nadere aanwijzingen en voorschriften geeft voor de controle van de accountant.

Het OAP vormt de schakel tussen enerzijds de wet- en regelgeving en anderzijds de minimaal uit te voeren werkzaamheden door de accountant. Tevens geeft het OAP een toelichting op het te hanteren referentiekader, het accountantsonderzoek en de gewenste accountantsproducten. Het OAP wordt jaarlijks vastgesteld en door de inspectie als normenkader gebruikt bij de review van de accountantswerkzaamheden.

1.3. Werkwijze reviews

Een dossierreview omvat de volgende onderdelen:

a. Uitgevoerde werkzaamheden en reikwijdte reviews

Aan de hand van een werkprogramma dat is gebaseerd op het OAP, stelt de inspectie de accountant een aantal inleidende en algemene vragen over zijn controleaanpak en de uitvoering daarvan. Vervolgens wordt het controledossier van de accountant beoordeeld op de relevante onderwerpen van het OAP wat betreft controle- en onderzoeksaanpak, de uitvoering, de bevindingen en conclusies en tot slot de oordeelsvorming en rapportage. De bevindingen en conclusies naar aanleiding van de dossier review zijn gebaseerd op deze werkzaamheden.

De inspectie heeft bij de reviews geen accountantscontrole toegepast, aangezien het onderzoek een oordeel geeft over uitgevoerde werkzaamheden van een andere accountant. Het is de verantwoordelijkheid van de inspectie te rapporteren over de bij dit onderzoek vastgestelde feiten.

b. Oordeelsvorming

Bij elke review geeft de inspectie een oordeel over de kwaliteit van de door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden. De inspectie hanteert twee oordelen: 'Toereikend' of 'Niet toereikend'. Bij een toereikende accountantscontrole zijn geen of een beperkt aantal marginale tekortkomingen in de controle aangetroffen. Bij een niet toereikende accountantscontrole zijn op meerdere punten tekortkomingen in de controle aangetroffen. Ook kan er sprake zijn van een beperkt aantal, maar wel essentiële tekortkomingen.

Voor een zo uniform mogelijke oordeelsvorming maakt de inspectie gebruik van scoretabellen. Deze tabellen zijn sectorafhankelijk en worden voorafgaand aan de review bekend gesteld aan de accountantskantoren.

Per toetspunt uit het reviewprogramma is het belang voor OCW bepaald. De inspectie trekt op basis van de bevindingen per toetspunt een conclusie over de deugdelijkheid van de opzet, de uitvoering en de vastlegging van de controlewerkzaamheden. Bij een negatieve conclusie wordt een 'score' aan het toetspunt toegekend. Het totaal van de toegekende scores leidt tot het oordeel over de kwaliteit van de door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden.

c. Toepassing procedure ontoereikende accountantscontrole

Het oordeel dat de inspectie zich op basis van de review vormt is te beschouwen als het 'bruto' oordeel. Indien dit 'bruto' oordeel anders luidt dan Toereikend worden de maatregelen conform de procedure ontoereikende accountantscontrole toegepast, zoals vastgelegd in het reviewbeleid. De eerste stap, de lichtste maatregel, bestaat uit het geven van gelegenheid aan de accountant voor een herstelactie. Indien de tekortkomingen naar tevredenheid zijn opgeheven, formuleert de inspectie haar eindoordeel. Dit eindoordeel duidt de inspectie aan met 'netto' oordeel.

Het is mogelijk dat een herstelactie uitblijft of dat een herstelactie niet het gewenste effect sorteert. Daarom bevat de procedure verdere maatregelen in verschillende gradaties, afhankelijk van de aard en de ernst van de tekortkomingen en de mate waarin sprake is van herhaalde tekortkomingen.

1.4. Hoor, wederhoor en rapporteren

De inspectie past voor de reviews de reguliere hoor- en wederhoor procedures toe. In alle gevallen worden de bevindingen na afronding van de reviewwerkzaamheden besproken met de verantwoordelijke accountant. Voor de centraal uitgevoerde reviews worden concept (deel)rapportages uitgebracht en besproken met de onderwijscoördinatoren van deze accountantskantoren. Voor de overige reviews (doorgaans kantoren waar een enkele review wordt uitgevoerd) volstaan wij bij toereikende controles met een rapportagebrief met daarin opgenomen de bevindingen en het oordeel. Bij niet toereikende controles brengen wij ook hier een concept (deel)rapportage uit en bespreken deze met de accountant(skantoren). Rapportages worden na het, eventueel, aanbrengen van wijzigingen definitief gemaakt. Hierna kan door het accountantskantoor nog een reactie aan de definitieve rapportage worden toegevoegd.

De (deel)rapportages worden niet actief openbaar gemaakt en zijn niet opgesteld in overeenstemming met de Standaarden zoals beschreven in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA en hebben als zodanig niet het doel assurance te verstrekken.

Van de accountants wordt verwacht dat de bevindingen breed worden gecommuniceerd binnen het kantoor en met controleteams zodat bij de controles en onderzoeken over het volgende boekjaar zoveel mogelijk hiermee rekening wordt gehouden.

Naast deelrapportages en rapportagebrieven ten behoeve van in de review betrokken accountants(kantoren stelt de inspectie jaarlijks dit 'Rapport review controles onderwijs' op met daarin de uitkomsten van de reviews van alle bij de reviews betrokken accountantskantoren. Het rapport wordt op grond van artikel 3.1 van de Wet open overheid (Woo) actief openbaar gemaakt. Wij vinden openbaarmaking van belang zodat het maatschappelijk verkeer in het algemeen en belanghebbenden in relatie tot onderwijsinstellingen in het bijzonder, inzicht hebben in de kwaliteit en de werking van het toezichtstelsel en hierover geïnformeerd worden.

Voor de reviews over het boekjaar 2021 betekent dit dat de uitkomsten in april 2023 door publicatie op de website van de inspectie openbaar worden gemaakt.

1.5. Follow up

De inspectie ziet bij de reviews specifiek toe op de met accountants gemaakte afspraken naar aanleiding van de resultaten van eerdere reviews. In het geval er sprake is van een niet toereikend uitgevoerde controle wordt in het volgende jaar standaard een herhalingsreview uitgevoerd. De herhalingsreview is gericht op de specifieke accountant en indien mogelijk op de controle van een andere onderwijsinstelling dan waarop het oordeel 'Niet toereikend' van het voorafgaande jaar betrekking had. Zodoende wordt een effect bereikt voor alle controles van de betreffende accountant.

2 . Omgevingsanalyse en omvang reviews

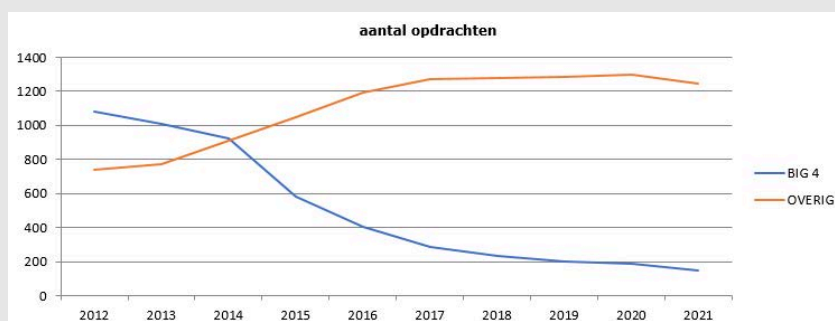
2.1. Omgevingsanalyse

Voor een zo goed mogelijke, representatieve selectie van controledossiers is het van belang de omgeving te kennen waarbinnen het eerstelijnstoezicht van accountants plaatsheeft. Ontwikkelingen in die omgeving hebben invloed op de omvang van de reviews en de selectie van dossiers.

In het gehele (bekostigde)onderwijsveld (sectoren PO, VO, MBO en HO) zijn over boekjaar 2021 bij 1395 onderwijsbesturen controles uitgevoerd. De (interne toezichthouders van) besturen hebben opdrachten verstrekt aan in totaal 33 accountantskantoren. De verschillen, wat betreft omvang en aantal opdrachten, tussen deze kantoren zijn groot. Het kantoor met de meeste opdrachten heeft een marktaandeel van bijna 35% (493 opdrachten), daarnaast zijn er 5 kantoren met slechts één opdracht. Ten opzichte van het boekjaar 2020 voerden 3 accountantskantoren geen opdrachten meer uit en zijn er geen opdrachten verstrekt aan nieuwe kantoren in het onderwijsveld. Bij de uitvoering van de opdrachten over boekjaar 2021 zijn door 106 'tekenend' accountants controleverklaringen en assurance rapporten afgegeven. Ten opzichte van boekjaar 2020 waren daarvan 19 accountants 'nieuw' en 22 accountants niet meer (als tekenend accountant) actief in het onderwijsveld.

De ontwikkeling van het marktaandeel in aantallen opdrachten laat sinds 2012 een aanzienlijke verschuiving zien. Het marktaandeel van de traditionele BIG4 kantoren (EY, KPMG, Deloitte en PwC) daalt sinds 2012. In dat boekjaar hadden deze kantoren gezamenlijk 1.080 opdrachten (59,3%), in boekjaar 2021 is dat gedaald naar 151 opdrachten (10,8%). In grafiek 1 is te zien dat vanaf 2014 de meeste opdrachten worden uitgevoerd door de overige kantoren.

Grafiek 1

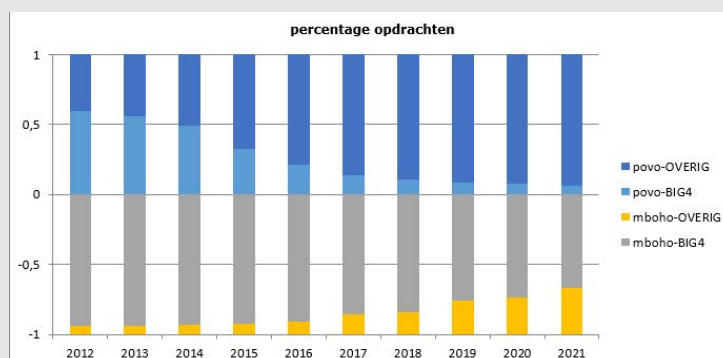


Na 2017 zwakt de verschuiving af, maar deze is tot op heden nog niet (geheel) tot stilstand gekomen. Het marktaandeel van de BIG4 en de overige kantoren ontwikkelt zich niet in alle onderwijssectoren op dezelfde wijze.

Het grootste aandeel van de verschuiving (grafiek 2) heeft betrekking op het PO en VO. Bedroeg het aandeel opdrachten van de BIG4 kantoren in het funderend onderwijs in boekjaar 2012 nog 57,4% in 2021 is dat gedaald naar 6,0%. Hun aandeel in het MBO en HO in boekjaar 2021 bedraagt nog 66,7% ten opzichte van 87,4% in 2012. De controles in het MBO en HO werden en worden nog steeds grotendeels uitgevoerd door BIG4 kantoren. Ook hier is echter sprake van een opvallende trend, de daling wordt de laatste jaren sterker. Bedroeg de daling over de periode 2012 tot en met 2018 ongeveer 6 procentpunt, de laatste 3 jaar zien we het marktaandeel van de BIG4 kantoren met ruim 15 procentpunt afnemen.

Een nadere analyse van het marktaandeel laat zien dat de BIG4 kantoren zich in het PO en VO zijn gaan richten op de controles van de grotere onderwijsinstellingen. Het lijkt er op dat een vergelijkbare ontwikkeling zich nu ook voordoet in het MBO en HO. De focus verschuift ook hier naar de grotere onderwijsinstellingen. Als mogelijke achterliggende oorzaak wordt, zo vernemen we tijdens de reviews, de haalbaarheid van een kwalitatief goede controle bij met name kleine(re) onderwijsinstellingen genoemd.

Grafiek 2



Kantoren met veel opdrachten beschikken doorgaans over meer mogelijkheden om kennis en ervaring met betrekking tot het onderwijsveld én een goed ontwikkeld systeem van kwaliteitsborging op te bouwen en in stand te houden. In het kader van de reviewsystematiek beschouwen we daarom de kwaliteit van kantoren met slechts één of enkele opdrachten als een potentieel risico. Het opbouwen en in stand houden van kennis en ervaring vergt relatief gezien meer tijd en brengt derhalve meer kosten met zich mee. Daardoor zou de omvang en kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden op gespannen voet kunnen komen te staan met de commerciële haalbaarheid van de opdracht(en). Het is daarom zinvol vanuit dit perspectief een beeld te hebben van laatstgenoemde kantoren.

In tabel 1 is het aantal in het onderwijsveld actieve kantoren weergegeven voor de afgelopen 5 jaar naar omvang van het aantal opdrachten in het onderwijsveld. Daarbij zijn vier categorieën gehanteerd:

- Categorie a: 100 en meer opdrachten
- Categorie b: 50 tot en met 99 opdrachten
- Categorie c: 10 tot en met 49 opdrachten
- Categorie d: 1 tot en met 9 opdrachten

Aanvullend zijn kantoren met slechts één opdracht vermeld.

Tabel 1

AANTAL KANTOREN per categorie	bj2017		bj2018		bj2019		bj2020		bj2021	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Cat a: 100+	5	12,2	6	15,4	3	8,3	4	11,4	3	9,1
Cat b: 50-99	6	14,6	4	10,3	6	16,7	4	11,4	5	15,2
Cat c: 10-49	7	17,1	7	17,9	8	22,2	9	25,7	9	27,3
Cat d: 1-9	23	56,1	22	56,4	19	52,8	18	51,4	16	48,5
Totaal	41	100	39	100	36	100	35	100	33	100
kantoren met één opdracht	8	19,5	7	18,0	6	16,7	4	11,4	5	15,2

Het aantal in het onderwijsveld actieve kantoren daalt al jaren op rij. Sinds 2017 met ruim 19%. De daling doet zich met name voor in categorie d. Van de 18 actieve kantoren in 2017 uit categorieën a, b en c heeft geen enkel kantoor de onderwijsmarkt verlaten. Wel is bekend dat één van deze kantoren jaren geleden al heeft besloten uit het onderwijsveld te stappen en nog afbouwt.

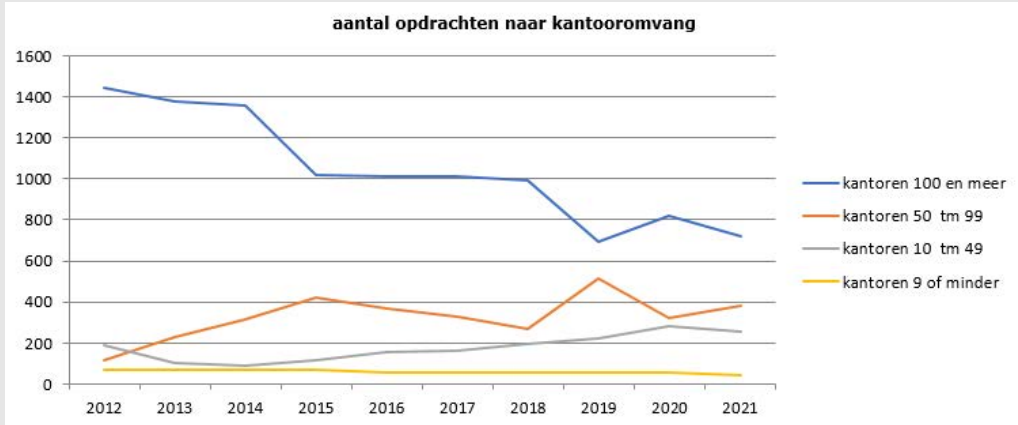
Over boekjaar 2021 is het aantal kantoren in categorie a ten opzichte van 2020 gedaald en in categorie b gestegen. Dit als gevolg van minder opdrachten bij een kantoor categorie a hetgeen tevens de stijging van het aantal kantoren in categorie b verklaart. Sinds 2020 bevindt zich van de BIG4 kantoren er één in categorie b, de overige kantoren in categorie c. Voor alle vier kantoren geldt dat het aantal opdrachten in 2021 is gedaald ten opzichte van 2020, hetgeen hiervoor al is opgemerkt.

Voor boekjaar 2021 is er voor het tweede jaar op rij geen sprake geweest van nieuwe kantoren in het onderwijsveld. Het aantal kantoren in categorie d is, zoals bekend verder gedaald van 18 naar 16. De daling zal zich komend jaar voortzetten. Naar verwachting 4 kantoren zullen geen controles meer uitvoeren, het betreft in alle gevallen kantoren die 1 of 2 opdrachten in portefeuille hadden. In categorie d zullen dan nog 12 kantoren actief zijn. De al jaren opgemerkte krimp zet derhalve door. Het was al duidelijk dat toetreden tot deze markt niet makkelijk is en (door)groeien evenmin. Veel kantoren met relatief weinig opdrachten kiezen er voor de markt (weer) te verlaten of verkrijgen geen opdrachten (meer). Achterliggende redenen zijn bijvoorbeeld de kosten van het opbouwen en handhaven van capaciteit, kennis en ervaring en het fuseren van besturen. De inspectie acht het van belang dat toetreden tot de markt mogelijk blijft.

Naast het verdwijnen van kantoren met relatief weinig opdrachten doet zich inmiddels een andere ontwikkeling voor. Er hebben in 2022 3 fusies plaatsgevonden waarbij 6 kantoren betrokken zijn; 2 kantoren uit categorie a zijn gefuseerd, daarnaast is een kantoor uit categorie c gefuseerd met een categorie d kantoor en tot slot zijn 2 kantoren uit categorie c gefuseerd. Het aantal actieve kantoren, en daarmee de keuzemogelijkheden voor onderwijsbesturen, neemt hiermee verder af. Als positieve ontwikkeling kan hier worden vermeld dat er 3 grote(re) kantoren ontstaan die beter in staat moeten worden geacht kennis en ervaring met betrekking tot het onderwijsveld én een goed ontwikkeld systeem van kwaliteitsborging in stand te houden. Minder keuze dus, maar meer mogelijkheden voor kwaliteit.

Tabel 2 en grafiek 3 laten het aantal opdrachten in het onderwijsveld zien voor de laatste 5 boekjaren weergegeven naar omvangscategorie.

Grafiek 3



Tabel 2

AANTAL OPDRACHTEN per categorie	bj2017		bj2018		bj2019		bj2020		bj2021	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Cat a: 100+	1010	64,7	992	65,4	695	46,8	822	55,3	718	51,5
Cat b: 50-99	330	21,1	268	17,7	512	34,5	320	21,5	379	27,2
Cat c: 10-49	162	10,4	197	13,0	224	15,1	285	19,2	254	18,2
Cat d: 1-9	60	3,8	60	4,0	54	3,6	59	4,0	44	3,2
Totaal	1562	100	1517	100	1485	100	1486	100	1395	100

2.2. Verantwoording aantal reviews 2021

Op grond van het reviewbeleid hanteert de inspectie een basisminimum te reviewen controles in het onderwijsveld. Dit aantal wordt aangevuld met herhalingsreviews als controles van het voorgaande jaar een beoordeling 'Niet toereikend' hebben gekregen.

Als marktontwikkelingen, bijvoorbeeld kantoren met een sterke groei, daartoe aanleiding geven dan kunnen er additioneel reviews worden toegevoegd. Omdat de aanvulling afhankelijk is van de uitkomsten van de reviews over het voorafgaande boekjaar en afhankelijk is van marktontwikkelingen kan het totaal aantal reviews jaarlijks fluctueren. Het betreft een risicogerichte benadering.

In tabel 3 is aangegeven hoe de opbouw van de reviews in 2022, over boekjaar 2021, tot stand is gekomen.

Tabel 3

Reviews in 2022	Aantal
volgens staffel beleid 2022	29
aanvulling minimum BIG4 kantoren	9
herhalingsreviews	7
extra obv risico-inschatting	2
Totaal	47

Op grond van het reviewbeleid 2022 bepaalt het marktaandeel van een kantoor het aantal reviews per jaar. Voor kantoren met meer dan 50 opdrachten wordt een staffel gehanteerd. Kantoren met minder dan 50 opdrachten krijgen elke 2 jaar een review en kantoren met minder dan 25 opdrachten elke 3 jaar. Deze gewijzigde methodiek levert 29 reviews op. BIG4 kantoren krijgen vanwege hun aandeel in het MBO en HO standaard minimaal 3 reviews op jaarbasis, ook als het aantal opdrachten beneden 50 ligt. Dat betekent dat voor deze kantoren nog 9 extra reviews worden uitgevoerd. Op grond van de resultaten van de reviews in 2021 zijn 7 herhalingsreviews uitgevoerd. Daarnaast is op grond van de aantallen reviews in het verleden nog bij 2 kantoren een extra review uitgevoerd. In 2022 zijn derhalve de controles van 47 onderwijsinstellingen over het boekjaar 2021 gereviewd, hetgeen neerkomt op 74 controledossiers (jaarstukken én OBO).

In tabel 4 zijn de reviews per onderwijssector weergegeven met als vergelijking de voorgaande 2 boekjaren. Bij de reviews in 2022 waren de controles van 43 onderwijsinstellingen en 4 samenwerkingsverbanden betrokken. Vorig jaar werden 72 reviews uitgevoerd en waren de controles van 42 onderwijsinstellingen en 3 samenwerkingsverbanden betrokken.

Tabel 4

AANTAL REVIEWS	bj2019		bj2020		bj2021	
	JR*	BK*	JR*	BK*	JR*	BK*
Sector PO	15	**	15	**	18	**
Sector VO	16	16	15	12	16	14
Sector MBO	8	8	9	9	8	8
Sector HO	6	6	6	6	5	5
subtotaal	45	30	45	27	47	27
Totaal	75		72		74	

*JR = Jaarstukken, BK = Bekostiging/OBO

**Bij de sector PO verstrekt de inspectie 1 oordeel bij de jaarstukken én het bekostigingsonderzoek

Van de 33 over boekjaar 2021 in het onderwijsveld actieve accountantskantoren zijn er 21 (63,6%) bij de reviews in 2022 betrokken. Het 'dekkingspercentage' kantoren ligt daarmee lager dan bij de reviews in het voorgaande jaar en is nagenoeg gelijk aan 2 jaar geleden. Zoals in tabel 5 te zien is, 23 kantoren in 2019 (63,9%) en 28 kantoren in 2018 (71,8%).

Tabel 5

AANTAL KANTOREN	bj2019		bj2020		bj2021	
	actief	review	actief	review	actief	review
Cat a: 100+	3	3	4	4	3	3
Cat b: 50-99	6	6	4	4	5	5
Cat c: 10-49	8	8	9	5	9	8
Cat d: 1-9	19	6	18	11	16	5
Totaal	36	23	35	24	33	21
waarvan						
kantoren met één opdracht	6	0	4	3	5	1
tekenend accountants	110	44	109	43	106	45

Jaarlijks worden kantoren uit elke omvangscategorie in de reviews betrokken. Bij alle 8 kantoren in de categorieën a en b zijn in 2021 reviews uitgevoerd. In categorie c zijn reviews uitgevoerd bij 5 van 9 kantoren. Bij de dit jaar niet betrokken kantoren zijn vorig jaar reviews uitgevoerd. Van de 4 kantoren die over boekjaar 2020 slechts één opdracht uitvoerden zijn er 3 bij de reviews in 2021 betrokken. Over boekjaar 2021 waren in totaal 106 tekenend accountants actief, waarvan er 45 (42,4%) bij de reviews in 2022 zijn betrokken. Het 'dekkingspercentage' accountants ligt daarmee iets hoger dan bij de reviews in 2021. Toen waren 43 van 109 tekenend accountants (39,4%) betrokken.

3. Bevindingen

3.1. Algemeen

Van de 74 over boekjaar 2021 uitgevoerde reviews hebben er 68 (91,9%) een oordeel Toereikend gekregen en 6 reviews (8,1%) kregen een oordeel Niet toereikend. Dat komt neer op een daling van het aandeel niet toereikende controles ten opzichte van het boekjaar 2020. Toen werd 12,5% van de geselecteerde dossiers niet toereikend bevonden (zie tabel 6).

Tabel 6

OORDEEL REVIEW	bj2019		bj2020		bj2021	
	aantal	%	aantal	%	aantal	%
Toereikend	70	93,3%	63	87,5%	68	91,9%
Niet toereikend	5	6,7%	9	12,5%	6	8,1%
Totaal	75	100%	72	100%	74	100%

Bij een in vergelijking met boekjaar 2020 iets hoger aantal reviews is het aantal toereikende controles zowel in absolute zin (van 63 naar 68) als procentueel (van 87,5% naar 91,9%) toegenomen. De daling van het afgelopen jaar is weer deels teniet gedaan.

In de volgende paragrafen gaan we nader in op de resultaten (3.2) en vervolgens op de niet toereikend uitgevoerde controles (3.3).

3.2. De resultaten nader bezien

Resultaten per accountantskantoor

De 74 uitgevoerde reviews betreffen zoals aangegeven 45 tekenend accountants verdeeld over 21 accountantskantoren en een internal audit afdeling. In tabel 7 is weergegeven bij welke accountantskantoren oordelen Toereikend zijn verstrekt, verdeeld naar onderwijssector en controleobject.

Tabel 7

OORDEEL TOEREIKEND	PO**	VO		MBO		HO		TOT
		JR*	BK*	JR*	BK*	JR*	BK*	
A12 Registeraccountants B.V.	1	1	1			1	1	5
AKSOS		1	1					2
Arep	1							1
Astrium Onderwijsaccountants B.V.	1	1	1	1	1			5
Baker Tilly (Netherlands) N.V.		1	1					2
Deloitte Accountants B.V.		1	1	1	1	1	1	6
Eshuis Registeraccountants B.V.		1						1
Ernst & Young Accountants LLP	1			1	1	1	1	5
Flynth Audit B.V.	1	1	1	1	1			5
Hofsteenge Zeeman Groep	1							1
Horlings Accountants & Belastingadviseurs B.V.	1	1						2
Internal Audit Universiteit Twente							1	1
JPA Van Noort Gassler & Co B.V.	1							1
KPMG Accountants N.V.	1	1	1	1	1	1		6
M&P Audit	1							1
Mazars N.V.		1	1					2
Moore DRV	1	1	1					3
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	1			1	1	1	1	5
Van Ree Accountants	3	2	2	1	1			9
Wijs Accountants	2	2	1					5
Totaal	17	15	12	7	7	5	5	68

*JR = Jaarstukken, BK = Bekostiging/OBO

**Bij de sector PO verstrekt de inspectie 1 oordeel bij de jaarstukken én het bekostigingsonderzoek

Bij 68 reviews, 44 controles van de jaarstukken en 24 onderzoeken van gegevens in het OBO, hebben wij vastgesteld dat de controles door de accountantskantoren toereikend zijn uitgevoerd. Dit betekent dat er geen of een beperkt aantal marginale tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen, dat onze bevindingen naar aard en omvang beperkt zijn en derhalve niet van invloed zijn op het gegeven oordeel.

Zoals in de voorgaande paragraaf is aangegeven zijn wij van oordeel dat 6 van de 74 controles Niet toereikend zijn uitgevoerd. Dit betekent dat op één of meerdere (essentiële) punten tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen. We hebben dit vastgesteld bij 4 accountantskantoren. In tabel 8 is weergegeven bij welke accountantskantoren en voor welke sector en controleobject een oordeel Niet toereikend is gegeven.

Tabel 8

OORDEEL NIET TOEREIKEND	PO**	VO		MBO		HO		TOT
		JR*	BK*	JR*	BK*	JR*	BK*	
FSV Accountants + Adviseurs B.V.				1	1			2
Horlings Accountants & Belastingadviseurs B.V.			1					1
IPA-ACON Accountants B.V.		1	1					2
Van Ree Accountants	1							1
Totaal	1	1	2	1	1	0	0	6

*JR = Jaarstukken, BK = Bekostiging/OBO

**Bij de sector PO verstrekt de inspectie 1 oordeel bij de jaarstukken én het bekostigingsonderzoek

De niet toereikende oordelen hebben betrekking op de controle van de jaarstukken (3x) en het onderzoek van gegevens in het OBO (3x). Alle kantoren zijn al meer dan 5 jaar actief in het onderwijsveld, eventuele rechtsvoorgangers meegerekend. Bij de reviews is, evenals vorig jaar, ook nu weer vastgesteld dat de bij deze kantoren aangetroffen tekortkomingen doorgaans niet terug te voeren zijn op het ontbreken van de noodzakelijke kennis van controles in het onderwijsveld. De tekortkomingen vinden meestal hun oorzaak in ontbrekende of niet voldoende vastlegging van uit te voeren of uitgevoerde werkzaamheden, bevindingen en op grond daarvan getrokken conclusies. Het oordeel Niet toereikend komt daarom met name voort uit specifieke bevindingen over de controleaanpak of de controle documentatie. Soms is bij de review opgemerkt dat de actualisering van (specifieke) controlevereisten uit het OAP of wet- en regelgeving niet is doorvertaald naar de in de controle gehanteerde werkprogramma's.

Met 2 van de 4 accountants zijn naar aanleiding van het reviewresultaat aparte gesprekken gevoerd. De andere accountants hebben, omdat ze geen controles meer in het onderwijsveld zullen uitvoeren, afgezien van een gesprek. Bij de gevoerde gesprekken is de hiervoor geschetste trend in de aangetroffen tekortkomingen nadrukkelijk aan de orde gesteld. We hebben hen er op gewezen dat het achteraf, door middel van review vaststellen of controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd staat of valt met voldoende zichtbaarheid daarvan in het controledossier. Daarnaast zijn de (mogelijk) aan deze resultaten ten grondslag liggende oorzaken specifiek aan de orde gesteld.

Bij de betreffende accountants worden in 2023, voorzover ze nog actief zijn in het onderwijsveld, herhalingsreviews uitgevoerd om te zien of omissies zijn opgeheven. We stellen dus ook vast dat accountants die hebben aangegeven het onderwijsveld te verlaten,

daadwerkelijk geen controleopdrachten meer over boekjaar 2022 hebben uitgevoerd.

Resultaten naar marktaandeel

Voor een verdere analyse van de niet toereikende controles hebben we deze weergegeven naar marktaandeel van het accountantskantoor en naar onderwijssector. In deze paragraaf gaan we eerst in op het beeld per categorie (marktaandeel), vervolgens op het beeld per onderwijssector en object.

In tabel 9 zijn de oordelen 'Niet toereikend' voor de laatste 3 boekjaren onderverdeeld naar de in paragraaf 2.1 aangegeven categorieën.

Tabel 9

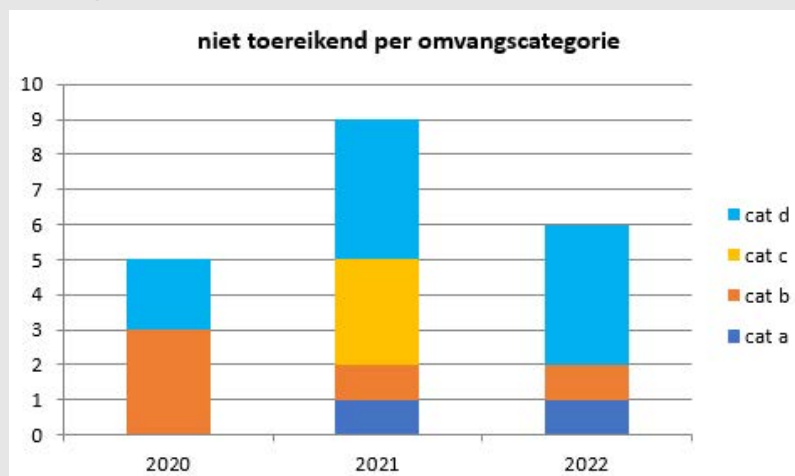
OORDEEL 'NIET TOEREIKEND' per categorie*	bj2019				bj2020				bj2021			
	a	b	c	d	a	b	c	d	a	b	c	d
niet toereikend	0	3	0	2	1	1	3	4	1	1	0	4
Totaal	5				9				6			

* zie paragraaf 2.1

In de categorieën a, b en d is dit jaar sprake van een of meerdere niet toereikend uitgevoerde controles. Van de 6 oordelen Niet toereikend is er 1 gegeven bij een kantoor in categorie a, 1 in categorie b en 4 in categorie d. Vorig jaar was in alle categorieën sprake van oordelen Niet toereikend. Waren vorig jaar in categorie c nog 3 oordeelen Niet toereikend, dit jaar zijn er geen. In categorie d zijn evenals vorig jaar 4 oordelen Niet toereikend gegeven. De 2 betreffende kantoren trekken zich terug uit het onderwijsveld, ze zullen komend boekjaar geen controles meer uitvoeren.

Zoals vorig jaar al aangegeven kan de wijze van selecteren effect hebben op de uitkomsten. Kantoren uit de categorieën c en d die in 2021 in de review betrokken waren zijn, behoudens herhalingsreviews, niet opnieuw in 2022 geselecteerd vanwege het hanteren van een roulatie voor kantoren met minder dan 50 opdrachten. Daarbij moet worden opgemerkt dat dit niet gold voor de BIG4 kantoren uit categorie c (zie paragraaf 2.1). Deze worden ieder jaar in de reviews betrokken. Met het vergelijken van uitkomsten over de jaar heen moet daarom voorzichtig worden omgegaan. In grafiek 4 is de ontwikkeling in de afgelopen 3 jaar grafisch weergegeven.

Grafiek 4



Resultaten naar onderwijssector en object

In tabel 10 zijn de niet toereikende controles weergegeven naar onderwijssector en object (jaarstukken en bekostiging/OBO).

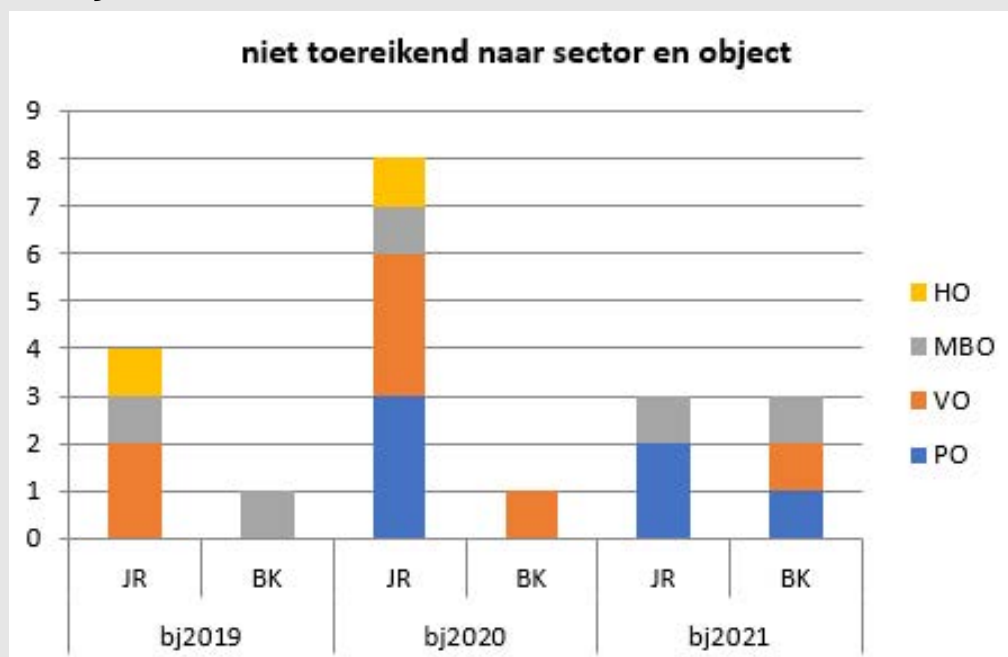
Tabel 10

OORDEEL 'NIET TOEREIKEND'	bj2019		bj2020		bj2021	
	JR*	BK*	JR*	BK*	JR*	BK*
PO			3		1	
VO	2		3	1	2	1
MBO	1	1	1		1	1
HO	1		1			
Totaal per object	4	1	8	1	4	2
Totaal	5		9		6	

*JR = Jaarstukken, BK = Bekostiging/OBO

Zoals eerder aangegeven is het aantal niet toereikende controles afgenomen ten opzichte van het voorgaande jaar. De afname betreft met name de sectoren PO en HO. In het VO en MBO is nagenoeg dezelfde situatie te zien als afgelopen jaar. Grafisch ziet dat er voor de afgelopen 3 jaar als volgt uit:

Grafiek 5

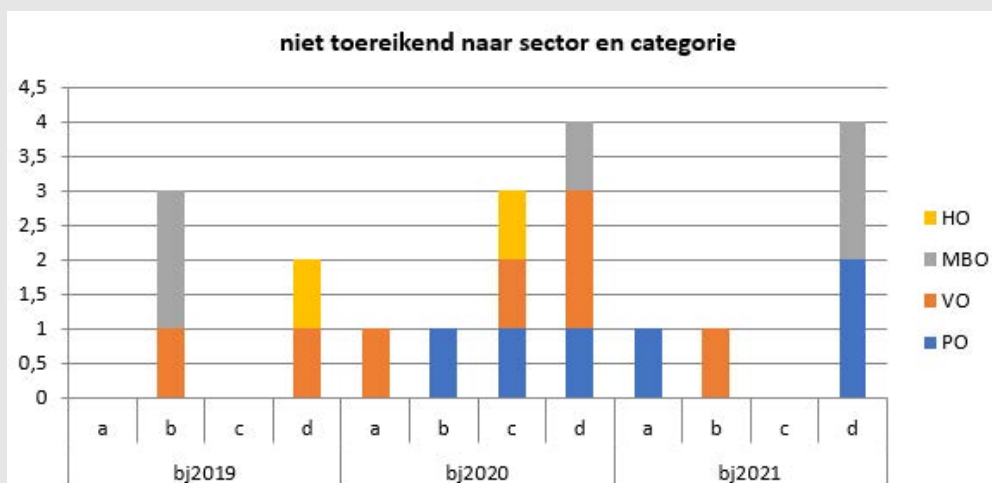


De niet toereikende controles van de afgelopen drie boekjaar weergegeven naar zowel sector als omvangscategorie geeft het navolgende beeld van tabel 11 en grafiek 6.

Tabel 11

OORDEEL NIET-TOEREIKEND		bj2019				bj2020				bj2021			
sector	categorie	a	b	c	d	a	b	c	d	a	b	c	d
PO							1	1	1	1	1		
VO			1		1	1		1	2				2
MBO			2						1				2
HO								1					
Totaal per categorie		0	3	0	2	1	1	3	4	1	1	0	4
Totaal controles		5				9				6			

Grafiek 6



3.3. Belangrijkste bevindingen reviews

Bevindingen controle van de jaarstukken

Sector PO

De 18 uitgevoerde reviews in de sector PO leverden 64 bevindingen op over de controle van:

- verantwoording professionalisering en begeleiding starters en schoolleiders (12x)
- bestuursverslag voldoet aan rjo (8x)
- wet normering topinkomens(7x)
- afhandelingscorrespondentie/herstelopdrachten (5x)
- notulen CvB/RvT (5x)
- regeling beleggen, lenen en derivaten 2016 (4x)
- rechtmatigheid kosten en investeringen (3x)
- continuïteitsparagraaf (3x)
- NWO-subsidies (2x)
- tekst controleverklaring (2x)
- wachtgeldregeling PO (2x)
- materialiteit (2x)
- verklaring omtrent het gedrag (2x)
- code goed bestuur (2x)
- regeling tegemoetkoming opleidingsscholen 2019
- contractactiviteiten
- meerjarenbegroting/balans
- risico-analyse
- signaleringswaarde bovenmatige vermogens

Sector VO

De 16 uitgevoerde reviews in de sector VO leverden 50 bevindingen op over de controle van:

- wet normering topinkomens (15x)
- verantwoording nieuwkomers op de ISK (5x)
- continuïteitsparagraaf (3x)
- bestuursverslag voldoet aan rjo (3x)
- Europese en nationale aanbesteding (3x)
- NWO-subsidies (2x)
- rechtmatigheid kosten en investeringen (2x)
- verklaring omtrent gedrag (2x)
- afhandelingscorrespondentie/herstelopdrachten (2x)
- geoormerkte aanvullende subsidies (2x)
- regeling tegemoetkoming kosten opleidingsscholen (2x)
- notulen CvB/RvT (2x)
- signaleringswaarde bovenmatige vermogens (2x)
- aanvullende bekostiging eerste opvang nieuwkomers (2x)
- regeling beleggen, lenen en derivaten 2016
- materialiteit
- uitzonderingsrapportage (VvB)

Sector MBO

De 8 uitgevoerde reviews in de sector MBO leverden 22 bevindingen op over de controle van:

- verslaggevingseisen WEB (4x)
- wet normering topinkomens (3x)
- geormerkte aanvullende subsidies (3x)
- NWO-subsidies (2x)
- bestuursverslag voldoet aan rjo (2x)
- beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (2x)
- Europese en nationale aanbesteding (2x)
- afhandelingscorrespondentie/herstelopdrachten
- continuïteitsparagraaf
- rechtmatigheid kosten en investeringen
- regeling tegemoetkoming kosten opleidingsscholen

Sector HO

De 6 uitgevoerde reviews in de sector HO leverden 12 bevindingen op over de controle van:

- bestuursverslag voldoet aan rjo (4x)
- wet normering topinkomens (2x)
- continuïteitsparagraaf (2x)
- rechtmatigheid kosten en investeringen
- afhandelingscorrespondentie/herstelopdrachten
- experiment vraagfinanciering
- code goed bestuur

Bevindingen onderzoek bekostigingsgegevens/ OBO

Sector PO

De 17 uitgevoerde reviews in de sector PO leverden 13 bevindingen op over de controle van:

- gewogen gemiddelde leeftijd (8x)
- (tekst) assurancerapport (2x)
- correcties DUO voorgaande jaar (2x)
- controleaanpak (algemeen)

Sector VO

De 13 uitgevoerde reviews in de sector VO leverden 21 bevindingen op over de controle van:

- juistheid velden (6x)
- ongeoorloofd verzuim (4x)
- risico-analyse (3x)
- gegevensgerichte werkzaamheden (3x)
- aansluiting OBO
- licenties

- bepaling afzonderlijke onderzoekspopulaties
- steunen op interne beheersing
- daadwerkelijk schoolgaand

Sector MBO

De 8 uitgevoerde reviews in de sector MBO leverden 10 bevindingen op over de controle van de:

- risico-analyse (2x)
- juistheid velden (2x)
- servicedocument OOK
- notitie helderheid
- bepaling afzonderlijke onderzoekspopulaties
- procedure praktijkovereenkomsten
- betaling cursusgeld
- ondertekening praktijkovereenkomst

Sector HO

De 5 uitgevoerde reviews in de sector HO leverden 5 bevindingen op over de:

- juistheid velden (2x)
- steunen op interne beheersing
- notitie helderheid
- gegevensgerichte werkzaamheden

Vergelijking bevindingen reviews met voorgaand jaar

Bij de vergelijking van de resultaten van boekjaar 2021 met het voorgaande jaar komen meerdere reeds eerder vastgestelde bevindingen naar voren. Voor het ene kantoor is een punt niet meer van toepassing omdat verbeteringen zijn aangebracht, voor een ander kantoor is het een aandachtspunt dat in de komende controle moet worden opgelost. Het totaal aantal bevindingen is nagenoeg gelijk, vorig jaar waren er in totaal 196 bevindingen over alle reviews dit jaar zijn dat er 176. Het aantal reviews is daarbij zoals eerder aangegeven iets hoger (72 naar 74). Van die 197 bevindingen hebben er 56 betrekking op de 6 reviews met een oordeel Niet toereikend. In de onderstaande opsomming zijn de belangrijkste onderwerpen vermeld die in het huidige jaar (boekjaar 2021) zijn geconstateerd en ook in 2021 (boekjaar 2020) als bevindingen werden opgemerkt. Het betreft:

1. (verantwoording) wet normering topinkomens
2. bestuursverslag voldoet aan Rjo
3. professionalisering en begeleiding starters en schoolleiders
4. vereisten rondom continuïteitsparagraaf
5. afhandelingscorrespondentie en herstelopdrachten
6. juistheid velden BRON

7. rechtmatigheid (kosten en investeringen)
8. notulen CvB en RvT
9. NWO-subsidies
10. gewogen gemiddelde leeftijd (bekostiging)

We brengen deze onderwerpen specifiek onder de aandacht bij de accountantskantoren omdat ze mogelijk een structureel karakter hebben. Wat ook dit jaar opvalt is dat de controle werkzaamheden behorend bij nieuwe, in het OAP en wet- en regelgeving toegevoegde, controle- en verantwoordingsvereisten niet bij alle kantoren voldoende bekend zijn. Een voorbeeld is de Regeling bijzondere bekostiging professionalisering en begeleiding starters en schoolleiders. Daardoor worden deze vereisten door sommige kantoren niet of onvoldoende in de controle meegenomen. Wijzigingen in het OAP worden nadrukkelijk aan de orde gesteld in de periodieke overleggen als onderdeel van het jaarlijkse proces van totstandkoming van het OAP. Onjuistheden, onvolledigheden of onduidelijkheden kunnen in dit proces door elk(e) accountant(skantoor) worden aangedragen.

4. Conclusie en vooruitblik

Algemeen en opdracht

In de voorgaande hoofdstukken hebben wij onze aanpak, de omgevingsanalyse en de feitelijke bevindingen van de in 2022 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2021 beschreven en waar mogelijk vergeleken met voorgaande jaar. In paragraaf 1.2 is aangegeven dat de inspectie reviews bij accountantskantoren uitvoert om vast te stellen dat de kwaliteit van de accountantscontrole, de eerste lijn van het toezicht, van voldoende niveau is. Zodoende kan inzicht worden verkregen in de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie en het rechtmatig handelen van de instellingen. Het uitvoeren van deze reviews kan worden beschouwd als het sluitstuk van goed toezicht, de tweede lijn, op de onderwijsinstellingen van alle sectoren. Vanuit dit perspectief trekken wij onze conclusies.

Conclusie reviews

Het aantal niet toereikende controles bij de reviews 2022 is na de stijging van afgelopen jaar weer gedaald. Van de betreffende 6 niet toereikende controles hebben er 4 betrekking op twee kantoren in de omvangscategorie d. Bij elk van deze kantoren werd de controle van één onderwijsinstelling geselecteerd. Over boekjaar 2021 hadden beide kantoren 2 opdrachten in hun portefeuille en zijn daarmee verantwoordelijk voor een zeer beperkt deel van alle opdrachten in het onderwijsveld, namelijk minder dan 0,3%. Van alle bevindingen uit de reviews 2022 nemen ze echter bijna 22% voor hun rekening (43 bevindingen van 197). Ze zijn daardoor beperkt van invloed op de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles. Beide kantoren trekken zich overigens met ingang van boekjaar 2022 terug uit het onderwijsveld.

De andere 2 reviews met een oordeel Niet toereikend hebben betrekking op twee kantoren in de omvangscategorieën a en b. Bij deze kantoren werden in totaal 13 reviews uitgevoerd met betrekking tot de controles van 9 onderwijsinstellingen. Het merendeel (11) van de door deze kantoren uitgevoerde controles is dus toereikend bevonden. Ook hier kan derhalve worden gesteld dat de invloed op de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles beperkt is. Bij elk van deze kantoren hebben we met de extra uitgevoerde reviews vastgesteld dat geen sprake is van structurele tekortkomingen.

Met de uitvoering van de reviews 2022 hebben wij voldoende informatie verkregen voor onze conclusie over het functioneren van het eerstelijns toezicht door accountants. Samenvattend zijn we positief over de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles. Wel blijven we alert op de

aanwezige risico's, ook bij kantoren met een groter marktaandeel. Wij komen verder tot de conclusie dat het eerstelijnstoezicht voldoende zicht geeft op de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie van en het rechtmatig handelen door onderwijsinstellingen.

Ontwikkelingen in de controlemarkt

Met de uitvoering van de reviews en de, op grond van het reviewresultaat, gevoerde gesprekken met accountants heeft de inspectie actuele informatie verkregen over ontwikkelingen met betrekking tot controles in het onderwijsveld. Op grond van deze informatie gaven we afgelopen jaar aan dat we een trend zagen met risico's voor de uitvoering van controles op de korte en middellange termijn maar wellicht ook al eerder. Die risico's nemen toe.

Zoals bekend zijn de BIG4 kantoren al jaren vooral betrokken bij controles van de grote(re) onderwijsinstellingen. Dat betrof met name de sectoren MBO en HO en voor een klein deel het funderend onderwijs. We zien nu ook de marktaandelen in het MBO en HO verder afnemen. Als reden wordt aangegeven dat het uitvoeren van een controle passend bij de standaarden en marktpositie van deze kantoren en de daarbij behorende tariefstelling zich niet verhoudt met de haalbaarheid van een kwalitatief goede controle bij kleine(re) onderwijsinstellingen. De grens van welke onderwijsinstellingen als groot en klein worden gezien schuift verder op.

Daarnaast daalt het aantal in het onderwijsveld actieve kantoren steeds verder. Aan de 'onderkant' van de markt zien we dat veel kantoren met relatief weinig opdrachten er voor kiezen de markt (weer) te verlaten. De kosten die gepaard gaan met het opbouwen en handhaven van kennis en ervaring blijken te hoog en de commerciële haalbaarheid van opdracht(en) komt daardoor in het gedrang. Verder komt naar voren dat een groter verloop in (ervaren) personeel en de krapte op de arbeidsmarkt bij veel kantoren een rol speelt die effect heeft op capaciteit en kwaliteit. Veel kantoren zijn daardoor terughoudend met het aannemen van nieuwe opdrachten en met name als dat kleine(re) onderwijsinstellingen betreft.

Het risico dat een discrepantie gaat ontstaan tussen vraag en aanbod met betrekking tot de in onderwijswetten vereiste controles achten wij nadrukkelijk aan de orde. Als kantoren met weinig opdrachten niet de mogelijkheid blijken te hebben capaciteit, kennis en ervaring op het vereiste niveau te brengen (en te houden) en zich terugtrekken uit de markt dan zou dat in algemene zin een positief effect op de kwaliteit van de uitgevoerde accountantscontroles hebben. We zien echter in deze ontwikkeling tegelijkertijd ook een mogelijk negatief effect. Verschrping van de markt omdat (nagenoeg) geen nieuwe kantoren kunnen of willen toetreden heeft uiteindelijk een prijsopdrijvend effect waar met name kleine besturen last van kunnen krijgen.

Vooruitblik reviews 2023

Zoals aangegeven in paragraaf 3.2 volgen we het aanbrengen van verbeteringen door accountants met het uitvoeren van herhalingsreviews (bij een niet toereikend oordeel) en voeren we additionele reviews uit als marktontwikkelingen daartoe aanleiding geven. Bij 6 reviews is een oordeel niet toereikend afgegeven, bij twee daarvan betrof dat zowel de review met betrekking tot de controle op de jaarrekening als het onderzoek met betrekking tot de bekostiging. Bij 4 accountants is derhalve een herhalingsreview aan de orde. In 2023 voeren we daarom reviews uit op de controles van accountants over het boekjaar 2022 bij 45 onderwijsinstellingen, zoals weergegeven in tabel 12.

Tabel 12

Reviews 2023 (boekjaar 2022)	Aantal
volgens staffel beleid 2022	25
aanvulling minimum BIG4 kantoren	10
herhalingsreviews	4
additionele reviews	6*
Totaal te selecteren besturen	45

** eventueel nog aan te passen op grond van marktontwikkelingen boekjaar 2021*

Inspectie van het Onderwijs
Postbus 2730, 3500 GS Utrecht
T-algemeen 088 6696000
T-loket (voor vragen) 088 6696060

