Inspectie van het Onderwijs
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

FINANCIËLE STAAT VAN HET ONDERWIJS

2016

Utrecht, november 2017

Voorwoord

Leerlingen en studenten in Nederland verdienen onderwijs van blijvend goede kwaliteit. Een financieel gezonde school of instelling is een belangrijke randvoorwaarde daarvoor.

Om die reden houden wij niet alleen toezicht op de kwaliteit van het onderwijs, maar ook op de financiële continuïteit van onderwijsinstellingen. Op basis van de jaarverslagen 2016 kunnen we concluderen dat ook in 2016 de besturen van de onderwijsinstellingen, financieel gezond hebben geopereerd. Alleen de hogescholen lieten een negatief resultaat zien. Dat kwam nu juist omdat zij volgens afspraak extra middelen hebben ingezet voor het onderwijs. Een goed voorbeeld. Want geld dat beschikbaar wordt gesteld voor het onderwijs, dient daar ook terecht te komen.

Bestuurders van het door het Rijk bekostigd onderwijs staan telkens voor de afweging tussen enerzijds gezond financieel beleid en anderzijds een maximale inzet van de middelen voor het onderwijs. Dat zien wij bijvoorbeeld bij de extra middelen voor personeel die de instellingen enkele jaren geleden hebben gekregen. Het is lastig om eenmalig toegekende middelen zó in te zetten dat zij structureel effect hebben. Toch zien we dat de besturen er de afgelopen jaren in zijn geslaagd om deze extra middelen in te zetten, in de geest van het beoogde doel. Dus niet alleen voor extra leraren, maar ook om zittende leraren te kunnen behouden bij een teruglopend leerlingenaantal.

Om een afgewogen financieel beleid te voeren, is een goede toekomstplanning van belang. Het gaat dan om de verbinding tussen strategisch beleid en financiële bedrijfsvoering. Die is de laatste jaren al wel verbeterd, maar kan zeker nog verder worden versterkt.
Zo is het opvallend dat besturen vaak pessimistisch zijn in hun prognoses, waarna vervolgens overschotten ontstaan.

Voor de acceptatie van het financiële beleid is het belangrijk dat de communicatie tussen een instelling en haar belanghebbenden goed verloopt. Betrokkenen moeten goed inzicht kunnen hebben in de afwegingen en keuzes die zijn gemaakt. Veel jaarverslagen laten op dat vlak nog ruimte voor verbetering zien. Dit geldt met name ook voor de samenwerkingsverbanden. De interne toezichthouder zou dit sterker kunnen stimuleren.

Met de Financiële Staat van het Onderwijs 2016 willen we een bijdrage leveren aan het gesprek over de financiële aspecten van het onderwijs. Ik hoop dat het besturen van scholen en samenwerkingsverbanden aanzet om open te zijn over hun financiële situatie en de keuzes die ze maken. En dat het ze stimuleert om zowel toekomstgericht als risicobewust met hun geld om te gaan.
Zo werken we gezamenlijk aan gezond financieel beleid in het onderwijs, zodat leerlingen en studenten vandaag en morgen het onderwijs krijgen dat ze verdienen.

Monique Vogelzang
Inspecteur-generaal van het Onderwijs

Inhoud

Samenvatting 4

Inleiding 6

1 Financiële positie van de instellingen 7
1.1 Inleiding 7
1.2 Primair onderwijs (po) 7
1.3 Voortgezet onderwijs (vo) 14
1.4 De schoolbesturen in Caribisch Nederland 19
1.5 Samenwerkingsverbanden passend onderwijs (swv) 21
1.6 Middelbaar beroepsonderwijs (mbo) 24
1.7 Hoger beroepsonderwijs (hbo) 29
1.8 Wetenschappelijk onderwijs (wo) 33

2 Overige aspecten van financieel beheer 39
2.1 Inleiding 39
2.2 Werkzaamheden van de accountants 39
2.3 Kosten accountant en intern toezicht 41
2.4 Afhandeling van de jaarrekening 2015 44
2.5 Wet Normering Topfunctionarissen 45
2.6 De continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 46
2.7 Ontwikkeling van het personeelsbestand 49

Literatuur en overige bronnen 53

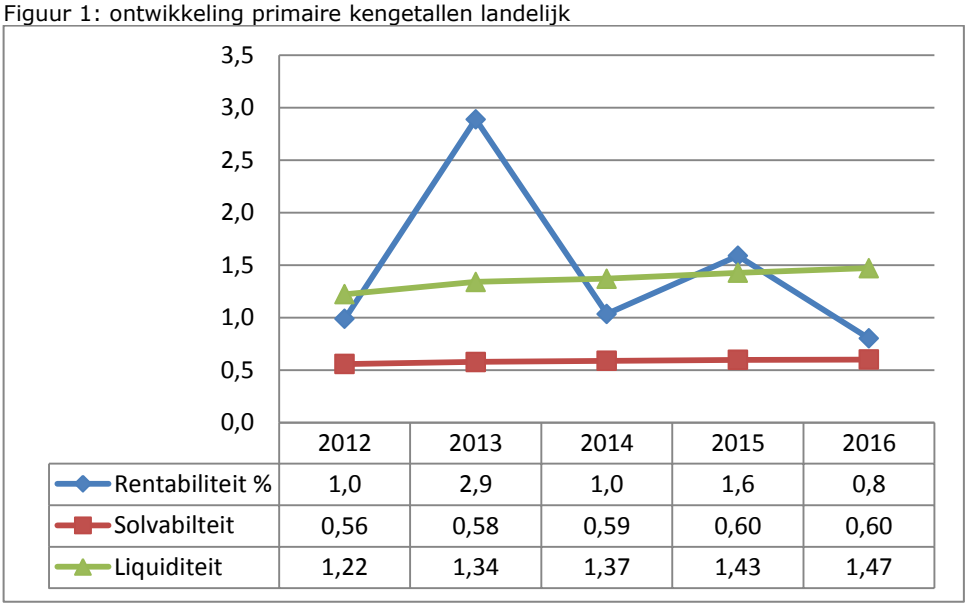
Bijlagen

I Uitleg financiële kengetallen 54
II Gebruikte afkortingen en overige begrippen 55
III Balans en staat van baten en lasten primair onderwijs 56
IV Balans en staat van baten en lasten voortgezet onderwijs 57
V Balans en staat van baten en lasten samenwerkingsverbanden passend onderwijs 58
VI Balans en staat van baten en lasten middelbaar beroepsonderwijs 59
VII Balans en staat van baten en lasten hoger beroepsonderwijs 60
VIII Balans en staat van baten en lasten wetenschappelijk onderwijs 61
IX Balans en staat van baten en lasten landelijk totaal 62
X Accountantskantoren in het review-onderzoek 63

Samenvatting

Financiële positie onderwijsinstellingen verder versterkt
De financiële positie van de onderwijsinstellingen is in 2016 verder versterkt (Figuur 1). De rentabiliteit,[1] de verhouding tussen het financiële resultaat en de totale baten, is weliswaar wat afgenomen, maar ligt met 0,8 procent nog altijd op een behoorlijk niveau. Alleen de hogescholen hadden, volledig volgens hun eigen planning, een negatief resultaat. Dat kwam onder meer door investeringen die zij hebben gedaan in de kwaliteit van het onderwijs. In het wetenschappelijk onderwijs, waar ook een negatief resultaat was voorzien, werd juist het hoogste resultaat van alle sectoren geboekt. Deze positieve rendementen hebben een gunstige invloed gehad op het vermogen om kort- en langlopende schulden terug te betalen (solvabiliteit) en op het vermogen om aan lopende betalingsverplichtingen te voldoen (liquiditeit). Figuur 1 laat zien dat de solvabiliteit gelijk is gebleven en de liquiditeit verder is gestegen.

Figuur 1: ontwikkeling primaire kengetallen landelijk



	2012	2013	2014	2015	2016
Rentabiliteit %	1,0	2,9	1,0	1,6	0,8
Solvabilteit	0,56	0,58	0,59	0,60	0,60
Liquiditeit	1,22	1,34	1,37	1,43	1,47

Bron: DUO, 2017

Voor de komende drie jaar verwachten de sectoren primair en voortgezet onderwijs in hun meerjarenbegrotingen een rentabiliteit die schommelt rond de nul. Het mbo verwacht een negatief resultaat en vervolgens weer positieve cijfers. De universiteiten verwachten gedurende enkele jaren een negatief rendement als gevolg van afgesproken extra investeringen in de onderwijskwaliteit. De hogescholen alleen nog volgend jaar. Bij dit alles moet worden opgemerkt dat de feitelijke resultaten het afgelopen jaar veel positiever waren dan de voorspellingen van een jaar eerder. Alleen de hogescholen sloten in hun realisatie goed aan bij hun voorspelling.

Personeelsbezetting groeit
De laatste jaren is het personeelsbestand weer relatief gegroeid. Rond 2011 werd het bestand ingekrompen om financiële risico's het hoofd te bieden. Uitbreiding van het personeelsbestand loopt steeds meer via flexcontracten, die zich onttrekken aan de normale personeelsstatistieken. Houden we daar rekening mee, dan zien we dat de extra middelen die zijn verstrekt voor personeel, in het primair en voortgezet onderwijs ook zijn gebruikt voor extra personeel of behoud van vast personeel.

1 Uitleg van de financiële begrippen en van de gebruikte signaalwaarden bij de kengetallen vindt plaats in bijlage I.

Steeds minder instellingen onder verscherpt toezicht
Het aantal instellingen dat de inspectie onder verscherpt financieel toezicht heeft geplaatst (24), is opnieuw minder dan het vorig jaar. Besturen in financieel onzekere posities hebben ofwel succesvol maatregelen genomen om die positie te versterken of zijn als zelfstandig bestuur opgeheven. In Caribisch Nederland is de financiële positie van de instellingen nog kwetsbaar.

Betere verantwoording samenwerkingsverbanden nodig
Hoewel de samenwerkingsverbanden in 2016 een lager resultaat hebben geboekt, is hun resultaat van 49 miljoen euro nog altijd hoog en ook hoger dan zij in 2015 in hun continuïteitsparagrafen aangaven. Daardoor zijn de gemiddelde solvabiliteit en liquiditeit verder gestegen. Door de wijze waarop de samenwerkingsverbanden de middelen onder de scholen verdelen, schiet hun verantwoording daarover nogal eens te kort; veel samenwerkingsverbanden zijn niet in staat goed te verantwoorden hoe die middelen ten goede zijn gekomen aan de leerlingen. Ook binnen de scholen is dat voor veel betrokken niet voldoende duidelijk. Mede daardoor ontbreekt een goed beeld van de effectiviteit van de werkzaamheden van samenwerkingsverbanden.

Continuïteitsparagrafen in jaarverslagen verbeterd
In de jaarverslagen van 2016 zien wij een verdere verbetering van de continuïteitsparagrafen. Dat geldt in het bijzonder voor de onderbouwing en inhoud van de meerjarenbegrotingen. De verbinding van het instellingsbeleid met het financiële beleid zou op een aantal punten nog beter kunnen.

Kwaliteit accountantsonderzoek neemt toe
Het toezicht op de rechtmatigheid wordt vooral gedaan door de eigen accountants van de instellingen. De inspectie voert hierop tweedelijnstoezicht uit door onder meer reviews op het werk van de accountants. Deze reviews gebeuren in principe zonder de instellingen te belasten. De kwaliteit van de accountantsonderzoeken is de laatste jaren verbeterd. De toevoeging van het toezicht op de Wet normering topinkomens (WNT) leidde in 2014 tot een groter aantal niet-toereikende controles. Dat aantal neemt sinds 2015 weer af.

Accountantskosten niet gestegen
In de afgelopen vijf jaar zijn de accountantskosten die instellingen moeten maken voor de verplichte controles, niet gestegen. In het primair onderwijs is zelfs sprake van een substantiële daling van die kosten. Het valt ons op dat de controles de laatste jaren steeds meer door kleinere accountantskantoren worden uitgevoerd.

Inleiding

De Inspectie van het Onderwijs houdt financieel toezicht op de bekostigde onderwijsinstellingen in Nederland. Dat doet zij op de kernterreinen continuïteit, doelmatigheid en rechtmatigheid. In dit rapport doet zij verslag van de financiële staat van de onderwijsinstellingen in het afgelopen jaar. De jaarrekening van de instellingen over 2016 vormt daarvoor de basis. Dat werken wij in hoofdstuk 1 uit in de behandeling van
de financiële positie, en in het bijzonder de financiële continuïteit, van de instellingen. Wij beschrijven dat per sector, waarbij we in een aparte paragraaf speciaal aandacht besteden aan de samenwerkingsverbanden passend onderwijs.

Hoofdstuk 2 behandelt een aantal uiteenlopende onderwerpen die samenhangen met het financieel opereren van instellingen. We gaan uitvoerig in op het toezicht op de rechtmatige verkrijging en besteding van de onderwijsmiddelen. Verder besteden we aandacht aan de toepassing van de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen en aan financiële aspecten van de huisvesting. Ten slotte komen ook de financiële aspecten van de ontwikkeling van het personeelsbestand aan de orde.

In de bijlagen is een uitleg van de belangrijkste begrippen opgenomen. Ook vindt u een overzicht van de uitkomsten van inspectieonderzoek bij accountantskantoren. Verder zijn de geaggregeerde balansen en staten van baten en lasten van de instellingen per sector opgenomen.

1 Financiële positie van de instellingen

1.1 Inleiding

Kwalitatief goed onderwijs is zeer gebaat bij een constante bedrijfsvoering. Daarvoor is in elk geval een geborgde financiële continuïteit van de instelling van belang. Dat is mogelijk als het bestuur over een financiële positie beschikt, waarmee het alle financiële verplichtingen op de korte en langere termijn kan nakomen. Ook is het noodzakelijk dat het bestuur inzicht heeft in de financiële uitgangspositie van de instelling en de ontwikkelingen in de komende jaren. In de continuïteitsparagraaf van het jaarverslag geeft het bestuur inzicht in deze ontwikkelingen en de daaraan verbonden financiële gevolgen.

Onderwijsinstellingen moeten hun jaarverslaggeving voor 1 juli van het jaar volgend op het verslagjaar in schriftelijke en elektronische vorm bij Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) indienen. Tabel 1 toont het verloop van de binnenkomst van de jaarverslagen 2016.[2]

Tabel 1: Indiening jaarverslagen 2016

	maart	april	mei	juni	juli	augustus
Schriftelijk	2	12	7	821	720	11
Elektronisch	0	3	46	1364	150	7

Ongeveer 54 procent van de onderwijsinstellingen heeft tijdig de papieren versie van hun jaarverslaggeving ingediend. Koplopers waren de sectoren voortgezet onderwijs (73 procent) en mbo (69 procent). Voor het indienen van de jaarcijfers in elektronische vorm maken de instellingen gebruik van het speciaal daarvoor ingerichte onderwijsportaal XBRL (eXtensible Business Reporting Language). Deze digitale gegevens werden door 89 procent van de instellingen tijdig ingeleverd.

In de volgende paragrafen bespreken we achtereenvolgens de verschillende onderwijssectoren en de samenwerkingsverbanden passend onderwijs aan de hand van een standaard set kengetallen die we als inspectie hanteren om risico's voor de financiële continuïteit van een instelling op te sporen. Per sector geven we de kengetallen van de afgelopen jaren weer, gevolgd door een projectie voor de komende jaren. Deze projectie hebben we gebaseerd op de getallen die de instellingen hebben opgenomen in hun risicoparagrafen in het jaarverslag.

1.2 Primair onderwijs (po)

Het primair onderwijs is de grootste onderwijssector. Het omvat, naast het basisonderwijs ook speciaal basisonderwijs en (voortgezet) speciaal onderwijs en de samenwerkingsverbanden passend onderwijs in het po. In totaal krijgen ongeveer 1,53 miljoen leerlingen onderwijs van ongeveer 120.000 personeelsleden.

Om het onderwijs te verzorgen ontvingen de schoolbesturen in 2016 11 miljard euro, waarvan het overgrote deel (10 miljard) afkomstig was uit de bekostiging door het rijk. In de afgelopen vijf jaar is het totale budget gegroeid met ongeveer 10 procent. Gecorrigeerd voor de leerlingendaling is dat circa 15 procent.

Het merendeel van de uitgaven doet het primair onderwijs aan personeel. Het percentage daarvan schommelt tussen de 80 en 82 procent. Een belangrijke andere post vormen de huisvestingslasten. Deze lasten zijn de afgelopen jaren gestegen, doordat de besturen verantwoordelijk zijn geworden voor het buitenonderhoud. Daar hebben zij ook extra middelen voor ontvangen.

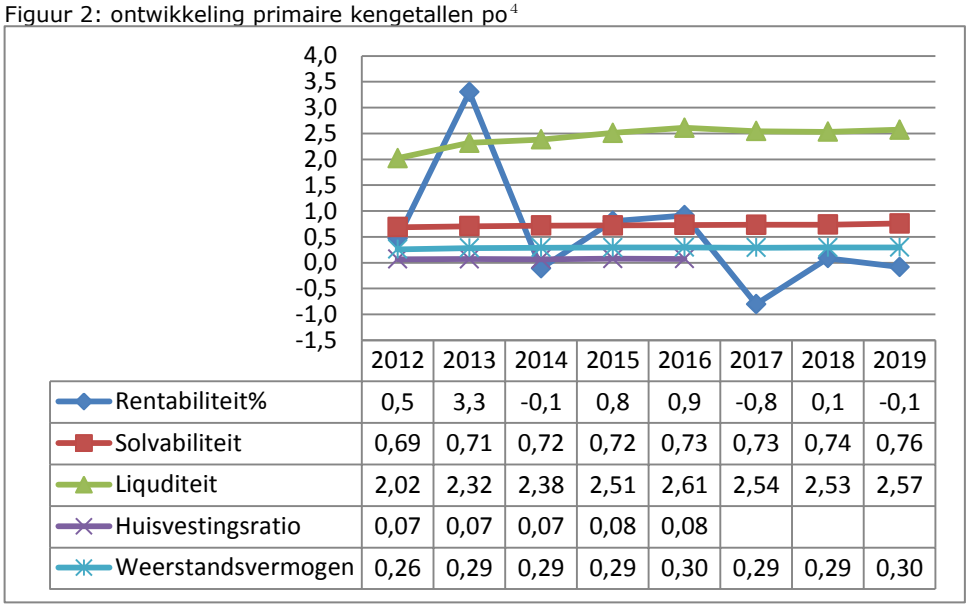
2 De instellingen in Caribisch Nederland zijn hierin niet meegenomen.

Het aantal leerlingen in het primair onderwijs is al enkele jaren aan het dalen en die daling zet zich voort. Vijf jaar geleden bedroeg het leerlingenaantal 1,61 miljoen en over vijf jaar is dat aantal ongeveer 50.000 lager.

Hoe staan de besturen ervoor?
In Figuur 2 is te zien dat de schoolbesturen in de periode 2012-2016 een vrij constante financiële bedrijfsvoering hebben gevoerd; de rentabiliteit beweegt zich (ongeveer) tussen 0 en +1 procent.[3]

De onderwijsbesturen in het primair onderwijs gaven in de jaarverslagen 2015 aan dat rekening werd gehouden met een negatief exploitatieresultaat van 0,3 procent in 2016. Uiteindelijk is een positief exploitatieresultaat van 0,9 procent (101 miljoen euro) voor dat jaar gerealiseerd. Volgens de nieuwe continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen 2016 sturen de besturen voor de nabije toekomst aan op een nagenoeg sluitende begroting.

Figuur 2: ontwikkeling primaire kengetallen po[4]



	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Rentabiliteit%	0,5	3,3	-0,1	0,8	0,9	-0,8	0,1	-0,1
Solvabiliteit	0,69	0,71	0,72	0,72	0,73	0,73	0,74	0,76
Liquditeit	2,02	2,32	2,38	2,51	2,61	2,54	2,53	2,57
Huisvestingsratio	0,07	0,07	0,07	0,08	0,08			
Weerstandsvermogen	0,26	0,29	0,29	0,29	0,30	0,29	0,29	0,30

Bron: DUO, 2017

De financiële gezondheid van de onderwijsinstellingen op de langere termijn is in de jaren 2012-2016 steeds verbeterd (een stijging van de solvabiliteit met zes procent). De totale schuldpositie is qua omvang nagenoeg gelijk gebleven (een toename van 54 miljoen euro oftewel 3,8 procent). Het totaal van het eigen vermogen en de voorzieningen tezamen daarentegen is gestegen met 908 miljoen euro (ruim 29 procent). Het eigen vermogen steeg met 682 miljoen euro en de voorzieningen met 226 miljoen euro. De po-besturen voorspellen dat de komende jaren het vermogen om zowel de langlopende als de kortlopende schulden terug te betalen, nog beter wordt.

Het geheel van middelen waarmee direct aan kortlopende betalingsverplichtingen kan worden voldaan, is sinds het begin van het getoonde tijdvak sterk toegenomen; de indicator liquiditeit is gestegen met 29,2 procent. Dit is vooral toe te schrijven aan het oplopen van de omvang van de liquide middelen. In deze periode gaat het om een stijging van bijna 47 procent (zo'n 864 miljoen euro). De overige bezittingen die op korte termijn kunnen worden omgezet in geld, blijven op ongeveer hetzelfde niveau, net als de kortlopende schulden. Volgens het meerjarenperspectief ligt de

3 Door verschillen in aggregatie van gegevens van de instellingen, zijn de cijfers van de overeenkomende jaren in deze Financiële staat van het onderwijs voor po niet te vergelijken met die van 2015. Dit geldt ook voor de kengetallen, in het bijzonder de rentabiliteit.
4 De signaleringsgrenzen die de inspectie bij deze kengetallen hanteert, zijn opgenomen in bijlage I.

liquiditeit door onder andere geringe (deels negatieve) exploitatieresultaten de komende jaren op een iets lager niveau.

De gemiddelden in de kengetallen in Figuur 2 laten niet zien dat er grote verschillen zijn tussen soorten besturen. Kleine besturen, die relatief kwetsbaar zijn, houden veel groter marges aan dan grote besturen. Een klein bestuur kan een flinke tegenvaller immers minder makkelijk opvangen dan een groot bestuur en heeft daarvoor een relatief grote buffer nodig. Tabel 2 laat deze verschillen zien voor vier gelijke groepen besturen, onderverdeeld naar de oplopende omvang van hun rijksbijdragen.

Tabel 2: liquiditeit en weerstandsvermogen naar omvang rijksbijdrage po

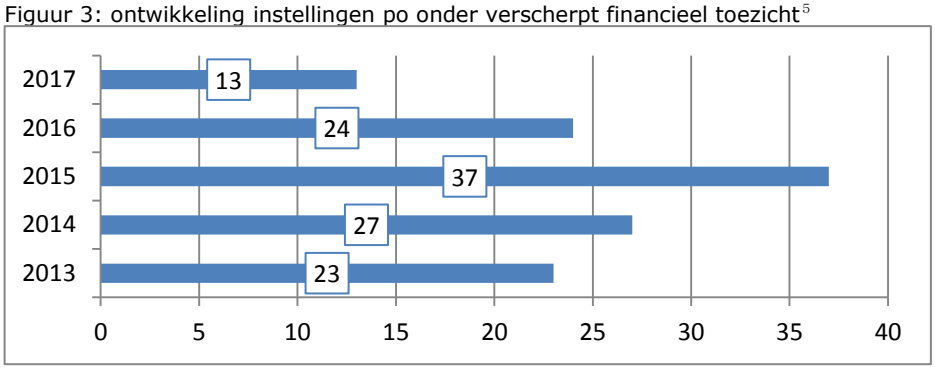
	25% kleinste besturen	**25-50%**	**50-75%**	**25% grootste besturen**
Liquiditeit	5,50	4,54	3,41	2,65
Weerstandsvermogen	0,50	0,41	0,32	0,25

Tot het jaar dat de po-besturen zelf verantwoordelijk zijn voor het buitenonderhoud van de gebouwen (2015) liggen de lasten gerelateerd aan huisvesting op zeven procent van de totale lasten. Dat percentage is onveranderd. Vanaf 2015 zijn de lasten voor huisvesting (met inbegrip van afschrijvingen op gebouwen) relatief wat meer gestegen dan de totale lasten, waardoor de huisvestingsratio hoger is komen te liggen (8 procent). Deze huisvestingslasten bestaan grotendeels uit dotaties aan de voorziening groot onderhoud als uitvloeisel van de doordecentralisatie in 2015. We bespreken de doordecentralisatie verderop in deze paragraaf.

Het vermogen om onverwachte tegenvallers op te vangen is in het tijdvak 2012-2016 met ruim 15 procent toegenomen. Het eigen vermogen is (door toevoegingen van positieve exploitatieresultaten) in deze periode ten opzichte van de totale baten sterker gestegen. Volgens de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen neemt het weerstandsvermogen in de periode 2017-2019 eerst licht af en komt vervolgens weer op hetzelfde niveau uit als in 2016.

Signaleert de inspectie een dreigende financiële discontinuïteit van een onderwijsinstelling, dan hebben we de mogelijkheid om een toezichtinterventie plegen. Dit verscherpt financieel toezicht is bedoeld om onderwijsinstellingen beter in staat te stellen een gezonde financiële positie te herkrijgen. Door intensivering van het continuïteitstoezicht in de beginjaren van het getoonde tijdvak is het aantal po-besturen onder verscherpt toezicht opgelopen tot 37 in 2015 (zie Figuur 3). Een jaar later is dat aantal met 35 procent aanzienlijk gedaald tot 24. De daling heeft zich op de peildatum 1 augustus 2017 doorgezet tot 13 (bijna 46 procent ten opzichte van 2016) en is consistent met de verbetering van de gemiddelde financiële positie van de instellingen in deze sector. Over ongeveer een procent van alle po-besturen heeft de inspectie nog zorgen over hun financiële situatie. Uit een nadere analyse van de inspectie is geen verband gebleken tussen instellingen onder verscherpt toezicht en factoren als krimp van het leerlingenbestand of geografische ligging.

Figuur 3: ontwikkeling instellingen po onder verscherpt financieel toezicht[5]



Bron: Inspectie van het Onderwijs 2017

Waar komen de middelen vandaan?
Het totaal aan baten is in 2016 ten opzichte van 2012 gestegen met 1 miljard euro (10 procent),[6] ondanks een daling van de overige baten. De stijging komt volledig op het conto van de rijksbijdragen. Zij bestaat voor een derde uit de overheveling van middelen voor het buitenonderhoud van de gebouwen en de zogenaamde BUMA-gelden van gemeenten naar schoolbesturen (in 2015). Eveneens voor een derde is dat een gevolg van een verhoging van de normbekostiging die voortvloeide uit het NOA (Nationaal Onderwijsakkoord en Begrotingsakkoord 2014). Voor het overige betreft het verschillende toenames die voortkomen uit cao-ontwikkelingen.

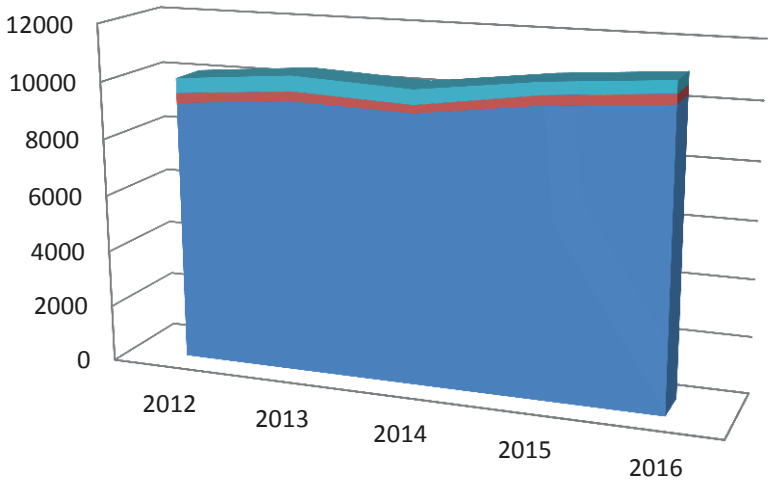
Toegespitst op de laatste twee jaar, ligt in 2016 het totaal aan baten zo'n 320 miljoen euro hoger dan het jaar daarvoor. Het grootste aandeel hierin komt opnieuw voor rekening van de rijksbijdragen (329 miljoen euro). De overige soorten baten wijken in de vergelijking tussen deze jaren nauwelijks van elkaar af.

Zoals bekend hebben de po-besturen al enkele jaren te maken met dalende leerlingenaantallen. Dat de omvang van de rijksbijdragen desondanks is toegenomen, komt door de al genoemde stijging van de normbekostiging per leerling. Mede hierdoor zijn in deze sector de rijksbijdragen als aandeel in de totale baten toegenomen van 92,8 procent in 2015 naar 93,1 procent in 2016.

5 Als peildatum wordt 1 augustus gehanteerd. Deze cijfers bevatten ook de instellingen voor speciaal onderwijs (twee onder verscherpt toezicht) en vanaf 2016 van Caribisch Nederland (ook twee onder verscherpt toezicht).

6 De toewijzing van middelen aan scholen is niet zuiver lineair, maar afhankelijk van verschillende parameters. Gemiddeld over dit alles is het lumpsumbedrag per leerling in deze periode gestegen van ruim 4.400 euro naar ruim 4.900 euro per jaar in het gewone basisonderwijs. De totaalbedragen in afbeelding 4 omvatten ook de andere onderwijssoorten die tot het primair onderwijs worden gerekend.

Figuur 4: ontwikkeling baten po (in miljoenen euro's)



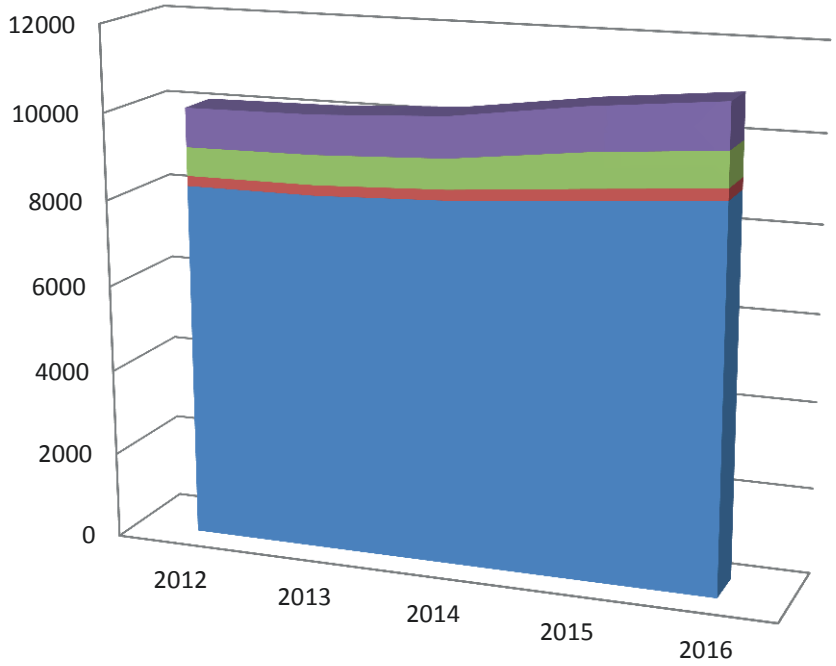
	2012	2013	2014	2015	2016
Overige baten	518	534	516	430	422
Werk iov derden	9	11	9	10	14
College-, cursusgelden	3	4	5	5	6
Ov. Overheidsbijdragen	332	326	268	330	324
Rijksbijdragen	9186	9527	9410	9955	10283

Bron: DUO, 2017

Waar gaat het geld naartoe?
De omvang van de totale lasten neemt sinds 2012 jaarlijks met gemiddeld 225 miljoen euro toe. Zoals te verwachten dragen in de eerste plaats personeelslasten hieraan bij (146 miljoen euro). De huisvestingslasten (37 miljoen euro) en overige lasten (34 miljoen euro) volgen dan op grote afstand. Vooral de huisvestingslasten verdienen enige toelichting, want die zijn vrij abrupt gestegen van 2014 op 2015. Dit is een gevolg van de eerder genoemde doorcentralisatie buitenonderhoud. Daarmee kregen de besturen meer baten, maar daar staan ook lasten voor dat onderhoud tegenover. Omdat dat niet meteen kosten oplevert, hebben de besturen veel van dat geld ondergebracht in voorzieningen voor toekomstig onderhoud. Dat verklaart ook de stijging van de post voorzieningen vanaf dat moment. De huisvestingslasten en overige lasten nemen van 2015 op 2016 toe met respectievelijk 12 miljoen euro en 49 miljoen euro.

De personeelslasten stijgen met 225 miljoen euro in 2016. Deze lasten laten na een beperkte stijging met ruim 100 miljoen per jaar tot en met 2014, een flinke toename van meer dan het dubbele zien in 2015 en 2016. Deze stijging van de personeelslasten in de laatste jaren houdt onder meer verband met de inzet van extra middelen uit het NOA (zie ook paragraaf 2.7) en verder met de invoering van de functiemix, de vergroting van het flexibele deel van de personeelsformatie en de salarisontwikkeling die voortvloeit uit de cao. Desondanks zijn de personeelslasten als aandeel van de totale lasten afgenomen van 80,9 procent in 2015 naar 80,7 procent in 2016.

Figuur 5: ontwikkeling lasten po (in miljoenen euro's)



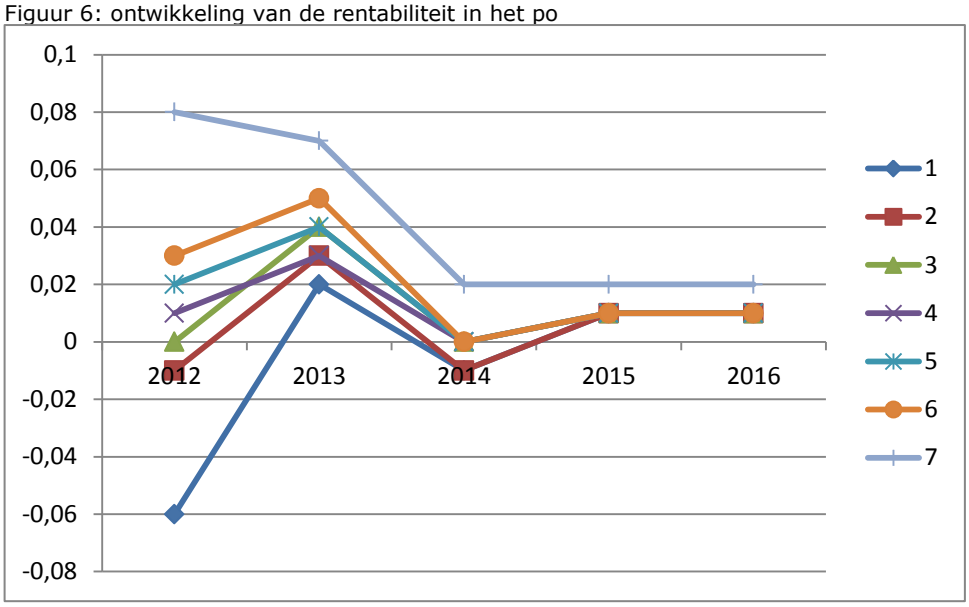
	2012	2013	2014	2015	2016
Overige Lasten	903	906	933	989	1038
Huisvestingslasten	660	684	690	794	806
Afschrijvingen	232	237	242	258	268
Personeelslasten	8267	8270	8392	8625	8850

Bron: DUO, 2017

Vermogenspositie van de besturen
Naar aanleiding van de signalering van grote financiële reserves bij een aantal besturen in de financiële staat over 2014 (Inspectie van het Onderwijs, 2015), heeft de inspectie aanvullende analyses op macroniveau uitgevoerd. Het gaat om analyses van de ontwikkeling van de rentabiliteit en de reserves bij besturen die enerzijds hoog en anderzijds laag scoorden op deze kengetallen.

Figuur 6 laat de ontwikkeling van de rentabiliteit in het primair onderwijs zien van 2012-2016. Daartoe zijn de besturen onderverdeeld in zeven groepen op basis van de hoogte van hun rentabiliteit in 2012. Per groep is die rentabiliteit gemiddeld. Vervolgens is in elk vervolgjaar de gemiddelde rentabiliteit van alle groepen opnieuw berekend. Elke gekleurde lijn in Figuur 6 stelt een van die groepen voor. Dit maakt zichtbaar dat de rentabiliteit van de verschillende groepen convergeert in de onderzochte periode. Besturen met een hoge rentabiliteit hebben na verloop van tijd een rentabiliteit die sterk overeenkomt met die van de andere groepen. Aan de onderkant is hetzelfde zichtbaar. Dat lijkt een vrij natuurlijke ontwikkeling. Besturen met negatieve rendementen moeten uiteraard hun rentabiliteit verbeteren, maar besturen met hoge rendementen laten in volgende jaren de teugels vieren en besteden meer aan het onderwijs.

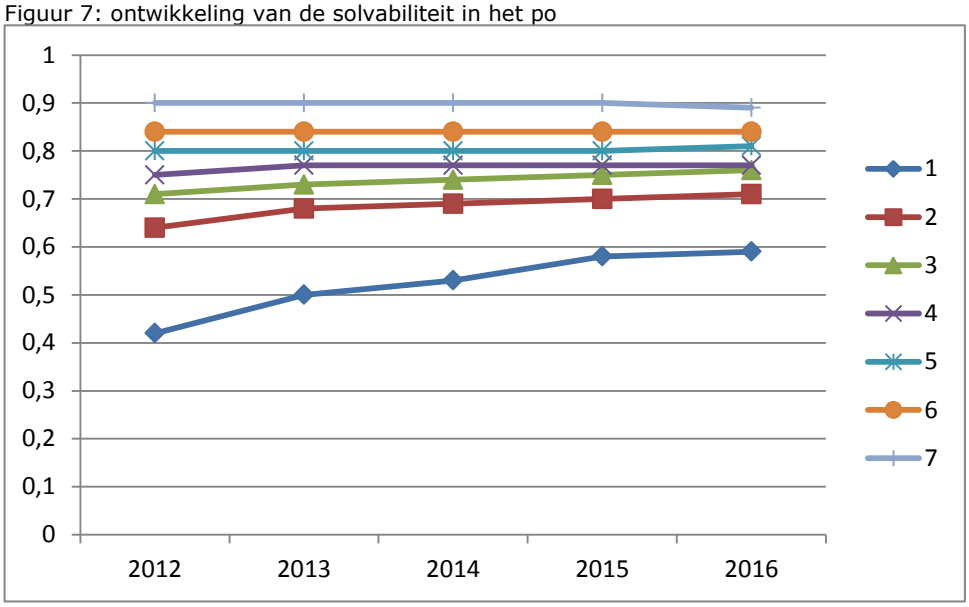
Figuur 6: ontwikkeling van de rentabiliteit in het po



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

De ontwikkeling van de rentabiliteit werkt geleidelijk door in de vermogenspositie van de instellingen. Dit is in Figuur 7 uitgedrukt in de ontwikkeling van de solvabiliteit. Ook hier is de convergerende beweging zichtbaar van de solvabiliteit in de onderzochte periode. Een duidelijk verschil is wel dat die convergentie vooral naar boven is gericht. Dat komt overeen met de algemene ontwikkeling van de solvabiliteit in het veld. Die stijgt de laatste jaren geleidelijk. Dat komt omdat de sector als geheel in die periode gemiddeld een positief resultaat heeft geboekt. Dat heeft geleid tot een algemene toename van het vermogen.

Figuur 7: ontwikkeling van de solvabiliteit in het po



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

De analyses laten zien dat de situatie er een is die samen lijkt te hangen met een min of meer natuurlijk cyclisch proces, waarbij besturen die krap zitten hun best doen dat op te lossen en besturen die ruimer in de middelen zitten, ook meer gaan uitgeven. Er is daarom weinig aanleiding gericht interventies uit te voeren bij een relatief hoge vermogenspositie. Duidelijk is wel, maar dat bleek eerder ook al, dat de algemene vermogenspositie van het veld de afgelopen jaren versterkt is.

Bij instellingsgericht toezicht bespreekt de inspectie, in het kader van haar nieuwe bestuurlijke toezicht, het gehele beleid van het bestuur op het gebied van financiën

en kwaliteit in het vierjaarlijks onderzoek. Bij scholen waar de onderwijskwaliteit tekortschiet én het bestuur vermogen onbenut laat, is dat vanzelfsprekend een gespreksonderwerp.

1.3 Voortgezet onderwijs (vo)

Het voortgezet onderwijs omvat het praktijkonderwijs, vmbo, havo en vwo en de samenwerkingsverbanden passend onderwijs in het voortgezet onderwijs. Er zitten iets minder dan een miljoen leerlingen in het voortgezet onderwijs, voor wie 84.000 personeelsleden onderwijs verzorgen.

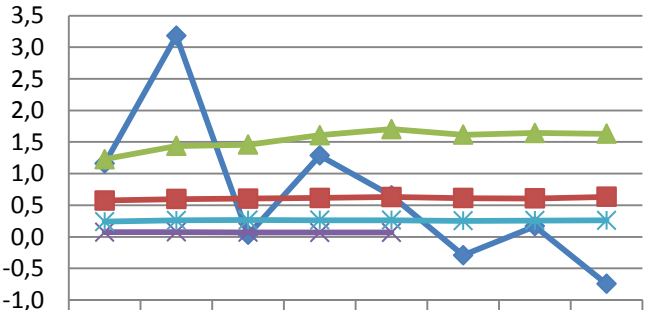
De sector had als geheel in 2016 ongeveer 7,4 miljard euro beschikbaar voor de verzorging van het onderwijs. Daarvan bekostigde het rijk 6,9 miljard euro. Vijf jaar geleden was dat 15 procent minder. De afgelopen jaren is het aantal leerlingen nog licht toegenomen.

Personeel is de grootste kostenpost in het voortgezet onderwijs. 78 à 79 procent van het budget wordt eraan besteed. Dat percentage is al jaren hetzelfde. Een andere grote post is huisvesting. Deze lasten zijn de afgelopen jaren relatief wat gestegen door een toevoeging van middelen uit het gemeentefonds.

Inmiddels neemt het aantal leerlingen in het voortgezet onderwijs niet meer toe, maar af. Deze daling zet de komende jaren door. Over vijf jaar heeft het voortgezet onderwijs naar verwachting ongeveer 60.000 leerlingen minder.

Hoe staan de besturen ervoor?
In 2014 hebben de besturen de bedrijfsvoering precies sluitend gevoerd. In alle andere jaren in de periode 2012-2016 hebben de besturen op sectorniveau het jaar met een batig saldo afgesloten. Het resultaat over het jaar 2016 is met 0,7 procent (61 miljoen euro) het laagst van deze reeks, zo laat Figuur 9 zien. Uit het meerjarenperspectief opgenomen in de jaarverslagen 2015 blijkt dat de besturen gezamenlijk rekening hadden gehouden met een exploitatietekort van 0,2 procent voor 2016. De raming van de baten en lasten voor de nabije toekomst laat zien dat de besturen verwachten dat de daling van het resultaat die zich na 2015 heeft ingezet, gaat voortzetten.

Figuur 8: ontwikkeling primaire kengetallen vo



	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Rentabiliteit %	1,2	3,2	0,0	1,3	0,7	-0,3	0,2	-0,7
Solvabiliteit	0,57	0,60	0,60	0,61	0,63	0,61	0,61	0,63
Liquiditeit	1,23	1,44	1,46	1,61	1,70	1,61	1,64	1,63
Huisvestingsratio	0,07	0,08	0,07	0,07	0,07			
Weerstandsvermogen	0,24	0,26	0,26	0,26	0,26	0,25	0,26	0,26

Bron: DUO, 2017

De gerealiseerde exploitatieresultaten zijn terug te zien in de ontwikkeling van de gemiddelde solvabiliteit van de besturen in het voortgezet onderwijs. Alhoewel de kortlopende schulden in het tijdvak 2012-2016 iets teruglopen, zorgt de toename in

de langlopende schulden voor een lichte stijging van het totaal aan vreemd vermogen (25 miljoen euro). De verhoogde solvabiliteit is derhalve terug te voeren op de toename van het eigen vermogen (inclusief voorzieningen) met 561 miljoen euro (339 miljoen eigen vermogen en 162 miljoen voorzieningen). De instellingen in het voortgezet onderwijs zijn dus nog beter in staat om op de langere termijn aan hun betalingsverplichtingen te voldoen; in de periode 2012-2016 is de solvabiliteit met 0,06 gestegen (11 procent). Volgens de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen verwachten de onderwijsbesturen dat de solvabiliteit op hetzelfde niveau blijft als in 2015-2016.

De onderwijsbesturen zijn in de periode 2012-2016 steeds beter in staat te voldoen aan hun betalingsverplichtingen op de korte termijn: de liquiditeit is met 0,47 toegenomen. De liquiditeit ontwikkelt zich daarmee nog sterker dan de solvabiliteit. Zoals eerder opgemerkt zijn de kortlopende schulden in deze periode iets teruggelopen (54 miljoen euro) en dus is de verhoging van de liquiditeit volledig toe te schrijven aan de toename van de vlottende activa. In werkelijkheid gaat het dan eigenlijk om een stijging van liquide middelen met 496 miljoen euro. De liquiditeit blijft volgens het meerjarenperspectief in de komende jaren niet stijgen. De huisvestingsratio is in de weergegeven periode nagenoeg onveranderd gebleven.

Onderwijsbesturen worden geacht een bepaald vermogen aan te houden dat hen in staat stelt om eventuele calamiteiten financieel op te vangen; het weerstandsvermogen. Uit Figuur 8 blijkt dat het weerstandsvermogen al jaren op hetzelfde niveau is. Het eigen vermogen groeit even hard als de totale baten. De groei van het eigen vermogen komt door toevoeging van de gerealiseerde positieve exploitatieresultaten. De besturen verwachten de komende jaren weinig verandering in het weerstandsvermogen.

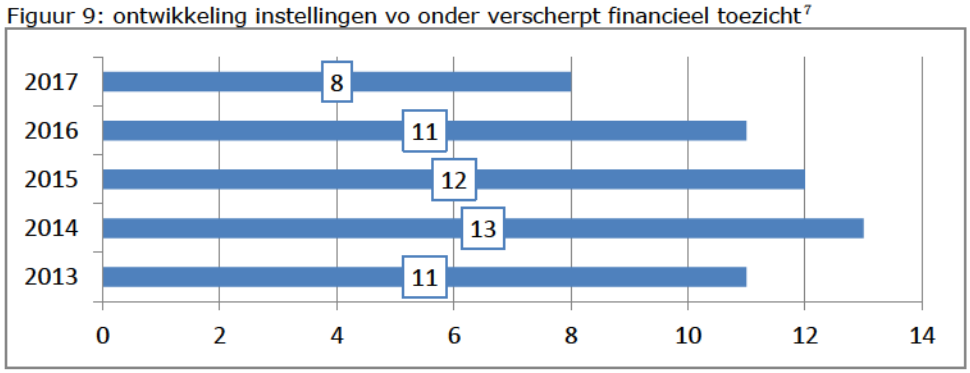
Net als in het primair onderwijs maken de soorten besturen heel verschillende keuzes over liquiditeit en weerstandsvermogen. De kleine besturen houden veel ruimere marges aan dan grote besturen en hebben die marges ook nodig. Een klein bestuur vangt een flinke tegenvaller minder gemakkelijk op dan een groot bestuur; een klein bestuur heeft daarvoor een relatief grote buffer nodig. Tabel 3 toont de verschillen voor vier groepen besturen, geordend naar omvang van hun rijksbijdragen (van klein naar groot).

Tabel 3: liquiditeit en weerstandsvermogen naar bestuursgrootte vo

	25% kleinste besturen	**25-50%**	**50-75%**	**25% grootste besturen**
Liquiditeit	3,27	2,47	2,09	1,80
Weerstandsvermogen	0,34	0,30	0,24	0,24

Figuur 9 laat de ontwikkeling zien van het verscherpt toezicht op instellingen voor voortgezet onderwijs. Sinds zes jaar heeft de inspectie de mogelijkheid om dit type toezicht toe te passen, indien de financiële positie van een instelling daarom vraagt. In 2014 stond het hoogste aantal instellingen voor voortgezet onderwijs (dertien) onder verscherpt toezicht. In de periode daarvoor intensiveerde de inspectie het continuïteitstoezicht en signaleerde als gevolg daarvan meer onderwijsinstellingen met financiële risico's. Gemeten naar het 'piekjaar' is op de peildatum 1 augustus 2017 het aantal instellingen onder verscherpt toezicht met 39 procent gedaald (acht besturen). Op deze peildatum wordt nog op 2,7 procent van alle instellingen voor voortgezet onderwijs een toezichtinterventie uitgeoefend door de inspectie. De terugloop van het aantal besturen onder verscherpt toezicht loopt parallel met de verbetering van de gemiddelde financiële positie van de instellingen. We hebben als inspectie uit onze analyse geen relatie kunnen opmaken tussen instellingen onder verscherpt toezicht en factoren als krimp van het leerlingenbestand of geografische ligging.

Figuur 9: ontwikkeling instellingen vo onder verscherpt financieel toezicht[7]

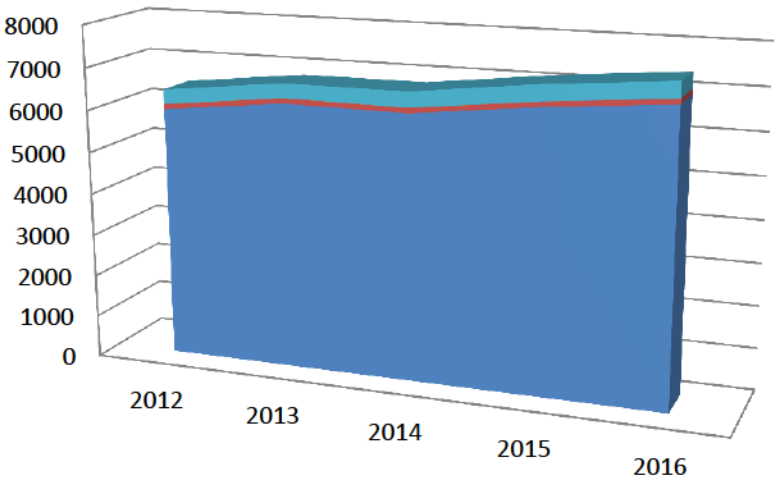


Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

Waar komen de middelen vandaan?

Uit Figuur 10 blijkt dat in vier jaar tijd de totale baten zijn toegenomen met 950 miljoen euro (een stijging van 14,8 procent). De rijksbijdragen nemen toe, behalve in het jaar 2014 (het jaar na de toekenning van extra middelen). Deze toename komt overeen met de groei van het aantal leerlingen en met een stijging van het bedrag per leerling. Daarnaast waren er extra middelen, voortvloeiend uit het NOA en de BUMA-gelden. De overige baten stijgen in deze periode met 7,8 procent. Deze stijging komt voor een belangrijk deel door een toename in ouderbijdragen. De overige overheidsbijdragen hebben in 2016 vrijwel dezelfde omvang als bij aanvang van het getoonde tijdvak. Al met al betekent dit dat de instellingen afhankelijker zijn geworden van rijksbijdragen als belangrijkste inkomstenbron; de rijksbijdragen als percentage van de totale baten zijn toegenomen van 93 procent in 2015 naar 93,3 procent in 2016.

Figuur 10: ontwikkeling baten vo (in miljoenen euro's)



	2012	2013	2014	2015	2016
Overige baten	346	339	367	377	373
Werk iov derden	1	1	2	4	4
College-, cursusgelden	3	2	3	2	2
Ov. Overheidsbijdragen	119	125	121	118	117
Rijksbijdragen	5971	6308	6288	6631	6893

Bron: DUO, 2017

Waar gaat het geld naartoe?

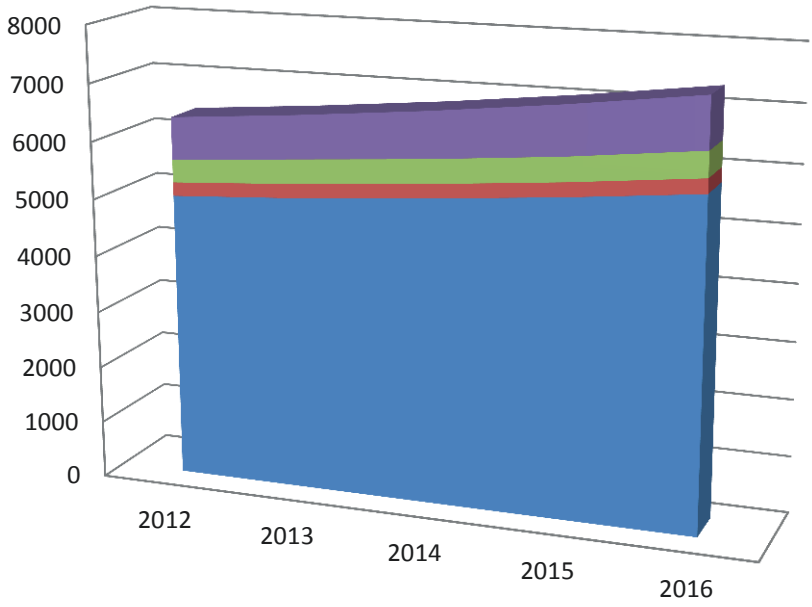
7 Als peildatum wordt 1 augustus gehanteerd.

De totale lasten zijn sinds 2012 met 954 miljoen euro gestegen. Figuur 11 laat die ontwikkeling zien. Dit komt neer op een gemiddelde jaarlijkse stijging van 238 miljoen euro (3,7 procent) tussen 2012 en 2016. Relatief gezien vindt de grootste gemiddelde stijging plaats bij overige lasten met 4,9 procent per jaar (36 miljoen euro). De personeelslasten stijgen gemiddeld iets minder: 3,7 procent (187 miljoen euro). In absolute zin is de stijging van de totale lasten over de gehele periode vooral toe te schrijven aan de toename van de personeelslasten (747 miljoen euro).

Uit de vergelijking van 2015 met 2016 komt naar voren dat procentueel gezien de post huisvestingslasten het meest is toegenomen met 5,1 procent (21 miljoen euro), gevolgd door de personeelslasten met 4,2 procent (232 miljoen euro). De lasten voor huisvesting zijn voornamelijk toegenomen door kosten voor klein onderhoud en door (niet nader gespecificeerde) overige lasten.

De verhoging van de personeelslasten is onder andere terug te voeren op de toename van het aantal leerlingen, waardoor meer personeel is aangesteld. Andere oorzaken zijn de besteding van middelen uit het NOA (zie paragraaf 2.7), de invoering van de functiemix en de verhoging van de salarissen volgens de cao. Het aandeel van de personeelslasten in de totale lasten is in 2016 gelijk gebleven aan dat in 2015 (78,5 procent).

Figuur 11: ontwikkeling lasten vo (in miljoenen euro's)



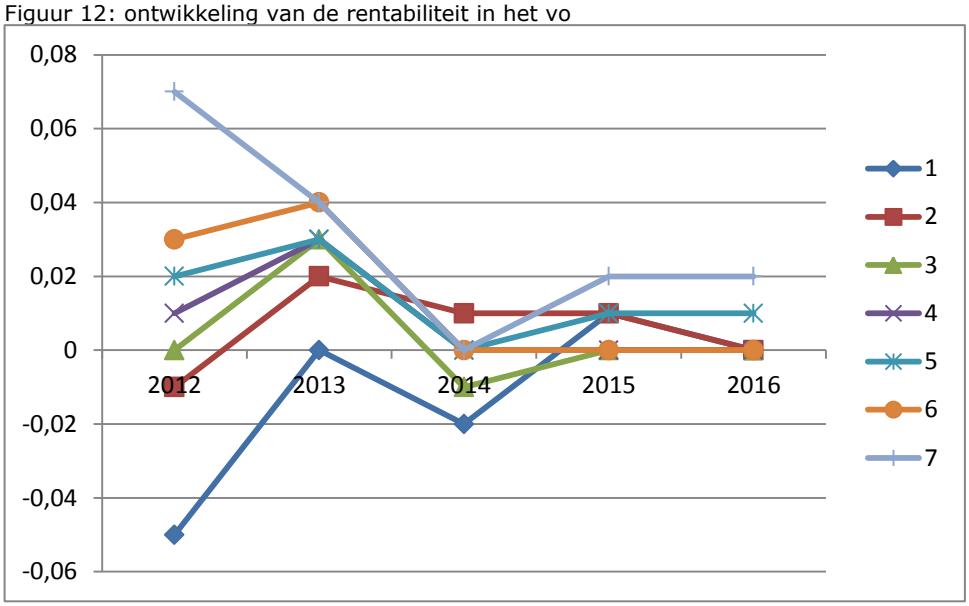
	2012	2013	2014	2015	2016
Overige Lasten	740	753	799	849	884
Huisvestingslasten	394	424	418	420	441
Afschrijvingen	236	244	244	247	252
Personeelslasten	5011	5147	5325	5526	5758

Bron: DUO, 2017

Vermogenspositie van de besturen
In de financiële staat over 2014 signaleerde de inspectie grote financiële reserves bij een aantal besturen (Inspectie van het Onderwijs, 2015). Naar aanleiding daarvan hebben we als inspectie aanvullende analyses uitgevoerd op macroniveau. We analyseerden de ontwikkeling van de rentabiliteit en de reserves bij besturen die enerzijds hoog en anderzijds laag scoorden op deze kengetallen.

Figuur 12 laat de ontwikkeling van de rentabiliteit in het voortgezet onderwijs zien van 2012-2016. Daartoe zijn de besturen onderverdeeld in zeven groepen op basis van de hoogte van hun rentabiliteit in 2012. Per groep is die rentabiliteit gemiddeld. Vervolgens is de gemiddelde rentabiliteit van alle groepen per jaar opnieuw berekend. Elke gekleurde lijn in Figuur 12 stelt een van die groepen voor. Uit de figuur wordt duidelijk dat de rentabiliteit van de verschillende groepen in deze periode convergeert: besturen met een hoge rentabiliteit hebben na verloop van tijd een rentabiliteit die sterk overeenkomt met die van de andere groepen. Bij de groepen met een lage rentabiliteit gebeurt hetzelfde. Dat lijkt een vrij natuurlijke ontwikkeling, zoals we ook vaststelden bij de rentabiliteitsontwikkeling van besturen in het primair onderwijs. Ook in het voortgezet onderwijs geldt: besturen met negatieve rendementen moeten uiteraard hun rentabiliteit verbeteren, maar besturen met hoge rendementen laten in de jaren daarna de teugels vieren en besteden meer aan het onderwijs.

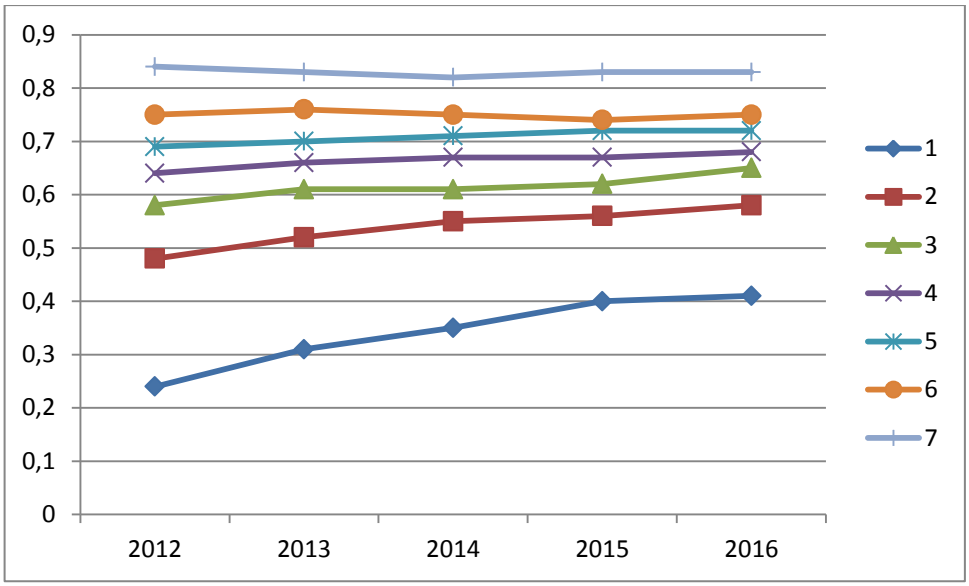
Figuur 12: ontwikkeling van de rentabiliteit in het vo



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

De ontwikkeling van de rentabiliteit werkt geleidelijk door in de vermogenspositie van de instellingen. Dit is in Figuur 13 uitgedrukt in de ontwikkeling van de solvabiliteit. Ook de solvabiliteit convergeert. Een duidelijk verschil is wel dat die convergentie vooral naar boven is gericht. Dat komt overeen met de algemene ontwikkeling van de solvabiliteit in het veld; die stijgt geleidelijk. De sector als geheel heeft namelijk de laatste jaren gemiddeld een positief resultaat geboekt met een algemene toename van het vermogen tot gevolg.

Figuur 13: ontwikkeling van de solvabiliteit in het vo



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

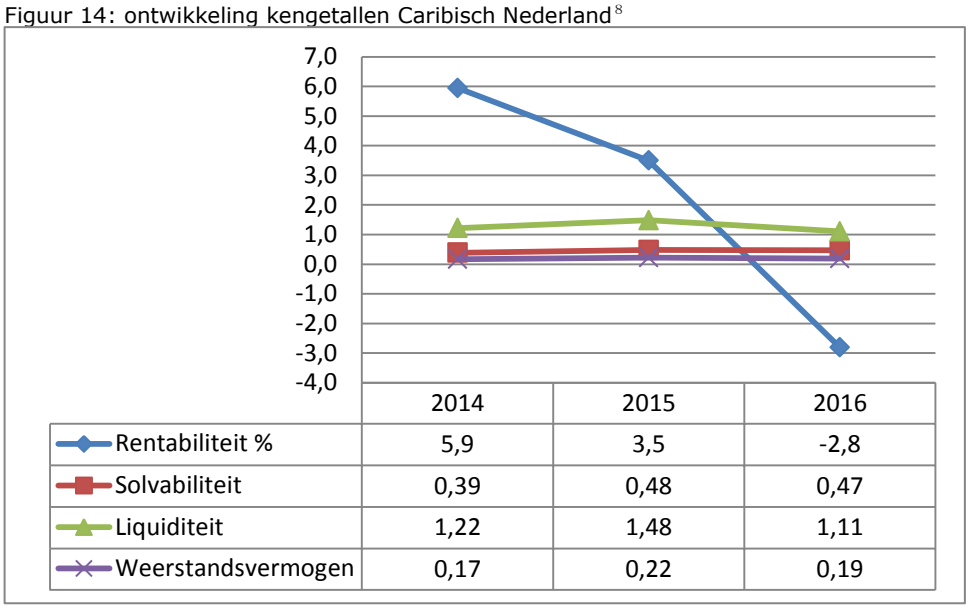
De analyses tonen een min of meer natuurlijk cyclisch proces, waarbij besturen die krap zitten hun best doen dat op te lossen en besturen die ruimer in de middelen zitten, daar ook soepeler mee omgaan. Dat geeft weinig aanleiding om gericht interventies uit te voeren bij een relatief hoge vermogenspositie. Zoals al bleek, is wél duidelijk dat de algemene vermogenspositie van het veld de afgelopen jaren sterker is geworden.

Bij instellingsgericht toezicht bespreekt de inspectie, in het kader van haar nieuwe bestuurlijke toezicht, het gehele financiële en kwaliteitsbeleid van het bestuur in het vierjaarlijks onderzoek. Stelt de inspectie vast dat de onderwijskwaliteit tekortschiet én het bestuur vermogen onbenut laat, dan is dat vanzelfsprekend onderwerp van gesprek.

1.4 De schoolbesturen in Caribisch Nederland

Figuur 14 toont de ontwikkeling van de kengetallen van de elf schoolbesturen in Caribisch Nederland in het primair en voortgezet onderwijs. Dat is een klein aantal en daardoor hebben ontwikkelingen bij één schoolbestuur een groot effect op de gemiddelden.

Figuur 14: ontwikkeling kengetallen Caribisch Nederland[8]

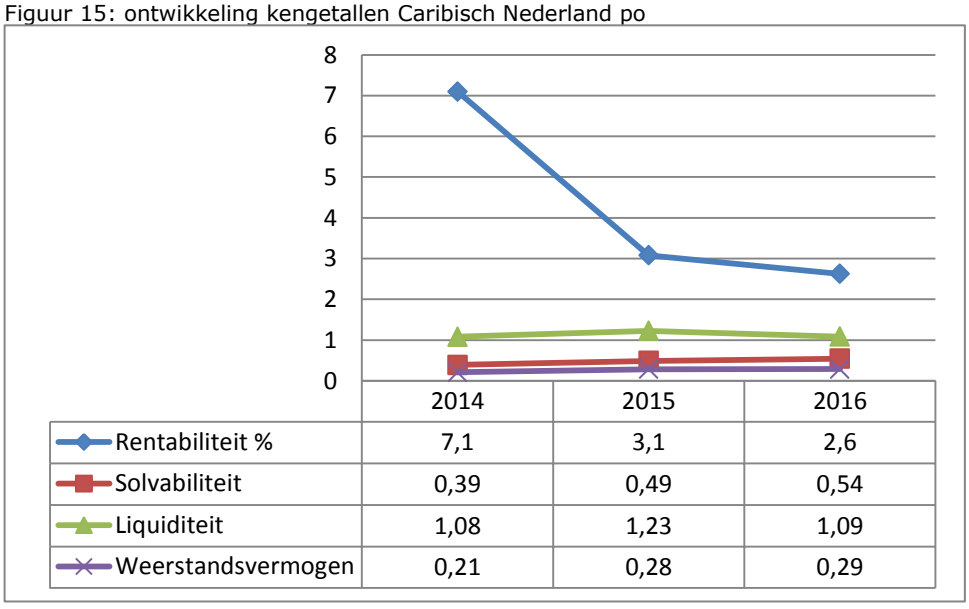


	2014	2015	2016
Rentabiliteit %	5,9	3,5	-2,8
Solvabiliteit	0,39	0,48	0,47
Liquiditeit	1,22	1,48	1,11
Weerstandsvermogen	0,17	0,22	0,19

Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017 en DUO, 2016

De zeer forse achteruitgang van de rentabiliteit in 2016 wordt veroorzaakt door één schoolbestuur, dat onder verscherpt financieel toezicht staat. Dit ene schoolbestuur veroorzaakt het totale negatieve saldo in het resultaat. Uit de uitgesplitste getallen in de figuren 15 en 16 wordt duidelijk dat de zorgelijke ontwikkelingen voornamelijk in het voortgezet onderwijs plaatsvinden.

Figuur 15: ontwikkeling kengetallen Caribisch Nederland po

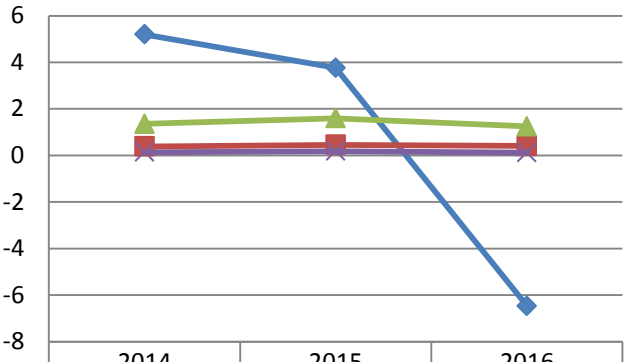


	2014	2015	2016
Rentabiliteit %	7,1	3,1	2,6
Solvabiliteit	0,39	0,49	0,54
Liquiditeit	1,08	1,23	1,09
Weerstandsvermogen	0,21	0,28	0,29

Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017 en DUO, 2016

8 Sinds dit jaar worden de bedragen van Caribisch Nederland niet meer geaggregeerd in de totalen per sector, omdat deze besturen hun jaarverslag in dollars indienen. Dat kan leiden tot afwijkingen door koersverschillen. Voor de kengetallen maakt dat uiteraard geen verschil.

Figuur 16: ontwikkeling kengetallen Caribisch Nederland vo



	2014	2015	2016
Rentabiliteit %	5,2	3,8	-6,5
Solvabiliteit	0,39	0,46	0,41
Liquiditeit	1,36	1,59	1,24
Weerstandsvermogen	0,14	0,18	0,12

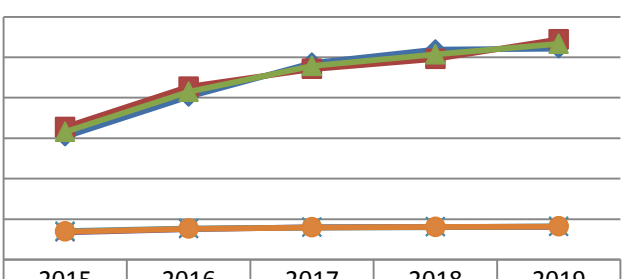
Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017 en DUO, 2016

De financiële situatie van de schoolbesturen in Caribisch Nederland is nog kwetsbaar. Om die reden stonden op 1 augustus 2017 vier van de elf schoolbesturen onder verscherpt financieel toezicht. Deze aantallen zijn verwerkt in de totalen bij de sectoren primair en voortgezet onderwijs.

1.5 Samenwerkingsverbanden passend onderwijs (swv)

Van de primaire kengetallen van de samenwerkingsverbanden (swv'en) zijn in Figuur 17 enkel de liquiditeit en de solvabiliteit weergegeven over de eerste twee jaar van hun bestaan en over de komende drie jaar. Deze kengetallen zijn uitgesplitst naar samenwerkingsverbanden primair en voortgezet onderwijs. De ontwikkeling van de kengetallen toont minimale verschillen tussen primair en voortgezet onderwijs. Uit de cijfers blijkt ook dat de continuïteit naar verwachting gemiddeld goed blijft. Weliswaar hebben 8 van de 152 samenwerkingsverbanden een solvabiliteit onder de signaleringsgrens (waarvan 5 met een negatief eigen vermogen). Toch is bij die samenwerkingsverbanden de continuïteit geborgd door verplichtingen van de aangesloten besturen.

Figuur 17: liquiditeit en solvabiliteit swv'en po en vo



	2015	2016	2017	2018	2019
Liquiditeit po	3,04	4,02	4,86	5,19	5,22
Liquiditeit vo	3,27	4,27	4,71	4,96	5,44
Liquiditeit totaal	3,15	4,14	4,78	5,07	5,33
Solvabiliteit po	0,68	0,76	0,80	0,81	0,81
Solvabiliteit vo	0,71	0,77	0,79	0,80	0,82
Solvabiliteit totaal	0,69	0,76	0,80	0,81	0,82

Bron: DUO, 2017

Het verloop van de rentabiliteit bij de samenwerkingsverbanden is lastig in beeld te brengen, omdat de voorschriften daaromtrent nog niet eenduidig zijn. In 2016 is daar reeds op gewezen. Rondom en binnen de samenwerkingsverbanden bestaan de rijksbijdragen uit drie onderscheiden grote geldstromen:

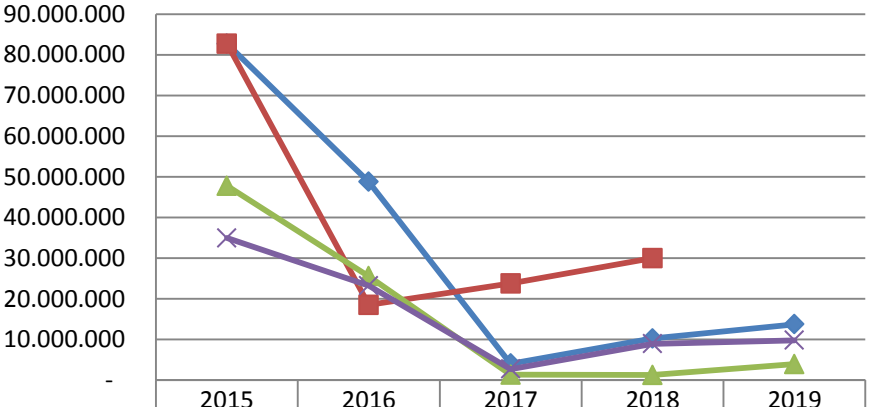
- middelen voor (voortgezet) speciaal onderwijs, lwoo en pro die rechtstreeks van DUO naar bepaalde scholen gaan op basis van toelaatbaarheidsverklaringen;
- middelen die binnenkomen op rekening van het samenwerkingsverband en rechtstreeks aan de schoolbesturen worden overgemaakt op basis van afspraken in het samenwerkingsverband;
- overige middelen op rekening van het samenwerkingsverband die gebruikt worden voor de bedrijfsvoering van het samenwerkingsverband zelf en voor specifieke activiteiten en projecten (via de scholen) voor de doelgroep.[9]

Om de rentabiliteit te berekenen moet het financieel resultaat gedeeld worden door de totale baten. In sommige gevallen worden alle bovengenoemde middelen als baten van het samenwerkingsverband beschouwd, in andere gevallen maar gedeelten. Dat onderscheid is, zeker in de continuïteitsparagraaf, niet altijd even duidelijk en wordt door de samenwerkingsverbanden niet consequent toegepast. Daarom is het niet mogelijk de cijfers van de samenwerkingsverbanden met elkaar te vergelijken. Ook de realisatie van samenwerkingsverbanden in 2016 en de prognoses voor 2017 tot en met 2018 kunnen we niet naast elkaar leggen. Vaak worden baten over 2016 volgens voorschrift gesaldeerd met de middelen die overgemaakt worden aan de besturen, en de baten over de vervolgjaren weer niet.

Inmiddels is besloten de richtlijnen voor de jaarverslagen zodanig aan te passen dat deze verschillen verdwijnen. Dat gebeurt door voor te schrijven dat de post rijksbijdrage altijd de totale rijksbijdrage bevat, zonder dat saldering wordt toegepast. Om zicht te houden op het bedrag dat direct aan de schoolbesturen wordt overgeheveld, wordt een aparte rubriek aan de lasten toegevoegd. Het bedrag verdwijnt dan niet in de rubriek overige lasten, maar blijft zichtbaar. Op die manier is het mogelijk de financiële ontwikkeling beter te analyseren.

Om toch enig inzicht te verschaffen in de ontwikkeling van de rentabiliteit van de samenwerkingsverbanden geven we het resultaat weer in absolute getallen. De weergave is opgenomen in Figuur 18.

Figuur 18: resultaat swv'en



	2015	2016	2017	2018	2019
Jaarverslag 2016	82.712.692	48.757.007	4.051.266	10.214.515	13.717.056
Jaarverslag 2015	82.712.692	18.475.068	23.748.202	29.966.031	
2016 po	47.776.098	25.549.997	1.324.488	1.264.536	3.916.233
2016 vo	34.936.594	23.207.010	2.726.778	8.949.979	9.800.823

9 Het totaal aan middelen dat via de rekening van het swv loopt, bedroeg 339 miljoen euro in 2016.

Bron: DUO, 2017

De eerste lijn (blauw) toont het resultaat zoals dat blijkt uit de jaarverslagen 2016, inclusief de prognose tot en met 2019. Ter vergelijking zijn daar de bedragen naast gezet uit de jaarverslagen 2015 met bijbehorende prognoses tot en met 2018 (rode lijn). Duidelijk is dat het voorspelde resultaat in 2016 aanzienlijk is overschreden door de realisatie. Opvallend is vervolgens de scherpe daling van het resultaat die voorzien wordt voor 2017, zeker in vergelijking met die van het voorgaande jaar. De twee laatste lijnen (groen en paars) laten de cijfers uit het jaarverslag 2016 zien, maar dan uitgesplitst naar primair en voortgezet onderwijs. In tegenstelling tot het kengetal liquiditeit (Figuur 17) dat volledig gelijk oploopt voor beide groepen, is hier een groot verschil. In het voortgezet onderwijs zijn de verwachte resultaten aanzienlijk hoger dan in het primair onderwijs.

De verschillende manieren van boeken van de rijksbijdragen maken het ook erg lastig om inzicht te krijgen in hoeveel geld de samenwerkingsverbanden rechtstreeks aan de besturen geven. Wel is duidelijk dat de grootte van de bedragen samenhangt met het sturingsmodel van het samenwerkingsverband; hoe decentraler het samenwerkingsverband, hoe meer geld rechtstreeks naar de besturen gaat. Van Aarssen, Weijers, Walraven en Bomhof (2017) plaatsten de samenwerkingsverbanden op een schaal van zeer decentraal naar zeer centraal. Zij stellen vast dat er een significante samenhang is tussen de mate van centralisme en het verdelingsmodel dat samenwerkingsverbanden hanteren voor de middelen.

Die verdeelsystematiek is niet eenvoudig uit de jaarrekeningen over 2016 te halen. Dat komt door de manier waarop besturen administreren. In 2015 was die verdeling gemakkelijker te achterhalen. Toen hadden zeven samenwerkingsverbanden in het primair onderwijs en veertien in het voortgezet onderwijs een volledig centraal model. Bij de overige samenwerkingsverbanden liep de mate van directe verdeling over de besturen, en daarmee het decentrale karakter, op tot in de 90 procent. De keuze voor een bepaald model is volgens Van Aarssen e.a. (2017) vooral gebaseerd op historie (de samenwerkingsverbanden zetten de werkwijze voort die zij met ingang van ‘passend onderwijs’ zijn begonnen). In een beperkt aantal gevallen kiezen samenwerkingsverbanden bewust voor een bepaald model bij de start. Van Aarssen e.a. stellen tevens vast dat de modellen op sommige plaatsen wel aan verandering onderhevig zijn, zowel de ene als de andere kant op. Verder vinden zij geen duidelijke verschillen in effectiviteit bij de afzonderlijke modellen.

Voordeel van een centraler model is in elk geval dat het samenwerkingsverband beter in staat is verantwoording af te leggen over de verrichte werkzaamheden in relatie tot de ingezette middelen. Een nadeel ervan is dat het meer administratieve last geeft bij toekenning van middelen of voorzieningen voor leerlingen. Uit een analyse van 2015 bleek dat centraal georganiseerde samenwerkingsverbanden aan het eind van het jaar ook meer geld over hadden dan decentraal georganiseerde samenwerkingsverbanden. Dat komt omdat centrale samenwerkingsverbanden meer tijd nodig hebben om aanvragen toe te kennen en vervolgens af te handelen.

Samenwerkingsverbanden die de meeste middelen direct verdelen onder de besturen, hebben het in dat opzicht eenvoudiger. Het geld kan vrij snel na ontvangst worden overgeboekt en in het algemeen zijn er minder administratieve lasten en is de administratieve verwerkingstijd korter. Daar staat echter tegenover dat het samenwerkingsverband een stuk minder goed kan (be)sturen en veel minder eenvoudig de besteding van de middelen kan verantwoorden. Die verantwoording moet grotendeels van de scholen komen. Een groot deel van de jaarverslagen van de samenwerkingsverbanden is in dat opzicht weinig informatief.

Ledoux (2017) stelt vast dat een deel van de leraren weinig zicht heeft op de beschikbare steun die voorhanden is, zeker als die van buiten de school moet

komen. Dit lijkt erop te wijzen dat ook de interne communicatie van samenwerkingsverbanden en besturen met het personeel beter kan.

Gebrek aan transparantie komt ook naar voren uit een scan van circa 45 jaarverslagen van samenwerkingsverbanden. Een derde van deze jaarverslagen was nergens op de website van het samenwerkingsverband te vinden. Bij nog eens een derde was op het moment van peiling (half augustus, anderhalve maand na de deadline van het jaarverslag) enkel een verslag van één of soms twee jaar eerder te vinden. Bij de overige samenwerkingsverbanden was het actuele jaarverslag wel beschikbaar, zij het soms in een beperkte versie en soms nogal lastig te vinden op de site. Samenwerkingsverbanden zijn actieve openbaarmaking nog niet wettelijk verplicht, maar het ontbreken ervan lijkt een indicatie te zijn voor de wijze van communicatie, ook intern, zoals Ledoux (2017) stelt.

Ook voor ouders is vaak onduidelijk wat scholen hun kinderen met speciale zorgbehoeften te bieden hebben (Ledoux, 2017). Die verantwoordelijkheid om dat aanbod inzichtelijk te maken ligt primair bij de scholen. Dat aanbod zou zichtbaar moeten zijn in het schoolondersteuningsprofiel. Dat profiel vormt overigens wel weer de basis voor het bepalen van de basisondersteuning en de toewijzing van middelen daarvoor. Een verdeelmodel met hoge overdrachten veronderstelt een hoog niveau van basisondersteuning. Dat vereist ook dat de scholen hun aanbod duidelijk specificeren. Als zij dat niet doen, is het ook niet mogelijk om besteding van middelen goed te verantwoorden.

1.6 Middelbaar beroepsonderwijs (mbo)

Het mbo biedt een breed pakket aan beroepsopleidingen op vier verschillende niveaus. Een deel van deze opleidingen is voltijds (bol) en een ander deel in deeltijd (bbl) te volgen. In 2016 volgden ruim 100.000 studenten een mbo-opleiding in deeltijd en 380.000 in voltijd. Deze aantallen zijn inclusief groen onderwijs. Hun onderwijs werd verzorgd door 44.000 personeelsleden.

Het budget van de sector bedroeg 5,1 miljard euro in 2016. Dat budget bestond voor bijna 90 procent uit rijksbijdragen. Instellingen in het mbo hebben daarnaast een substantiële bron van inkomsten uit werk in opdracht van derden. Die inkomstenbron is jarenlang afgenomen, maar in 2016 weer gegroeid.

Het budget gaat voor ongeveer 72 procent op aan personeelslasten. Dat is een duidelijke stijging ten opzichte van het voorgaande jaar. Omdat mbo-instellingen zelf volledig voor hun huisvesting verantwoordelijk zijn, vormen huisvestingslasten en afschrijvingen (op huisvesting) een andere belangrijke budgettaire component.

Het aantal deeltijdstudenten is in 2016 weer gegroeid, na een forse daling in de afgelopen jaren. Deeltijdonderwijs is erg gevoelig voor de conjunctuur die zich uiteraard moeilijk laat voorspellen. Over het geheel wordt een terugloop verwacht van 25.000-30.000 studenten in de komende vijf jaar.

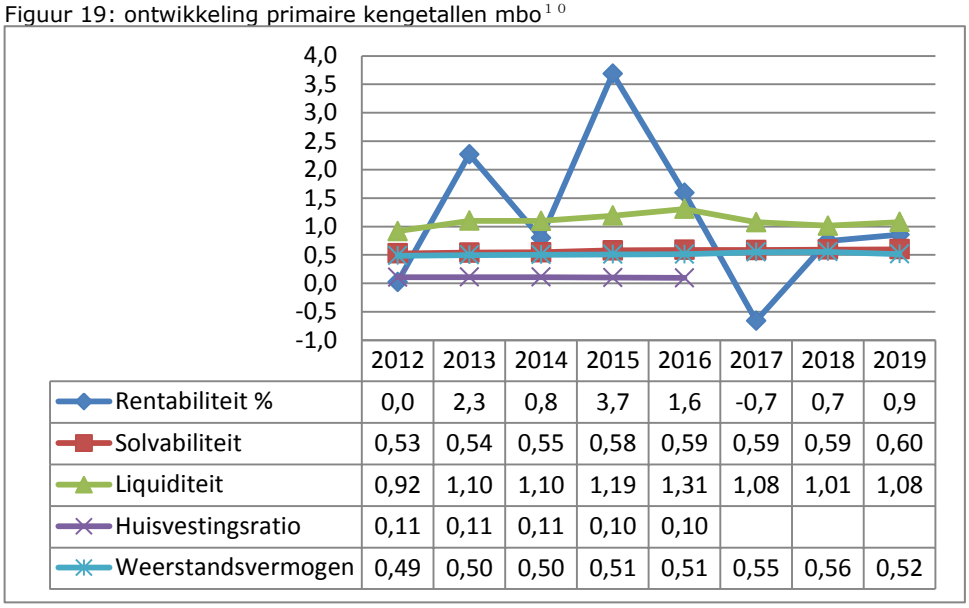
Hoe staan de instellingen ervoor?
Ook in 2016 hebben in de sector de ontwikkelingen van de voorgaande jaren doorgezet (Figuur 19). De rentabiliteit is positief, maar met 1,59 procent ruim gehalveerd ten opzichte van 2015. Verder constateren wij dat ruim een derde van de instellingen van de sector mbo een negatief resultaat heeft gerealiseerd in 2016.

In 2016 zijn zowel de lasten als de baten gestegen in vergelijking met 2015. De totale lasten zijn met ruim 5 procent bijna dubbel zoveel gestegen als de baten. Vooral door de rijksbijdragen zijn de baten in absolute zin hoger uitgevallen. De stijging van de totale lasten wordt bijna volledig veroorzaakt door de stijging van de personeelslasten. Dat is ook te zien in Figuur 44 (paragraaf 2.7) waaruit duidelijk wordt dat de personeelslasten als percentage van de totale baten gestegen zijn van 70 naar 72.

Ook de liquiditeit van de sector is met tien procent gestegen in 2016. De meeste mbo-instellingen hebben een goede financiële positie. De kengetallen van deze instellingen liggen boven de signaleringswaarden. Slechts enkele instellingen hebben een liquiditeit onder de signaleringsgrens en twee instellingen hebben een solvabiliteit onder de signaleringsgrens.

Ook voor de nabije toekomst ziet de situatie er gunstig uit voor de hele sector, ondanks de begrote negatieve resultaten van een aantal instellingen. De meerjarenbegrotingen bevestigen dat de sector als geheel, met uitzondering van 2017, een stabiel positief resultaat verwacht voor komende jaren. De solvabiliteit stijgt verder en de liquiditeit van de sector neemt de komende jaren iets af, maar blijft eveneens ver boven de signaleringswaarde.

Figuur 19: ontwikkeling primaire kengetallen mbo[10]



	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Rentabiliteit %	0,0	2,3	0,8	3,7	1,6	-0,7	0,7	0,9
Solvabiliteit	0,53	0,54	0,55	0,58	0,59	0,59	0,59	0,60
Liquiditeit	0,92	1,10	1,10	1,19	1,31	1,08	1,01	1,08
Huisvestingsratio	0,11	0,11	0,11	0,10	0,10			
Weerstandsvermogen	0,49	0,50	0,50	0,51	0,51	0,55	0,56	0,52

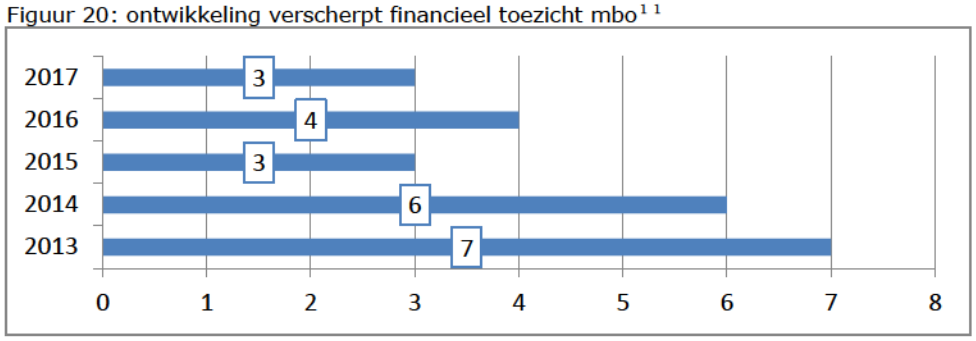
Bron: DUO, 2017

De resultaten van de hele sector verschillen ook per type instellingen. Vanouds worden in het mbo drie groepen onderscheiden: roc's, aoc's en vakinstellingen met verschillende karakteristieken. De vakinstellingen vertonen de hoogste rentabiliteit; met 3,0 procent bijna het dubbele van het sectorgemiddelde, terwijl twee van de vakinstellingen een aanzienlijke negatieve rentabiliteit hebben over 2016. Op één vakinstelling na zijn deze ook zeer liquide en ligt de solvabiliteit met 0,63 het hoogst van het hele mbo. Bij agrarische opleidingscentra (aoc's) is de rentabiliteit in 2016 negatief. Ook de liquiditeit van de aoc's is minder sterk dan die van de vakinstellingen. Aan het eind van deze paragraaf gaan wij in op de ontwikkelingen bij de aoc's.

Ondanks de verdere verbetering van de gemiddelde financiële positie van de mbo-instellingen, is afgelopen jaar het aantal instellingen onder verscherpt financieel toezicht niet afgenomen. Eén instelling heeft zich voldoende hersteld in 2016 en staat nu weer onder basistoezicht. Kort na de peildatum van 1 augustus (gebruikt in Figuur 20), is een andere instelling onder verscherpt financieel toezicht geplaatst.

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

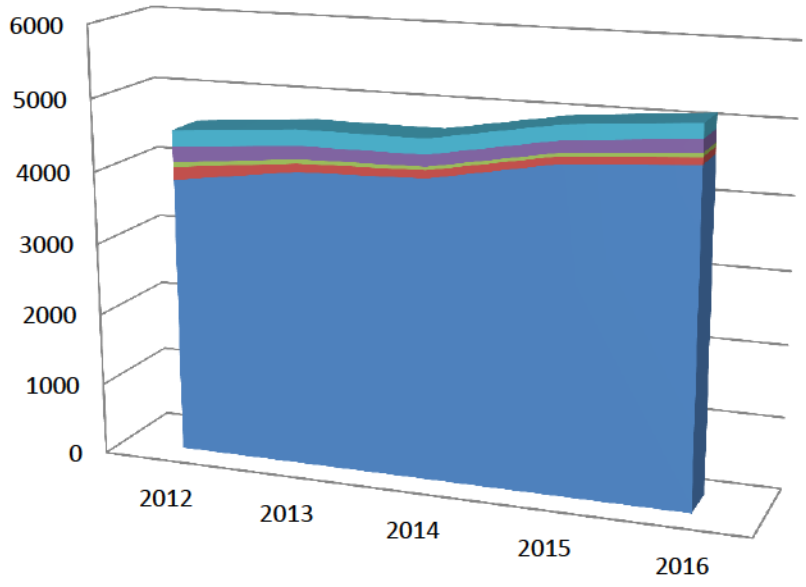
Figuur 20: ontwikkeling verscherpt financieel toezicht mbo[1 1]



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2016

Waar komen de middelen vandaan?
Vergeleken met 2015 zijn de rijksbijdragen minder snel toegenomen in 2016, maar vormen zij nog altijd bijna 90 procent van de totale baten. Zowel de inkomsten uit de cursusgelden (door de toename van bbl-studenten) als de baten uit werk in opdracht van derden zijn juist harder gestegen ten opzichte van 2015. De stijging van de baten uit werk in opdracht van derden (ruim 10 procent is mogelijk een gevolg van de positieve economische ontwikkelingen en een teken dat de sector weer meer zaken doet met het bedrijfsleven. Het is daarbij opvallend dat de baten uit werk in opdracht van derden bij de aoc's zijn afgenomen met 15 procent, terwijl ze bij de vakinstellingen met ruim 15 procent en bij de roc's met 19 procent zijn gestegen.

Figuur 21: ontwikkeling baten mbo (in miljoenen euro's)



	2012	2013	2014	2015	2016
Overige baten	235	223	213	203	199
Werk iov derden	211	178	159	158	175
College-, cursusgelden	64	61	48	45	53
Ov. Overheidsbijdragen	177	115	109	100	97
Rijksbijdragen	3851	4096	4143	4471	4591

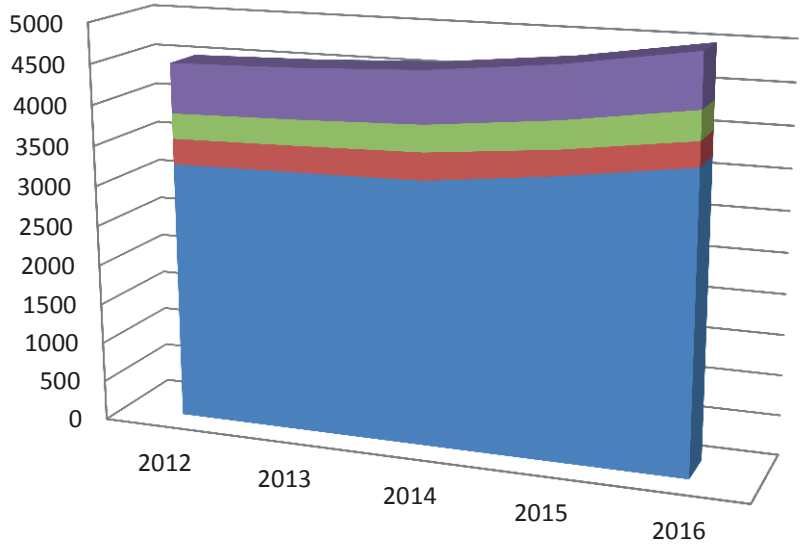
Bron: DUO, 2017

1 1 Peildatum 1 augustus van elk jaar.

Waar gaat het geld naartoe?
Uit de gegevens wordt duidelijk dat de sector ook in 2016 extra heeft geïnvesteerd in personeel. De personeelslasten zijn met 6,5 procent toegenomen. De toename is zowel in absolute als in relatieve zin iets groter dan die in 2015 (zie Figuur 22). Dat komt deels door loonontwikkeling. Tegelijkertijd geeft het aan dat de sector meer investeert in kwaliteitsverhoging. De stijging van de personeelslasten van de sector als geheel, toont ook verschillen per soort instelling. Bij de vakinstellingen stijgen de personeelslasten het meest, met 12,7 procent bijna het dubbele van het sectorgemiddelde. Toch vormen de personeelslasten daar maar 67,7 procent van het totaal van de lasten, terwijl voor de hele sector dat percentage ligt op 73,9. Bij de roc's en de aoc's is de toename van de personeelslasten in 2016 iets onder het gemiddelde.

In 2016 zijn de huisvestingslasten en overige lasten in absolute zin toegenomen, maar relatief iets afgenomen ten opzichte van 2015. De gegevens in de balans (bijlage V) laten ook zien dat de boekwaarde van gebouwen en terreinen in 2016 vrijwel gelijk is aan die in 2015 en 2,4 procent lager dan in 2012. Wel is de boekwaarde van immateriële vaste activa meer dan verdubbeld in vergelijking met in 2015. De toename komt vooral door twee instellingen. De ene heeft 4,9 miljoen euro en de ander 1,1 miljoen euro gedoteerd als respectievelijk vooruitbetaalde huur en gekochte softwarelicenties. Overigens gaat het steeds om een relatief klein bedrag.

Figuur 22: ontwikkeling lasten mbo (in miljoenen euro's)



	2012	2013	2014	2015	2016
Overige Lasten	618	620	638	638	652
Huisvestingslasten	314	318	329	338	351
Afschrijvingen	316	324	337	307	298
Personeelslasten	3237	3258	3282	3464	3688

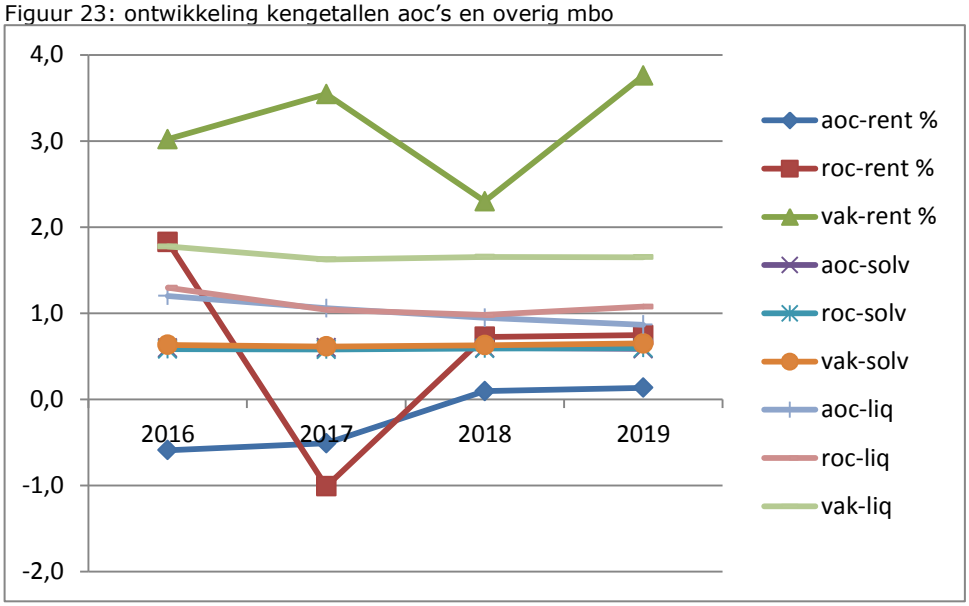
Bron: DUO, 2017

Financiële risico's bij aoc's
Recentelijk is de vraag opgekomen in hoeverre de aoc's grotere financiële risico's lopen dan de andere instellingen in het mbo. Onder meer de beëindiging van de specifieke subsidies voor onderwijsvernieuwing groen onderwijs na 2015 zou ertoe kunnen leiden dat aoc's ofwel een belangrijke deel van hun extra activiteiten in het kader van de onderwijskwaliteit zouden moeten schrappen, of financieel in de problemen zouden komen. Op die mogelijke financiële problemen gaan wij in deze

subparagraaf in. Daarnaast zou de ontwikkeling in de studentenaantallen speciaal voor aoc's mogelijk ongunstig uitpakken.

Figuur 23 en de bijbehorende tabel 4 laten de ontwikkeling van de belangrijkste kengetallen zien volgens de continuïteitsparagrafen die instellingen bij hun jaarverslagen hebben geleverd. Deze kengetallen zijn uitgesplitst naar aoc's, roc's en vakinstellingen.

Figuur 23: ontwikkeling kengetallen aoc's en overig mbo



Bron: DUO, 2017

Tabel 4: ontwikkeling kengetallen aoc's en overig mbo

	2016	2017	2018	2019
Aoc-rentabiliteit %	-0,6	-0,5	0,1	0,1
Roc-rentabiliteit %	1,8	-1,0	0,7	0,7
Vak-rentabiliteit %	3,0	3,5	2,3	3,8
Aoc-solvabiliteit	0,60	0,60	0,60	0,59
Roc-solvabiliteit	0,58	0,58	0,59	0,60
Vak-solvabiliteit	0,63	0,61	0,63	0,65
Aoc-liquiditeit	1,20	1,06	0,95	0,87
Roc-liquiditeit	1,30	1,04	0,98	1,08
Vak-liquiditeit	1,78	1,62	1,66	1,65

Uit Figuur 23 wordt duidelijk dat binnen de mbo-sector de aoc's financieel wat zwakker presteren dan de overige soorten instellingen. In 2016 en 2017 zitten aoc's in de rode cijfers. Voor 2018 en 2019 wordt een rentabiliteit net boven nul verwacht. Dat duidt eventueel op een omslag als gevolg van het afstoten van activiteiten in het onderwijs, maar dat zou nader onderzocht moeten worden. Op de financiële positie op langere termijn is dat verschil in rentabiliteit echter nauwelijks van invloed. De drie lijnen voor solvabiliteit liggen in Figuur 23 vrijwel volledig op elkaar met iets hogere waarden voor de vakinstellingen. Verder is de liquiditeit van de aoc's iets lager dan van de rest. Deze cijfers doen overigens niet vermoeden dat de aoc's er nu slecht voorstaan. Een solvabiliteit van rond 0,60 is zeker niet alarmerend bij een signaleringswaarde van 0,30.

Om na te gaan of de cijfers in de continuïteitsparagrafen voldoende betrouwbaar waren, zijn de voorspellingen van de drie kengetallen voor 2016 uit de jaarverslagen 2015 vergeleken met de feitelijke realisatie in 2016. Daaruit blijkt dat de feitelijk gerealiseerde cijfers gemiddeld gunstiger zijn dan de voorspelde cijfers. Dat ligt ook

wel voor de hand, aangezien de hele mbo-sector voor 2016 een rentabiliteit van 0,5 procent voorspelde, terwijl het in werkelijkheid, zoals Figuur 19 laat zien, ruim 1 procentpunt hoger is. Binnen de sector doen de aoc's het in dat opzicht beter dan de overige instellingen: hun gerealiseerde kengetallen liggen dichter bij de voorspellingen. Niettemin gaan we de ontwikkeling bij de aoc's in meer detail onderzoeken. Daarbij is niet alleen relevant hoe de financiële ontwikkeling is, maar ook hoe die samenhangt met de ontwikkeling van de kwaliteit van het onderwijs.

1.7 Hoger beroepsonderwijs (hbo)

Het hbo verzorgt onderwijs aan ongeveer 445.000 studenten, verdeeld over acht opleidingssectoren. Dit aantal studenten is de afgelopen jaren licht gegroeid, behalve in 2015. Toen viel het iets terug. Het onderwijs van de hbo'ers wordt verzorgd door zo'n 34.000 personeelsleden. Het aantal personeelsleden is het afgelopen jaar meer dan evenredig gegroeid door gerichte, extra bestedingen.

De sector ontving in 2016 ruim 4 miljard euro aan inkomsten. De rijksbijdrage maakte daar bijna 70 procent van uit. De tweede belangrijke inkomstenpost wordt gevormd door de collegegelden die de studenten aan de instelling betalen. Deze bedragen 21 procent van het totaal aan baten dat de instelling binnenkomt.

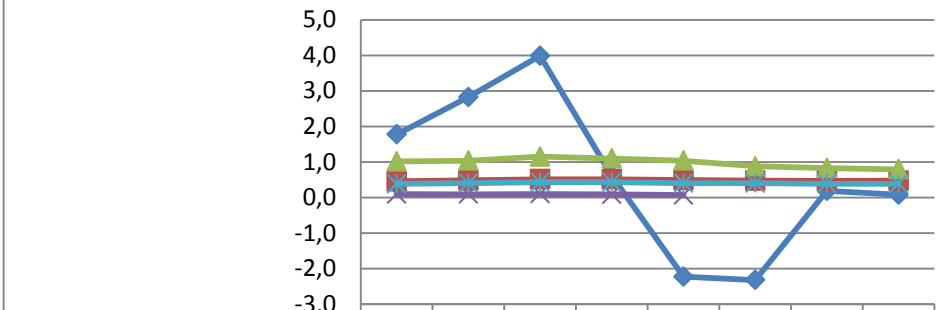
Van de lasten vormen de personeelslasten de grootste post. Deze personeelslasten zijn de afgelopen jaren fors gegroeid tot 77 procent van het totaal van de inkomsten. Onder meer daarmee geven de hogescholen invulling aan de voorinvesteringen in de kwaliteit van het onderwijs die zij hebben toegezegd voor 2015-2017. In combinatie met een iets lagere studentengroei in 2016 dan verwacht, leidt dat ertoe dat het hbo als enige sector in 2016 een negatief resultaat heeft geboekt.

Het aantal studenten daalt waarschijnlijk geleidelijk de komende vijf jaar. We verwachten een teruggang van 15.000 over vijf jaar.

Hoe staan de instellingen ervoor?
Voor de eerste keer in 10 jaar tijd heeft de sector hbo een negatieve rentabiliteit. Dit was de verwachting op basis van de begroting 2016. Ook voor 2017 verwachten de hogescholen een even grote negatieve rentabiliteit (Figuur 24). Conform de afspraken doet de sector extra investeringen in de kwaliteit van het onderwijs, vooruitlopend op de extra middelen die op termijn beschikbaar komen door de invoering van het studievoorschot. In vergelijking met 2015 zijn de lasten met 4,3 procent toegenomen in 2016. De baten zijn slechts met 1,2 procent toegenomen.

Ondanks de negatieve rentabiliteit over 2016 laat de geaggregeerde balans van de sector zien dat de hogescholen nog steeds een solide financiële positie hebben en dat de belangrijkste kengetallen 'solvabiliteit' en 'liquiditeit' nog ruim boven de signaleringswaarde staan. Uit de meerjarenbegrotingen blijkt dat een tendens voor de komende jaren. Ondanks de voorspelde negatieve rentabiliteit in 2017, blijft de financiële positie van de sector solide.

Figuur 24: ontwikkeling primaire kengetallen hbo

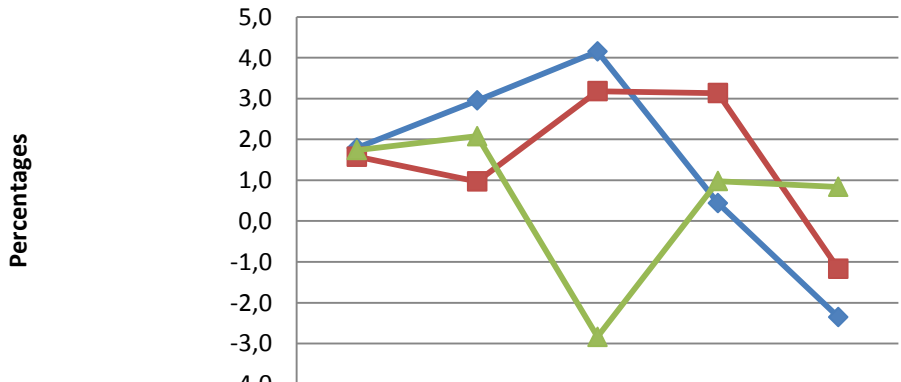


	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Rentabiliteit %	1,8	2,8	4,0	0,6	-2,2	-2,3	0,2	0,1
Solvabiliteit	0,46	0,48	0,51	0,52	0,49	0,47	0,47	0,47
Liquiditeit	1,01	1,03	1,15	1,10	1,03	0,88	0,83	0,79
Huisvestingsratio	0,10	0,09	0,10	0,09	0,07			
Weerstandsvermogen	0,38	0,40	0,43	0,43	0,40	0,40	0,39	0,38

Bron: DUO, 2017

Bij de rentabiliteit van de hele sector zijn grote verschillen per soort instelling zichtbaar. Om die reden tonen we drie afzonderlijke groepen instellingen met uiteenlopende karakteristieken; de algemene en groene hogescholen (24), de kunstinstellingen (6) en de pabo's (7). Bij de algemene en groene hogescholen is de rentabiliteit iets lager (-2,4 procent) en zijn er vier instellingen met een positief resultaat in 2016. De kunstinstellingen lijden ook verlies, maar minder (1,2%). Van de kunstinstellingen hebben er twee een positief resultaat over 2016. De pabo's hebben juist een positieve rentabiliteit over 2016. Drie hebben een negatief resultaat dat groter is dan het gemiddelde van de hele sector.

Figuur 25: rentabiliteit naar soorten hbo[1 2]



	2012	2013	2014	2015	2016
Algemeen en groen	1,8	3,0	4,2	0,4	-2,4
Kunst	1,6	1,0	3,2	3,1	-1,2
Pabo	1,7	2,1	-2,8	1,0	0,8

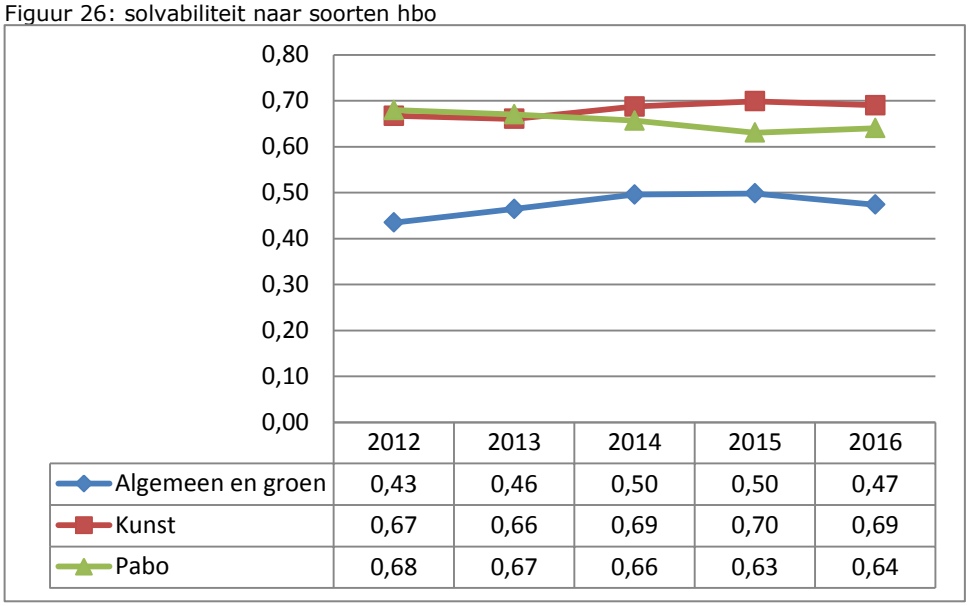
Bron: DUO, 2017

Het gemiddelde van de solvabiliteit van de algemene en groene hogescholen is 0,47 en lager dan dat van de sector als geheel. De solvabiliteit ligt bij alle kunstinstellingen en pabo's boven de signaleringsgrens. Het gemiddelde van de solvabiliteit van de kunstinstellingen en pabo's is respectievelijk 0,69 en 0,64. Deze instellingen zijn relatief klein van omvang vergeleken met de algemene en groene

1 2 De uitbijter in 2014 bij de pabo's wordt veroorzaakt door één instelling. Omdat sommige subcategorieën maar weinig instellingen hebben, heeft dat een groot effect op het gemiddelde.

hogescholen en hebben vaak de huisvesting in eigendom. Hun vastgoed is voor een groot deel gefinancierd met eigen middelen en dat draagt bij aan een hogere solvabiliteit.

Figuur 26: solvabiliteit naar soorten hbo

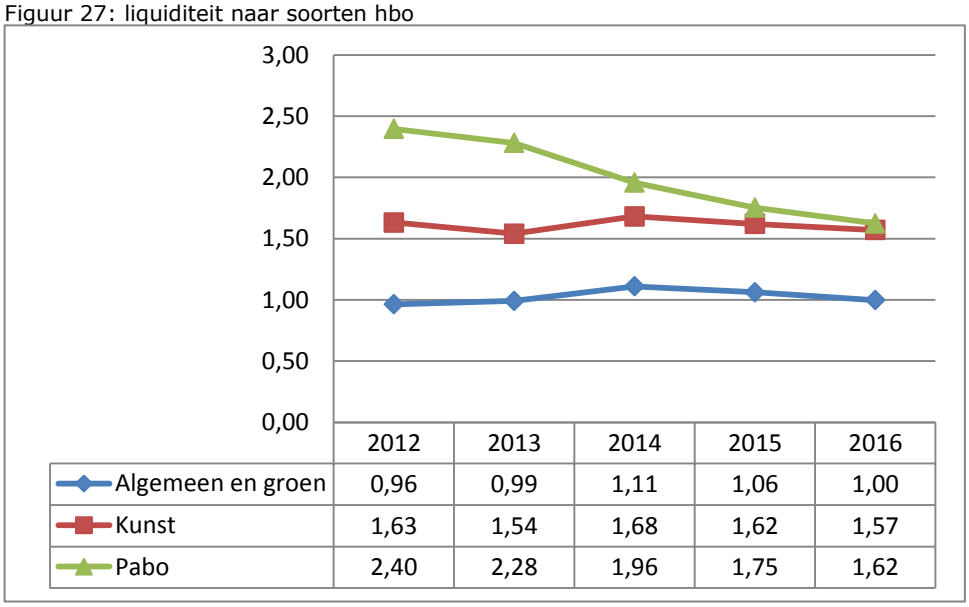


	2012	2013	2014	2015	2016
Algemeen en groen	0,43	0,46	0,50	0,50	0,47
Kunst	0,67	0,66	0,69	0,70	0,69
Pabo	0,68	0,67	0,66	0,63	0,64

Bron: DUO, 2017

Met 1,00 ligt de gemiddelde liquiditeit van de algemene en groene hogescholen op het niveau van de hele sector. Wel zijn er twee instellingen met een liquiditeit die onder de signaleringsgrens ligt. Alle kunstinstellingen en de pabo's hebben een liquiditeit boven de signaleringsgrens. Het gemiddelde van de liquiditeit van deze instellingen is ruim; respectievelijk 1,56 en 1,62.

Figuur 27: liquiditeit naar soorten hbo



	2012	2013	2014	2015	2016
Algemeen en groen	0,96	0,99	1,11	1,06	1,00
Kunst	1,63	1,54	1,68	1,62	1,57
Pabo	2,40	2,28	1,96	1,75	1,62

Bron: DUO, 2017

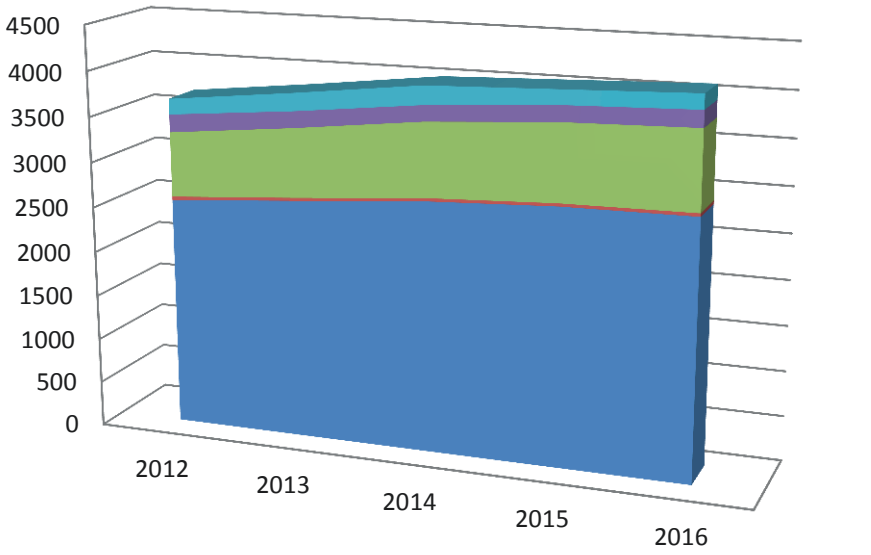
De kunstinstellingen en de pabo's hebben weliswaar duidelijk hogere waarden dan de overige instellingen, maar door hun kleinere omvang zijn ze ook kwetsbaarder voor negatieve ontwikkelingen. Om die reden zijn hogere waarden voor de indicatoren daar wel op hun plaats.

In de afgelopen drie jaar is geen van de hogescholen onder verscherpt financieel toezicht geplaatst. Dat bevestigt de gunstige financiële positie van de sector. In

2015 daalde het aantal ingeschreven studenten in het hbo met 1 procent en de instroom met 8 procent ten opzichte van 2014. Zoals de sector verwachtte, is deze terugloop voor een groot deel tenietgedaan door de stijging in 2016; het aantal ingeschreven studenten is weer met 1 procent gestegen en de instroom met 5 procent. In 2015 zijn er 2 procent meer diploma's uitgereikt dan in 2014.

Waar komen de middelen vandaan?
De rijksbijdrage inclusief het collegegeld is nauwelijks gestegen in 2016. In vergelijking met 2015 zijn de rijksbijdragen als aandeel van de totale baten iets afgenomen in 2016. De stijging van de rijksbijdragen is bij de kunstinstellingen en de pabo's iets hoger dan het gemiddelde van de sector. Net als in het mbo nemen ook hier de baten uit werk in opdracht van derden toe, na een jarenlange terugloop. Deze ontwikkeling geldt niet voor de kunstinstellingen en pabo's; hier zijn deze baten verder afgenomen met respectievelijk 5,5 en 10 procent ten opzichte van 2015.

Figuur 28: ontwikkeling baten hbo (in miljoenen euro's)



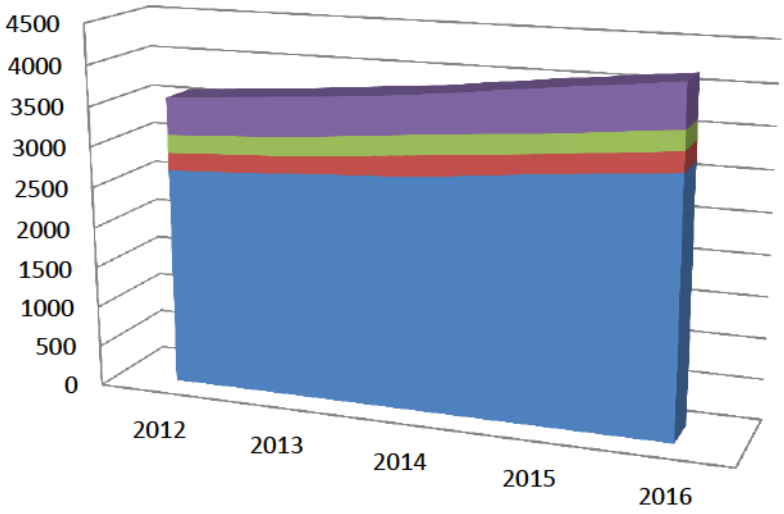
	2012	2013	2014	2015	2016
Overige baten	172	196	206	160	164
Werk iov derden	196	181	174	174	182
College-, cursusgelden	717	759	811	841	861
Ov. Overheidsbijdragen	37	33	34	32	36
Rijksbijdragen	2550	2658	2772	2837	2852

Bron: DUO, 2017

Waar gaat het geld naartoe?
In 2016 zijn de personeelslasten en de afschrijvingslasten respectievelijk met 4,7 en 6,3 procent toegenomen ten opzichte van 2015. De sector blijkt de extra uitgaven die zij afgelopen jaren heeft gedaan in het personeel ook in 2016 te hebben gedaan. Ten opzichte van de totale baten is het aandeel van de personeelslasten gestegen van 74 procent in 2015 naar 77 procent in 2016. Dit is een gevolg van de afspraken over de investeringen in de kwaliteit van het onderwijs in de jaren 2015-2017. Bij de kunstinstellingen en de pabo's ligt het percentage van de personeelslasten ten opzicht van de totale baten op respectievelijk 71 en 73 procent. In 2016 zijn de huisvestingslasten iets afgenomen en de overige lasten licht gestegen in vergelijking met 2015.

Het aandeel totale afschrijvingen plus huisvestingslasten als percentage van de totale lasten ligt op 11,4 voor de sector hbo. Bij de kunstinstellingen en pabo's ligt dit percentage op respectievelijk 13,9 en 13,5. Deze categorieën instellingen hebben een ander soort en grotere huisvesting nodig.

Figuur 29: ontwikkeling lasten hbo (in miljoenen euro's)



	2012	2013	2014	2015	2016
Overige Lasten	473	491	481	531	544
Huisvestingslasten	224	229	237	238	233
Afschrijvingen	211	211	248	226	240
Personeelslasten	2674	2760	2850	3002	3143

Bron: DUO, 2017

1.8 Wetenschappelijk onderwijs (wo)

Aan universiteiten studeren ruim 266.000 studenten in tien verschillende studierichtingen. Dit aantal is de afgelopen vijf jaar met 10 procent gestegen. Zij ontvangen voor onderwijs en onderzoek ondersteuning door bijna 43.000 personeelsleden. Dit aantal personeelsleden is de afgelopen vijf jaar minder gestegen dan het aantal studenten, namelijk met 6 procent.

De inkomsten van het wo, totaal 6,8 miljard euro, komen voor 56 procent binnen als rijksbijdrage. Daarnaast is er een zeer grote post werk in opdracht van derden van 1,8 miljard euro, 27 procent van de totale baten. Dit zijn voor een belangrijk deel middelen via KNAW en NWO die op zichzelf ook weer van het rijk komen, maar worden verdeeld op aanvraag voor wetenschappelijk onderzoek.

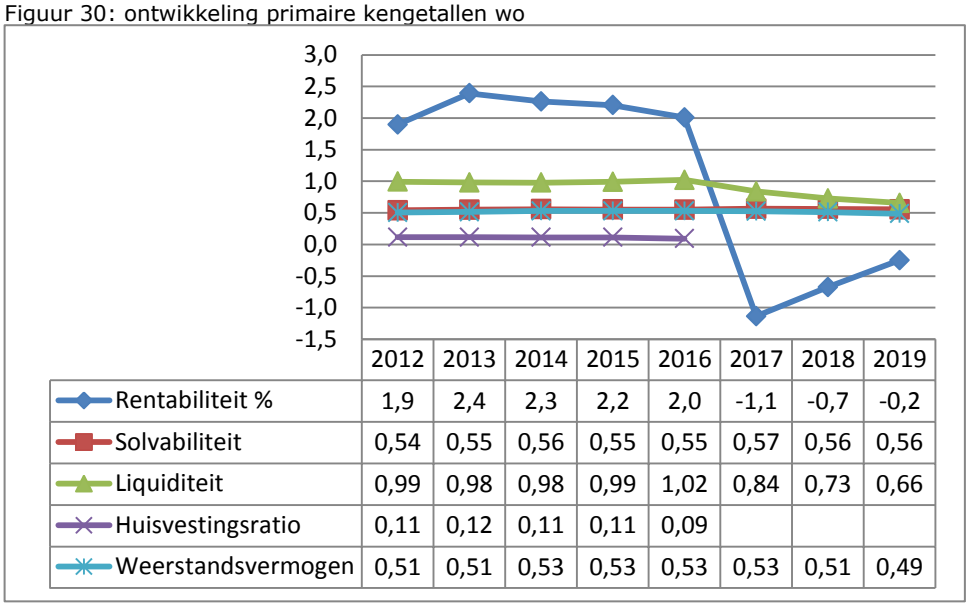
De lasten van universiteiten bestaan voor 64 procent van de totale baten uit personeelslasten. Universiteiten hebben veel meer kosten van andere aard, hetgeen tot uitdrukking komt in de post overige lasten die ongeveer 20 procent van de inkomsten verbruikt.

De verwachting is dat het aantal studenten ook in de toekomst nog stijgt. Het geprojecteerde aantal is 295.000 over vijf jaar. Dit is een toename van 11 procent.

Hoe staan de instellingen ervoor?
Ook over 2016 heeft de sector wetenschappelijk onderwijs een positieve rentabiliteit gerealiseerd, ondanks dat voor 2016 een negatief resultaat was voorspeld. De baten zijn 12 procent hoger dan voorspeld en de lasten 8,5 procent. De financiële positie

van de sector is stabiel (Figuur 30). Sinds 2015 worden van het WO jaarlijks extra investeringen in kwaliteit verwacht. De komende drie jaar op rij voorspelt de sector een negatieve rentabiliteit als gevolg van deze investeringen. Daarbij heeft het merendeel van de instellingen rekening gehouden met de extra middelen die beschikbaar komen door de invoering van het studievoorschot. De solvabiliteit voldoet ruim en de instellingen voorzien dat die ook iets toeneemt in de komende periode. Verder gaan universiteiten de komende periode ook meer investeren in het vastgoed. Universiteiten verwachten daarom dat de komende periode de liquiditeit afneemt, maar ook dan blijft deze boven de signaleringsgrens. Er hebben de afgelopen jaren dan ook geen instellingen onder verscherpt financieel toezicht gestaan.

Figuur 30: ontwikkeling primaire kengetallen wo



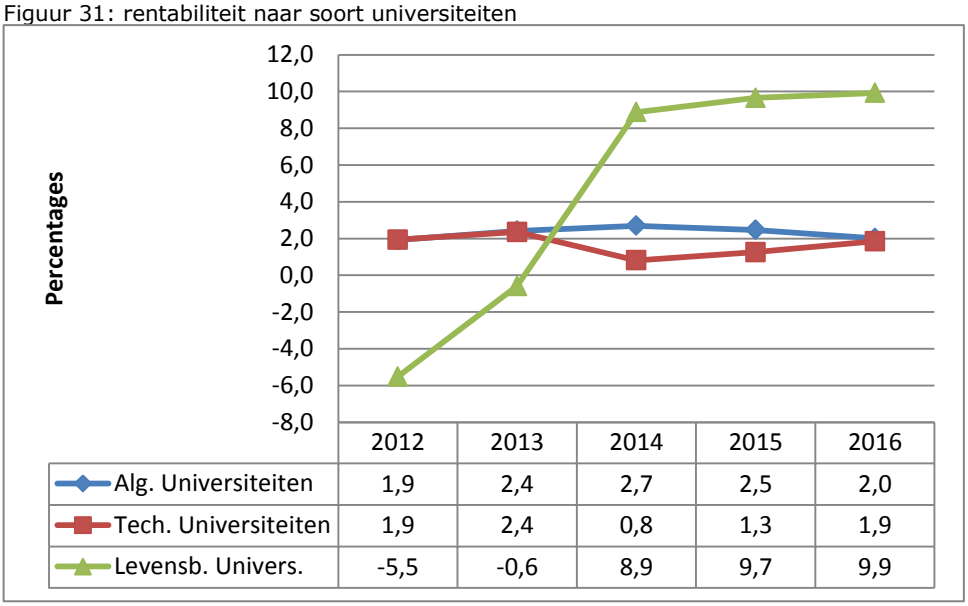
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Rentabiliteit %	1,9	2,4	2,3	2,2	2,0	-1,1	-0,7	-0,2
Solvabiliteit	0,54	0,55	0,56	0,55	0,55	0,57	0,56	0,56
Liquiditeit	0,99	0,98	0,98	0,99	1,02	0,84	0,73	0,66
Huisvestingsratio	0,11	0,12	0,11	0,11	0,09			
Weerstandsvermogen	0,51	0,51	0,53	0,53	0,53	0,53	0,51	0,49

Bron: DUO, 2017

Het eigen vermogen van de sector is in 2016 met 3 procent toegenomen ten opzichte van 2015. Omdat de sector bestaat uit drie groepen instellingen met uiteenlopende karakteristieken, is in Figuur 31, 32 en 33 onderscheid gemaakt naar algemene (tien), technische (vier) en levensbeschouwelijke universiteiten (vier).

Het gemiddelde eigen vermogen van de algemene en technische universiteiten bedraagt ruim 250 miljoen euro. Volgens de opgave van de instellingen blijven investeringen in het vastgoed noodzakelijk, omdat er steeds hogere eisen worden gesteld aan de huisvesting als gevolg van de wettelijke verplichtingen aan ene kant en de maatschappelijke en technische ontwikkelingen aan andere kant. Naast de hogere eisen aan de huisvesting blijft de prijs van het vastgoed 'ook bij nieuwbouw of renovatie' toenemen. Dit betekent dat de nieuwe investeringen meer kosten en de waarde van het vastgoed op de balans toeneemt. Om een deel van die hogere investeringen te kunnen financieren met eigen middelen sturen de instellingen steeds op een klein positief verschil tussen de begroting en realisatie met als doel extra eigen vermogen op te bouwen. Dat extra eigen vermogen is nodig om (de financiering van) het vastgoed ook in de toekomst op niveau te houden.

Figuur 31: rentabiliteit naar soort universiteiten

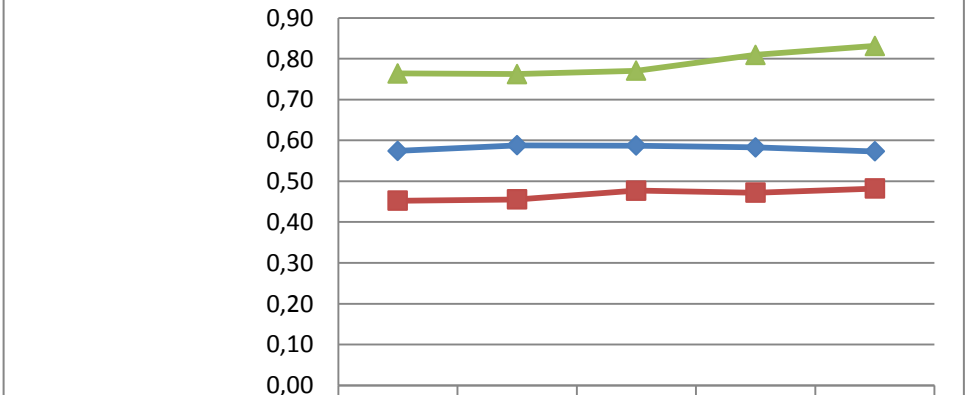


	2012	2013	2014	2015	2016
Alg. Universiteiten	1,9	2,4	2,7	2,5	2,0
Tech. Universiteiten	1,9	2,4	0,8	1,3	1,9
Levensb. Univers.	-5,5	-0,6	8,9	9,7	9,9

Bron: DUO, 2017

De rentabiliteit van de sector wetenschappelijk onderwijs laat grote verschillen per soort instelling zien. Net als in 2014 en 2015 hebben de levensbeschouwelijke instellingen een aanzienlijk hogere positieve rentabiliteit over 2016. In de eerdere jaren hadden zij steeds negatieve resultaten. De resultaten van de technische universiteiten laten een daling zien in 2014 en 2015 maar zijn in 2016 weer vrijwel op hetzelfde niveau als de algemene universiteiten. Op één universiteit na hebben alle instellingen een positief resultaat over 2016 dat varieert tussen 0,1 en 6,8 procent.

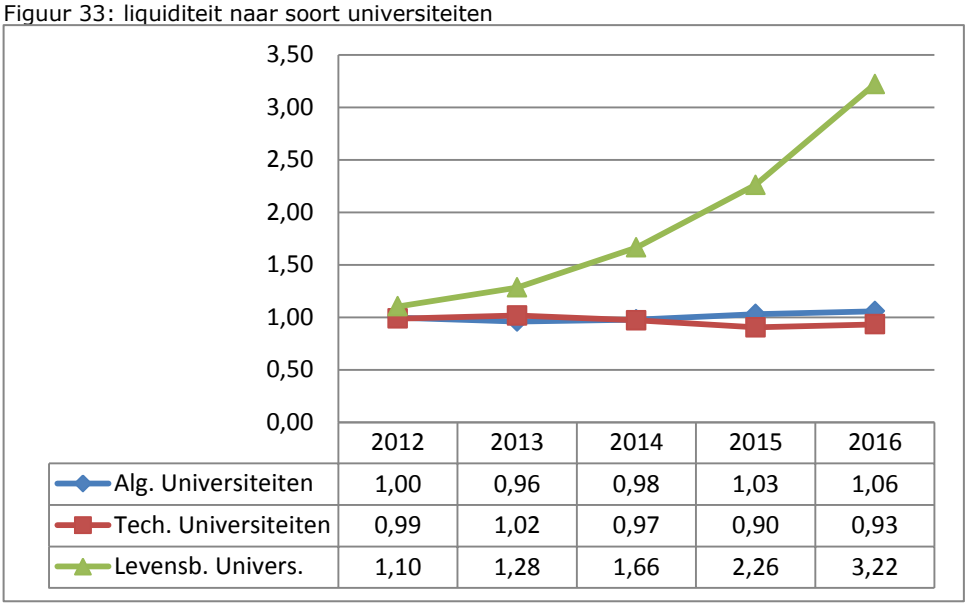
Figuur 32: solvabiliteit naar soort universiteiten



	2012	2013	2014	2015	2016
Alg. Universiteiten	0,57	0,59	0,59	0,58	0,57
Tech. Universiteiten	0,45	0,46	0,48	0,47	0,48
Levensb. Univers.	0,76	0,76	0,77	0,81	0,83

Bron: DUO, 2017

Figuur 33: liquiditeit naar soort universiteiten



	2012	2013	2014	2015	2016
Alg. Universiteiten	1,00	0,96	0,98	1,03	1,06
Tech. Universiteiten	0,99	1,02	0,97	0,90	0,93
Levensb. Univers.	1,10	1,28	1,66	2,26	3,22

Bron: DUO, 2017

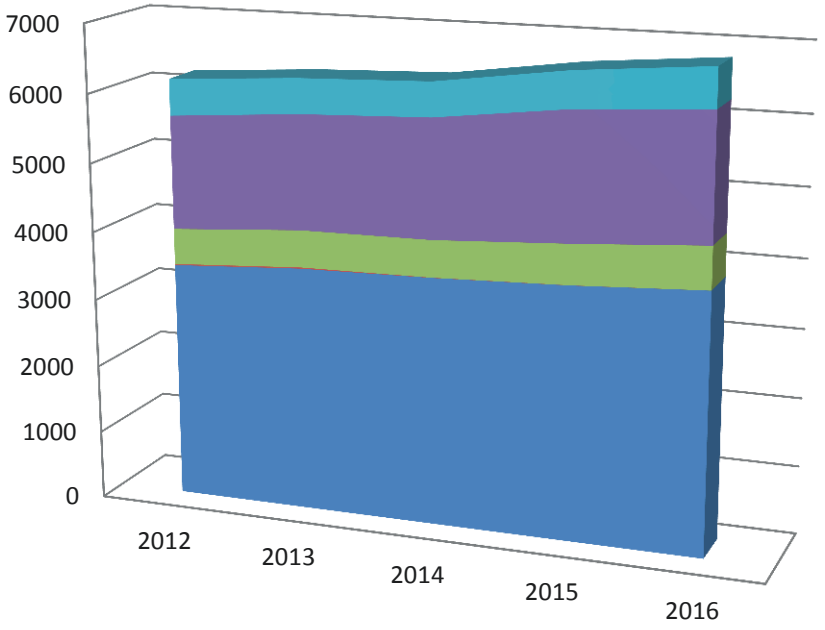
De solvabiliteit is bij alle wo-instellingen boven de signaleringsgrens. Bij acht instellingen is deze eind 2016 zelfs 0,60 of hoger. Deze instellingen hebben in hun jaarverslag toelichtingen verstrekt op deze hogere solvabiliteit. De liquiditeit van één universiteit is net onder de signaleringsgrens in 2016. Overigens is deze lagere liquiditeit verklaarbaar en acceptabel. De solvabiliteit en liquiditeit van de levensbeschouwelijke instellingen zijn veel hoger dat die van de sector wo, maar hun (financiële) aandeel is zeer beperkt in het totaal. Het eigen vermogen van technische universiteiten ligt gemiddeld 9 procent lager dan als dat van algemene universiteiten. Dat verklaart het verschil in solvabiliteit.

De studentenaantallen aan de universiteiten zijn in 2016 verder gegroeid met 2,6 procent ten opzichte van 2015. De instroom is veel meer toegenomen: ruim 8 procent. Het aandeel van de buitenlandse studenten is sterker toegenomen tot ruim 42.000 in 2016 (waarvan 30.000 uit de EER en 12.000 van daarbuiten). Het aantal diploma's dat de universiteiten hebben uitgereikt in 2015[13] is gelijk aan dat in 2014.

Waar komen de middelen vandaan?
De rijksbijdrage is in 2016 met 3 procent toegenomen vergeleken met die in 2015. Daardoor is ook het relatieve aandeel in de baten toegenomen. Opvallend is dat na de stijgende trend van de baten uit werk voor derden in de afgelopen periode, deze in 2016 is afgenomen met 1 procent ten opzichte van het voorafgaande jaar. De opbrengsten uit college- en cursusgeld en de overige baten zijn relatief harder gestegen dan de totale baten.

13 De rijksbijdrage 2018 wordt berekend op basis van onder meer het aantal diploma's dat elke universiteit afzonderlijk heeft uitgereikt in 2015.

Figuur 34: ontwikkeling baten wo (in miljoenen euro's)

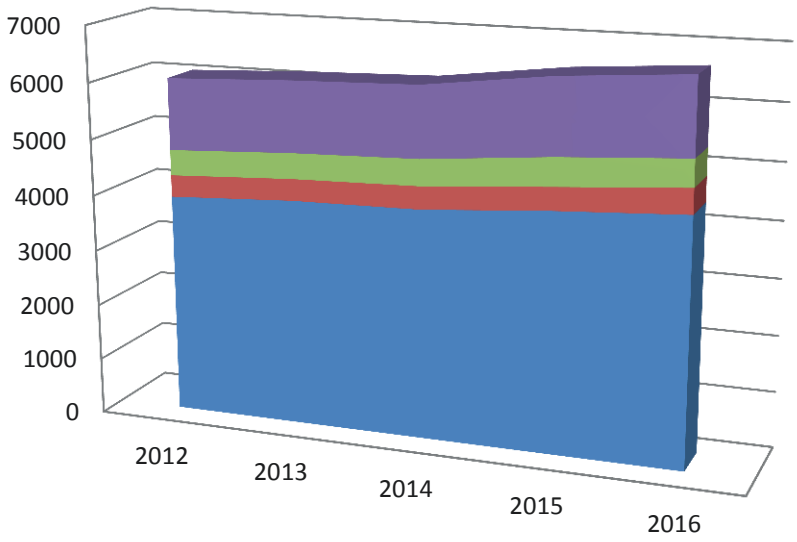


	2012	2013	2014	2015	2016
Overige baten	529	507	496	523	566
Werk iov derden	1650	1657	1712	1838	1820
College-, cursusgelden	521	541	536	580	614
Ov. Overheidsbijdragen	16	17	3	1	1
Rijksbijdragen	3465	3585	3626	3697	3802

Bron: DUO, 2017

Waar gaat het geld naartoe?
De totale lasten zijn met ruim 2,5 procent gestegen vergeleken met die in 2015. Opvallend is de stijging van de afschrijvingen met bijna 10 procent. Een deel van deze stijging is toe te schrijven aan lagere huisvestingslasten in 2016 die in 2015 harder zijn gestegen in vergelijking met de jaren daarvoor. Ook het aandeel van de personeelslasten is iets gestegen in 2016; ruim 3 procent ten opzichte van 2015.

Figuur 35: ontwikkeling lasten wo (in miljoenen euro's)



	2012	2013	2014	2015	2016
Overige Lasten	1275	1261	1258	1335	1351
Huisvestingslasten	454	456	468	500	479
Afschrijvingen	387	384	402	404	443
Personeelslasten	3924	4040	4079	4251	4381

Bron: DUO, 2017

2 Overige aspecten van financieel beheer

2.1 Inleiding

Bij financieel functioneren gaat het niet alleen om ontwikkelingen in de continuïteit van instellingen (hoofdstuk 1). Ook van belang zijn rechtmatigheid en doelmatigheid van dat financieel functioneren. Hoe zorgt het onderwijsstelsel en hoe zorgen de afzonderlijke instellingen ervoor dat het geld goed wordt besteed en dat dat volgens de regels gebeurt? Die aspecten komen in dit hoofdstuk aan de orde.

In dit hoofdstuk gaan wij allereerst in op de rechtmatigheid van het financieel handelen. We besteden aandacht aan het toezicht op de werkzaamheden van accountants, de ontwikkeling van de kosten van dat toezicht en de afhandeling van de jaarrekening. Wij richten ons verder op enkele specifieke zaken die samenhangen met rechtmatige besteding.

Verder besteden we aandacht aan een specifiek onderdeel van de jaarverslaggeving: de continuïteitsparagraaf in dat jaarverslag. Ten slotte proberen we meer inzicht te verschaffen in hoe instellingen middelen besteden aan personeel.

2.2 Werkzaamheden van de accountants

Als inspectie hebben we informatie nodig waarmee instellingen zich verantwoorden. Op die manier kunnen we voldoende toezicht houden op besturen. Deze verantwoordingsinformatie wordt gecontroleerd door een accountant die door het bestuur en/of de raad van toezicht is aangesteld. De accountant voert de controle uit aan de hand van het onderwijsaccountantsprotocol, dat gedetailleerde aanwijzingen geeft voor de werkzaamheden van de accountants. De inspectie voert vervolgens bij een steekproef van de accountants dossierreviews uit. In die reviews stelt zij vast of de accountantswerkzaamheden toereikend zijn uitgevoerd. Dit onderzoek vindt plaats bij de accountant en niet bij de instellingen. Alleen als een accountantsonderzoek niet toereikend is, moet de accountant eventueel een deel overdoen. Daar zal de instelling dan wel iets van merken.

De inspectie heeft in het najaar van 2016 87 reviews uitgevoerd op controlewerkzaamheden van de accountants. Deze reviews hadden betrekking op:

- de jaarstukken 2015;
- de overige controlepunten betreffende de rechtmatigheid;
- het aantal ingeschreven leerlingen in het primair en voortgezet onderwijs voor de bekostigingsgegevens 2016;
- het aantal ingeschreven studenten en het aantal afgegeven diploma's in het mbo, hbo en wetenschappelijk onderwijs voor de verdeling van de rijksbijdrage 2017.

De reviews omvatten niet alle controlewerkzaamheden, maar zijn beperkt tot de eisen die het ministerie van OCW specifiek aan de verslaggeving stelt. Het gaat om de eisen uit de Richtlijn voor de Jaarverslaggeving 660 (RJ660) en de eisen aan de financiële rechtmatigheid vanuit wet- en regelgeving. Deze eisen zijn ook vastgelegd in het onderwijsaccountantsprotocol OCW/EZ 2015. Tabel 5 laat zien hoeveel reviews wij over de boekjaren 2014 en 2015 hebben uitgevoerd. De reviews van de onderzoeken naar bekostiging betreffen meestal dezelfde besturen als die van de onderzoeken van de jaarrekening. Het gaat dus om 53 en 49 besturen. De reviews in 2015 waren verdeeld over 17 accountantskantoren en 44 accountants.

Tabel 5 Aantallen reviews 2014 en 2015

	Boekjaar 2015		Boekjaar 2014	
Sector	**JR***	**BK***	**JR***	**BK***
Sector po	19	**	216	**
Sector vo	18	18	16	16
Sector mbo	10	10	11	10
Sector ho	6	6	6	6
Totaal besturen	**53**	**34**	**49**	**34**
Totaal reviews	**87**		**83**	

***JR = Jaarrekening, BK = Bekostiging

**Bij de sector po geeft de inspectie een oordeel over de jaarrekening én het bekostigingsonderzoek tezamen

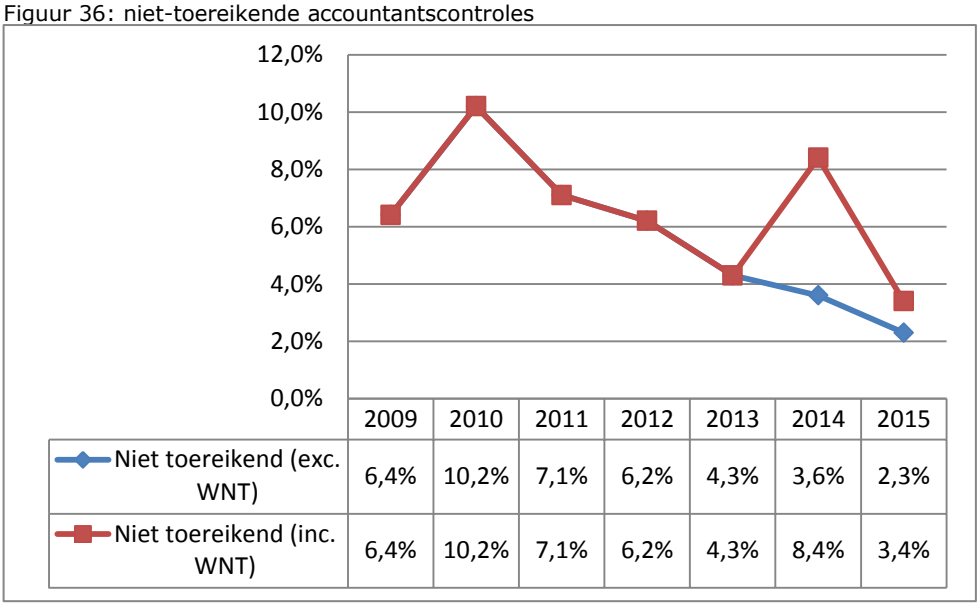
In boekjaar 2015 hebben we minder niet-toereikende controles geconstateerd dan het jaar ervoor. Over het boekjaar 2014 waren zeven controles niet toereikend, over het boekjaar 2015 waren dat er drie. Bijlage X geeft een overzicht van de accountantskantoren waar we die constateringen deden. Dat het aantal niet-toereikende controles vermindert, komt enerzijds door een effectievere aanpak van de WNT-problematiek door de accountantskantoren. Anderzijds hebben de wijzigingen in het controleprotocol WNT 2015 een gunstig effect. Het gaat om een verbeterde afstelling van de materialiteit[14] die accountants moeten hanteren. Vorig jaar werden vier niet-toereikende dossiers volledig veroorzaakt door de (te) scherp gestelde materialiteit die direct doorwerkte in de strekking van de controleverklaring. De materialiteit is nu niet meer rechtstreeks gekoppeld aan de controleverklaring, maar vervangen door een meldingsplicht.

Over het boekjaar 2015 is nog één controle niet toereikend als gevolg van de WNT. Vanwege de aanpassing van het controleprotocol WNT zijn de resultaten 2015 en 2014 beter vergelijkbaar met de resultaten uit voorgaande jaren als ze worden bekeken zonder die van de WNT. Dat laat dan een duidelijke verbetering zien.(2015: 2,3% niet-toereikend, 2014: 3,6%). De positieve trend die vorig jaar werd gesignaleerd – als we de WNT buiten beschouwing laten – zet zich voort.
Bij het niet-toereikende WNT-dossier was enkel sprake van een tekortschietende control maar niet van overtreding van de sectornormen of onverschuldigde betalingen.

Onze algemene waarneming is dat de kwaliteit van de accountantscontroles verder is verbeterd. Figuur 36 laat deze ontwikkeling zien. De rode lijn laat zien dat het percentage niet-toereikende controles in 2014 (flink) is gestegen. De blauwe lijn laat de ontwikkeling zien van het percentage niet-toereikende controles als we de WNT buiten beschouwing laten.

14 Materialiteit is een maatstaf die bepaalt of een gevonden afwijking al dan niet significant is.

Figuur 36: niet-toereikende accountantscontroles



	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Niet toereikend (exc. WNT)	6,4%	10,2%	7,1%	6,2%	4,3%	3,6%	2,3%
Niet toereikend (inc. WNT)	6,4%	10,2%	7,1%	6,2%	4,3%	8,4%	3,4%

Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

Bij de overige 76 reviews bij 42 besturen hebben wij geconstateerd dat accountantskantoren de controles toereikend hebben uitgevoerd. Dit betekent dat wij concluderen dat er geen of een beperkt aantal tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen. Het onderzoek laat verder zien dat de kwaliteit van de accountantscontrole beter is als sturing en kwaliteitscontrole centraal worden uitgevoerd. De kwaliteit is ook beter als het accountantskantoor veel onderwijsinstellingen controleert, omdat het dan meer ervaring heeft met de specifieke vereisten uit het accountantsprotocol. Het aantal geconstateerde afwijkingen in de reviews is dan minder.

2.3 Kosten accountant en intern toezicht

Een terugkerende post op de jaarrekening van instellingen is: kosten van de accountant. Een accountant moet jaarlijks op z'n minst de jaarrekening controleren en soms aanvullende financiële documenten. Accountants voeren ook werkzaamheden uit op verzoek van de instellingen zelf. Regelmatig klagen besturen dat kosten zouden oplopen door de accountantscontroles, waardoor minder middelen beschikbaar zouden zijn voor het onderwijs.

Daarnaast zijn er signalen dat sommige accountants minder graag controles uitvoeren in de publieke sector, omdat daar minder middelen beschikbaar zijn dan bij bedrijven en in verhouding tot het risico. Dat geldt vooral voor controles bij gemeenten (Knoop en Kakebeeke, 2017). Een analyse van de beschikbare gegevens bij onderwijsinstellingen (Inspectie van het Onderwijs, 2017) laat zien dat het marktaandeel de laatste jaren is verschoven van de grote (big four) accountantskantoren naar kleinere. Het marktaandeel van de grote kantoren is van 2012 tot en met 2015 gedaald van 59 naar 36 procent. Daarmee is de concurrentie toegenomen, ondanks dat het aantal aanbieders in die periode afnam van 58 naar 47.[15]

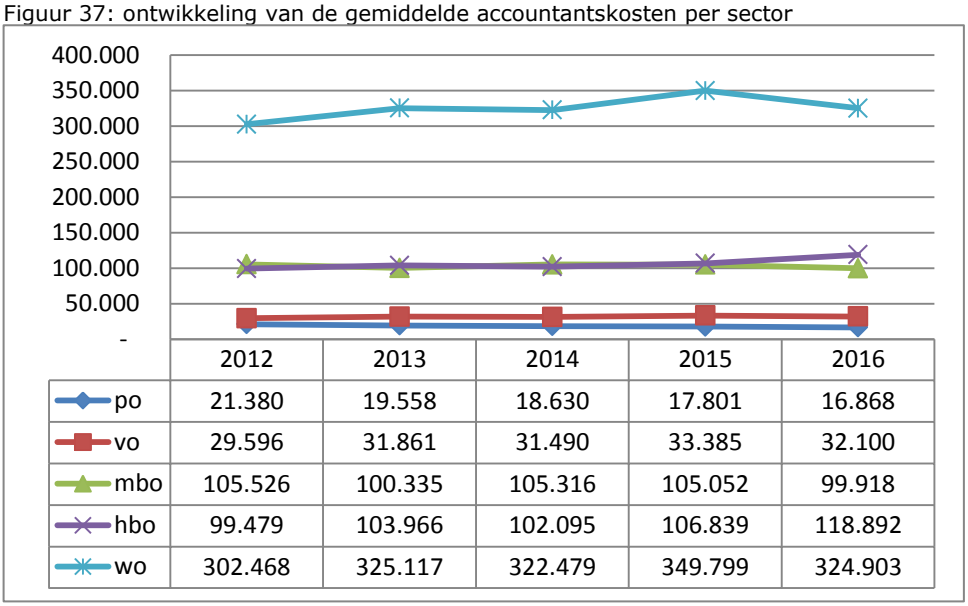
Bij overheidstoezicht op onderwijsinstellingen zijn de twee genoemde categorieën kosten van belang; jaarrekening en aanvullende controleopdrachten. Voor de analyse van deze kosten is gebruik gemaakt van de opgaven die instellingen hebben verstrekt in hun jaarrekeningen van 2012 tot en met 2016. Zeker in de beginjaren van de reeks ontbreken opvallend veel waarden. Ook bij de kosten voor controle van de jaarrekening ontbreken waarden, terwijl die toch gecontroleerd is ingeleverd. Mogelijk ontbreken die waarden vooral bij besturen die hun financiële administratie

15 De Herfindahl-Hirschmann-index voor marktconcentratie daalde in die periode van 0,1228 naar 0,0935.

bij een administratiekantoor hebben ondergebracht, waarbij de kosten voor de controle zijn inbegrepen in de administratiekosten en dus niet separaat verschijnen op de jaarrekening. In de loop van de jaren neemt het verschijnsel af en in 2016 hebben vrijwel alle instellingen de kostenpost in de boeken staan.

Bij analyse van de periode zou die ontwikkeling de resultaten vertekenen. Daarom zijn we voor de onderstaande analyse niet uitgegaan van de totale kosten die in de sector voor de accountant zijn gemaakt, maar van de gemiddelde kosten bij de instellingen die de post hebben geboekt. Zoals Figuur 37 laat zien, zijn de accountantskosten de afgelopen vijf jaar stabiel. Sinds 2012 zijn zij gelijk gebleven of licht gestegen. Dat geldt niet voor het primair onderwijs, waar de kosten substantieel zijn gedaald. Mogelijk gaat het hier vaak om kleinere besturen met lagere kosten voor controle. Ook kan het zijn dat de sector professioneler wordt; naarmate de administratieve processen meer in orde zijn, is de hoeveelheid werk voor de accountant lager en zijn de kosten dat ook. Ten slotte speelt de toegenomen concurrentie op de markt wellicht een rol en het gegeven dat kleinere accountantskantoren in het algemeen lagere tarieven hebben.

Figuur 37: ontwikkeling van de gemiddelde accountantskosten per sector

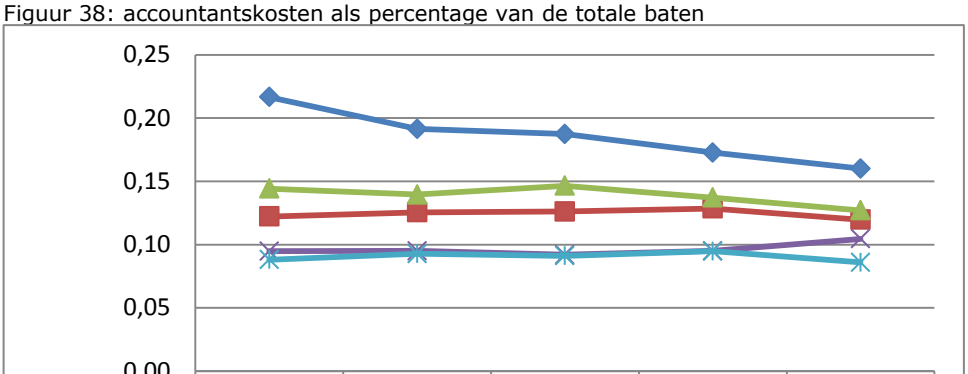


	2012	2013	2014	2015	2016
po	21.380	19.558	18.630	17.801	16.868
vo	29.596	31.861	31.490	33.385	32.100
mbo	105.526	100.335	105.316	105.052	99.918
hbo	99.479	103.966	102.095	106.839	118.892
wo	302.468	325.117	322.479	349.799	324.903

Bron: DUO, 2017

Tot zover de analyse van de absolute kosten van de accountant. In de tweede plaats is ook relevant wat het relatieve beslag is dat deze kosten leggen op de middelen van de instellingen. Om dat inzichtelijk te maken zijn in de Figuur 38 deze kosten uitgedrukt als een percentage van de totale baten. Omdat er afwijkingen zouden kunnen optreden door het hierboven genoemde verschijnsel van instellingen die in de eerste jaren hun accountantskosten niet onder die post hebben geboekt, is de analyse ter controle ook uitgevoerd met weglating van die instellingen. Dat levert geen verschillen van betekenis op. Het verschijnsel van de dalende kosten in het primair onderwijs ligt dus waarschijnlijk niet aan een toename van het aantal kleinere besturen dat de post correct is gaan boeken.

Figuur 38: accountantskosten als percentage van de totale baten



	2012	2013	2014	2015	2016
po %	0,22	0,19	0,19	0,17	0,16
vo %	0,12	0,13	0,13	0,13	0,12
mbo %	0,14	0,14	0,15	0,14	0,13
hbo %	0,09	0,10	0,09	0,10	0,10
wo %	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09

Bron: DUO, 2017

De analyses laten zien dat de accountskosten, voor zover gebaseerd op verplichtingen tegenover de overheid, constant zijn en in het primair onderwijs zowel relatief als absoluut behoorlijk zijn gedaald. Dat is mogelijk toe te schrijven aan het gegeven dat primair onderwijs als laatste sector de lumpsum heeft gekregen, en dus een inhaalslag moest maken (en heeft gemaakt) in het in orde brengen van zijn administratieve processen. Daarnaast spelen de ontwikkelingen in de markt zelf wellicht een rol.

In het geheel van checks en balances bij de onderwijsinstellingen is ook de interne toezichtfunctie van belang. Het gaat om de toezichtfunctie uitgevoerd in een organieke of functionele scheiding van het bestuur van de instelling. Verschillende ontwikkelingen in de afgelopen jaren hebben de focus gelegd op de rol van het intern toezicht en de verantwoordelijkheid die het heeft bij disfunctioneren van een bestuur. Het ligt voor de hand te verwachten dat dat invloed heeft op inrichting en kosten van het intern toezicht.

Uit de opgaven die besturen in het kader van de WNT hebben gedaan, is de situatie in de laatste twee verslagjaren (2015 en 2016) te vergelijken. De resultaten zijn in tabel 6 weergegeven. De kolom kosten heeft enkel betrekking op de loonkosten van de toezichthouders. Overige kosten, zoals vergaderkosten, scholingen enzovoorts zijn daarin niet opgenomen.

Tabel 6: ontwikkeling intern toezicht 2015-2016

	Toename aantal leden	Toe/afname gemiddelde beloning	Toename kosten
Po	18%	3%	22%
Vo	17%	10%	29%
Mbo	15%	-5%	9%
Hbo	16%	3%	19%
Wo	14%	-4%	10%
Totaal	18%	1%	20%

Bron: DUO, 2017

Duidelijk is dat de groei van de totale kosten voor intern toezicht vooral komt door de toename van het aantal toezichthoudende leden. De ontwikkeling van de gemiddelde beloning van de leden varieert juist, waarbij de ontwikkeling in het voortgezet onderwijs eruit springt. Tussen de sectoren bestaan overigens grote verschillen in beloning. De gemiddelde beloning loopt geleidelijk op van ruim 1.000 euro per jaar in het primair onderwijs tot ruim 9.000 in het wo. Binnen elke sector wordt ook nog puur vrijwilligerswerk gedaan, zonder financiële beloning.

2.4 Afhandeling van de jaarrekening 2015

De formele afhandeling van de jaarrekeningen doen wij als inspectie zelf. Daarbij baseren wij ons op de controleverklaringen van de accountants, zoals beschreven in paragraaf 2.2. Heeft de accountant een niet-goedkeurende controleverklaring opgeleverd, of is sprake van een uitzonderingsrapportage, dan hebben wij die jaarrekeningen nader bekeken. Waar dat nodig was, is de betrokken besturen gevraagd herstelmaatregelen te treffen. Omdat dit proces zich afspeelt na ontvangst van de jaarrekeningen per 1 juli van het jaar en enige tijd kost, kijken we nu terug op 2015 en niet op 2016.

Het aantal jaarrekeningen met een niet-goedkeurende controleverklaring of uitzonderingsrapportage is teruggelopen van 456 over het jaar 2014 naar 369 in 2015. Daarvan waren er 9 afkeurende controleverklaringen, 14 controleverklaringen met een beperking en 3 met een oordeelonthouding. Bij de overige 343 jaarrekeningen had de accountant een rapport van bevindingen toegevoegd. Een deel van de terugloop is te verklaren uit de vermindering van het aantal jaarrekeningen. In 2014 waren er nog ‘doublures’ doordat de nieuwe samenwerkingsverbanden passend onderwijs voor het eerst hun jaarrekening indienden, terwijl de oude samenwerkingsverbanden WSNS dat voor de laatste keer deden. In 2015 vielen die ‘doublures’ weg.

De belangrijkste opmerkingen – en de meeste – van de accountants gaan over de Europese aanbestedingen. Het aantal opmerkingen daarover steeg van 161 naar 183. Het totaal van de onderliggende bedragen, en daarmee van de totale onrechtmatigheid, daalde evenwel van 181 miljoen naar 154 miljoen. De gemiddelde omvang van de onrechtmatigheden is dus kleiner geworden. De onrechtmatigheden hebben in 23 gevallen geleid tot een afwijkende controleverklaring. De negen afkeurende controleverklaringen in 2015 zijn allemaal gebaseerd op tekortkomingen in de aanbestedingen. In 2014 waren dat er nog elf.

De inspectie heeft de besturen in de afhandelingsbrieven gewezen op deze onrechtmatigheden en op de mogelijkheid dat die kunnen leiden tot een ondoelmatige besteding van middelen. De inspectie heeft zelf geen handhavingsbevoegdheden voor aanbestedingen. Indien de aanbestedingsvoorschriften niet worden nageleefd, is het aan betrokken marktpartijen actie te ondernemen. De inspectie beperkt zich tot het signaleren van de tekortkomingen.

Een tweede categorie tekortkomingen is: niet naleven van de regeling beleggen en belenen. In een deel van de gevallen ontbreekt een treasurystatuut dat volgens de voorschriften is opgesteld. In 2014 ontbrak in 63 gevallen zo'n statuut, in 2015 nog maar in 28 gevallen. De besturen die nu tekortschoten, is gevraagd ervoor te zorgen dat in het volgende jaarverslag zo'n treasurystatuut aanwezig is.

In de overige gevallen (42 tegenover 39 in 2014) gaat het om het bezit van beleggingsproducten die niet overeenstemmen met de regeling, met name omdat ze niet voldoen aan de ratingvereisten. Dat is niet een gevolg van recent, onzorgvuldig handelen van de besturen. In een aantal gevallen gaat het om producten die men al bezat voor de regeling van kracht werd. In de overige gevallen gaat het om producten die eerst wel voldeden, maar inmiddels, door waardevermindering van de producten, niet meer. Er is dus geen sprake van onrechtmatige handelingen die in 2015 hebben plaatsgevonden.

Een derde groep tekortkomingen bestaat uit gevallen waarin een schoolbestuur uitgaven aan huisvesting heeft gedaan die de gemeente had moeten doen. Daarvan is in 2015 bij acht schoolbesturen sprake (in 2014 bij zes besturen), maar het totale bedrag waar het om gaat is teruggelopen van bijna 6 miljoen naar 1,1 miljoen euro. Volgend op onze analyse wordt bij vijf van deze besturen nader onderzoek gedaan dat mogelijk leidt tot terugvordering van de bedragen.

In negen gevallen heeft de accountant bij instellingen in het hoger onderwijs opmerkingen gemaakt over de declaratievoorschriften. In 2014 gebeurde dat in elf gevallen. In vijf gevallen is dat afgedaan met een afhandelingsbrief. Bij de overige vier instellingen volgt mogelijk een nader onderzoek.

Al met al is het aantal gerapporteerde bevindingen over 2015 lager dan in 2014. Deels verklaren we dat uit het geringer aantal ingediende jaarrekeningen. Waar de omvang van de onrechtmatigheden kon worden vastgesteld, blijkt die omvang meer dan evenredig te zijn geslonken. We constateren dus een verbetering.

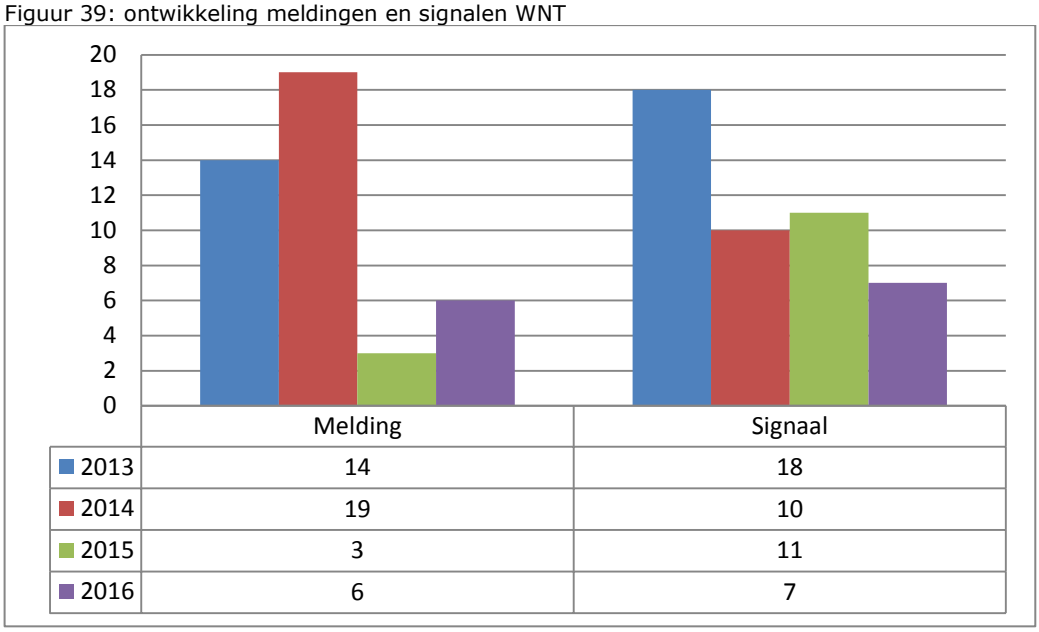
2.5 Wet Normering Topfunctionarissen

Sinds 1 januari 2013 is de Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT) van kracht. Het doel van de WNT is bovenmatige beloningen en ontslagvergoedingen tegengaan bij instellingen in de (semi-)publieke sector. In de WNT worden de inkomens en ontslagvergoedingen van topfunctionarissen bij instellingen met een publieke taak genormeerd. De maxima worden jaarlijks vastgesteld bij ministeriële regeling. De wet bevat daarnaast verplichtingen ten aanzien van het openbaar maken – in de financiële jaarverslagen – van de bezoldiging en ontslagvergoedingen, zowel voor topfunctionarissen als voor overige functionarissen. Als inspectie zijn wij belast met het toezicht op en handhaving van de naleving van de WNT door onderwijsinstellingen.

In de systematiek van de WNT oefent de instellingsaccountant in de eerste plaats toezicht uit. De accountant heeft ingevolge de WNT een extra controlerende taak en meldt een overtreding, die op het moment van publicatie van de jaarrekening nog niet ongedaan is gemaakt, aan de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties dan wel aan de betrokken vakminister. Tevens doet de inspectie in een aantal gevallen op eigen initiatief onderzoek naar bezoldigingen en ontslagvergoedingen en de verantwoording daarvan in de jaarstukken. Hiermee dragen wij bij aan het doel van de WNT: de bezoldigingen van topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector op een maatschappelijk aanvaardbaar niveau houden.

De inspectie heeft drie meldingen van accountants ontvangen die betrekking hadden op mogelijke overtredingen van de WNT in het boekjaar 2015. Daarnaast heeft de inspectie via andere kanalen elf signalen over mogelijke overtredingen ontvangen die een aangrijpingspunt vormden voor actief toezicht op naleving (zie figuur 39).

Figuur 39: ontwikkeling meldingen en signalen WNT



	Melding	Signaal
2013	14	18
2014	19	10
2015	3	11
2016	6	7

Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

De meeste meldingen en signalen over het boekjaar 2015 hadden betrekking op een overschrijding van het toepasselijke maximum van de bezoldiging of de uitkering wegens beëindiging van het dienstverband. In enkele gevallen was er (tevens) sprake van onjuiste of onvolledige openbaarmaking van de gegevens in de financiële jaarverslaglegging, zoals voorgeschreven door de WNT.

Op 1 oktober 2017 waren er zes nieuwe accountantsmeldingen en zeven signalen binnengekomen over het boekjaar 2016. Alle meldingen en signalen hebben betrekking op een mogelijke overschrijding van de wettelijke maxima. Voor nadere informatie over de uitvoering en realisatie van de doelen van de WNT wordt verwezen naar de jaarlijkse rapportage van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.[16] Deze rapportage omvat ook de (ontwikkelingen in de) onderwijssector.

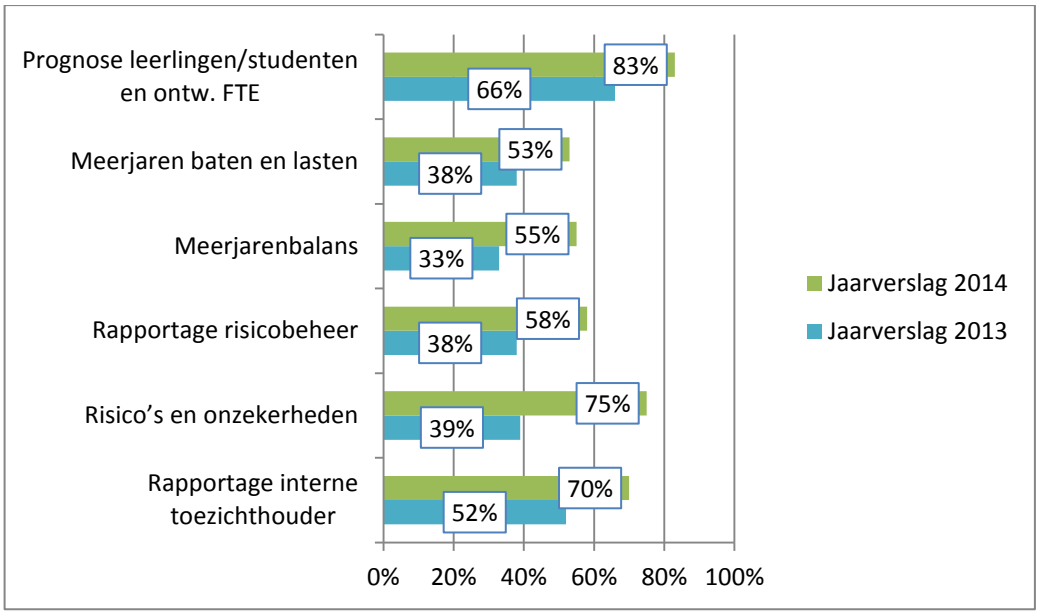
2.6 De continuïteitsparagraaf in het jaarverslag

Sinds 2013 zijn de besturen verplicht een continuïteitsparagraaf in het jaarverslag op te nemen. In 2014 constateerden we op veel punten al verbeteringen ten opzichte van het eerste jaar. De voorgeschreven onderdelen, zoals de prognoses van leerlingen en personeel, de meerjarenbegroting en de risicoanalyse, waren in de meeste gevallen voor meer dan 90 procent aanwezig.

Dat gold niet voor de kwaliteit van de onderdelen; de toelichtingen voldeden niet altijd aan de voorgeschreven vereisten. In de jaarverslagen van 2013 en 2014 bleek bij een steekproef van 64 besturen dat er nog forse verschillen waren in de kwaliteit van die onderdelen. Figuur 40 laat zien in hoeverre deze in 2013 en 2014 voldeden aan de inhoudelijke vereisten.

Figuur 40: percentage positieve oordelen over de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf 2015

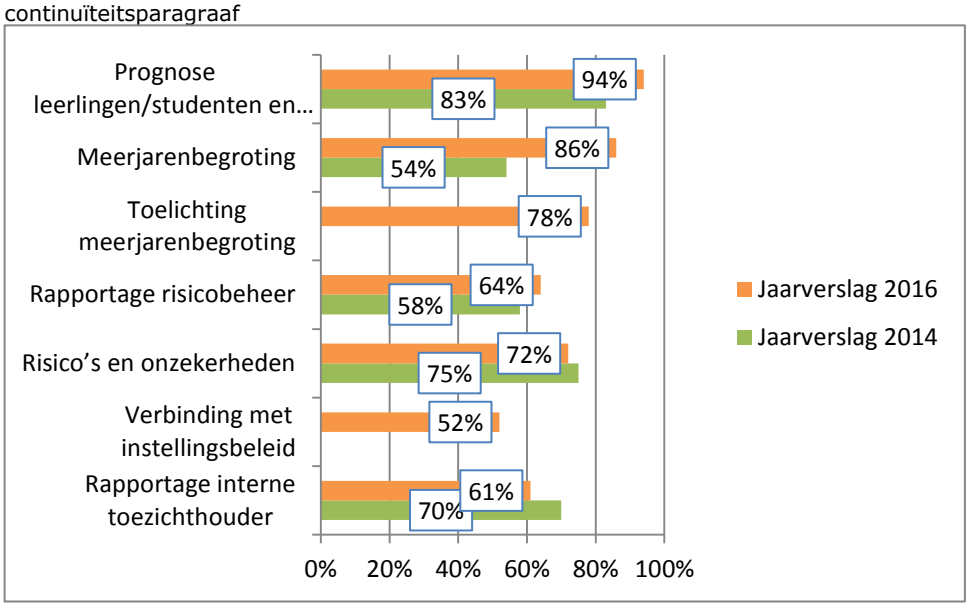
16 Voor de WNT-jaarrapportage 2015, zie: https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/12/01/wnt-jaarrapportage-2015-jaaranalyse-en-overzicht-wet-normering-topinkomens-wnt.



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2016

In het vernieuwde toezicht in 2017 worden de jaarverslagen van 2016 onderzocht als deel van de vierjaarlijkse onderzoeken. Ook de continuïteitsparagrafen worden dan beoordeeld (po, so, vo en mbo). Bij het opstellen van de Financiële Staat van het Onderwijs was de beoordeling van 159 jaarverslagen gereed, waaronder een steekproef van jaarverslagen in het hoger onderwijs. Uit deze beoordeling blijkt dat de kwaliteit van de onderdelen in jaarverslagen 2016 beter is dan die in de jaarverslagen van 2014. Figuur 41 toont die ontwikkeling.

Figuur 41: percentage positieve oordelen over de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017

De beoordeling van continuïteitsparagrafen is een aangrijpingspunt in het vierjaarlijks onderzoek. Indien wij constateerden dat onderdelen volledig ontbraken, hebben wij dat meegenomen in de afhandeling van de jaarrekening. Kwalitatieve tekortkomingen bespreken we tijdens de vierjaarlijkse onderzoeken en deze worden in de eindrapporten opgenomen.

Leerlingen/studenten en personeel

Voor inzicht in toekomstige ontwikkelingen is het essentieel een betrouwbare prognose te geven van de ontwikkeling van aantallen leerlingen of studenten. Die prognose hangt samen met de ontwikkeling van het aantal fte personeel. De leerlingen/studenten leveren het grootste deel van de baten op, de personeelsleden zijn de grootste kostenpost. Van de 159 onderzochte jaarrekeningen kregen 10 (zes procent) de kwalificatie onvoldoende. Dat betekent dat er 11 procentpunten minder 'onvoldoendes' waren dan in 2014. Oftewel: in 2014 was 83 procent voldoende, in 2015 gold dat voor 94 procent.

Meerjarenbegroting
In de jaarverslagen 2014 was in iets meer dan de helft van de gevallen een meerjarenbegroting van voldoende kwaliteit. In 2016 is dat aanzienlijk verbeterd. De beoordeling van de meerjarenbegroting (meerjarenbalans en meerjarenraming van baten en lasten samen) laat in 86 procent van de gevallen een voldoende resultaat zien.

Bij instellingen waar sprake is van majeure investeringen moet de meerjarenbegroting een termijn van vijf jaar omvatten. Dit geldt ook als sprake is van volledige doordecentralisatie van de huisvesting in de sectoren primair en voortgezet onderwijs. Dat was nieuw in 2015. Instellingen die van plan zijn majeure investeringen (meer dan 15% van de totale baten) te doen, moeten een langere periode hanteren, omdat dergelijke investeringen grotere risico's met zich mee brengen. Een deel van de instellingen, speciaal in het hoger onderwijs, nam altijd al een meerjarenbegroting van vijf jaar op en is daar ook mee doorgegaan.

In de analyse is gekeken of de majeure investeringen voldoende zijn toegelicht. Uit de toelichting moet blijken welke doelen van de instelling met de investeringen gediend worden, welke mogelijke risico's zij opleveren, en welke sturingsinstrumenten worden gebruikt. Bij drie procent van de beoordeelde paragrafen waren de majeure investeringen niet voldoende toegelicht.

Toelichtingen bij de meerjarenbegroting
We zijn ook nagegaan hoe in het algemeen de meerjarenbegroting is toegelicht. Dat betreft allereerst de ontwikkeling van de baten en lasten (in samenhang met de prognoses van het aantal leerlingen). Verder gaat het onder meer om het huisvestingsbeleid, ontwikkelingen in de derde geldstroom en mutaties in reserves en voorzieningen. Een meerjarenbegroting moet meer zijn dan een simpele extrapolatie van de cijfers uit het startjaar van de reeks. Deze toelichtingen voldeden bij 78 procent van de instellingen aan de vereisten. Met dit onderwerp hangt ook de beoordeling samen van de vraag in hoeverre de begroting als beleidsrijk is te kenschetsen: in hoeverre de financiële consequenties van gemaakte keuzes van het bestuur al in de meerjarenbegroting zijn verwerkt. Dat is dus meer dan een analyse van de externe factoren die de meerjarenbegroting beïnvloeden. Het gaat om inzicht in verwachte financiële gevolgen van het eigen beleid. Dit leverde in 72 procent van de gevallen een voldoende beoordeling op.

Risico's en beheersing
Bij de meerjarige ontwikkeling van de instellingen is het belangrijk dat instellingen weten of zij risico lopen – en waar en hoeveel –, doorlopend aandacht hebben voor nieuwe risico's, en dat zij daar systematisch naar kijken. De instellingen moeten in het jaarverslag inzichtelijk maken hoe het risicobeheer is ingericht, welke risico's zij hebben geïdentificeerd en welke maatregelen zij daarbij nemen. Toelichtingen over inrichting en werking van het systeem van risicobeheer zijn in 64 procent van de gevallen voldoende aanwezig. Dat is een lichte verbetering, want in 2014 was dat bij 58 procent van de instellingen het geval. Vervolgens rapporteert 72 procent van de instellingen in voldoende mate over de geconstateerde risico's en de beheersmaatregelen. Bij een aantal is dus niet duidelijk verantwoord hoe het risicobeheer is ingericht. In 2014 was het verschil tussen beschrijving en rapportage nog een stuk groter. Toen was de rapportage bij 75 procent voldoende.

Verbinding met het beleid van de instelling
Over het geheel is beoordeeld in hoeverre er sprake is van een beleidsrijke meerjarenbegroting. Daarnaast is beoordeeld of in de toelichtingen over risicobeheer en risicomaatregelen een duidelijke verbinding zichtbaar is met het beleid van de instelling, zoals strategische doelstellingen en operationele keuzes van het bestuur. Dit leidt in 53 procent tot een beoordeling met een voldoende. Hieruit blijkt dat er veel instellingen die verbinding beter kunnen of moeten leggen. In 2014 is dit onderdeel niet beoordeeld, zodat geen vergelijking mogelijk is.

Verslag intern toezicht
Ten slotte is gekeken naar de inhoud van het verslag van de interne toezichthouder, waarin wordt verantwoord hoe de taken van het intern toezicht zijn uitgevoerd en hoe het bestuur is gecontroleerd en ondersteund bij beleidsmatige en financiële vraagstukken. Die verslaglegging is in 61 procent van de gevallen als voldoende beoordeeld. In het vernieuwde toezicht van de inspectie kijken we nu beter naar verantwoording afgelegd door het intern toezicht, waaronder de verantwoording van doelmatige besteding van middelen. Dat verklaart mogelijk dat voor dit onderdeel iets minder vaak een voldoende beoordeling is gegeven dan voor jaarverslagen 2014.

In het algemeen zijn de continuïteitsparagrafen beter dan twee jaar geleden, maar verschillen de onderdelen nog behoorlijk van elkaar. Zolang het gaat om kwantitatieve analyses zijn de scores hoog, zoals bij aantallen leerlingen en studenten en de personele omvang. Bij de onderdelen waar van de instellingen wordt verwacht een goede verbinding te leggen met het (strategisch) beleid van de instelling, is dat duidelijk minder het geval. Dit leidt tot de conclusie dat nog veel instellingen in het bestuursverslag meer aandacht zouden moeten besteden aan verantwoording van hun beleid en van hun risicobeheer om goed inzicht te geven in de verwachte ontwikkelingen en de werking van risicobeheer. Gebruikers van het jaarverslag krijgen op die manier meer inzicht in verwachte gevolgen van beleidskeuzes van het bestuur.

2.7 Ontwikkeling van het personeelsbestand

In 2013 zijn in het kader van het Nationaal Onderwijsakkoord en begrotingsakkoord (NOA) veel extra middelen beschikbaar gesteld aan het onderwijs, vooral aan het funderend onderwijs. Het geld, dat eind 2013 werd uitgekeerd, was in principe bedoeld om meer onderwijspersoneel aan te trekken. De middelen werden wel aan de lumpsum toegevoegd, zodat de besteding ervan niet afzonderlijk hoefde te worden verantwoord. Nadien is er nogal wat discussie geweest over de vraag of en in welke mate deze middelen daadwerkelijk aan personeel zijn besteed (zie onder andere AOB (2015) en Duijvestijn (2016)).

De ontwikkeling van het personeel in fte's wordt voor de sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo geregistreerd door DUO. In tabel 7 is die ontwikkeling voor deze drie sectoren weergegeven in fte's. Er is een onderscheid gemaakt naar primair personeel (leraren en leraren in opleiding) en secundair personeel (directie, ondersteunend personeel, onderwijsassistenten enz.). Verder is inzichtelijk gemaakt hoeveel van het totale personeel (dus percentueel) een tijdelijke aanstelling heeft.

Tabel 7: personeel in reguliere aanstellingen in (duizenden) fte's

	2012	2013	2014	2015	2016
Po					
Primair	96	95	94	92	92
Secundair	30	29	29	29	29
Totaal	126	124	123	121	120
% Tijdelijk	5,4	5,9	7,1	8,2	8,9

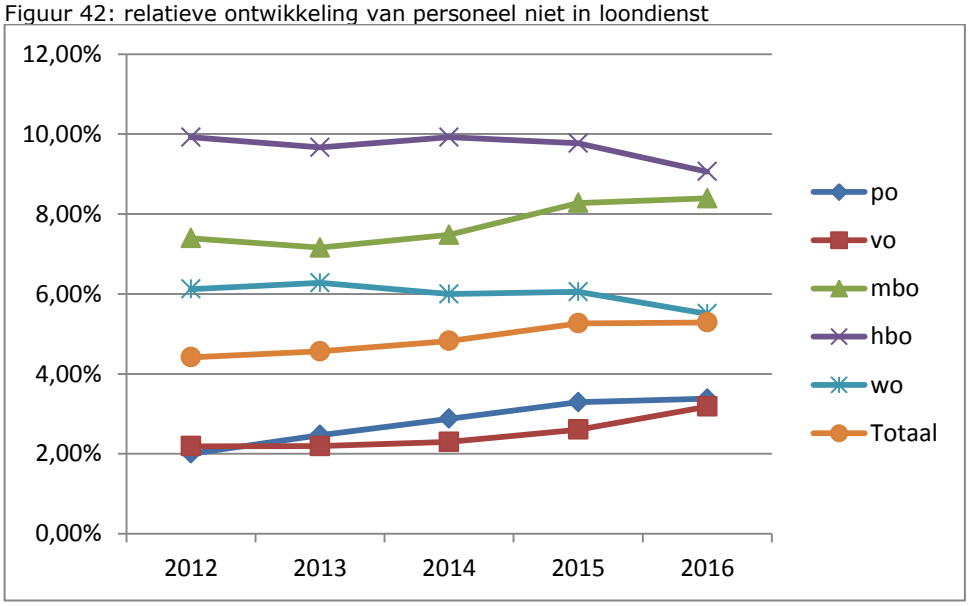
Vo					
Primair	61	61	62	62	61
Secundair	23	23	23	23	23
Totaal	84	84	85	85	84
% Tijdelijk	12,4	12,0	13,3	13,6	13,9
Mbo					
Primair	24	24	25	25	26
Secundair	17	16	17	17	18
Totaal	42	40	42	42	44
% Tijdelijk	10,6	10,8	12,3	15,0	15,8

Bron: DUO, 2017

Lastig hierbij is de toenemende inzet van flexibel personeel in het onderwijs (Inspectie van het Onderwijs, 2015 en 2016). Deze inzet komt niet terug in de bestanden van DUO en zorgt ervoor dat tellingen van personeel uit die bestanden niet het volledige beeld geven van de werkelijke ontwikkeling van aantallen personeel. Dat resterende deel van die ontwikkeling zit in de categorie 'Personeel niet in loondienst' in de jaarrekeningen van de instellingen. In de ontwikkeling van de totale personeelslasten komt deze categorie wel tot uitdrukking.

De onderstaande grafiek laat de omvang zien van 'personeel niet in loondienst' gerelateerd aan de totale personeelslasten. Die omvang is sinds 2012 toegenomen. Die groei komt voornamelijk op het conto van de sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo. In hbo en wetenschappelijk onderwijs is de hoeveelheid juist gedaald. Omgerekend naar fte's is de omvang van het personeel niet in loondienst in het primair onderwijs van 2012-2016 gestegen van ruim 2.700 naar ruim 4.900 en in het voortgezet onderwijs van ruim 1.500 naar ruim 2.500.[17] Deze aantallen komen bovenop de personeelsleden in tijdelijke dienst, zoals weergegeven in tabel 7.

Figuur 42: relatieve ontwikkeling van personeel niet in loondienst



Bron: DUO, 2017

Waaraan middelen uit de lumpsum zijn besteed, is lastig te achterhalen. Omdat echter de toewijzing van de middelen van het NOA, waarop instellingen niet konden

17 Bij po is hierbij uitgegaan van een gemiddelde personeelslast van 60.000 euro en in het vo van 70.000 euro. Hoewel flexpersoneel in het algemeen duurder is, is gelijktijdig te verwachten dat het gaat om jonger en dus goedkoper personeel.

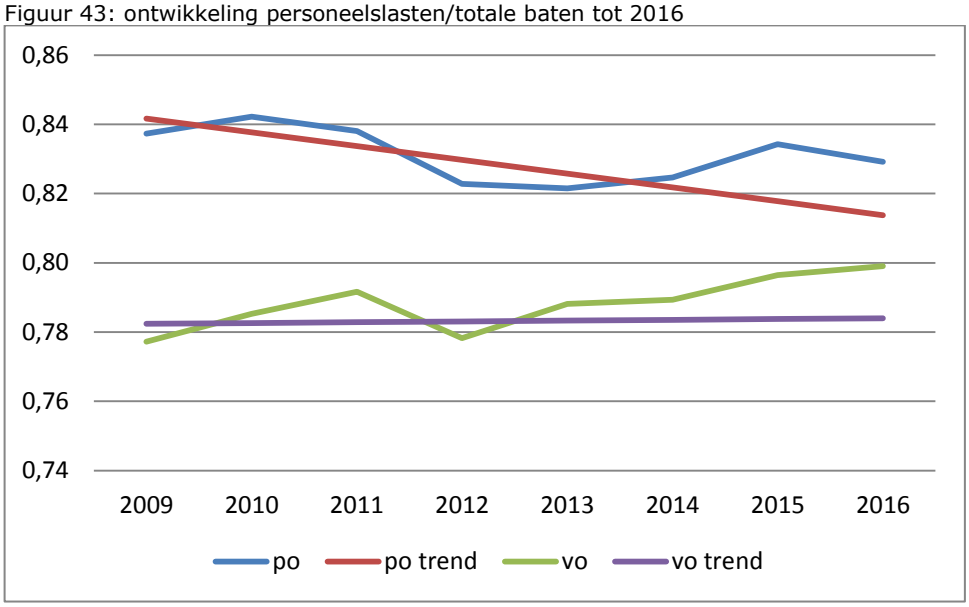
anticiperen, een ingrijpende financiële impuls was, zouden de daaruit voortvloeiende effecten zichtbaar moeten zijn in de daarop volgende jaren. Dit zou tot uitdrukking moeten komen in een verandering van de verhoudingen van de resultaatposten in de jaren na de toewijzing. In ESB hebben Van den Berg en Verkroost (2017) een analyse uitgevoerd op basis van de verhouding tussen de personeelslasten (inclusief flexpersoneel) en totale baten.

De gedachtegang hierbij is dat de totale baten in 2013 door de toekenning van de middelen onverwacht groot waren en dat die middelen in de daaropvolgende jaren, waarin deze baten niet beschikbaar waren, besteed zijn aan personeel. Dat zou ertoe leiden dat in die jaren de relatieve omvang van de personeelslasten ten opzicht van de totale baten zou moeten toenemen. Het verschil tussen de verwachte verhouding zonder de middelen van het NOA en die met de middelen van het NOA zou een indicatie geven van de mate waarin deze middelen tot personeelsinzet hebben geleid.

Op grond van vergelijking van feitelijke ontwikkeling van de verhouding personeelslasten/totale baten in 2014 en 2015, met de extrapolatie van de trendmatige ontwikkeling hiervan, zoals die was tussen 2009 en 2013,[18] komt het artikel tot de conclusie dat het primair onderwijs in 2014 en 2015 ongeveer 70 procent van de middelen heeft ingezet voor personeel, en het voortgezet onderwijs ongeveer 40 procent.

Met behulp van de jaarrekeninggegevens van 2016 is onderzocht in hoeverre dit effect ook in 2016 nog zichtbaar is.[19] De onderstaande grafiek laat dat zien, waarbij de grafiek uit ESB nog een jaar is doorgetrokken. De ontwikkeling in het primair onderwijs is afgevlakt, maar het effect is nog altijd sterker dan trendmatig te verwachten zou zijn geweest. In het voortgezet onderwijs neemt het verschil verhoudingsgewijs verder toe. Deze verschillen zijn significant. Afgezet tegen de totale baten in de drie jaren, leidt dat tot de conclusie dat in het primair onderwijs meer dan het volledige bedrag van het NOA is gespendeerd aan personeelslasten, en in het voortgezet onderwijs vrijwel het hele bedrag. Omgerekend zou het daarbij gaan om ruim 6.000 fte in het primair en 3.300 in het voortgezet onderwijs.[20]

Figuur 43: ontwikkeling personeelslasten/totale baten tot 2016



18 In 2013 is bij de berekening hiervan gecorrigeerd voor de NOA-middelen, aangezien die een verstorend effect zouden hebben laten zien.

19 Zowel in 2015 als in 2016 is hierbij gecorrigeerd voor de bedragen die in po en vo aan de totale baten zijn toegevoegd in verband met de uitneming van bedragen uit het gemeentefonds voor huisvesting in beide sectoren en met de doordecentralisatie van het buitenonderhoud in het po. Hierbij gaat het om 305 miljoen euro in het po en 109 miljoen euro in het vo.

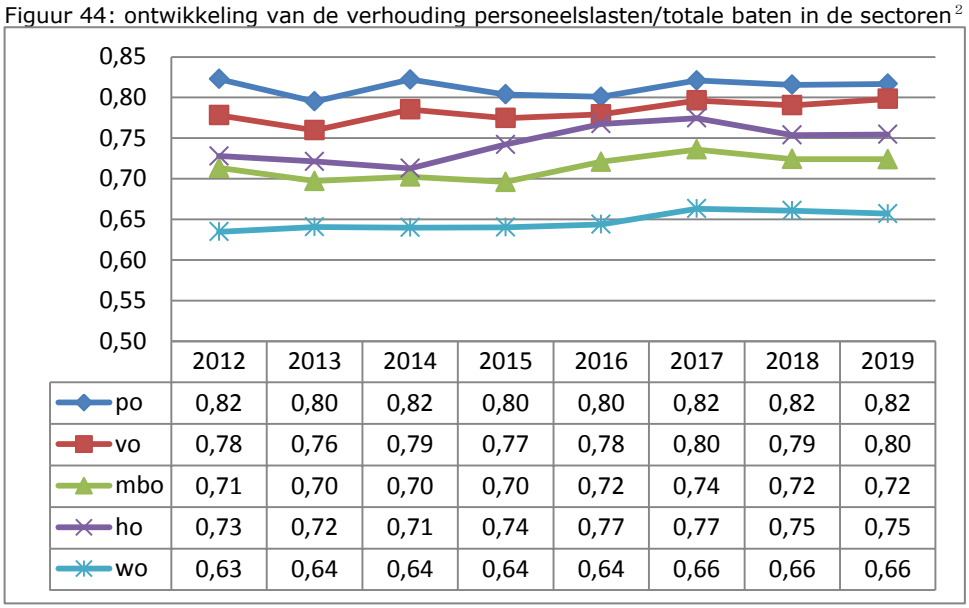
20 Het gaat hier niet enkel om meer fte's, maar ook om behoud van fte's die anders zouden zijn verdwenen.

Naar: ESB, april 2017

Het verschil tussen beide sectoren komt wellicht door krimp en groei. Het aantal leerlingen in het primair onderwijs is al enkele jaren aan het krimpen. In die omstandigheid is het relatief gemakkelijk om extra personeelsmiddelen in te zetten, bijvoorbeeld door wat soepeler om te gaan met afvloeiing van personeel. In die gevallen gaat het niet zozeer om extra personeelsleden, maar juist om personeelsleden te behouden. In geval van groei, zoals in het voortgezet onderwijs, vergt het beleid en inspanningen om extra personeel aan te trekken.

In de andere sectoren is het effect van het NOA niet op deze wijze te reconstrueren, omdat het daar om relatief veel kleinere bedragen ging die veel minder duidelijk in een ontwikkeling van kengetallen zijn terug te vinden. Wel is het interessant te bezien hoe in alle sectoren de verhouding tussen personeel en totale baten zich heeft ontwikkeld en hoe de prognoses van de instellingen daarover zijn. De onderstaande grafiek laat dat zien.

Figuur 44: ontwikkeling van de verhouding personeelslasten/totale baten in de sectoren[21]



	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
po	0,82	0,80	0,82	0,80	0,80	0,82	0,82	0,82
vo	0,78	0,76	0,79	0,77	0,78	0,80	0,79	0,80
mbo	0,71	0,70	0,70	0,70	0,72	0,74	0,72	0,72
ho	0,73	0,72	0,71	0,74	0,77	0,77	0,75	0,75
wo	0,63	0,64	0,64	0,64	0,64	0,66	0,66	0,66

Bron: DUO, 2017

De afbeelding laat zien dat er over het geheel een zekere stijging is van de verhouding personeelslasten/totale baten. Het duidelijkst is dat in het hoger onderwijs en het mbo. De knik in de lijn in de grafiek in 2013 bij primair en voortgezet onderwijs is een gevolg van het NOA. Door deze extra toekenning zonder de mogelijkheid van besteding was de verhouding in dat jaar tijdelijk verstoord. De ontwikkeling in het hoger onderwijs sluit aan bij de kwaliteitsafspraken van de sector en heeft in 2016 geleid tot een negatief rendement van de sector als geheel (zie paragraaf 1.7).

[21] Voor het po en vo wijken de verhoudingen iets af van de verhoudingen in de voorafgaande afbeelding. Dat is een gevolg van de noodzaak de cijfers daar op bepaalde punten te corrigeren voor incidentele invloeden om een zuivere analyse mogelijk te maken.

Literatuur en overige bronnen

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

Algemene Onderwijsbond. (2015). Mist rond extra banen jonge docenten blijft na 'onderzoek'. Verkregen 30/08, 2017, van http://www.aob.nl/default.aspx?id=220&article=51712

Berg, E. v. d., Megens, L., & Weel, B. ter (2017). *Een confrontatie tussen de eisen, kosten en bekostiging in het primair onderwijs. Een verkennende analyse van de toereikendheid van de bekostiging in het primair onderwijs.* Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek.

Berg, H. v. d., & Verkroost, J. J. H. *(2017). Extra geld onderwijs wordt niet opgepot. Economisch Statistische Berichten, 102(4748), 188-188.*

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2017). Financiële gegevens. Jaarrekeningen 2011 tot en met 2015. Voor alle sectoren.

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

Duijvestijn, H. (2016). Verdwijnt extra geld voor docenten in een bodemloze put? Verkregen 30/08, 2017, van https://www.beteronderwijsnederland.nl/vakwerk/2016/01/een-bodemloze-put/

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

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

Inspectie van het Onderwijs (2017), Toezichtinformatie en eigen financiële analyses.

Knoop, B., & Kakebeeke, P. (2017, 2 februari 2017). Gemeenten vrezen zonder accountant te komen zitten. *Financieel Dagblad.*

Ledoux, G. (2017). *Stand van zaken evaluatie passend onderwijs. deel 3: Wat betekent passend onderwijs tot nu toe voor leraren en ouders?* (No. 975). Amsterdam: Kohnstamm Instituut.

Onderwijs in cijfers (2017). Kengetallen over het onderwijs. Verkregen 01/11, 2017, van: https://www.onderwijsincijfers.nl/kengetallen

Bijlage I Uitleg financiële kengetallen

Met ingang van 2016 maakt de inspectie voor haar financiële toezicht gebruik van de onderstaande set kengetallen met bijbehorende signaleringswaarden. Deze worden bij de risicoanalyse toegepast in alle sectoren, waarbij soms sprake is van kleine differentiaties, zoals de tabel laat zien. Deze kengetallen zijn ook toegepast in de grafieken in hoofdstuk 1.

De signaleringswaarden van de kengetallen zijn nadrukkelijk geen normen. Zij dienen als detectiemiddel van mogelijke problemen. Op basis van die detectie wordt in een diepgaande analyse bepaald of die problemen er echt zijn. Op basis daarvan kan eventueel worden bepaald dat een instelling onder verscherpt financieel toezicht kan komen staan. Ook het omgekeerde geldt. Enkel het (weer) voldoen aan bepaalde kengetallen betekent niet automatisch een terugkeer naar basis financieel toezicht. Ook hier wordt dat bepaald op basis van een diepgaande analyse.

	Omschrijving	**Signaleringswaarden**
1	Solvabiliteit 2, ((eigen vermogen + voorzieningen)/totale passiva)	< 0,3
2	Liquiditeit (current ratio), (vlottende activa/kort vreemd vermogen)	Funderend onderwijs < 0,75 mbo + ho <0,5
3	Huisvestingsratio ((huisvestingslasten + afschrijvingen gebouwen en terreinen)/totale lasten)	Funderend onderwijs > 0,10 mbo + ho > 0,15
4	Weerstandsvermogen, (eigen vermogen/totale baten)	< 0,05 Mbo nvt
5	Rentabiliteit (resultaat/totale baten)	3-jarig < 0 2-jarig < -0,05 1-jarig < -0,10

Bijlage II Gebruikte afkortingen en overige begrippen

Doordecentra-lisatie	De middelen die gemeenten ontvangen voor onderwijshuisvesting worden direct ter beschikking gesteld aan de schoolbesturen die daarmee zelf verantwoordelijk worden. Doordecentralisatie kan volledig zijn, maar heeft in paragrafen 1.2 en 1.3 alleen betrekking op het buitenonderhoud van de gebouwen.
Dotatie	Storting in een voorziening
DUO	Dienst Uitvoering Onderwijs
EER	Europese Economische Ruimte
Eigen vermogen	Saldo van de activa en de schulden
ESB	Economisch Statistische Berichten (tijdschrift)
EZ	Ministerie van Economische Zaken
Hbo	Hoger beroepsonderwijs
Immateriële vaste activa	Niet tastbare vaste activa zoals goodwill, patenten of ontwikkelingskosten
Lwoo	Leerweg ondersteunend onderwijs
Kort vreemd vermogen	Schulden die binnen een jaar moeten worden betaald, bijvoorbeeld kortlopende leningen, leverancierskredieten.
Mbo	Middelbaar beroepsonderwijs
KNAW	Koninklijke Academie van Wetenschappen
NOA	Nationaal Onderwijsakkoord en Begrotingsakkoord 2014
NWO	Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek
OCW	Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen
Po	Primair onderwijs
Pro	Praktijkonderwijs
Rec	Regionaal Expertisecentrum
RJ660	Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, paragraaf 660 (de specifieke onderwijsparagraaf)
SBR	Standard Business Reporting
So	Speciaal onderwijs
Vaste activa	Bezittingen waarvan het benodigd vermogen voor meer dan een jaar is vastgelegd
Vlottende activa	Bezittingen waarvan het benodigd vermogen voor minder dan een jaar is vastgelegd
Vo	Voorgezet onderwijs
WNT	Wet normering bezoldiging topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector
Wo	Wetenschappelijk onderwijs
XBRL	eXtensible Business Reporting Language

Bijlage III Balans en staat van baten en lasten primair onderwijs

Balans[22]	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	1416	1431	1457	1526	1602
Gebouwen, terreinen	341	360	371	422	433
Inventaris en overige	1075	1071	1186	1104	1169
1.3 Financiële vaste activa	407	361	346	325	316
Totaal vaste activa	*1823*	*1792*	*1803*	*1850*	*1918*
1.4 Voorraden	0	0	0	0	0
1.5 Vorderingen	782	792	861	814	818
1.6 Effecten	58	32	36	30	27
1.7 Liquide middelen	1850	2298	2183	2526	2714
Totaal vlottende activa	*2691*	*3122*	*3082*	*3369*	*3558*
Totaal Activa	*4514*	*4914*	*4885*	*5220*	*5476*
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	2612	2968	2981	3147	3294
2.2 Voorzieningen	485	506	520	623	711
2.3 Langlopende schulden	85	93	90	108	107
2.4 Kortlopende schulden	1332	1347	1294	1342	1364
Totaal Passiva	*4514*	*4914*	*4885*	*5220*	*5476*

Staat van baten en lasten	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	9186	9527	9410	9955	10283
3.2 Overige overheidsb.	332	326	268	330	324
3.3 College, cursus etc. geld.	3	4	5	5	6
3.4 Baten werk in opdracht	9	11	9	10	14
3.5 Overige Baten	518	534	516	430	422
Totaal baten	*10048*	*10402*	*10208*	*10730*	*11049*
Lasten					
4.1 Personeelslasten	8267	8270	8392	8625	8850
4.2 Afschrijvingen	232	237	242	258	268
4.3 Huisvestingslasten	660	684	690	794	806
4.4 Overige lasten	903	906	933	989	1038
Totaal lasten	*10061*	*10098*	*10257*	*10665*	*10961*
Saldo baten en lasten	*-13*	*304*	*-48*	*65*	*88*
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	60	39	38	22	13
Financiële baten	0	0	0	29	20
Financiële lasten	0	0	0	7	7
Resultaat	47	343	-11	87	101
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	47	343	-11	87	101
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	47	343	-11	87	101
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
Totaal resultaat	*47*	*344*	*-10*	*87*	*101*

[22] De cijfers in deze overzichten (ook bij de overige sectoren) kunnen voor overeenkomstige jaren verschillen ten opzichte van vorig jaar. Dat is een gevolg van het feit dat de vijfjarenreeksen telkens worden herrekend naar veranderingen in de samenstelling van de populatie. Bovendien is er bij po sprake van een andere aggregatie, waar nu ook het speciaal onderwijs bij is opgenomen. Dat was over 2015 niet het geval.

Bijlage IV Balans en staat van baten en lasten voortgezet onderwijs

Balans	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	1	1	1	1	1
1.2 Materiële vaste activa	1840	1881	1922	1956	1974
Gebouwen, terreinen	1127	1111	1190	1202	1241
Inventaris en overige	713	770	732	754	733
1.3 Financiële vaste activa	152	155	153	156	166
Totaal vaste activa	*1994*	*2037*	*2076*	*2113*	*2141*
1.4 Voorraden	17	12	9	3	3
1.5 Vorderingen	254	282	258	252	247
1.6 Effecten	50	25	20	20	14
1.7 Liquide middelen	1046	1286	1347	1501	1542
Totaal vlottende activa	*1367*	*1605*	*1635*	*1777*	*1807*
Totaal Activa	*3361*	*3642*	*3711*	*3890*	*3947*
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	1537	1756	1790	1878	1936
2.2 Voorzieningen	391	414	449	507	552
2.3 Langlopende schulden	319	356	350	399	398
2.4 Kortlopende schulden	1114	1117	1121	1105	1060
Totaal Passiva	*3361*	*3642*	*3711*	*3890*	*3947*

Staat van baten en lasten	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	5971	6308	6288	6631	6893
3.2 Overige overheidsb.	119	125	121	118	117
3.3 College, cursus etc. geld.	3	2	3	2	2
3.4 Baten werk in opdracht	1	1	2	4	4
3.5 Overige Baten	346	339	367	377	373
Totaal baten	*6440*	*6776*	*6781*	*7133*	*7390*
Lasten					
4.1 Personeelslasten	5011	5147	5325	5526	5758
4.2 Afschrijvingen	236	244	244	247	252
4.3 Huisvestingslasten	394	424	418	420	441
4.4 Overige lasten	740	753	799	849	884
Totaal lasten	*6382*	*6569*	*6786*	*7041*	*7336*
Saldo baten en lasten	*58*	*207*	*-5*	*91*	*54*
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	17	9	7	1	0
Financiële baten	0	0	0	15	9
Financiële lasten	0	0	0	14	15
Resultaat	75	215	2	92	48
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	75	215	2	92	48
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	75	215	2	92	48
9 Buitengewoon resultaat	-2	1	0	0	0
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
Totaal resultaat	*72*	*216*	*2*	*91*	*48*

Bijlage V Balans en staat van baten en lasten samenwerkingsverbanden passend onderwijs[2 3]

Balans	2012	2013	2014	2015	2016
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	0	0	4	4	5
1.3 Financiële vaste activa	0	0	1	1	1
Totaal vaste activa	*0*	*0*	*5*	*6*	*6*
1.4 Voorraden	0	0	0	0	0
1.5 Vorderingen	0	0	16	20	17
1.6 Effecten	0	0	0	0	0
1.7 Liquide middelen	0	0	99	206	251
Totaal vlottende activa	*0*	*0*	*115*	*225*	*268*
Totaal Activa	*0*	*0*	*121*	*231*	*274*
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	0	0	69	157	206
2.2 Voorzieningen	0	0	1	2	3
2.3 Langlopende schulden	0	0	0	0	0
2.4 Kortlopende schulden	0	0	50	71	65
Totaal Passiva	*0*	*0*	*121*	*231*	*274*

Staat van baten en lasten	2012	2013	2014	2015	2016
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	0	0	110	283	293
3.2 Overige overheidsb.	0	0	13	19	18
3.3 College, cursus etc. geld.	0	0	0	0	0
3.4 Baten werk in opdracht	0	0	1	3	3
3.5 Overige Baten	0	0	31	40	26
Totaal baten	*0*	*0*	*155*	*344*	*339*
Lasten					
4.1 Personeelslasten	0	0	73	145	160
4.2 Afschrijvingen	0	0	1	1	1
4.3 Huisvestingslasten	0	0	4	6	7
4.4 Overige lasten	0	0	47	110	122
Totaal lasten	*0*	*0*	*125*	*262*	*290*
Saldo baten en lasten	*0*	*0*	*30*	*82*	*48*
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	0	0	0	1	0
Financiële baten	0	0	0	1	0
Financiële lasten	0	0	0	0	0
Resultaat	0	0	30	83	49
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	0	0	30	83	49
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	0	0	30	83	49
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
Totaal resultaat	*0*	*0*	*30*	*83*	*49*

2 3 Deze cijfers zijn ook onderdeel van respectievelijk po en vo.

Bijlage VI Balans en staat van baten en lasten middelbaar beroepsonderwijs

Balans	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	6	7	5	6	13
1.2 Materiële vaste activa	3689	3668	3630	3608	3619
Gebouwen, terreinen	3090	3093	3096	3040	3022
Inventaris en overige	599	575	534	568	597
1.3 Financiële vaste activa	88	79	75	59	61
Totaal vaste activa	*3783*	*3753*	*3711*	*3673*	*3693*
1.4 Voorraden	4	4	3	4	4
1.5 Vorderingen	274	233	195	177	189
1.6 Effecten	17	12	14	13	13
1.7 Liquide middelen	620	777	837	948	1016
Totaal vlottende activa	*915*	*1026*	*1050*	*1141*	*1223*
Totaal Activa	*4698*	*4779*	*4760*	*4814*	*4916*
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	2207	2324	2358	2539	2616
2.2 Voorzieningen	267	255	247	256	282
2.3 Langlopende schulden	1227	1269	1201	1060	1082
2.4 Kortlopende schulden	996	932	955	959	935
Totaal Passiva	*4698*	*4779*	*4760*	*4814*	*4916*

Staat van baten en lasten	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	3851	4096	4143	4471	4591
3.2 Overige overheidsb.	177	115	109	100	97
3.3 College, cursus etc. geld.	64	61	48	45	53
3.4 Baten werk in opdracht	211	178	159	158	175
3.5 Overige Baten	235	223	213	203	199
Totaal baten	*4537*	*4673*	*4672*	*4977*	*5115*
Lasten					
4.1 Personeelslasten	3237	3258	3282	3464	3688
4.2 Afschrijvingen	316	324	337	307	298
4.3 Huisvestingslasten	314	318	329	338	351
4.4 Overige lasten	618	620	638	638	652
Totaal lasten	4485	4520	4587	4747	4988
Saldo baten en lasten	*52*	*153*	*85*	*229*	*127*
HR Gerealiseerde herwaard.	1	4	2	1	1
5 Financiële baten en lasten	-52	-51	-49	-46	0
Financiële baten	0	0	0	5	3
Financiële lasten	0	0	0	51	50
Resultaat	1	106	37	184	81
6 Belastingen	0	0	0	1	1
7 Resultaat deelnemingen	2	1	-6	1	1
Resultaat na belastingen	2	107	32	184	81
8 Aandeel derden in resultaat	0	-1	0	0	0
Netto resultaat	3	107	32	184	81
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
Totaal resultaat	*3*	*107*	*32*	*184*	*81*

Bijlage VII Balans en staat van baten en lasten hoger beroepsonderwijs

Balans	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	20	17	13	6	11
1.2 Materiële vaste activa	2306	2347	2374	2447	2501
Gebouwen, terreinen	1906	1898	1914	2059	2093
Inventaris en overige	400	449	460	388	408
1.3 Financiële vaste activa	29	25	23	26	21
Totaal vaste activa	*2354*	*2389*	*2411*	*2480*	*2533*
1.4 Voorraden	4	5	3	2	1
1.5 Vorderingen	310	313	327	316	315
1.6 Effecten	3	2	2	3	2
1.7 Liquide middelen	799	851	948	941	886
Totaal vlottende activa	*1114*	*1171*	*1280*	*1262*	*1205*
Totaal Activa	*3469*	*3560*	*3691*	*3741*	*3737*
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	1411	1529	1709	1729	1639
2.2 Voorzieningen	168	187	182	198	202
2.3 Langlopende schulden	789	712	687	668	732
2.4 Kortlopende schulden	1101	1132	1113	1147	1164
Totaal Passiva	*3469*	*3560*	*3691*	*3741*	*3737*

Staat van baten en lasten	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	2550	2658	2772	2837	2852
3.2 Overige overheidsb.	37	33	34	32	36
3.3 College, cursus etc. geld.	717	759	811	841	861
3.4 Baten werk in opdracht	196	181	174	174	182
3.5 Overige Baten	172	196	206	160	164
Totaal baten	*3672*	*3827*	*3997*	*4046*	*4095*
Lasten					
4.1 Personeelslasten	2674	2760	2850	3002	3143
4.2 Afschrijvingen	211	211	248	226	240
4.3 Huisvestingslasten	224	229	237	238	233
4.4 Overige lasten	473	491	481	531	544
Totaal lasten	*3582*	*3691*	*3815*	*3997*	*4160*
Saldo baten en lasten	*90*	*136*	*182*	*49*	*-65*
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	-25	-28	-23	-24	0
Financiële baten	0	0	0	4	3
Financiële lasten	0	0	0	29	29
Resultaat	65	108	159	25	-91
6 Belastingen	1	0	1	1	1
7 Resultaat deelnemingen	-1	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	64	108	159	24	-92
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	64	108	159	24	-92
9 Buitengewoon resultaat	0	0	0	0	0
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
Totaal resultaat	*64*	*108*	*159*	*24*	*-92*

Bijlage VIII Balans en staat van baten en lasten wetenschappelijk onderwijs

Balans	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	32	42	56	64	58
1.2 Materiële vaste activa	4013	4099	4336	4502	4584
Gebouwen, terreinen	3300	3368	3571	3614	3894
Inventaris en overige	713	731	765	888	690
1.3 Financiële vaste activa	185	223	212	188	136
Totaal vaste activa	*4229*	*4364*	*4604*	*4755*	*4778*
1.4 Voorraden	11	10	10	11	11
1.5 Vorderingen	856	826	741	746	872
1.6 Effecten	38	40	42	42	39
1.7 Liquide middelen	1437	1462	1455	1603	1683
Totaal vlottende activa	*2342*	*2338*	*2249*	*2403*	*2605*
Totaal Activa	*6572*	*6701*	*6853*	*7157*	*7383*
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	3124	3243	3384	3510	3609
2.2 Voorzieningen	423	442	436	449	447
2.3 Langlopende schulden	668	630	733	775	778
2.4 Kortlopende schulden	2356	2387	2301	2423	2549
Totaal Passiva	*6572*	*6701*	*6853*	*7157*	*7383*

Staat van baten en lasten	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	3465	3585	3626	3697	3802
3.2 Overige overheidsb.	16	17	3	1	1
3.3 College, cursus etc. geld.	521	541	536	580	614
3.4 Baten werk in opdracht	1650	1657	1712	1838	1820
3.5 Overige Baten	529	507	496	523	566
Totaal baten	*6180*	*6305*	*6373*	*6639*	*6803*
Lasten					
4.1 Personeelslasten	3924	4040	4079	4251	4381
4.2 Afschrijvingen	387	384	402	404	443
4.3 Huisvestingslasten	454	456	468	500	479
4.4 Overige lasten	1275	1261	1258	1335	1351
Totaal lasten	*6041*	*6141*	*6207*	*6491*	*6654*
Saldo baten en lasten	*139*	*164*	*167*	*148*	*149*
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	-22	-14	-22	-1	0
Financiële baten	0	0	0	18	17
Financiële lasten	0	0	0	19	30
Resultaat	117	151	144	147	137
6 Belastingen	0	0	0	0	1
7 Resultaat deelnemingen	2	2	4	2	2
Resultaat na belastingen	119	153	148	149	138
8 Aandeel derden in resultaat	15	4	5	16	15
Netto resultaat	105	149	143	133	123
9 Buitengewoon resultaat	-1	0	0	0	0
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
Totaal resultaat	*104*	*149*	*143*	*133*	*123*

Bijlage IX Balans en staat van baten en lasten landelijk totaal

Balans	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	59	67	76	78	82
1.2 Materiële vaste activa	13264	13425	13720	14039	14280
Gebouwen, terreinen	9763	9830	10142	10336	10683
Inventaris en overige	3501	3595	3578	3703	3597
1.3 Financiële vaste activa	861	843	810	754	700
Totaal vaste activa	*14184*	*14335*	*14605*	*14871*	*15063*
1.4 Voorraden	36	31	27	21	19
1.5 Vorderingen	2477	2445	2382	2305	2441
1.6 Effecten	166	112	115	108	96
1.7 Liquide middelen	5750	6672	6771	7519	7841
Totaal vlottende activa	*8430*	*9261*	*9295*	*9952*	*10397*
Totaal Activa	*22613*	*23596*	*23900*	*24823*	*25460*
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	10892	11820	12222	12803	13095
2.2 Voorzieningen	1734	1802	1834	2034	2195
2.3 Langlopende schulden	3088	3059	3061	3009	3097
2.4 Kortlopende schulden	6899	6915	6784	6977	7073
Totaal Passiva	*22613*	*23596*	*23900*	*24823*	*25460*

Staat van baten en lasten	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	25022	26173	26239	27591	28422
3.2 Overige overheidsb.	681	616	535	581	575
3.3 College, cursus etc. geld.	1309	1367	1401	1474	1535
3.4 Baten werk in opdracht	2066	2028	2056	2184	2195
3.5 Overige Baten	1800	1800	1799	1693	1725
Totaal baten	*30878*	*31983*	*32030*	*33523*	*34452*
Lasten					
4.1 Personeelslasten	23112	23476	23928	24868	25819
4.2 Afschrijvingen	1382	1401	1472	1441	1501
4.3 Huisvestingslasten	2048	2111	2142	2291	2310
4.4 Overige lasten	4009	4031	4110	4341	4468
Totaal lasten	*30551*	*31018*	*31651*	*32941*	*34099*
Saldo baten en lasten	*326*	*965*	*381*	*582*	*353*
HR Gerealiseerde herwaard.	1	4	2	1	1
5 Financiële baten en lasten	-23	-45	-50	-49	0
Financiële baten	0	0	0	72	53
Financiële lasten	0	0	0	121	130
Resultaat	305	924	331	534	277
6 Belastingen	1	1	1	2	3
7 Resultaat deelnemingen	3	3	-2	3	3
Resultaat na belastingen	307	926	329	535	277
8 Aandeel derden in resultaat	14	3	5	16	15
Netto resultaat	293	923	324	519	262
9 Buitengewoon resultaat	-3	1	1	0	0
Buitengewone baten	0	0	0	0	1
Buitengewone lasten	0	0	0	0	0
Totaal resultaat	*290*	*923*	*325*	*519*	*262*

Bijlage X Accountantskantoren in het review-onderzoek

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

TOEREIKEND **Sector**	**PO**	**VO**		**MBO**		**HO**		
Kantoor		**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**TOT**
AREP Accountants			1					1
Astrium Accountants B.V.	1							1
Baker Tilly Berk		1	1					2
BDO Audit & Assurance				1	1			2
Deloitte Accountants	4	2	2	1	1	1	1	12
DRV Accountants & Adviseurs	1							1
DVE Onderwijs Audit B.V.	1							1
EY Accountants	3	1	1	1	2	1	1	10
Flynth Audit	3	4	4					11
FSV Accountants + Adviseurs B.V.				1	1			2
Govers Onderwijs Accountants		1	1					2
Hofsteenge Zeeman Groep B.V.		1	1					2
Horlings Accountants & Belastingadviseurs B.V.		1	1					2
KPMG Accountants		2	2	2	2	1	1	10
PWC Accountants	1	1	1	2	2	3	3	13
Ten Kate Huizinga Accountants	1							1
Van Ree Accountants	3	3	3	1	1			11
Totaal reviews	**18**	**17**	**18**	**9**	**10**	**6**	**6**	**84**

NIET-TOEREIKEND[24] **Sector**	**PO**	**VO**		**MBO**		**HO**		
Kantoor		**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**TOT**
AREP Accountants		1						1
EY Accountants				1				1
Flynth Audit	1 w							1
Totaal reviews	**1**	**1**	**0**	**1**	**0**	**0**	**0**	**3**

[24] De toevoeging 'w' in de tabel betekent dat het niet-toereikende oordeel vervalt als wordt geabstraheerd van de WNT.

Colofon

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

2017-08 | gratis
ISBN: 978-90-8503-401-8

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

© Inspectie van het Onderwijs | november 2017