Inspectie van het Onderwijs
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

De Financiële Staat van het Onderwijs 2017

Voorwoord

Leerlingen en studenten in Nederland verdienen onderwijs van blijvend goede kwaliteit. Een belangrijke voorwaarde daarvoor is dat de school of instelling financieel gezond is. Om die reden houden wij niet alleen toezicht op de kwaliteit van het onderwijs, maar ook op de financiële continuïteit van onderwijsinstellingen.

Met de financiële gezondheid van de instellingen gaat het in het algemeen wel goed. De afgelopen jaren laten alle onderwijssectoren positieve resultaten zien. Natuurlijk zijn er wel verschillen tussen de verschillende sectoren en individuele scholen of instellingen zichtbaar. Door de positieve financiële ontwikkelingen komen steeds minder instellingen onder verscherpt financieel toezicht te staan. En ook zien we dat de algemene kengetallen verder zijn verbeterd. Zoals die van de gemiddelde liquiditeit, wat eenvoudig gezegd aangeeft dat instellingen over het algemeen voldoende geld direct voorhanden hebben.

Is de financiële basis in het onderwijs dan helemaal op orde? Zo simpel is deze vraag niet te beantwoorden. We zien wel dat door de positieve financiële resultaten er steeds meer middelen aan de reserves worden toegevoegd. Daarbij is niet altijd duidelijk met welk doel deze middelen worden gereserveerd. Over de reserves is natuurlijk al discussie mogelijk. Ook zien we dat scholen en instellingen die financiële resultaten niet goed weten te voorspellen. Dat roept de vraag op hoe grondig de afweging vooraf is geweest en daarmee: hoe de instellingen de doelmatigheid van de inzet van middelen waarborgen. Het feit dat er in enkele sectoren geen correlatie te ontdekken is tussen financiële prognose en resultaat versterkt dat ongemakkelijke gevoel.

Het is echter niet eenvoudig hiervoor één oorzaak, laat staan één enkele aansprakelijke partij aan te wijzen. Bij de toewijzing en besteding van de middelen zijn veel partijen betrokken. De uitkomst leidt er op dit moment toe dat middelen niet tot besteding komen en veel scholen en instellingen financieel voorzichtig en weinig inzichtelijk opereren. Een voorbeeld van deze voorzichtigheid is terug te zien in het nog steeds groeiend aantal flexibele medewerkers in het funderend onderwijs terwijl het tekort aan leraren toeneemt.

Het klinkt misschien vreemd uit de mond van een toezichthouder, maar het zou goed zijn als de betrokken partijen in het onderwijs het gesprek gaan voeren over beleidsrijk, meerjarig begroten, en daarbij de huidige terughoudendheid rond negatief begroten enigszins onderdrukken. In die gesprekken moet gezocht worden naar een manier om de verschillen tussen begroting en resultaat terug te brengen. Wat weer moet leiden tot een betere planning van de inzet van de beschikbare middelen. Want beter geplande bestedingen leiden er allereerst toe dat het geld meer ten goede komt aan de leerlingen die dat nodig hebben. En het maakt voor iedereen beter zichtbaar waar onderwijsgeld aan wordt besteed en waar eventuele noden zich nog voordoen.

Monique Vogelzang
Inspecteur-generaal van het Onderwijs

Inhoudsopgave

Samenvatting 4

Inleiding 6

Financiële positie van de instellingen 7
1.1 Inleiding 7
1.2 Primair onderwijs (po) 8
1.3 Voortgezet onderwijs (vo) 14
1.4 De schoolbesturen in Caribisch Nederland 20
1.5 Samenwerkingsverbanden passend onderwijs (swv) 22
1.6 Middelbaar beroepsonderwijs (mbo) 25
1.7 Hoger beroepsonderwijs (hbo) 32
1.8 Wetenschappelijk onderwijs (wo) 37

Overige aspecten van financieel beheer 44
2.1 Inleiding 44
2.2 De continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 45
2.3 Resultaten en toename van de reserves 47
2.4 Ontwikkeling van het personeelsbestand 53
2.5 Financiële bijdragen van ouders en leerlingen/studenten 57
2.6 Onderwijsuitgaven door gemeenten 62
2.7 Afhandeling van de jaarrekening 2016 en 2017 69
2.8 Wet Normering Topfunctionarissen 70
2.9 Werkzaamheden van de accountants 71
2.10 Accountants en kosten van toezicht 73

Literatuur en overige bronnen 78

Bijlage I 80
I Uitleg financiële kengetallen 80
II Gebruikte afkortingen en overige begrippen 81
III Toelichting bij balans en staat van baten en lasten 82
IV Balans en staat van baten en lasten primair onderwijs 83
V Balans en staat van baten en lasten voortgezet onderwijs 85
VI Balans en staat van baten en lasten samenwerkingsverbanden passend onderwijs 87
VII Balans en staat van baten en lasten middelbaar beroepsonderwijs 89
VIII Balans en staat van baten en lasten hoger beroepsonderwijs 91
IX Balans en staat van baten en lasten wetenschappelijk onderwijs 93
X Balans en staat van baten en lasten landelijk totaal 95
XI Accountantskantoren in het review-onderzoek 97

Samenvatting

Financiële positie onderwijsinstellingen[1] verder versterkt

De financiële positie van de onderwijsinstellingen pakte in 2017 beter uit dan dat zij zelf een jaar eerder nog hadden voorspeld. Zoals op te maken valt uit de bij elkaar opgetelde prognoses uit de continuïteitsparagrafen in de jaarverslagen, was de verwachting dat er over alle sectoren een verlies van bijna 1 procent zou worden geleden. Uiteindelijk is er in 2017 sprake van een positief resultaat van 0,7 procent, ongeveer 270 miljoen euro. Dat is iets lager dan in 2016 maar wel meer dan een half miljard euro hoger dan was begroot.

Daarbij zijn er uiteraard wel verschillen tussen de sectoren en tussen instellingen. Het hbo boekte voor het tweede jaar op rij een negatief resultaat, zij het minder dan verwacht. Het mbo bleef vrij dicht bij de nul. In het primair, voortgezet en wetenschappelijk onderwijs waren de resultaten substantieel. Met dit alles is het aantal gevallen van verscherpt financieel toezicht in verband met continuïteitsrisico's verder gedaald. Dit is een gunstige ontwikkeling voor de continuïteit van het onderwijs.

Reserves nemen toe

Hoe gunstig dat alles ook is voor de continuïteit van de instellingen, het roept ook de nodige vragen op. Die gelden allereerst de reserves. Sinds 2013 heeft het hele onderwijsveld onafgebroken positieve resultaten geboekt. Uiteraard verschilt dat per sector of instelling, maar in totaal gaat het om 2,3 miljard euro. Dat wordt ook zichtbaar in de geleidelijk stijgende waarde van de solvabiliteit. Er lijkt sprake van een brede tendens van (te) voorzichtig begroten.

Twijfels over de waarde van continuïteitsparagraaf

De groei van de reserves wordt ook veroorzaakt door de beperkte aansluiting tussen de prognoses in de continuïteitsparagrafen en de realisaties in de werkelijkheid, relatief het meest in primair en het wetenschappelijk onderwijs. De prognoses zijn, in vergelijking met de uiteindelijke realisatie, structureel zoveel pessimistischer dat er twijfels ontstaan over de waarde van de continuïteitsparagraaf als betrouwbaar hulpmiddel voor de voorspelling van de financiële ontwikkeling van de instellingen. Een van de oorzaken van deze twijfels lijkt te liggen in het onvoldoende beleidsrijk, meerjarig begroten door een belangrijk deel van de besturen. Maar ook andere zaken, zoals aversie tegen negatief begroten en het soms laat bekend worden van aanpassingen in de bekostiging, spelen een rol en het is van belang die nader te onderzoeken.

Verdere afname van instellingen onder verscherpt toezicht

De hiervoor beschreven ontwikkeling heeft er in belangrijke mate toe bijgedragen dat het aantal instellingen onder verscherpt financieel toezicht in 2017 verder is gedaald. Op 1 augustus 2018 bedroeg dit twintig instellingen maar daarna is het aantal verder teruggelopen.

[1] Wij gebruiken begrippen als instellingen en schoolbesturen als elkaars synoniemen.

Nog steeds veel tijdelijk personeel

In het funderend onderwijs is er in 2017 nog een toename van het aantal niet-vaste arbeidscontracten te zien. In de andere sectoren lijkt de tendens tot stilstand te zijn gekomen en is er in mbo en hbo zelfs sprake van een daling. In een situatie van toenemende personeelstekorten is het opvallend dat er gekozen blijft worden voor deze manier van contracteren. Het past in de geconstateerde voorzichtigheid op financieel gebied, maar is gezien de financiële resultaten van de instellingen eigenlijk niet nodig. Bovendien kan het negatieve effecten hebben. Zo kan kan het de werkdruk van het personeel en daarmee de kans op ziekteverzuim verhogen. Daarnaast kan het de professionele ontwikkeling van het personeel en de binding met de school negatief beïnvloeden.

Ook samenwerkingsverbanden houden geld over

Net als de onderwijssectoren, laten de samenwerkingsverbanden een grote discrepantie zien tussen begroting en realisatie. Na een begroot resultaat van ruim 4 miljoen euro, volgde in 2017 een feitelijk resultaat van bijna 32 miljoen euro. Dit ondanks het feit dat een belangrijk deel van de middelen op basis van vaste parameters aan de besturen wordt doorgegeven, en dus voorspelbaar is. Het roept vragen op naar de beheersing van de financiële processen.

Geleidelijke toename schoolkosten funderend onderwijs

De kosten die ouders maken voor de school van hun kinderen in het primair en voortgezet onderwijs, verschillen sterk per regio en per school. Voor zover het zichtbaar is in de boekhouding van de scholen, is het gemiddelde bedrag per leerling in het primair onderwijs gestegen van 41 tot 50 euro en in het voortgezet onderwijs van 160 tot 204 euro. Er kunnen echter ook nog op een andere manier kosten voor ouders verbonden zijn aan de studie van hun kinderen.

Inleiding

De Inspectie van het Onderwijs houdt financieel toezicht op de bekostigde onderwijsinstellingen in Nederland. Dat doen wij op de kernterreinen continuïteit, doelmatigheid en rechtmatigheid. In dit rapport doen wij verslag van de financiële staat van de onderwijsinstellingen in het afgelopen jaar. De jaarrekening van de instellingen over 2017 vormt daarvoor de basis. Dat werken wij in hoofdstuk 1 uit in de behandeling van de financiële positie van de instellingen en in het bijzonder de financiële continuïteit. 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 de grote verschillen tussen begroting en resultaat. 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 het inspectieonderzoek bij accountantskantoren.
Verder zijn de geaggregeerde balansen en staten van baten en lasten van de instellingen per sector opgenomen[2].

[2] *Belangrijke veranderingen in de cijfers*
Met ingang van dit jaar heeft er een belangrijke verandering plaatsgevonden in de weergave van de meerjarige cijferreeksen waarop de kengetallen zijn gebaseerd en in de bijlagen aan het einde. Wij nemen deze cijfers direct over van de Dienst Uitvoering Onderrwijs (DUO).

Tot dusverre werden de vijfjarige reeksen jaarlijks herrekend naar de dan aanwezige instellingen. Dat impliceerde dat gegevens van instellingen die een jaar eerder waren verdwenen, bijvoorbeeld door opheffing of fusie, met terugwerkende kracht uit de cijferreeksen werden gehaald. Daarmee waren de ontwikkelingen van de cijfers per vijfjaarlijkse reeks wel goed vergelijkbaar voor de aanwezige instellingen, maar het leidde er ook toe dat hetzelfde jaar in opeenvolgende reeksen niet meer dezelfde getallen bevatte.

Met ingang van dit jaar verandert dat dus. Van elk jaar in de cijferreeks worden de cijfers weergegeven zoals ze in dat jaar waren. Er vindt dus geen herrekening meer plaats. Daarmee sluit de weergave ook een-op-een aan bij de weergave zoals bijvoorbeeld het CBS die verschaft.

Deze verandering is vooral van invloed in primair en voortgezet onderwijs, omdat daar de meeste mutaties van instellingen plaatsvinden. Daar is het aantal in het verleden dus veel groter geworden. In het mbo en ho is dat veel geringer. Alleen als grotere instellingen om bijzondere redenen een jaarrekening te laat inleveren, kan dat voor het laatste jaar nog een verschil opleveren, gezien het opleveringstijdstip van de Financiële staat van het onderwijs.

Het is dus goed er rekening mee te houden dat de cijferreeksen voor dezelfde jaren in deze en de vorige financiële staten van elkaar kunnen verschillen en dus niet met elkaar vergelijkbaar zijn. In de toekomst zal dat niet of nauwelijks meer het geval zijn.

1

Financiële positie van de instellingen

1.1 Inleiding

Goed onderwijs is gebaat bij een stabiele financiële 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. Op deze continuïteitsparagraaf gaan wij in hoofdstuk 2 nader in.

In de volgende paragrafen bespreken we achtereenvolgens de verschillende onderwijssectoren en de samenwerkingsverbanden passend onderwijs aan de hand van een standaardset 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 primair onderwijs. In totaal krijgen ongeveer 1,52 miljoen leerlingen onderwijs van ongeveer 121.000 fte personeelsleden. Dit is personeel in reguliere dienst. Daarnaast is er in het primair onderwijs personeel dat niet in loondienst is. Deze groep is alleen globaal te schatten op 4.000 tot 4.500 fte. Het aantal leerlingen is al een aantal jaren aan het dalen en die daling zet zich in de nabije toekomst voort.

Om het onderwijs te verzorgen, ontvingen de 992 schoolbesturen met ongeveer 6800 scholen in 2017 10,2 miljard euro aan rijksbekostiging. Dit was niet allemaal voor primair onderwijs, aangezien er in 2017 25 besturen zijn die naast primair ook voortgezet onderwijs verzorgen, met een totale rijksbijdrage van 182 miljoen euro.

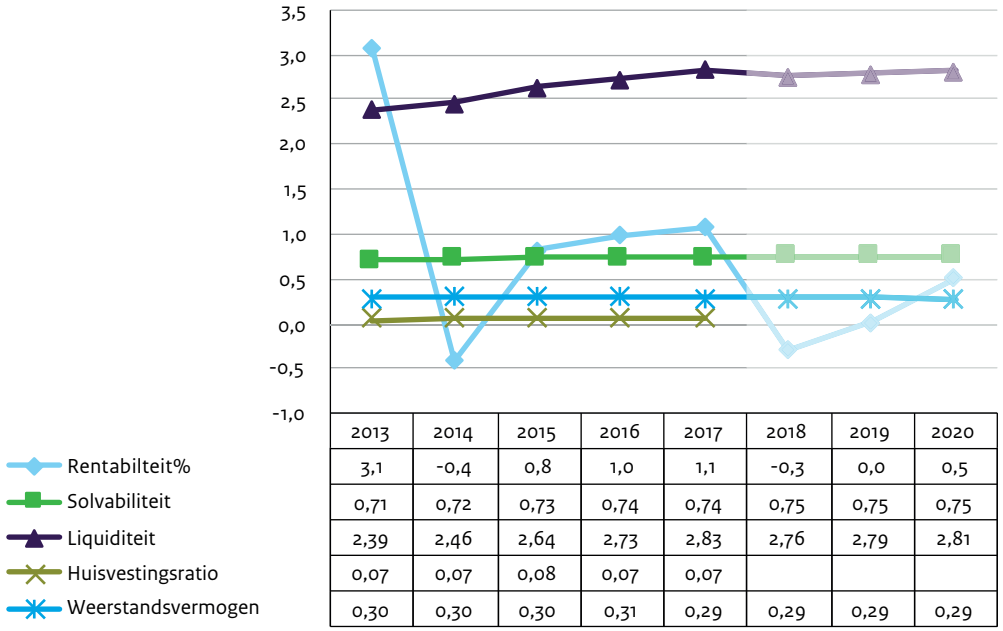
Het merendeel van de uitgaven doet het primair onderwijs aan personeel. Het aandeel daarvan schommelt tussen de 80 en 82 procent. Een belangrijke andere post vormen de huisvestingslasten. Deze lasten zijn de afgelopen jaren gestegen, omdat de besturen verantwoordelijk zijn geworden voor het buitenonderhoud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

Hoe staan de besturen ervoor?

In figuur 1 is te zien dat de schoolbesturen in de periode 2013-2017 een vrij stabiele financiële bedrijfsvoering hebben gevoerd; de rentabiliteit beweegt zich sinds 2014 tussen de -0,4 en +1,1 procent.

De onderwijsbesturen in het primair onderwijs hielden in de jaarverslagen 2016 rekening met een negatief exploitatieresultaat van 0,8 procent in 2017. Het gerealiseerde exploitatie-resultaat is 1,1 procent positief (107 miljoen euro), dus aanzienlijk positiever dan verwacht. De totale baten vielen in 2017 bijna 650 miljoen euro hoger uit dan begroot. Dit verschil werd voor een groot deel veroorzaakt door de hogere rijksbijdragen: die waren ongeveer 533 miljoen euro hoger dan begroot. Daartegenover waren ook de lasten hoger dan men in 2016 verwachtte (445 miljoen euro). Volgens de nieuwe continuïteitsparagraaf in de jaar-verslagen 2016 sturen de besturen voor de nabije toekomst aan op een nagenoeg sluitende begroting.

Figuur 1 Ontwikkeling primaire kengetallen po[1]



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Rentabilteit%	3,1	-0,4	0,8	1,0	1,1	-0,3	0,0	0,5
Solvabiliteit	0,71	0,72	0,73	0,74	0,74	0,75	0,75	0,75
Liquiditeit	2,39	2,46	2,64	2,73	2,83	2,76	2,79	2,81
Huisvestingsratio	0,07	0,07	0,08	0,07	0,07			
Weerstandsvermogen	0,30	0,30	0,30	0,31	0,29	0,29	0,29	0,29

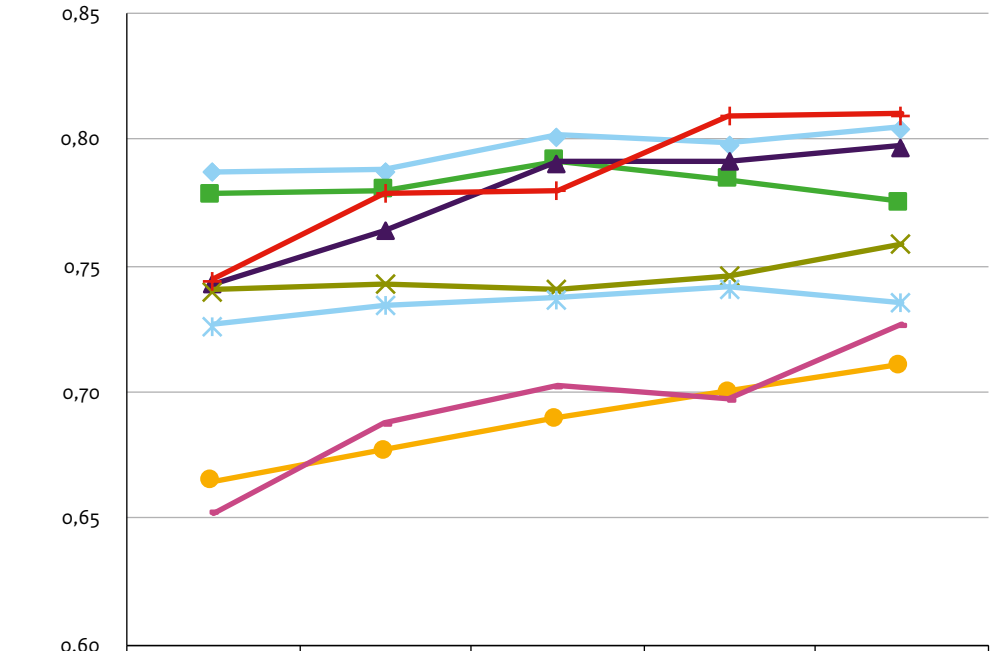
Bron: DUO, 2018a

De financiële gezondheid van de onderwijsinstellingen op de langere termijn is in de jaren 2013-2017 steeds verbeterd (een stijging van de gemiddelde solvabiliteit van 0,71 naar 0,74). De totale schuld is in 2017 vergelijkbaar met 2016, maar ten opzichte van 2013 is de totale schuldpositie met 137 miljoen euro afgenomen. Dit is een daling van ongeveer 9,5 procent. Het totaal van het eigen vermogen en de voorzieningen steeg in diezelfde periode met 288 miljoen euro (ruim 8 procent). Het eigen vermogen steeg met 85 miljoen euro en de voorzieningen met 203 miljoen euro. De po-besturen voorspellen dat de solvabiliteit de komende jaren nog licht zal stijgen.

De solvabiliteit verschilt naar grootte en soort van de besturen in het primair onderwijs. In figuur 2 zijn de waarden uitgesplitst naar subgroepen in het primair onderwijs. In het algemeen hebben kleinere besturen een hogere solvabiliteit dan grotere. Speciaal basisonderwijs en speciaal onderwijs onderscheiden zich naar soort en vallen dus wat buiten deze orde.

[1] De signaleringsgrenzen die de inspectie bij deze kengetallen hanteert, zijn opgenomen in bijlage I.

Figuur 2 Solvabiliteit naar grootte en soort besturen in het po[2]



	2013	2014	2015	2016	2017
BO1	0,79	0,79	0,80	0,80	0,80
BO2	0,78	0,78	0,79	0,78	0,78
BO3	0,74	0,76	0,79	0,79	0,80
BO4	0,74	0,74	0,74	0,75	0,76
BO5	0,73	0,73	0,74	0,74	0,74
BO6	0,67	0,68	0,69	0,70	0,71
SBO	0,74	0,78	0,78	0,81	0,81
SO	0,65	0,69	0,70	0,70	0,73

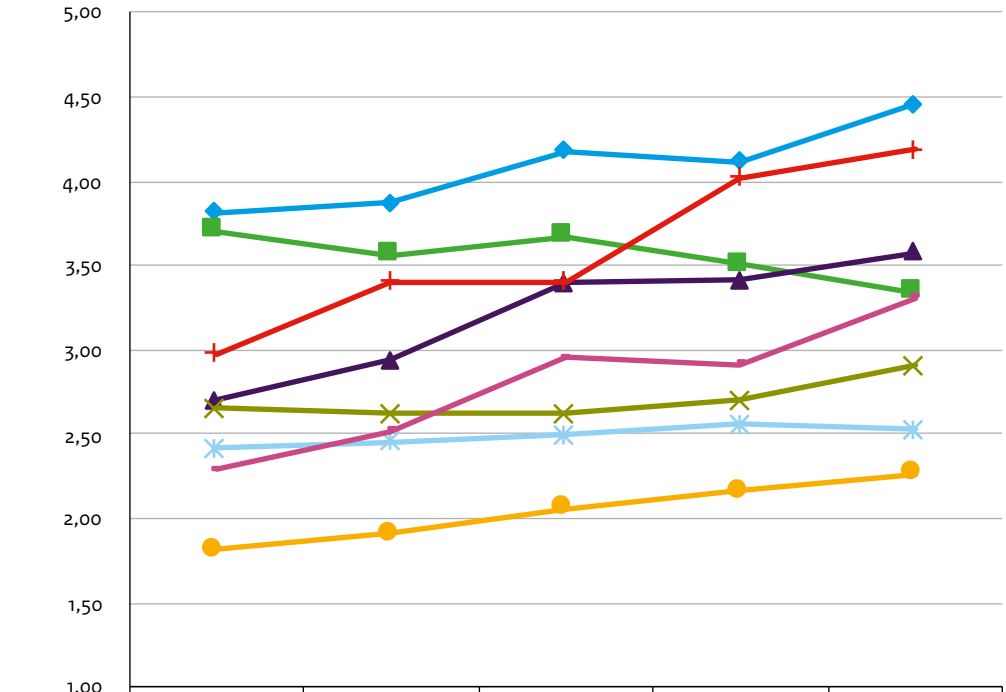
Bron: DUO, 2018a

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 17,6 procent. Dit is vooral toe te schrijven aan het oplopen van de omvang van de liquide middelen en het dalen van de kortlopende schulden. De liquide middelen zijn in deze periode met bijna 159 miljoen euro toegenomen (een stijging van 6,6 procent), terwijl de kortlopende schulden juist met ruim 47 miljoen euro zijn gedaald (een daling van 3,5 procent). Volgens het meerjarenperspectief ligt de liquiditeit de komende jaren op een vergelijkbaar niveau.

De liquiditeit verschilt eveneens naar grootte en soort van de instelling. In figuur 3 zijn die waarden uitgesplitst naar de verschillende soorten besturen. Kleinere besturen hebben in het algemeen een grotere liquiditeit nodig om risico's het hoofd te bieden dan grotere. Voor sbo en so geldt dezelfde opmerking als hiervoor bij de solvabiliteit.

[2] De coderingen BO1 tot en met BO6 hebben betrekking op de omvang van de besturen in aantal scholen. BO1 omvat de eenpitters, BO2 besturen met 2 scholen, BO3 3-5 scholen, BO4 6-10 scholen, BO5 11-20 scholen en BO6 meer dan 20 scholen. SBO zijn besturen met speciaal basisonderwijs en SO het (voortgezet) speciaal onderwijs.

Figuur 3 Liquiditeit naar grootte en soort besturen in het primair onderwijs



	2013	2014	2015	2016	2017
BO1	3,81	3,87	4,17	4,12	4,45
BO2	3,70	3,56	3,67	3,50	3,34
BO3	2,70	2,94	3,39	3,42	3,58
BO4	2,65	2,62	2,62	2,70	2,91
BO5	2,41	2,45	2,49	2,56	2,52
BO6	1,81	1,91	2,06	2,16	2,27
SBO	2,98	3,40	3,40	4,02	4,18
SO	2,29	2,52	2,95	2,92	3,31

Bron: DUO, 2018a

Met de huisvestingsratio geven we aan welk deel van de totale lasten betrekking hebben op huisvesting. Tot het jaar dat de po-besturen zelf verantwoordelijk zijn voor het buitenonderhoud van de gebouwen (2015) liggen de lasten gerelateerd aan huisvesting op 7 procent van de totale lasten. Vanaf 2015 zijn de lasten voor huisvesting (met inbegrip van afschrijvingen op gebouwen) door dat buitenonderhoud relatief wat meer gestegen dan de totale lasten, waardoor de huisvestingsratio hoger is komen te liggen (8 procent). Deze huisvestingslasten bestaan grotendeels uit dotaties (van 2015 tot en met 2017 jaarlijks ruim 180 miljoen euro) aan de voorziening groot onderhoud als uitvloeisel van de doordecentralisatie in 2015[3]. In 2016 en

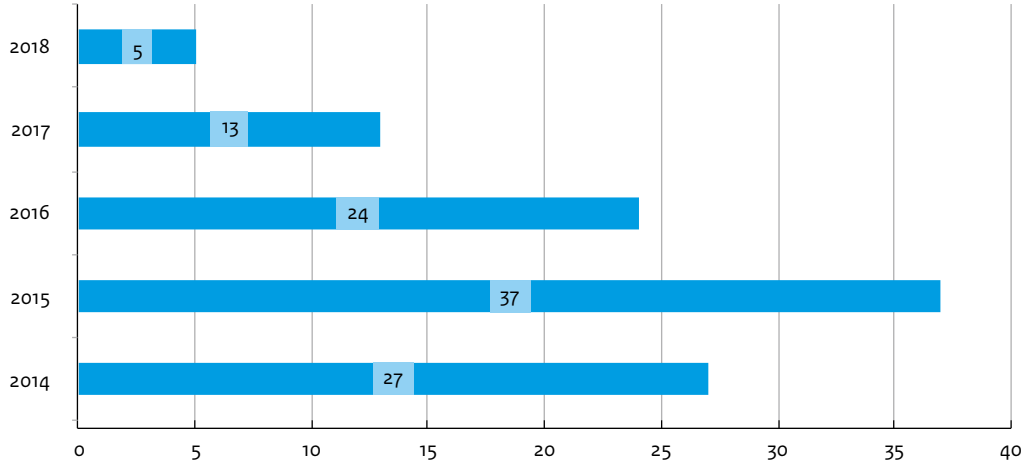
[3] Vanaf 1 januari 2015 is de verantwoordelijkheid van het buitenonderhoud voor schoolgebouwen in het primaire onderwijs overgeheveld van de gemeente naar het schoolbestuur. Een groot aantal schoolbesturen heeft gekozen voor het aanleggen van een voorziening groot onderhoud en het onttrekken van de werkelijke uitgaven voor het groot onderhoud aan deze voorziening op grond van art. 2:374 lid 1 BW en RJ212.451. Daarbij worden de toevoegingen/dotaties aan de voorziening bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Er is vanuit de accountantsbranche een indicatie dat een aantal schoolbesturen niet altijd de dotaties aan hun voorziening groot onderhoud doen volgens deze voorgeschreven methode. Dit heeft als effect dat het exploitatieresultaat van deze schoolbesturen onterecht kan afwijken. Of hier feitelijk sprake van is en in welke omvang, is bij het schrijven van deze Financiële staat nog onduidelijk maar zal nader worden onderzocht.

2017 geven de besturen gemiddeld weer ongeveer 7 procent van de totale lasten uit aan huisvesting.

Het weerstandsvermogen is het vermogen om onverwachte tegenvallers op te vangen. We vergelijken hiervoor de verhouding tussen het eigen vermogen en de totale baten. In het tijdvak 2013-2017 is het weerstandsvermogen relatief constant gebleven. Het eigen vermogen van de schoolbesturen in het primair onderwijs is ongeveer gelijk aan dertig procent van de jaarlijkse baten van deze besturen. In 2017 is zowel het eigen vermogen als het totaal aan baten licht gestegen. Volgens de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen blijft het weerstandsvermogen in de komende jaren op een vergelijkbaar niveau.

Signaleert de inspectie een dreigende financiële discontinuïteit van een onderwijsinstelling, dan heeft zij de mogelijkheid om een toezichtinterventie te plegen. Dit verscherpt financieel toezicht stelt de inspectie in staat om eventuele continuïteitsrisico's bij schoolbesturen te monitoren. 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 4). Sindsdien is het aantal besturen onder verscherpt financieel toezicht aanzienlijk gedaald. Op de peildatum 1 augustus 2018 vielen er nog slecht vijf besturen in het primair onderwijs onder verscherpt financieel toezicht. Dit is in overeenstemming met de verbetering van de gemiddelde financiële positie van de instellingen in deze sector. Over een zeer klein deel 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 4 Ontwikkeling instellingen primair onderwijs onder verscherpt financieel toezicht[4]



Bron: Inspectie van het Onderwijs 2018

Waar komen de middelen vandaan?

Het totaal aan baten is in 2017 ten opzichte van 2014 (in 2013 hebben de besturen eenmalig extra baten ontvangen naar aanleiding van het najaarsakkoord) gestegen met 669 miljoen euro (7 procent), ondanks een daling van de overige baten. De stijging komt volledig op het conto van de rijksbijdragen. Zij bestaat voor een deel uit de overheveling van middelen voor het buitenonderhoud van de gebouwen en de zogenaamde Buma-gelden[5] van gemeenten naar schoolbesturen (vanaf 2015). Daarnaast betreft het loon- en prijsbijstellingen die door OCW in de lumpsum zijn verwerkt en die onder meer voortkomen uit cao-ontwikkelingen.

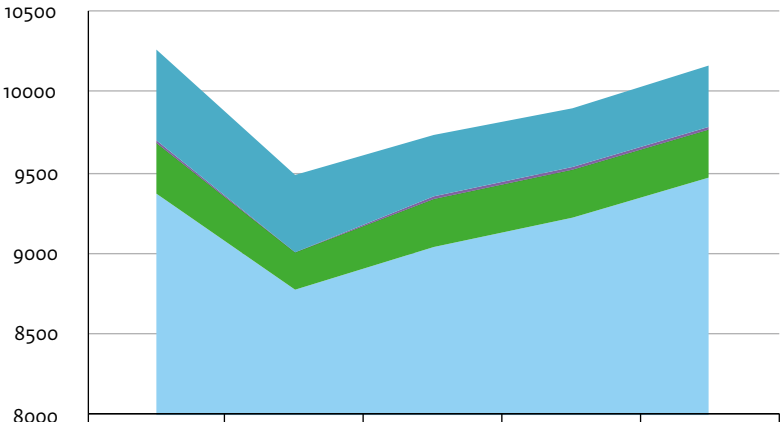
[4] Als peildatum wordt 1 augustus gehanteerd. Deze cijfers bevatten ook de instellingen voor speciaal onderwijs (twee onder verscherpt toezicht) en vanaf 2016 van Caribisch Nederland (in 2017 geen meer onder verscherpt toezicht).

[5] Het begrip Buma-gelden is gekoppeld aan de overheveling van middelen uit het gemeentefonds naar de scholen als gevolg van de motie Van Haersma Buma, 22 september 2011, kamerstuk 33000, 12).

Toegespitst op de laatste 2 jaar ligt in 2017 het totaal aan baten zo'n 258 miljoen euro hoger dan het jaar daarvoor. Het grootste aandeel hierin komt opnieuw voor rekening van de rijksbijdragen (253 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 93,2 procent in 2016 naar 93,3 procent in 2017.

Figuur 5 Ontwikkeling baten primair onderwijs (in miljoenen euro's)[6]



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige baten	553	475	380	373	379
Werk iov derden	11	9	7	11	9
College-, cursusgelden	0	0	0	0	0
Ov. Overheidsbijdragen	319	237	298	293	294
Rijksbijdragen	9371	8767	9041	9222	9476

Bron: DUO, 2018a

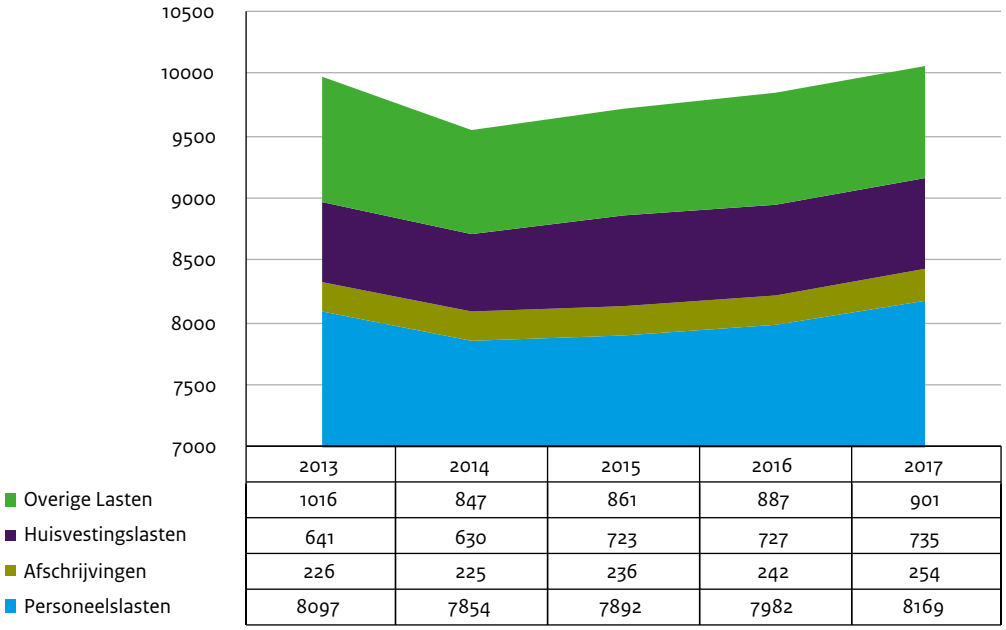
Waar gaat het geld naartoe?

De personeelslasten vormen zoals verwacht het grootste deel van de totale lasten, ongeveer 81 procent. Het overige deel van de lasten zijn huisvestingslasten (7 procent), afschrijvingen (3 procent) en overige lasten (9 procent).

De personeelslasten zijn in 2017 met 187 miljoen euro gestegen (2,3 procent). Ook de huisvestingslasten (1,1 procent), afschrijvingen (4,9 procent) en overige lasten (0,9 procent) zijn in 2017 gestegen ten opzichte van 2016.

[6] In deze figuur zijn de baten van de samenwerkingsverbanden passend onderwijs weggelaten.

Figuur 6 Ontwikkeling lasten primair onderwijs (in miljoenen euro's)[7]



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige Lasten	1016	847	861	887	901
Huisvestingslasten	641	630	723	727	735
Afschrijvingen	226	225	236	242	254
Personeelslasten	8097	7854	7892	7982	8169

Bron: DUO, 2018a

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 ruim 84.000 fte personeelsleden onderwijs verzorgen. Daarbij komen nog naar schatting 2.500 tot 3.000 personeelsleden die niet in loondienst werken. Dit onderwijs vindt plaats in 635 scholen (CBS, OCW, DUO, 2018).

De stijging van het aantal leerlingen is in 2015 tot stilstand gekomen en vervolgens heel langzaam, maar in 2017 wat sneller, gedaald. Deze daling zet de komende jaren door. Over vijf jaar heeft het voortgezet onderwijs naar verwachting ruim 60.000 leerlingen minder, verschillend naar regio's en stedelijke versus niet-stedelijke gebieden. Dat heeft uiteraard consequenties voor de bedrijfsvoering van de instellingen.

De sector ontving in 2017 als geheel ongeveer 9,3 miljard euro aan rijksbekostiging. Dat was echter voor een deel ook bedoeld voor andere sectoren die deel uitmaakten van de besturen. Voor primair onderwijs was dat 454 miljoen euro en voor het mbo 24 miljoen euro. Het gaat om 31 van de 289 besturen die naast het voortgezet onderwijs ook het primair onderwijs of het mbo verzorgen.

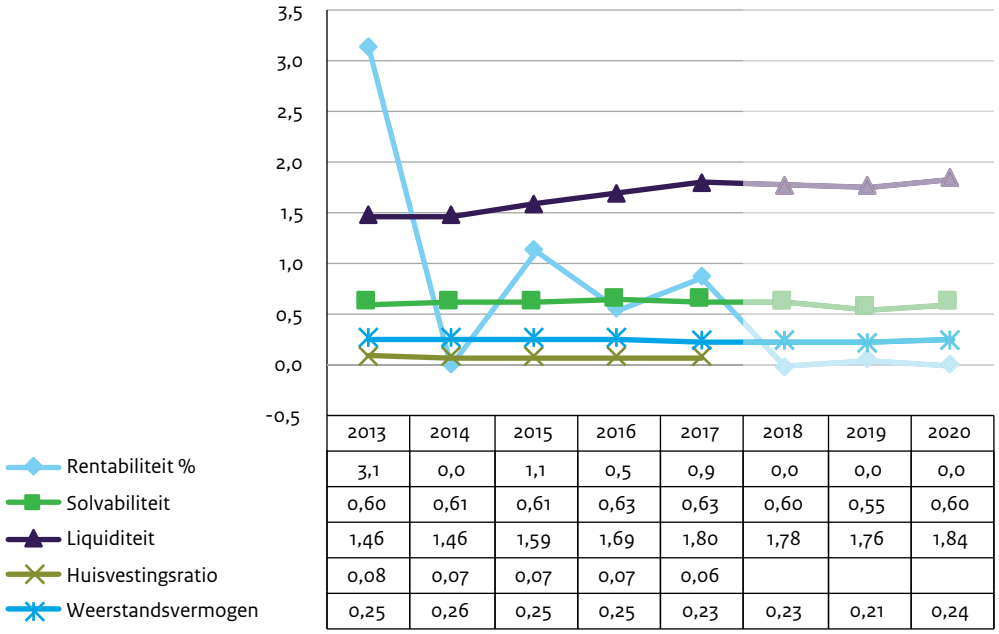
Personeel is de grootste kostenpost in het voortgezet onderwijs. 78 à 79 procent van het budget wordt eraan besteed. Dat percentage is al een aantal jaren hetzelfde. Een andere grote kostenpost is huisvesting.

[7] In deze figuur zijn de lasten van de samenwerkingsverbanden weggelaten.

Hoe staan de besturen ervoor?

De afgelopen 3 jaar hebben de besturen een positief resultaat geboekt. Dat is gunstiger dan hun prognoses, die voor 2016 en 2017 een negatief resultaat voorspelden. Voor de komende 3 jaar voorspellen de besturen een resultaat dat gelijk is aan nul. In paragraaf 2.3 besteden we nader aandacht aan de verschillen tussen begroting en resultaat. Het resultaat over het jaar 2017 is met 0,9 procent (84 miljoen euro) weer bijna even hoog als in 2015.

Figuur 7 Ontwikkeling primaire kengetallen vo



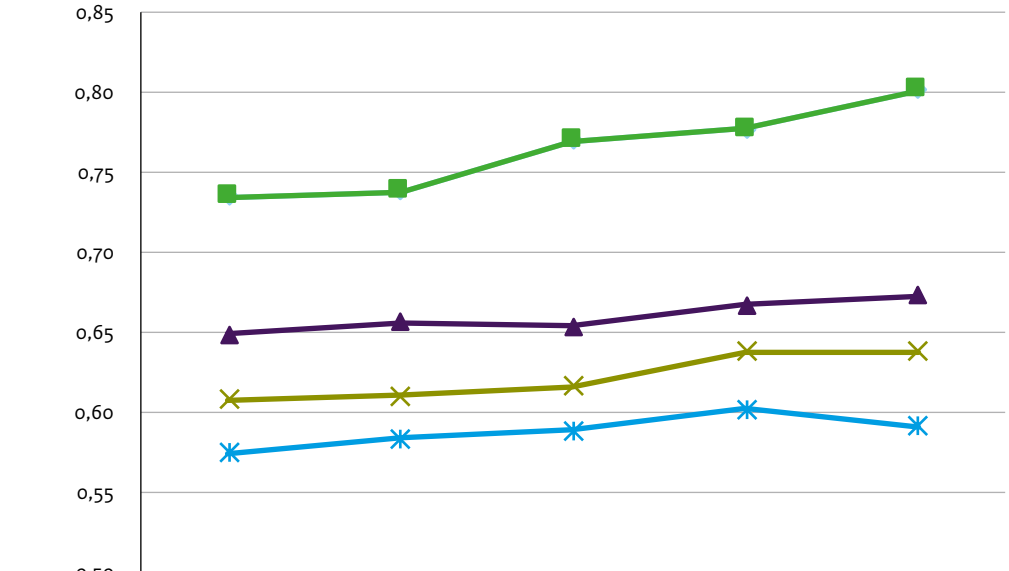
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Rentabiliteit %	3,1	0,0	1,1	0,5	0,9	0,0	0,0	0,0
Solvabiliteit	0,60	0,61	0,61	0,63	0,63	0,60	0,55	0,60
Liquiditeit	1,46	1,46	1,59	1,69	1,80	1,78	1,76	1,84
Huisvestingsratio	0,08	0,07	0,07	0,07	0,06			
Weerstandsvermogen	0,25	0,26	0,25	0,25	0,23	0,23	0,21	0,24

Bron: DUO, 2018a

De gerealiseerde exploitatieresultaten zijn terug te zien in de ontwikkeling van de gemiddelde solvabiliteit van de besturen in het voortgezet onderwijs. Dat is vooral een gevolg van de toename van het eigen vermogen door de positieve resultaten, maar ook van een sterke toename van de post voorzieningen. Deze zijn sinds 2013 met ruim 200 miljoen euro gestegen. Dit is het gevolg van aanzienlijke dotaties die gedaan zijn aan de voorziening personeel. Daarmee voldoen de besturen enerzijds aan de afspraken die in de cao gemaakt zijn en lijken zij zich daarnaast te wapenen tegen de daling van het leerlingenaantal en de mogelijke personele gevolgen. Vermoedelijk (in de continuïteitsparagraaf hoeven de voorzieningen niet zo ver uitgewerkt te worden, dus dat is niet zeker) is de voorziene daling van de solvabiliteit in 2018 dan ook een gevolg van de onttrekkingen aan die voorzieningen. Het eigen vermogen zal immers met een nulresultaat niet substantieel dalen.

In figuur 8 is de solvabiliteit uitgesplitst naar de verschillende schoolsoortgroepen[8] in het voortgezet onderwijs. Deze groepen verschillen globaal ook naar grootte. Duidelijk is dat de kleinere besturen een hogere solvabiliteit aanhouden dan de grotere.

Figuur 8 Solvabiliteit naar schoolsoortgroepen vo



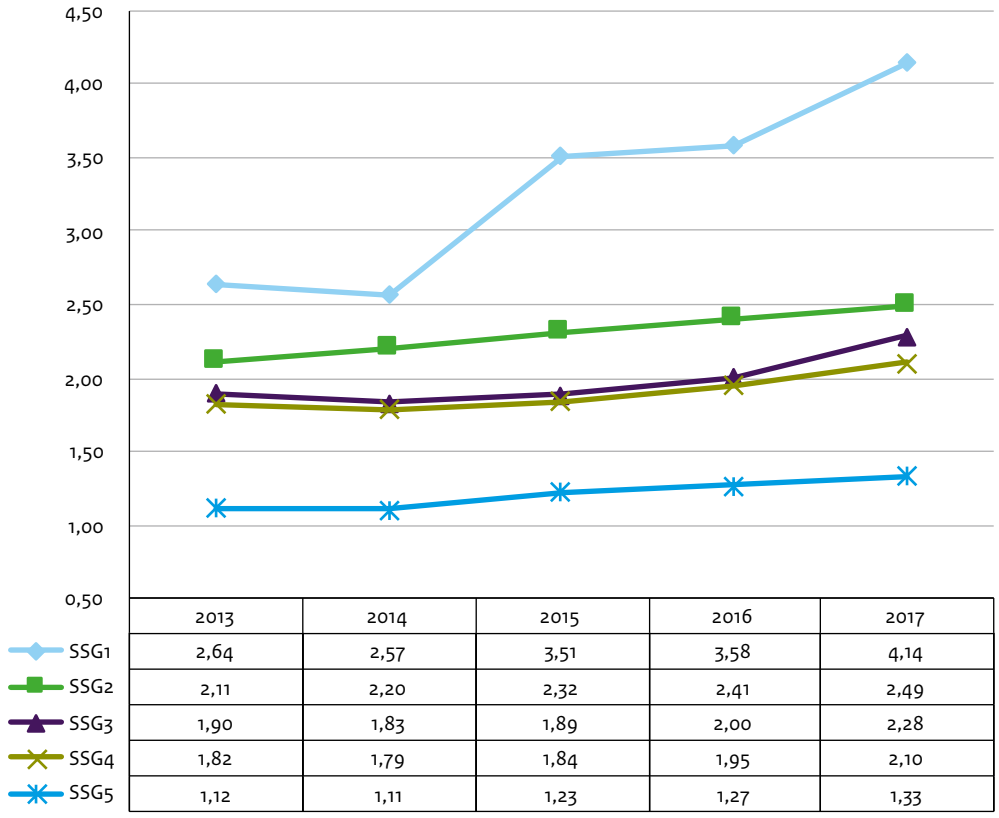
	2013	2014	2015	2016	2017
SSG1	0,73	0,74	0,77	0,78	0,80
SSG2	0,73	0,74	0,77	0,78	0,80
SSG3	0,65	0,66	0,65	0,67	0,67
SSG4	0,61	0,61	0,62	0,64	0,64
SSG5	0,57	0,58	0,59	0,60	0,59

Bron: DUO, 2018a

Parallel aan de ontwikkeling van de solvabiliteit is ook de liquiditeit in de afgelopen jaren gestegen. Een gemiddelde liquiditeit van 1,80 in 2017 is ver boven de signaleringsgrens die de inspectie hanteert. Dat geldt vooral voor grotere instellingen. Daar kan een signaleringsgrens van 0,5, zoals in het mbo en het hoger onderwijs, al adequaat worden genoemd. De daling van de liquiditeit die in 2018 en 2019 wordt voorzien, loopt parallel aan de onttrekking aan de voorzieningen in die periode. De onderwijsbesturen verwachten de lasten van mogelijk overtollig personeel uit de vlottende activa te dekken. De kortlopende schulden dalen ook wel iets, maar veel minder. Hierdoor verandert de verhouding. Onderverdeeld naar de schoolsoortgroepen laat de liquiditeit eveneens de verschillen zien tussen besturen van verschillende omvang.

[8] De schoolsoortgroep SSG1 omvat vmbo, leerwegondersteunend onderwijs (lwoo) en praktijkonderwijs (pro). SSG2 omvat havo en/of vwo. SSG3 omvat vmbo-t, havo, eventueel vwo en lwoo. SSG4 omvat vmbo, havo, vwo, lwoo en eventueel pro. SSG5 is een restgroep die verschillende combinaties omvat, eventueel met onderwijs in andere sectoren. In het algemeen correspondeert het SSG-nummer ook met de omvang van het bestuur. Dus SSG1-besturen zijn gemiddeld het kleinst en SSG5-besturen het grootst.

Figuur 9 Liquiditeit naar schoolsoortgroepen vo



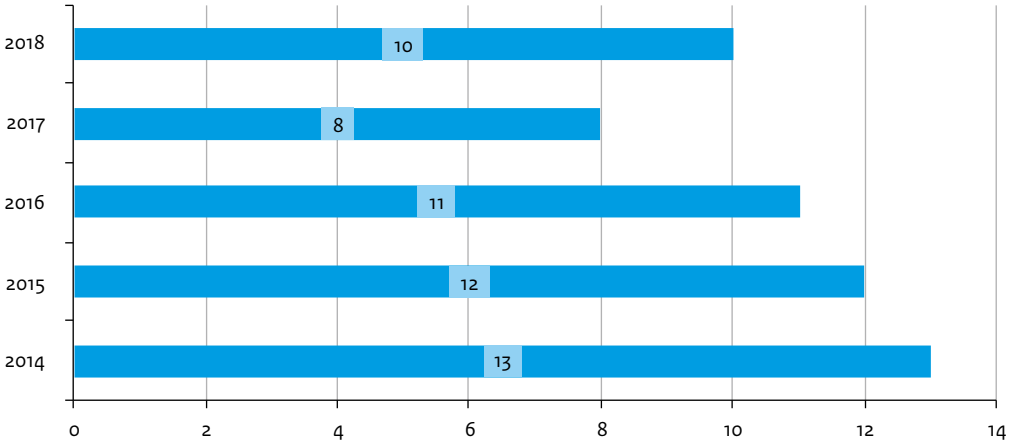
	2013	2014	2015	2016	2017
SSG1	2,64	2,57	3,51	3,58	4,14
SSG2	2,11	2,20	2,32	2,41	2,49
SSG3	1,90	1,83	1,89	2,00	2,28
SSG4	1,82	1,79	1,84	1,95	2,10
SSG5	1,12	1,11	1,23	1,27	1,33

Bron: DUO, 2018a

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 7 blijkt dat het weerstandsvermogen al jaren op hetzelfde niveau was. Het eigen vermogen groeide even hard als de totale baten. In 2017 is dat veranderd. Dat komt niet door de daling van het eigen vermogen, maar door de veel sterkere groei van de totale baten. Dat is nagenoeg volledig een gevolg van de toename van de rijksbijdragen in 2017, onder meer als gevolg van loon- en prijsbijstellingen. Die was eerder niet voorzien, gezien de prognoses van een gelijkblijvend weerstandsvermogen. De huisvestingsratio is in de weergegeven periode licht gedaald.

Ondanks de verbetering van de financiële positie van de vo-instellingen in het algemeen, is het aantal instellingen onder verscherpt toezicht het afgelopen jaar toegenomen. Kort na de peildatum (1 augustus) zijn er echter drie van de lijst afgegaan, zodat het aantal opnieuw is afgenomen. In 2016/2017 zijn er drie nieuwe instellingen onder aangepast financieel toezicht geplaatst. De financiële problemen bij deze instellingen zijn vrij specifiek en houden geen verband met de algemene ontwikkeling van de financiële positie in de sector. In een geval is sprake is van een relatie met krimp in de regio. In het algemeen is de relatie tussen krimp en financieel functioneren er echter niet. Twee instellingen liggen in Caribisch Nederland (zie ook paragraaf 1.4).

Figuur 10 Ontwikkeling instellingen voortgezet onderwijs onder verscherpt financieel toezicht[9]

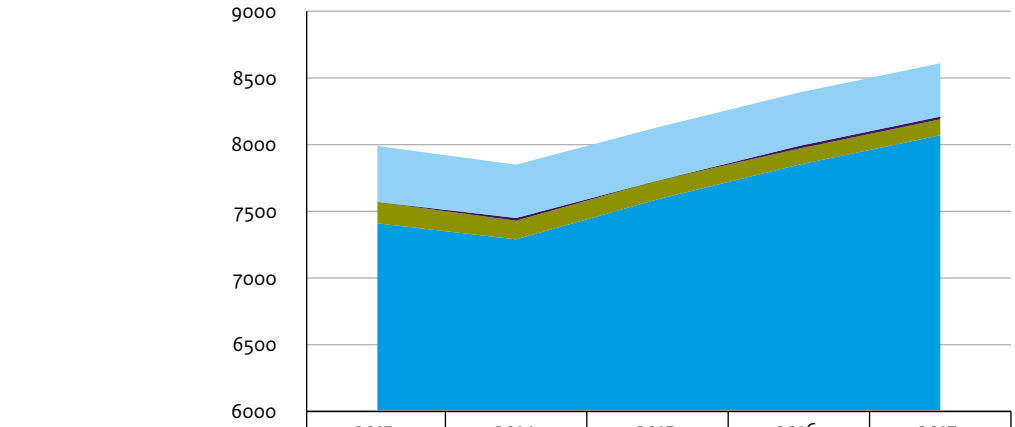


Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2018

Waar komen de middelen vandaan?

Figuur 11 laat zien dat de totale baten in 2017 met 214 miljoen euro zijn gestegen ten opzichte van 2016. Deze stijging is vrijwel volledig toe te schrijven aan de toename van de rijksbijdrage. Alle andere lasten blijven nagenoeg gelijk of zijn van te weinig betekenis op het totaal. Het aandeel van de rijksbijdrage in de bekostiging is daarmee gestegen van 93,4 procent naar 93,7 procent van de totale baten. Ten opzichte van 2014 is de rijksbijdrage toegenomen met 775 miljoen euro (10,6 procent). Deels is dat nog een gevolg van de toename in het leerlingenaantal, maar zoals gezegd is dat in 2017 voor het eerst gedaald. Er lijkt in 2017 een eind te zijn gekomen aan een al wat langere daling van de overige overheidsbijdragen (zie daarvoor ook paragraaf 2.6). Het is echter nog te vroeg om al van een tendens te spreken.

Figuur 11 Ontwikkeling baten voortgezet onderwijs (in miljoenen euro's)[10]



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige lasten	412	411	403	407	398
Werk iov derden	2	2	4	5	5
College-, cursusgelden	7	7	8	8	9
Ov. Overheidsbijdragen	161	147	135	131	134
Rijksbijdragen	7409	7287	7585	7843	8062

Bron: DUO, 2018a

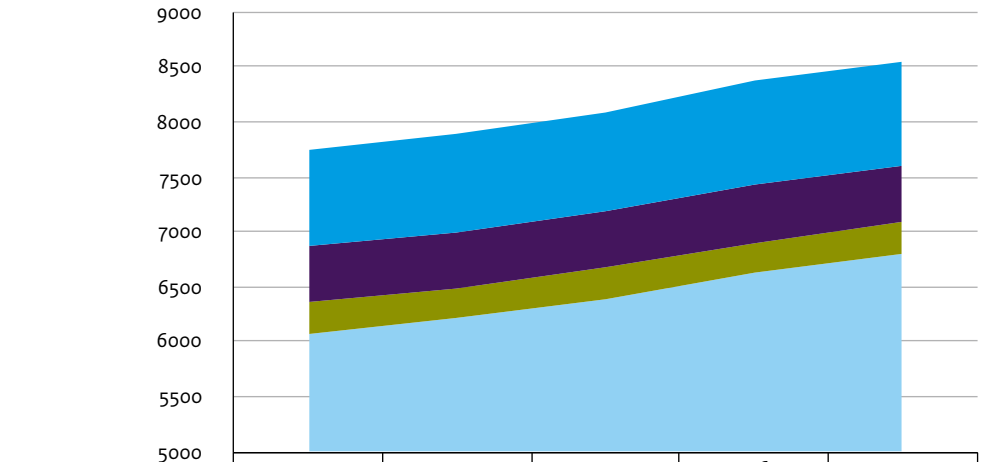
[9] Als peildatum wordt 1 augustus gehanteerd.

[10] Zowel in figuur 11 als 12 is dit exclusief de samenwerkingsverbanden.

Waar gaat het geld naartoe?

De totale lasten zijn vanaf 2013 met ruim 10 procent gestegen, met 787 miljoen euro. De belangrijkste component in de lasten, de personeelslasten, zijn daarin relatief meer gestegen dan de overige componenten, namelijk met 12 procent, oftewel 725 miljoen euro. Zoals hiervoor al is opgemerkt, is een deel van die toename besteed aan dotaties aan de post voorzieningen personeel. Voor het overige hebben er verbeteringen van de salarissen conform de cao plaatsgevonden.

Figuur 12 Ontwikkeling lasten voortgezet onderwijs (in miljoenen euro's)



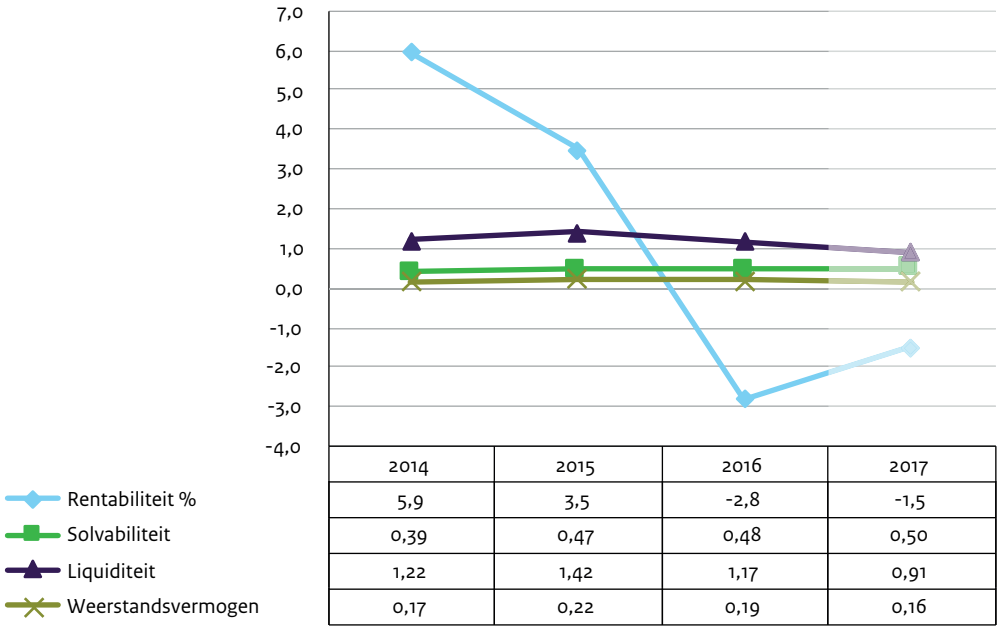
	2013	2014	2015	2016	2017
Overige Lasten	877	892	901	934	942
Huisvestingslasten	518	507	508	527	513
Afschrijvingen	276	274	279	284	280
Personeelslasten	6079	6206	6390	6621	6803

Bron: DUO, 2018a

1.4 De schoolbesturen in Caribisch Nederland

Figuur 13 toont de ontwikkeling van de kengetallen van de elf (acht primair, drie voortgezet onderwijs) 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 13 Ontwikkeling kengetallen Caribisch Nederland[11]



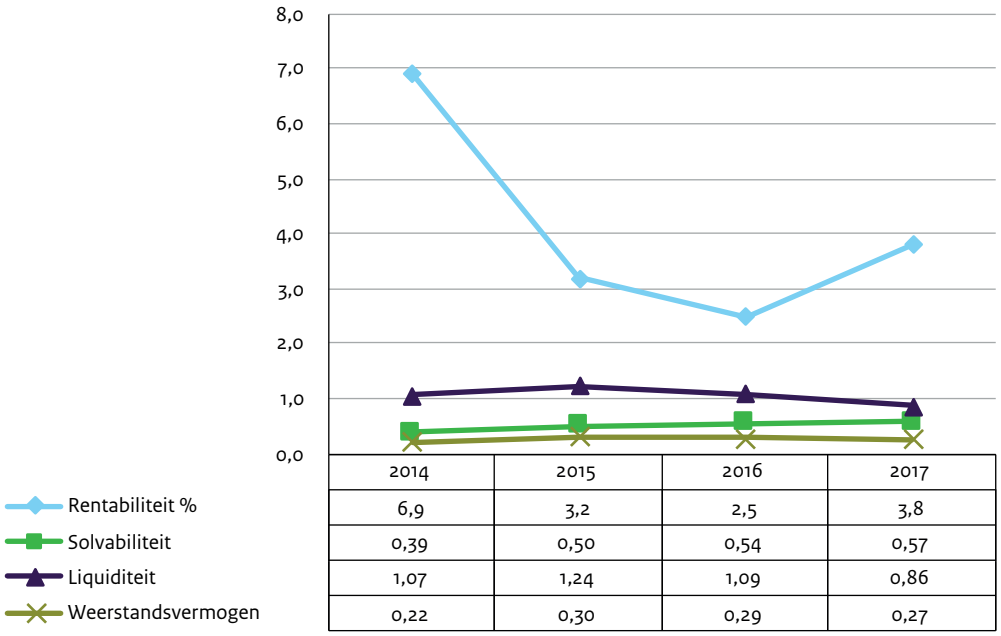
	2014	2015	2016	2017
Rentabiliteit %	5,9	3,5	-2,8	-1,5
Solvabiliteit	0,39	0,47	0,48	0,50
Liquiditeit	1,22	1,42	1,17	0,91
Weerstandsvermogen	0,17	0,22	0,19	0,16

Bron: DUO, 2018a

De zeer forse achteruitgang van de rentabiliteit in 2016 werd veroorzaakt door één schoolbestuur in het voortgezet onderwijs. De besturen in het primair onderwijs laten al enkele jaren positieve resultaten zien, zoals blijkt uit figuur 14. Hierbij moet worden opgemerkt dat over 2017 bij het schrijven van dit rapport van twee po-besturen de jaarverslagen nog niet beschikbaar waren. Het geringe aantal besturen in totaal maakt het lastig aan de ontwikkeling van de kengetallen conclusies te verbinden.

[11] De bedragen van Caribisch Nederland zijn niet 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 14 Ontwikkeling kengetallen Caribisch Nederland primair onderwijs

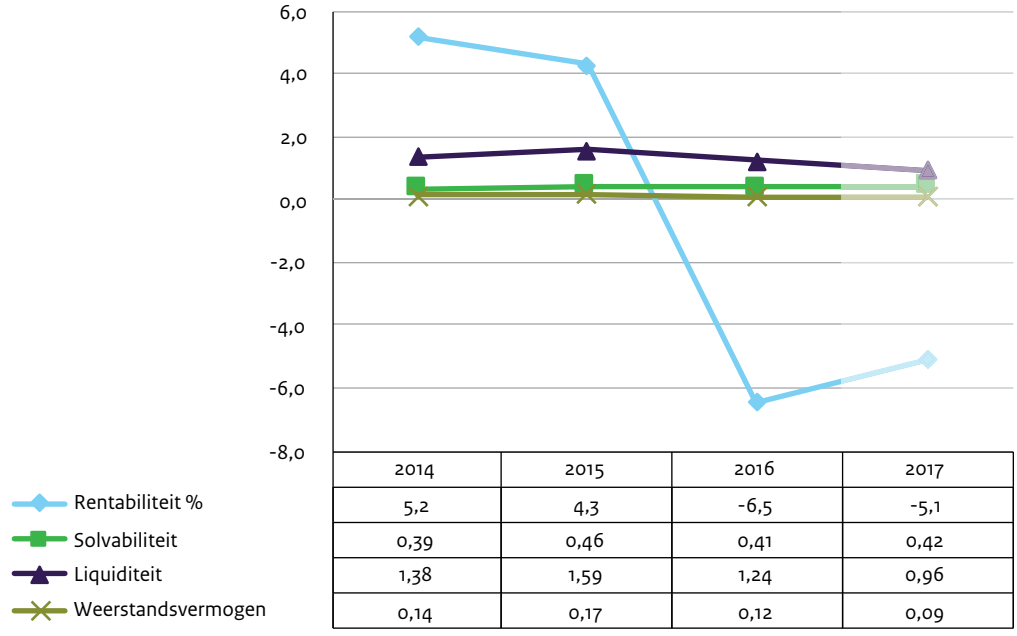


	2014	2015	2016	2017
Rentabiliteit %	6,9	3,2	2,5	3,8
Solvabiliteit	0,39	0,50	0,54	0,57
Liquiditeit	1,07	1,24	1,09	0,86
Weerstandsvermogen	0,22	0,30	0,29	0,27

Bron: DUO, 2018a

De grafiek van het voortgezet onderwijs laat een heel ander beeld zien.

Figuur 15 Ontwikkeling kengetallen Caribisch Nederland voortgezet onderwijs



	2014	2015	2016	2017
Rentabiliteit %	5,2	4,3	-6,5	-5,1
Solvabiliteit	0,39	0,46	0,41	0,42
Liquiditeit	1,38	1,59	1,24	0,96
Weerstandsvermogen	0,14	0,17	0,12	0,09

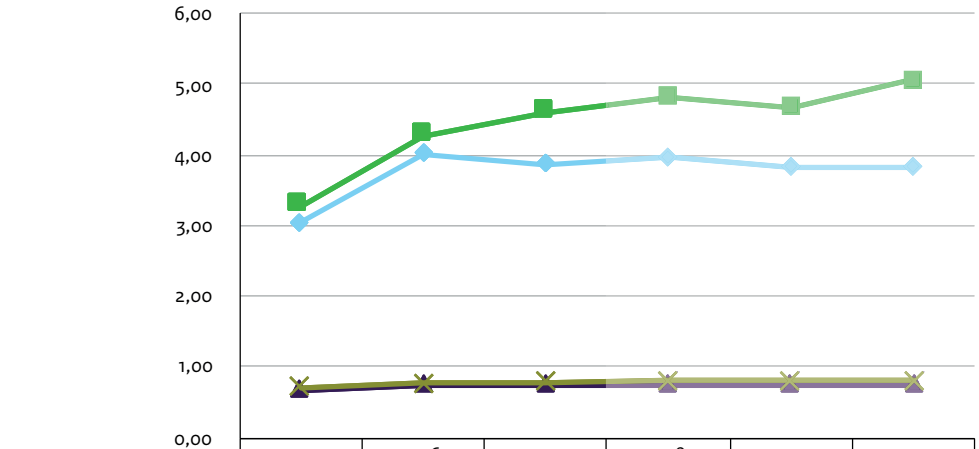
Bron: DUO, 2018a

In het afgelopen verslagjaar is de financiële situatie van de schoolbesturen verbeterd, speciaal in het primair onderwijs. Op 1 augustus 2018 stonden nog twee besturen onder verscherpt financieel toezicht, tegen vier een jaar eerder. Beide besturen zitten in het voortgezet onderwijs. Dit aantal is verwerkt in de totalen bij de sector.

1.5 Samenwerkingsverbanden passend onderwijs (swv)

Van de primaire kengetallen van de samenwerkingsverbanden (swv'en) zijn in figuur 16 enkel de liquiditeit en de solvabiliteit weergegeven over de eerste 3 jaar van hun bestaan en over de komende 3 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 11 van de 152 (77 primair onderwijs en 75 voortgezet onderwijs) samenwerkingsverbanden een solvabiliteit onder de signaleringsgrens (waarvan 5 met een negatief eigen vermogen). Toch is bij die samenwerkingsverbanden de continuïteit geborgd aangezien de aangesloten besturen daarvoor instaan.

Figuur 16 Liquiditeit en solvabiliteit swv'en primair onderwijs en vo



	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Liquiditeit po	3,04	4,02	3,86	3,99	3,83	3,82
Liquiditeit vo	3,27	4,27	4,61	4,80	4,67	5,08
Solvabiliteit po	0,68	0,76	0,74	0,75	0,74	0,74
Solvabiliteit vo	0,71	0,77	0,79	0,80	0,79	0,81

Bron: DUO, 2018a

Met ingang van het jaarverslag 2017 zijn nadere voorschriften van kracht geworden met betrekking tot het in beeld brengen van de rentabiliteit van de samenwerkingsverbanden. Daarmee is de onduidelijkheid van de afgelopen jaren over welke baten nu als baten van het samenwerkingsverband moesten worden beschouwd, verdwenen. In de jaarverslagen worden nu alle middelen die bestemd zijn voor passend onderwijs voor leerlingen uit het gebied van een bepaald samenwerkingsverband, beschouwd als baten (rijksbijdragen) van dat samenwerkingsverband. Onder de lasten wordt vervolgens afzonderlijk inzichtelijk gemaakt:

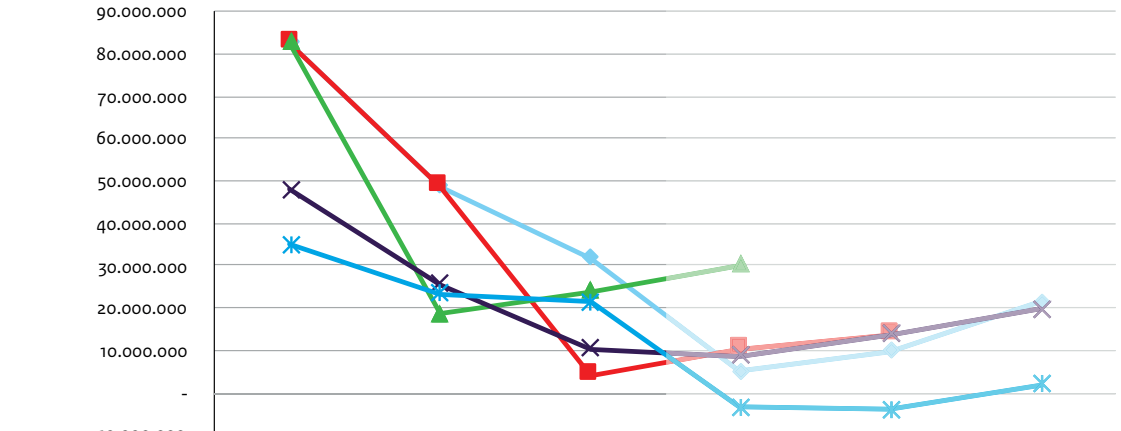
- welke bedragen direct al via het ministerie van OCW worden doorbetaald aan de instellingen voor speciaal onderwijs, leerwegondersteunend onderwijs (lwoo) en praktijkonderwijs (pro);
- welke bedragen het samenwerkingsverband op basis van afspraken binnen het verband direct overmaakt aan besturen.

Bij deze bedragen gaat het in 2017 om 2,08 miljard euro totale baten in de samenwerkingsverbanden. Daarvan zijn 2,03 miljard euro rijksbijdragen. Van die baten gaan 1,19 miljard euro direct via OCW naar de instellingen voor speciaal onderwijs, lwoo en pro. Het resterende bedrag voor de samenwerkingsverbanden is 842 miljoen. Van dat bedrag wordt 551 miljoen direct overgemaakt aan de besturen. De rest besteden de samenwerkingsverbanden op andere manieren aan hun doelstellingen.

De uitvoering van deze voorschriften moet ertoe leiden dat de resultaten van de samenwerkingsverbanden in de toekomst beter inzichtelijk kunnen worden gemaakt en beter met elkaar kunnen worden vergeleken. Bij dertien samenwerkingsverbanden (zeven in het primair onderwijs en zes in het vo) is dat in 2017 nog niet goed gelukt. Zij hebben de verplichte afdrachten via OCW toegevoegd aan de overige doorbetalingen aan schoolbesturen. Hierdoor lijkt het of zij geen verplichte afdrachten hebben. De accountants hebben daar geen opmerkingen bij geplaatst. In de volgende analyses is dat handmatig gecorrigeerd[12].

Omdat de nieuwe voorschriften daarnaast geen terugwerkende kracht hebben, is het voor het verschaffen van inzicht in de financiële resultaten van de samenwerkingsverbanden in de tijd voorlopig toch beter om dat te doen in absolute bedragen. Dat is dan ook gebeurd in figuur 17.

Figuur 17 Resultaat samenwerkingsverbanden



	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Jaarverslag 2017	82.712.692	48.757.007	31.779.114	5.010.474	9.647.688	21.313.105
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		
2017 po	47.776.098	25.549.997	10.417.130	8.499.371	13.715.444	19.558.233
2017 vo	34.936.594	23.207.010	21.361.984	-3.488.897	-4.067.756	1.754.827

Bron: DUO, 2018a

De eerste lijn (blauw) toont het resultaat zoals dat blijkt uit de jaarverslagen 2017, inclusief de prognose tot en met 2020. Ter vergelijking zijn daar de bedragen uit de jaarverslagen 2016 en 2015 naast gezet met bijbehorende prognoses tot en met 2019 en 2018 (rode en groene lijn). De cijfers uit de eerste regel (Jaarverslag 2017) zijn ten slotte uitgesplitst naar primair en voortgezet onderwijs.

[12] De nieuwe wijze van verwerking levert nog in een ander opzicht een vertekening op, namelijk een dubbeltelling in de geaggregeerde gegevens op sectorniveau. De doorbetalingen aan schoolbesturen verschijnen immers eerst als rijksbijdragen bij de samenwerkingsverbanden en vervolgens als overige baten bij de besturen in de jaarrekening. Aan de lastenzijde zijn zij de doorbetalingen zelf en bij de besturen de lasten die zij met deze bedragen dekken. Deze laatste zijn overigens niet als afzonderlijke posten in de jaarrekeningen terug te vinden.

Opvallend zijn de grote verschillen tussen voorspelling en realisatie en tussen de verschillende voorspellingen. In 2015 voorspelden de samenwerkingsverbanden voor 2016 een resultaat van 18 miljoen euro. Het feitelijke resultaat was 49 miljoen euro. In 2016 voorspelde men voor 2017 een resultaat van 4 miljoen euro. Dat werd 32 miljoen euro. Als we kijken naar de verschillen in prognoses in de opeenvolgende jaren, zien we dat die in vervolgjaren steeds weer neerwaarts worden bijgesteld, om vervolgens in de realisatie weer ruimschoots te worden overschreden[13]. In de voorspellingen voor het voortgezet onderwijs uit 2016 (Inspectie van het Onderwijs, 2017) werden voor 2018 en 2019 positieve resultaten van 9 tot 10 miljoen euro voorspeld. In de huidige voorspellingen zijn die omgeslagen in negatieve voorspellingen, zonder dat daar een duidelijke, externe aanleiding voor is.

De mate waarin de middelen van de samenwerkingsverbanden worden overgedragen, is nogal verschillend. Allereerst vindt de (verplichte) afdracht plaats van middelen aan het speciaal onderwijs, lwoo en pro. Dit loopt via OCW (DUO) en verschijnt in principe niet op de bankrekening van de samenwerkingsverbanden. Zij hebben er door hun beleid echter wel sturingsmogelijkheden in. De afdracht is immers afhankelijk van de mate waarin leerlingen van deze onderwijsvoorzieningen gebruik maken. Zoals hiervoor vermeld, gaat het in totaal om 1,19 van 2,08 miljard euro. Gemiddeld dus 57 procent van de totale baten.

Deze afdracht is zeer verschillend over de samenwerkingsverbanden verdeeld. In tabel 1 is afzonderlijk voor de beide sectoren weergegeven om welke percentages van de totale baten het gaat. Er is een groot verschil tussen de sectoren primair en voortgezet onderwijs, maar vervolgens is dat ook het geval binnen de sectoren. Dat laat zien dat in sommige regio's de verwijzingspercentages veel hoger zijn dan in andere regio's.

[13] Dit is niet exclusief voor de samenwerkingsverbanden en wordt in paragraaf 2.3 in bredere zin besproken.

Tabel 1 Percentages verplichte afdrachten ten opzichte van totale baten

	primair onderwijs (N=77)	voortgezet onderwijs (N=75)
Gemiddeld percentage	39%	73%
Hoogste	73%	91%
Laagste percentage	17%	35%

Van het geld dat de samenwerkingsverbanden vervolgens wel op hun rekening krijgen (de eerder genoemde 842 miljoen), wordt een deel op basis van algemene afspraken binnen elk samenwerkingsverband verdeeld onder de besturen. Daarbij is geen sprake van een koppeling aan specifieke activiteiten. In feite is het een soort lumpsum. Deze verdeling hangt samen met de mate waarin een samenwerkingsverband meer of minder centraal is georganiseerd (Van Aarssen, Weijers, Walraven en Bomhof, 2017). Over het geheel wordt 60 procent van het budget op die manier verdeeld. De overige 40 procent wordt centraal besteed door het samenwerkingsverband aan bijvoorbeeld ambulante begeleiding, logopedie enzovoort. Tabel 2 laat dit zien.

Tabel 2 Percentages overdrachten aan besturen na verplichte afdrachten

	primair onderwijs (N=77)	voortgezet onderwijs (N=75)
Gemiddeld percentage	70%	50%
Hoogste percentage	106%	114%
Laagste percentage	0%	0%

Ook hier zijn er grote verschillen tussen en binnen de sectoren, waarbij in sommige gevallen meer dan het gehele budget op deze manier wordt verdeeld. In deze gevallen geldt vaak dat de positieve resultaten van het voorafgaande jaar alsnog worden verdeeld onder de schoolbesturen. Momenteel vindt een verdiepend onderzoek plaats bij tien samenwerkingsverbanden primair onderwijs naar de besteding en verantwoording van de middelen. Het rapport daarvan verschijnt naar verwachting medio december 2018.

1.6 Middelbaar beroepsonderwijs (mbo)

Het mbo biedt een breed pakket aan beroepsopleidingen op vier verschillende niveaus. Een deel van deze opleidingen is in beroepsopleidende leerweg (bol) en een ander deel in beroepsbegeleidend leerweg (bbl) te volgen. In 2017 volgden circa 108.000 studenten een bbl-opleiding en 379.000 een bol-opleiding bij de sector mbo. Deze aantallen zijn inclusief groen onderwijs (circa 24.000 studenten). Hun onderwijs werd verzorgd door 45.000 fte personeelsleden (exclusief naar schatting 3.000 tot 4.000 fte personeel dat niet in loondienst is). Daarnaast verzorgen de meeste regionale opleidingscentra ook educatie en/of het voorgezet algemeen volwassenen onderwijs (vavo).

De rijksbijdragen van de sector bedroegen ruim 4,5 miljard euro in 2017. Daarvan was echter een deel voor andere sectoren bestemd die deel uitmaakten van deze mbo-instellingen. Voor het voortgezet onderwijs was dat 249 miljoen euro en voor het hbo 29 miljoen euro. Van de 62 instellingen mbo hebben er 15 ook voortgezet onderwijs (en twee daarvan ook hbo). Instellingen in het mbo hebben daarnaast een substantiële bron van inkomsten uit werk in opdracht van derden, bijvoorbeeld scholing voor bedrijven. Die inkomstenbron is jarenlang afgenomen, maar vanaf 2016 weer gegroeid. Deze stijging heeft zich in 2017 voortgezet.

Het budget gaat voor ongeveer 74 procent op aan personeelslasten. Deze zijn in 2017 met 135 miljoen euro toegenomen. Omdat mbo-instellingen zelf volledig voor hun huisvesting verantwoordelijk zijn, vormen huisvestingslasten en afschrijvingen (op huisvesting) een andere belangrijke budgettaire component. Maar deze zijn in 2017 minder hard gestegen.

Het aantal bbl-studenten is in 2016 en 2017 weer gegroeid, na een forse daling in de jaren 2013-2015 als gevolg van onder meer de economische crisis. Over het geheel is het aantal mbo-studenten met ongeveer 1 procent toegenomen in vergelijking met 2016. Die stijging zit in de bbl met 7000 studenten. De bol liep met ruim 2000 studenten terug. Maar in de komende jaren wordt een terugloop in studentenaantal in het mbo verwacht.

Hoe staan de instellingen ervoor?

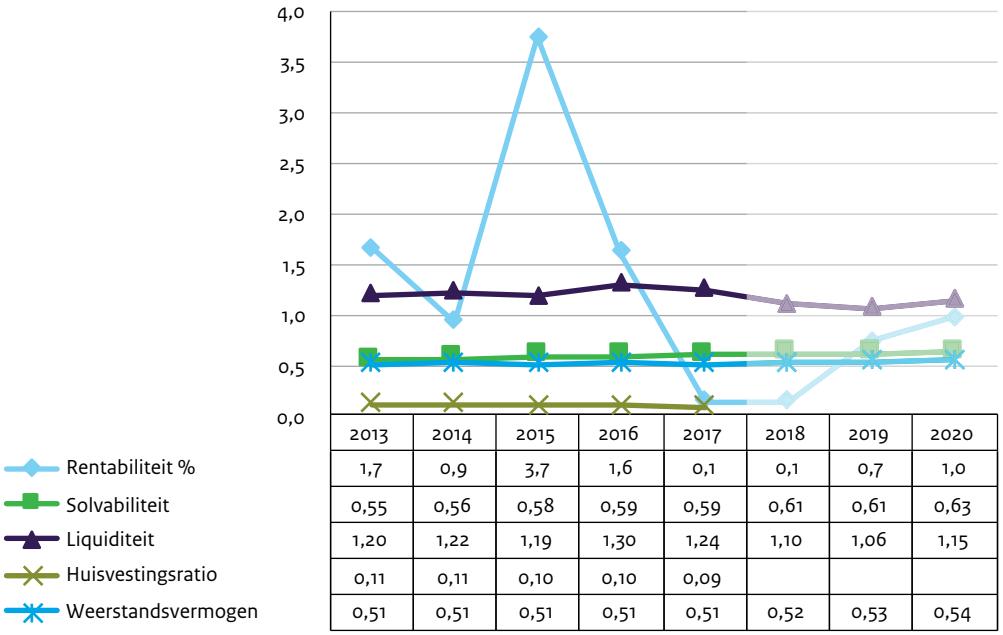
Ook in 2017 hebben in de sector de ontwikkelingen van de voorgaande jaren zich doorgezet (figuur 18). De rentabiliteit is positief, maar met 0,1 procent veel lager dan in 2016. De sector had voor 2017 een negatief resultaat begroot, maar dat is positief uitgekomen. Dit komt vooral door hogere rijksbijdragen die niet waren opgenomen in de begrotingen voor 2017. Verder constateren wij dat ongeveer een derde van de instellingen van de sector mbo een negatief of nul resultaat heeft gerealiseerd in 2017.

In 2017 zijn zowel de lasten als de baten gestegen in vergelijking met 2016. De stijging van de totale lasten is ruim 2,3 keer zo groot als die van de baten. Net als 2016 wordt de stijging van de totale lasten bijna volledig veroorzaakt door de personeelslasten. Dat is ook te zien in figuur 47 (paragraaf 2.4). Hier blijkt dat de personeelslasten als percentage van de totale baten gestegen zijn van 72 naar 73,7 procent. De stijging in de baten komt vooral door hogere rijksbijdragen en het werk in opdracht van derden.

De meeste mbo-instellingen hebben een degelijke financiële positie. De kengetallen van deze instellingen liggen boven de signaleringswaarden. Maar de liquiditeit van de sector is in 2017 iets afgenomen in vergelijking met 2016. Bij zes instellingen is de liquiditeit onder de signaleringswaarde en twee instellingen hebben een solvabiliteit onder de signaleringswaarde.

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 een stabiel positief resultaat verwacht voor komende jaren. De solvabiliteit stijgt verder. De liquiditeit van de sector neemt de komende jaren iets af, maar blijft ver boven de signaleringswaarde.

Figuur 18 Ontwikkeling primaire kengetallen mbo[14]



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Rentabiliteit %	1,7	0,9	3,7	1,6	0,1	0,1	0,7	1,0
Solvabiliteit	0,55	0,56	0,58	0,59	0,59	0,61	0,61	0,63
Liquiditeit	1,20	1,22	1,19	1,30	1,24	1,10	1,06	1,15
Huisvestingsratio	0,11	0,11	0,10	0,10	0,09			
Weerstandsvermogen	0,51	0,51	0,51	0,51	0,51	0,52	0,53	0,54

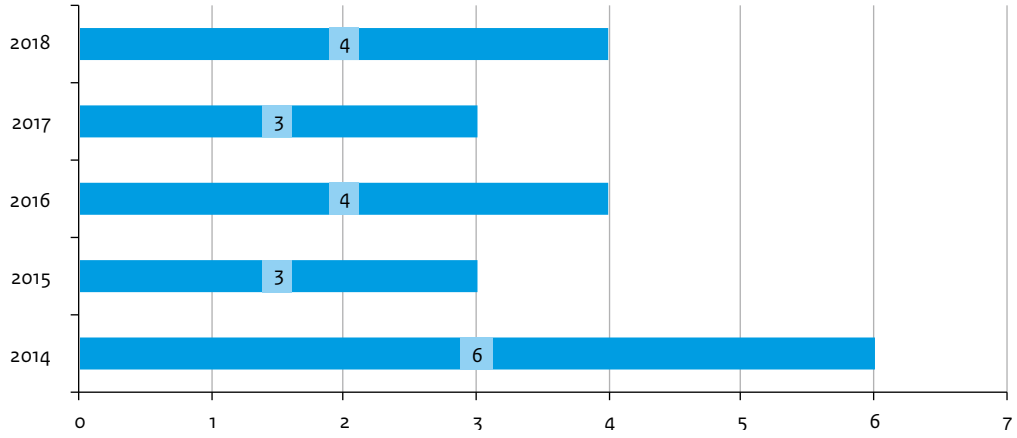
Bron: DUO, 2018a

De resultaten van de hele sector verschillen ook per type instelling. Vanouds worden in het mbo drie groepen onderscheiden: regionale opleidingscentra (roc's), agrarische opleidingscentra (aoc's) en vakinstellingen met verschillende karakteristieken. De vakinstellingen vertonen de hoogste rentabiliteit, met 4,7 procent ruim boven het sectorgemiddelde, terwijl één van de vakinstellingen een negatieve rentabiliteit heeft over 2017. Eén vakinstelling heeft een zeer lage liquiditeit en een kleine vakinstelling heeft een solvabiliteit ver onder signaleringswaarde. Maar de lage liquiditeit of solvabiliteit vormen geen grote risico's voor de financiële continuïteit van de betreffende instellingen. In het algemeen zijn de vakinstellingen zeer liquide en de solvabiliteit ligt met 0,63 het hoogst van het hele mbo. Bij aoc's is de rentabiliteit in 2017 negatief. Ook de liquiditeit van de aoc's is minder sterk dan die van de vakinstellingen. Aan het eind van deze paragraaf gaan wij nader in op de ontwikkelingen bij de aoc's en de andere typen instellingen in het mbo.

Ondanks de verdere verbetering van de gemiddelde financiële positie van de mbo-instellingen, is afgelopen jaar het aantal instellingen onder verscherpt financieel toezicht met één toegenomen. Eén instelling heeft zich voldoende hersteld in 2017 en staat nu weer onder basistoezicht, maar er zijn twee nieuwe bijgekomen. Na 1 augustus, de peildatum van figuur 20, zijn echter twee instellingen opgeheven (gefuseerd en gestopt) en is er één naar financieel basistoezicht gegaan, zodat er momenteel nog één instelling resteert onder verscherpt toezicht in de mbo-sector.

[14] 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 19 Ontwikkeling verscherpt financieel toezicht mbo[15]

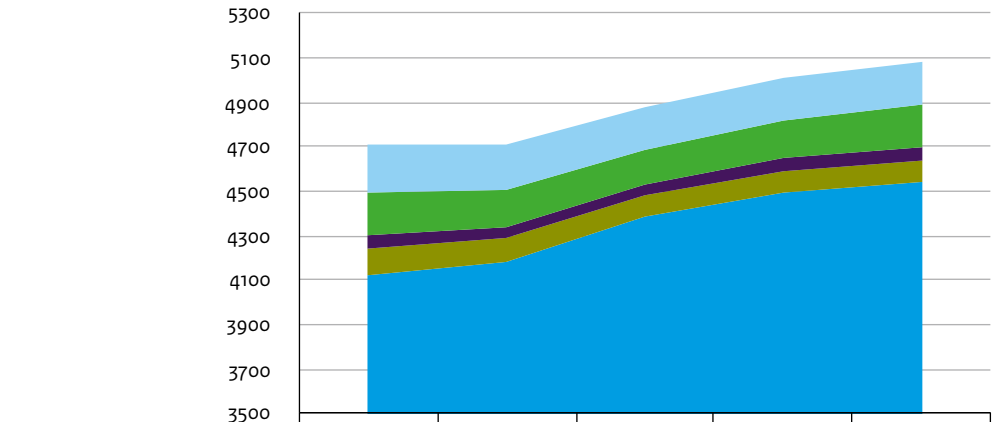


Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2018

Waar komen de middelen vandaan?

Vergeleken met 2015 en 2016 zijn de rijksbijdragen minder snel toegenomen in 2017, maar vormen zij nog altijd 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 harder gestegen ten opzichte van 2016. De verdere stijging van de baten uit werk in opdracht van derden (bijna 10 procent) is mogelijk een gevolg van de positieve economische ontwikkelingen en een teken dat de sector weer meer zaken doet met het bedrijfsleven.

Figuur 20 Ontwikkeling baten mbo (in miljoenen euro's)



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige baten	220	210	198	194	190
Werk iov derden	184	166	157	174	191
College-, cursusgelden	61	48	45	53	59
Ov. Overheidsbijdragen	116	109	99	97	97
Rijksbijdragen	4126	4177	4379	4496	4542

Bron: DUO, 2018a

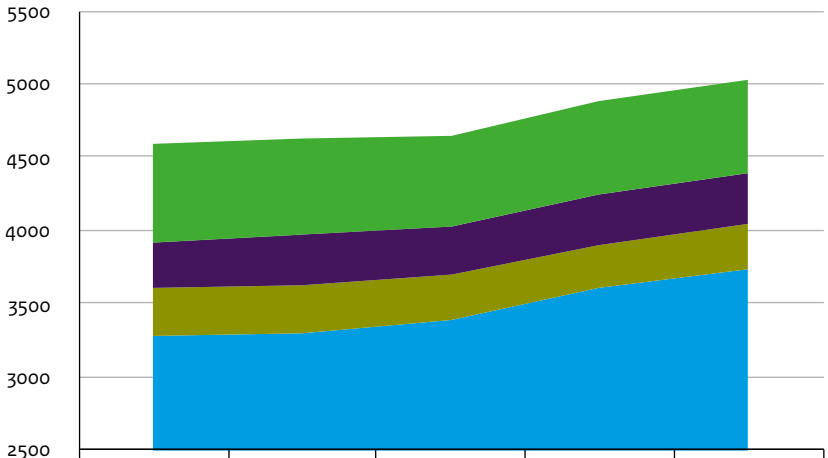
[15] Peildatum 1 augustus van elk jaar.

Waar gaat het geld naartoe?

Uit de gegevens wordt duidelijk dat de sector ook in 2017 extra heeft geïnvesteerd in personeel. De personeelslasten zijn met 3,7 procent toegenomen, zoals figuur 21 laat zien. Deze toename van de personeelslasten is een teken dat de sector steeds meer investeert in kwaliteitsverhoging. Daarbij zijn er verschillen naar soorten instellingen. Splitsen we deze toename uit naar typen instellingen, dan is de stijging bij roc's 4,3 procent, bij aoc's 1 procent en bij de vakinstellingen 3,3 procent. De vakinstellingen hebben echter wel een lagere uitgangspositie. Daar is het percentage personeelslasten 67,7 procent van het totaal van de lasten, Bij roc's is dat 75,2 procent en bij aoc's 72,5.

In 2017 zijn de huisvestingslasten en overige lasten in absolute zin nauwelijks veranderd ten opzichte van 2016. De gegevens in de balans (bijlage V) laten ook zien dat de boekwaarde van gebouwen en terreinen in 2017 iets is gestegen ten opzichte van 2016, maar in 2017 nog wel onder het niveau van 2013 ligt. De materiële vaste activa bedragen ruim 74 procent van het totale balans van de sector.

Figuur 21 Ontwikkeling lasten mbo (in miljoenen euro's)



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige Lasten	664	658	628	641	639
Huisvestingslasten	317	330	333	345	347
Afschrijvingen	324	335	303	295	307
Personeelslasten	3279	3299	3387	3606	3741

Bron: DUO, 2018a

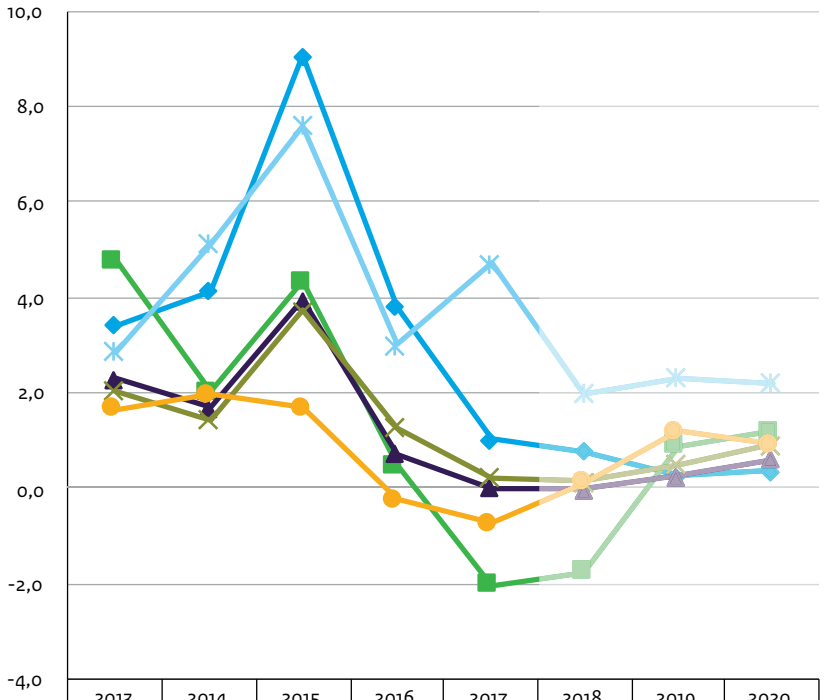
Financiële risico's bij aoc's en kleine mbo-instellingen

Afgelopen jaar is onderzoek verricht naar de financiële positie van aoc's. Dit heeft geleid tot een rapport (Inspectie van het Onderwijs, 2018b) waarin werd geconcludeerd dat een deel ervan een kwetsbare positie heeft, zowel financieel als voor wat betreft de kwaliteit van het onderwijs, en te weinig anticipeert op de krimp. Toegezegd is de ontwikkeling van deze instellingen, die inmiddels zijn overgegaan van het ministerie van EZ naar OCW, te blijven volgen.

De uitkomsten van het onderzoek naar de aoc's hebben geleid tot vragen over de kwetsbaarheid van kleinere mbo-instellingen in het algemeen, eventueel met het oogmerk van meer samenwerking of fusie. Daarnaar wordt afzonderlijk vervolgonderzoek gedaan, en vooruitlopend daarop beschouwen wij hieronder enkele van de kengetallen van verschillende mbo-instellingen, onderscheiden naar omvang en soort. Die omvang is gebaseerd op de totale baten in 2017 en is onderverdeeld in de groepen kleiner dan 35 miljoen (3), 35 tot 70 miljoen (8), 71 tot 105 miljoen (13) en meer dan 105 miljoen (16) euro conform de indeling van de benchmark mbo (MBO Raad en PWC, 2017). Alleen de roc's zijn onderverdeeld naar deze

omvang. De vakinstellingen (11) en de aoc's (11) hebben een ander karakter en zijn afzonderlijk weergegeven voor een compleet beeld. De onderstaande figuren laten de verschillen zien bij de voornaamste kengetallen.

Figuur 22 Rentabiliteit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen in procenten



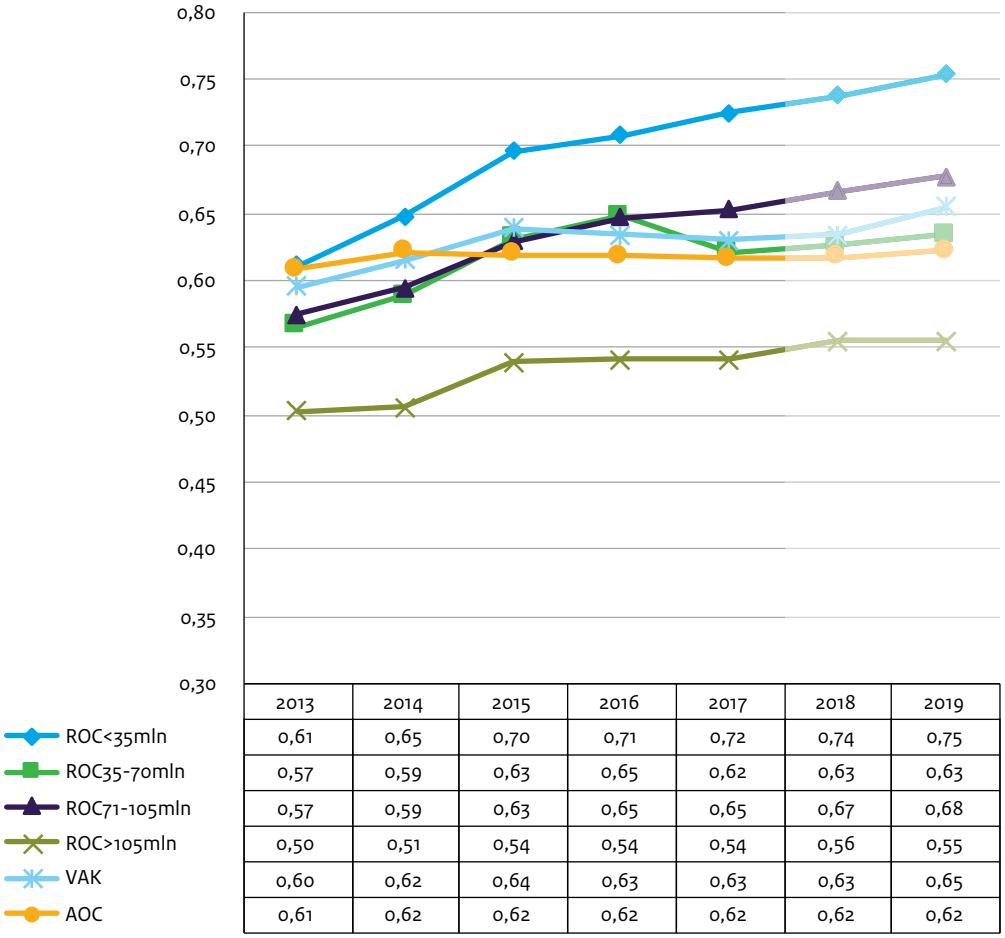
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ROC<35mln	3,4	4,2	9,1	3,8	1,0	0,8	0,2	0,4
ROC35-70mln	4,8	2,0	4,3	0,5	-2,0	-1,8	0,9	1,2
ROC71-105mln	2,3	1,7	3,9	0,7	0,0	0,0	0,3	0,6
ROC>105mln	2,1	1,4	3,7	1,3	0,2	0,2	0,5	0,9
VAK	2,9	5,1	7,6	3,0	4,7	2,0	2,3	2,2
AOC	1,7	2,0	1,7	-0,2	-0,7	0,1	1,2	0,9

Bron: DUO, 2018a

Het zijn de vakinstellingen en de kleine roc's die vrij hoog scoren voor wat betreft de rentabiliteit. De middelgrote roc's en de aoc's zitten meer aan de onderkant. Voor wat betreft de prognoses, kruipen de getallen nogal naar elkaar toe, met uitzondering van de vakinstellingen die op de afzienbare termijn een rentabiliteit voorzien van boven de 2 procent.

Kijken we naar de solvabiliteit in figuur 23, dan zijn het ook weer de kleinere roc's die hoge waardes laten zien. Dat is een verschijnsel dat niet afwijkt van de sectoren primair en voortgezet onderwijs waar de kleinste instellingen ook de hoogste waarde voor dit kengetal hebben. Er is echter geen enkele groep instellingen die zelfs maar in de buurt komt van de signaleringswaarden.

Figuur 23 Solvabiliteit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen

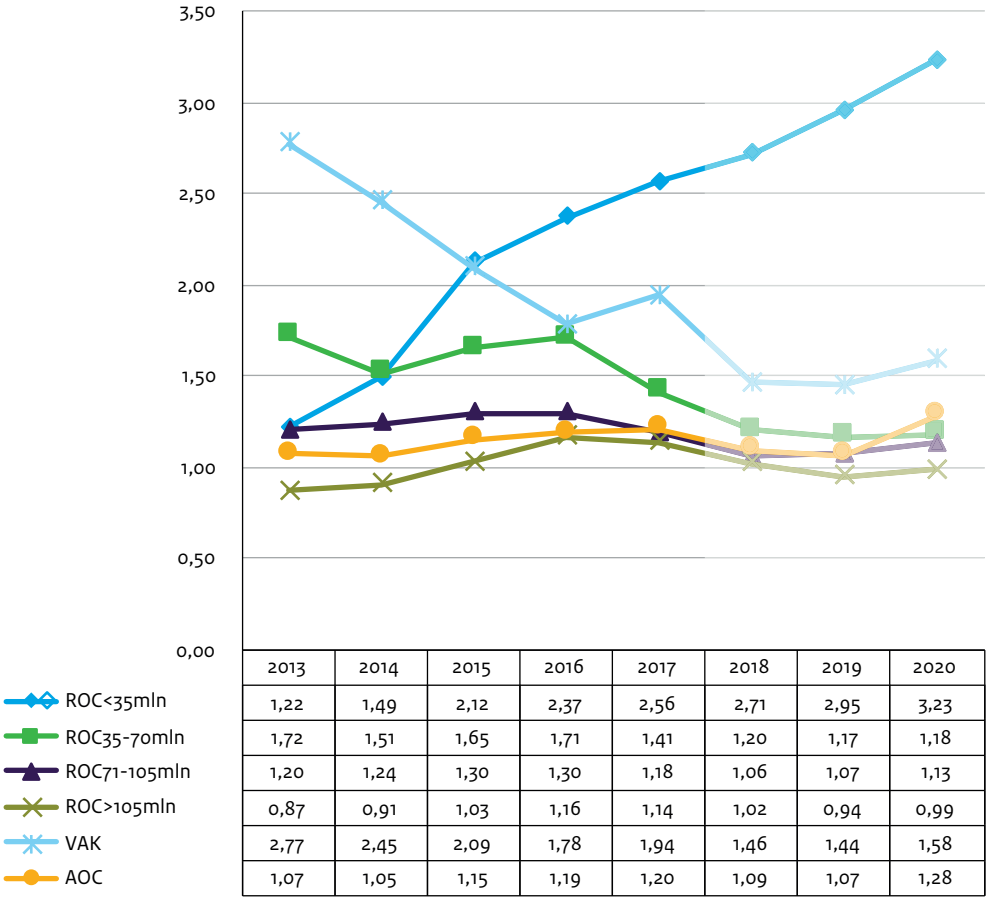


	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ROC<35mln	0,61	0,65	0,70	0,71	0,72	0,74	0,75
ROC35-70mln	0,57	0,59	0,63	0,65	0,62	0,63	0,63
ROC71-105mln	0,57	0,59	0,63	0,65	0,65	0,67	0,68
ROC>105mln	0,50	0,51	0,54	0,54	0,54	0,56	0,55
VAK	0,60	0,62	0,64	0,63	0,63	0,63	0,65
AOC	0,61	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62

Bron: DUO, 2018a

De liquiditeit (figuur 24) weerspiegelt een beetje het beeld van de rentabiliteit. Opvallend is de grote stijging van de kleine roc's, zowel in realisatie als voorspelling. Ook hier halen de vak-instellingen hoge waarden.

Figuur 24 Liquiditeit naar instellingsomvang roc's en overige mbo-instellingen



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ROC<35mln	1,22	1,49	2,12	2,37	2,56	2,71	2,95	3,23
ROC35-70mln	1,72	1,51	1,65	1,71	1,41	1,20	1,17	1,18
ROC71-105mln	1,20	1,24	1,30	1,30	1,18	1,06	1,07	1,13
ROC>105mln	0,87	0,91	1,03	1,16	1,14	1,02	0,94	0,99
VAK	2,77	2,45	2,09	1,78	1,94	1,46	1,44	1,58
AOC	1,07	1,05	1,15	1,19	1,20	1,09	1,07	1,28

Bron: DUO, 2018a

1.7 Hoger beroepsonderwijs (hbo)

Na een lichte daling in 2015 is het totaal aantal studenten van het hbo in 2017, in tegenstelling tot de verwachtingen, voor het tweede jaar op rij gestegen met 1 procent tot 457.000 studenten. Het hbo verzorgt 194 bachelor-, 71 master- en 73 Ad-opleidingen, verspreid over de 7 hbo-sectoren. Het aantal studenten is met 3 procent gegroeid in de afgelopen 5 jaar. Het onderwijs van de hbo'ers wordt verzorgd door zo'n 34.000 personeelsleden. Het aantal personeelsleden is de afgelopen jaren meer dan evenredig in verhouding tot de studentenaantallen gegroeid door gerichte, extra bestedingen.

De sector ontving in 2017 ruim 4,2 miljard euro aan inkomsten. De rijksbijdrage maakte daar bijna 69,4 procent van uit. De tweede belangrijke inkomstenpost wordt steeds gevormd door de collegegelden die de studenten aan de instelling betalen. Deze bedroegen in 2016 21 procent van het totaal aan baten dat bij de instelling binnenkwam.

Van de lasten vormen de personeelslasten de grootste post. Deze personeelslasten zijn de afgelopen jaren fors gegroeid tot 76,1 procent van het totaal van de inkomsten. Daarmee geven de hogescholen onder meer invulling aan de voorinvesteringen in de kwaliteit van het onderwijs die zij hebben toegezegd voor 2015-2017. Maar in combinatie met het hoger aantal studenten in 2017 heeft het hbo relatief iets minder uitgegeven aan het personeel dan in 2016.

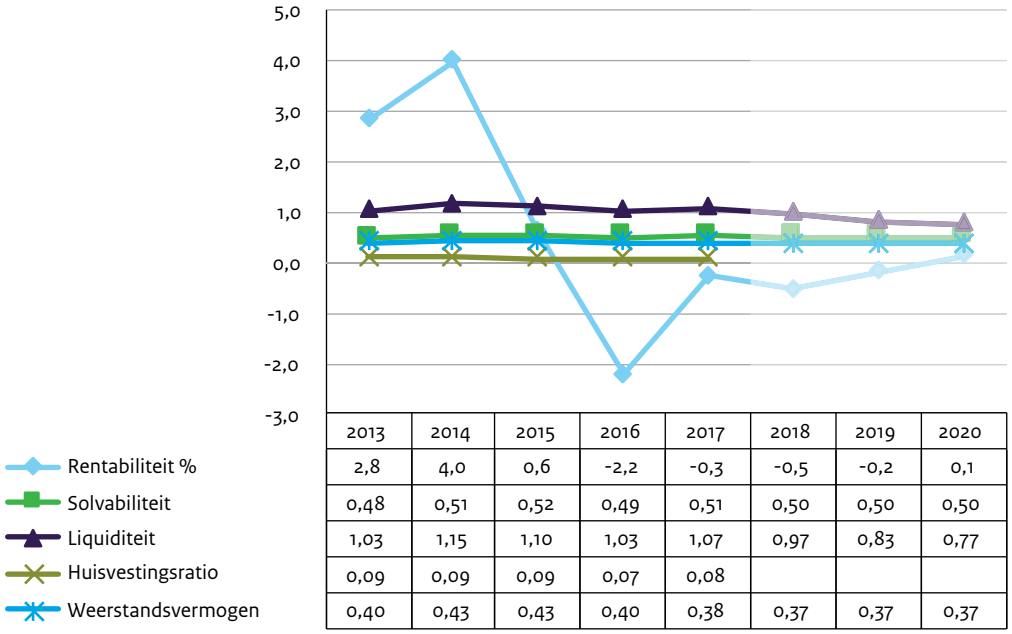
De sector heeft een klein negatief resultaat van 0,3 procent over 2017. Dit is aanzienlijk beter dat de begroting 2017. Het kleinere negatieve resultaat komt vooral door de rijksbijdrage die lager was begroot.

Hoe staan de instellingen ervoor?

Evenals in 2016 heeft de sector hbo een negatieve rentabiliteit. Dit was de verwachting op basis van de begroting 2017. Maar het resultaat is beter dan de begroting en het resultaat van 2016. Ook voor 2018 en 2019 verwachten de hogescholen een negatieve rentabiliteit (figuur 25). 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 2016 zijn de lasten in 2017 met 1,5 procent toegenomen. De baten zijn met 3,5 procent echter meer toegenomen.

Ondanks de negatieve rentabiliteit over 2016 en 2017 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 de liquiditeit zal afnemen in de komende jaren. Ondanks de voorspelde negatieve rentabiliteit in 2018 en 2019, blijft de financiële positie van de sector solide. Wel is in 2018 voor de eerste keer een hbo-instelling onder verscherpt financieel toezicht geplaatst wegens haar zwakke liquiditeit en solvabiliteit, die vooral veroorzaakt worden door een sterke groei van het aantal studenten.

Figuur 25 Ontwikkeling primaire kengetallen hbo

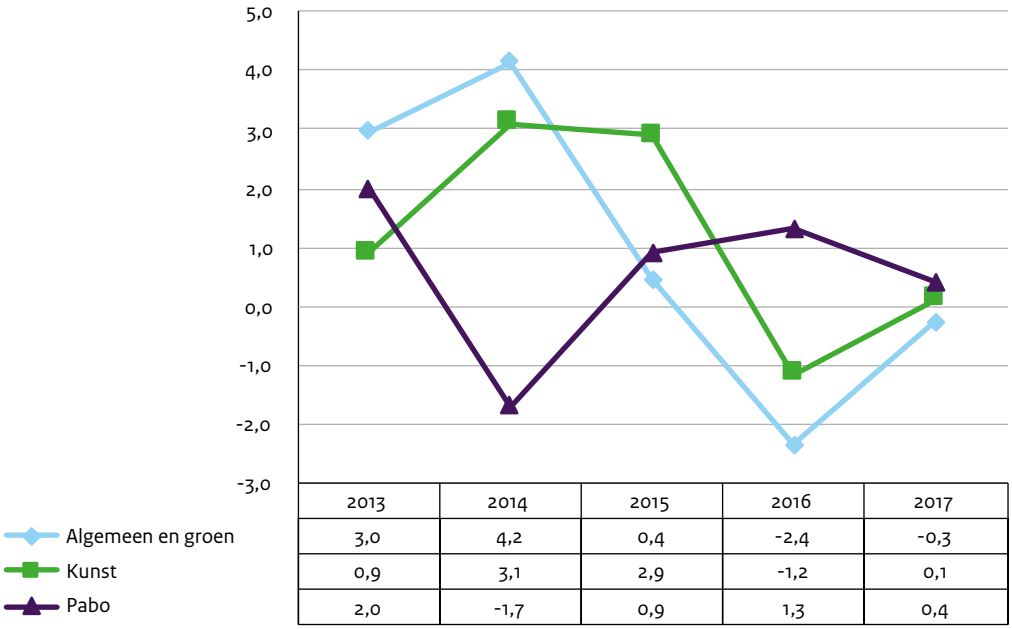


	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Rentabiliteit %	2,8	4,0	0,6	-2,2	-0,3	-0,5	-0,2	0,1
Solvabiliteit	0,48	0,51	0,52	0,49	0,51	0,50	0,50	0,50
Liquiditeit	1,03	1,15	1,10	1,03	1,07	0,97	0,83	0,77
Huisvestingsratio	0,09	0,09	0,09	0,07	0,08			
Weerstandsvermogen	0,40	0,43	0,43	0,40	0,38	0,37	0,37	0,37

Bron: DUO, 2018a

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 (22), de kunstinstellingen (7) en de pabo's (8). Bij de algemene en groene hogescholen en kunstinstellingen is de rentabiliteit iets lager (respectievelijk - 0,3 en -0,4 procent). Zes algemene, drie kunstinstellingen en één instelling voor groen onderwijs hebben een positief resultaat in 2017. Opvallend is dat vijf van de acht pabo's een negatief resultaat hebben dat groter is dan het gemiddelde van de hele sector. De andere drie pabo's hebben veel hogere resultaten over 2017. Daarom is het totaal resultaat van de pabo's toch positief.

Figuur 26 Rentabiliteit naar soorten hbo in procenten[16]



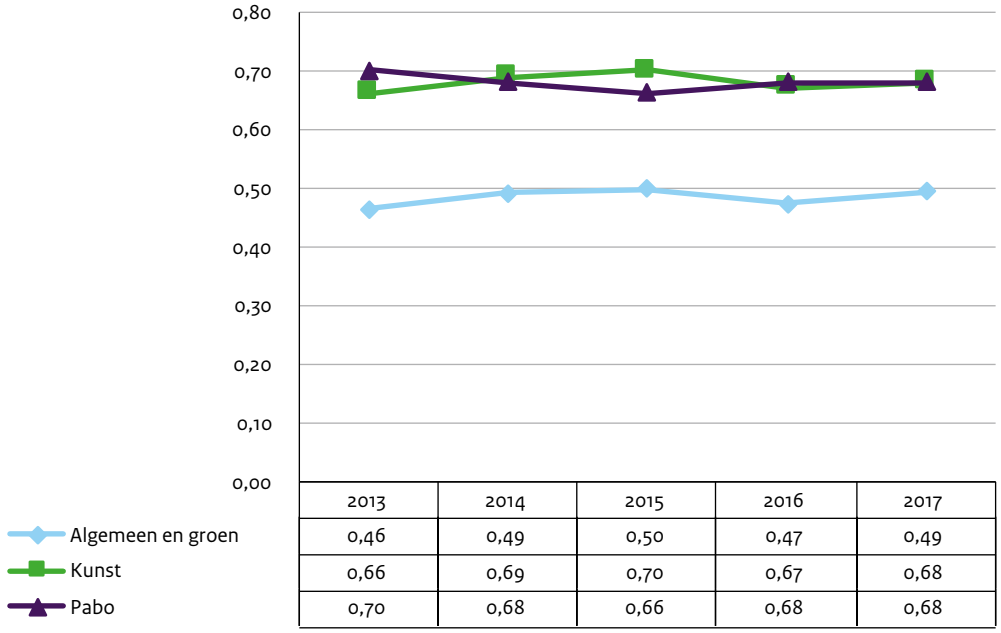
	2013	2014	2015	2016	2017
Algemeen en groen	3,0	4,2	0,4	-2,4	-0,3
Kunst	0,9	3,1	2,9	-1,2	0,1
Pabo	2,0	-1,7	0,9	1,3	0,4

Bron: DUO, 2018a

Ondanks het negatieve resultaat is de solvabiliteit van de sector als geheel met 0,02 gestegen ten opzichte van 2016. Dat komt door het lagere balanstotaal, vooral als gevolg van de afname van het kortlopend vreemd vermogen en de liquide middelen en de toename van de voorzieningen. Het gemiddelde van de solvabiliteit van de algemene en groene hogescholen is 0,49 en iets lager dan dat van de sector als geheel. Bij 1 van de 22 instellingen is de solvabiliteit onder de signaleringswaarde. De solvabiliteit ligt bij alle kunstinstellingen en pabo's boven de signaleringswaarde. Het gemiddelde van de solvabiliteit van de kunstinstellingen en pabo's is respectievelijk 0,70 en 0,64. Deze instellingen zijn relatief klein van omvang vergeleken met vooral de algemene hogescholen en hebben vaak de huisvesting geheel in eigendom. Hun vastgoed is voor een groot deel gefinancierd met eigen middelen en dat draagt bij aan een hogere solvabiliteit. Maar de huisvestingslasten zijn relatief hoog bij de kunstinstellingen. Dat komt door een specifieke huisvestingsbehoefte. De hoogste solvabiliteit bij kunstinstellingen is 0,86 en bij pabo's 0,82. Bij twee algemene hogescholen is solvabiliteit met 0,74 het hoogst.

[16] 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.

Figuur 27 Solvabiliteit naar soorten hbo



	2013	2014	2015	2016	2017
Algemeen en groen	0,46	0,49	0,50	0,47	0,49
Kunst	0,66	0,69	0,70	0,67	0,68
Pabo	0,70	0,68	0,66	0,68	0,68

Bron: DUO, 2018a

De liquiditeit van de sector hbo is iets gestegen in 2017. Met 1,02 ligt de gemiddelde liquiditeit van de algemene en groene hogescholen onder het niveau van de hele sector. Wel zijn er twee instellingen, één algemene en één groene 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 1,54 en 1,78. De hoogste liquiditeit bij kunstinstellingen is 2,35 en bij pabo's 3,02. De hoogste liquiditeit bij de algemene hogescholen is 2,01.

Figuur 28 Liquiditeit naar soorten hbo

	2013	2014	2015	2016	2017
Algemeen en groen	0,98	1,10	1,06	0,99	1,02
Kunst	1,53	1,66	1,59	1,64	1,54
Pabo	2,23	2,00	1,85	1,79	1,78

Bron: DUO, 2018a

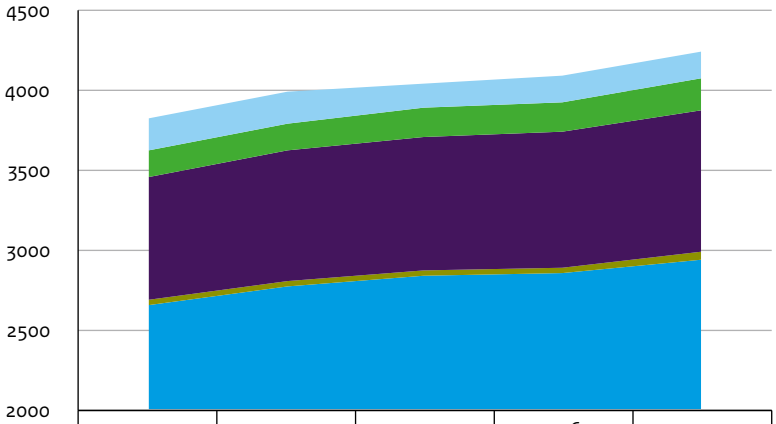
De kunstinstellingen en de pabo's hebben weliswaar duidelijk hogere waarden dan de algemene en groene hogescholen, maar door hun kleinere omvang zijn ze ook kwetsbaarder voor negatieve ontwikkelingen. Om die reden zijn hogere waarden voor de indicatoren daar wel op hun plaats. De financiële positie van de kunstinstellingen en pabo's is overigens niet sterker geworden in de afgelopen periode.

Er stonden in de afgelopen drie jaar geen hogescholen onder verscherpt financieel toezicht, met uitzondering van één groene hogeschool in 2018. 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. In 2016 is deze terugloop ingehaald. In 2017 zijn het aantal inschrijvingen en de instroom verder gestegen met respectievelijk 1,4 procent en 5,5 procent. Alleen bij de pabo's is sprake van een veel lagere toename van de inschrijvingen (0,2 procent) en de instroom (0,4 procent) in 2017 ten opzichte van 2016.

Waar komen de middelen vandaan?

De rijksbijdrage inclusief het collegegeld is met ruim 3 procent gestegen in 2017 als gevolg van loon- en prijsbijstellingen. In vergelijking met 2016 zijn de rijksbijdragen als aandeel van de totale baten met 0,03 procent afgenomen in 2017. De baten uit werk in opdracht van derden zijn echter met 6,5 procent toegenomen, mogelijk als gevolg van het economisch getij. Voor het tweede jaar geldt deze ontwikkeling niet voor de kunstinstellingen; hier zijn deze baten verder afgenomen.

Figuur 29 Ontwikkeling baten hbo (in miljoenen euro's)



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige baten	196	206	161	164	170
Werk iov derden	181	174	174	182	194
College-, cursusgelden	760	811	841	861	887
Ov. Overheidsbijdragen	33	34	32	36	46
Rijksbijdragen	2658	2772	2837	2852	2942

Bron: DUO, 2018a

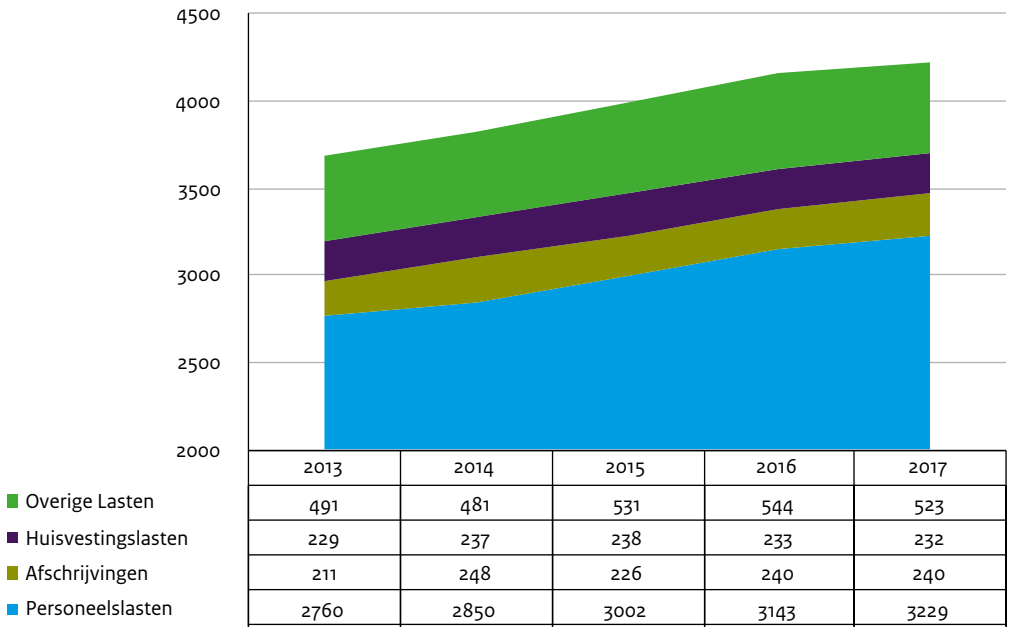
Waar gaat het geld naartoe?

In 2017 zijn alleen de personeelslasten met 2,8 procent toegenomen ten opzichte van 2016. De sector blijkt de extra uitgaven die zij afgelopen jaren heeft gedaan in het personeel ook in 2017 te hebben gedaan. Ten opzichte van de totale baten is het aandeel van de personeelslasten afgenomen van 76,8 procent in 2016 naar 76,2 procent in 2017. Dit komt door de hogere rijksbijdrage die niet was opgenomen in de begroting van de instellingen. Doordat dat meer totale baten opleverde, is het verhoudingsgetal veranderd. In absolute zin zijn de personeelslasten wel toegenomen.

Bij de kunstinstellingen en de pabo's ligt het percentage van de personeelslasten ten opzichte van de totale baten op respectievelijk 69 en 73,8 procent. In 2017 zijn de huisvestingslasten en de overige lasten met respectievelijke 0,5 procent en 3,9 procent afgenomen in vergelijking met 2017. De afschrijvingslasten zijn op het niveau van 2016 gebleven.

Het aandeel totale afschrijvingen plus huisvestingslasten als percentage van de totale lasten ligt op 11,2 procent voor de sector hbo. Dit is 0,2 procent lager in vergelijking met 2016. Bij de kunstinstellingen en pabo's ligt dit percentage enkele procenten hoger. Deze categorieën instellingen hebben andere gebouwen nodig. De waarde van de materiële activa in totaal zal de komende drie jaar, ondanks de afschrijvingen, toenemen met 350 miljoen euro.

Figuur 30 Ontwikkeling lasten hbo (in miljoenen euro's)



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige Lasten	491	481	531	544	523
Huisvestingslasten	229	237	238	233	232
Afschrijvingen	211	248	226	240	240
Personeelslasten	2760	2850	3002	3143	3229

Bron: DUO, 2018a

1.8 Wetenschappelijk onderwijs (wo)

Op 1 oktober 2017 stonden ruim 286.000 studenten ingeschreven bij een bachelor- of een masteropleiding van universiteiten. Universiteiten verzorgen ruim 400 bachelor- en 800 masteropleidingen verspreid over tien verschillende studierichtingen. Het aantal studenten bij die opleidingen is de afgelopen vijf jaar met bijna 13 procent gestegen. In het wo werken bijna 43.000 personeelsleden in het onderwijs en het onderzoek. Dit aantal personeelsleden is de afgelopen vijf jaar minder gestegen dan het aantal studenten, namelijk met 6 procent.
De verwachting is dat het aantal studenten ook in de toekomst nog stijgt, volgens de universiteiten zelf met ruim 10 procent over vijf jaar.

De inkomsten van het wo, totaal circa 7,0 miljard euro, betreffen voor 56,1 procent rijksbijdragen. Daarnaast is er een grote post werk in opdracht van derden van 1,9 miljard euro, 26,8 procent van de totale baten. Dit zijn voor een belangrijk deel middelen via KNAW en NWO die ook van het rijk komen, maar worden verdeeld op aanvraag voor wetenschappelijk onderzoek.

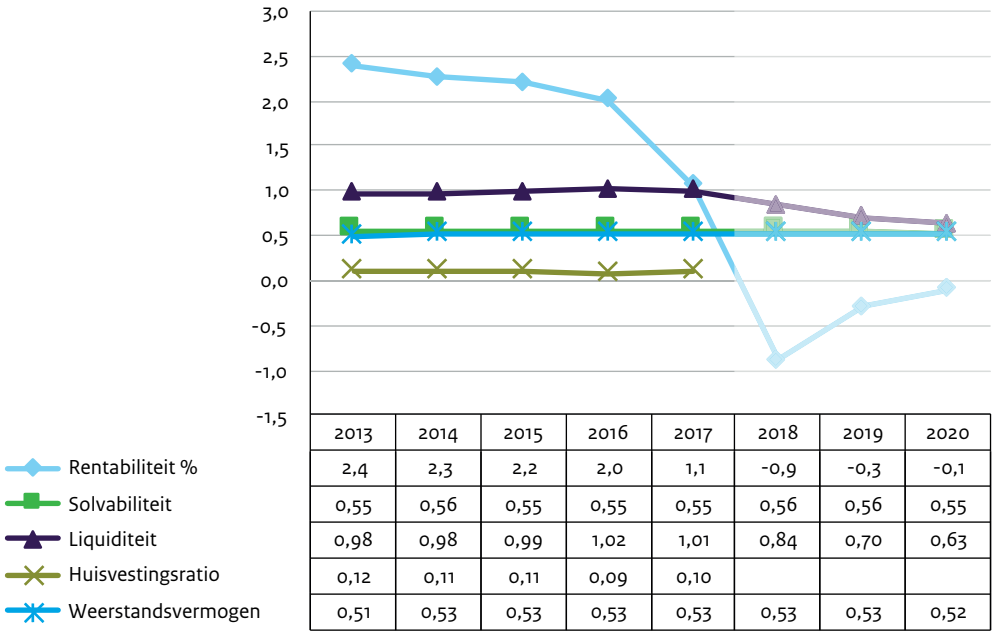
De lasten van universiteiten bestaan voor 66,2 procent van de totale baten uit personeelslasten (4,6 miljard euro). Universiteiten hebben veel meer kosten van andere aard dan andere instellingen, hetgeen tot uitdrukking komt in de post overige lasten die ongeveer 19,7 procent van de inkomsten verbruikt.

Hoe staan de instellingen ervoor?

Ook over 2017 heeft de sector wetenschappelijk onderwijs een positief resultaat gerealiseerd, ondanks het feit dat voor 2017 een negatieve rentabiliteit van 1,1 procent was voorspeld. Op dit verschil gaan wij nader in in paragraaf 2.3. Drie universiteiten boekten een klein negatief resultaat over 2017. De rentabiliteit is echter wel teruggelopen ten opzichte van 2016. De baten zijn met 2,3 procent even hard gestegen als een jaar eerder. Zij zijn 5,1 procent hoger dan voorspeld in de continuïteitsparagrafen. Voor de lasten is dat 3,1 procent. De hogere baten komen vooral door de hogere rijksbijdragen door loon- en prijsbijstellingen en hogere baten voor werk in opdracht van derden met respectievelijke 200 en 110 miljoen euro. De hogere lasten komen uitsluitend door hogere personeelslasten met 220 miljoen euro. Het lijkt er daarmee op dat de sector extra investeert in kwaliteit, zoals sinds 2015 werd verwacht.

De financiële positie van de sector is met deze resultaten stabiel (figuur 31). Net als in 2016 voorspelt de sector de komende drie jaar een negatieve rentabiliteit als gevolg van de extra investeringen in de kwaliteit. De solvabiliteit voldoet ruim en de instellingen voorzien dat die in de komende periode ook iets toeneemt. De solvabiliteit is bij alle universiteiten boven de signaleringswaarde. De laagste is 0,40 bij één universiteit. 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. Bij één universiteit is de liquiditeit net onder de signaleringswaarde ultimo 2017. Er hebben de afgelopen jaren dan ook geen instellingen onder verscherpt financieel toezicht gestaan.

Figuur 31 Ontwikkeling primaire kengetallen wo



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Rentabiliteit %	2,4	2,3	2,2	2,0	1,1	-0,9	-0,3	-0,1
Solvabiliteit	0,55	0,56	0,55	0,55	0,55	0,56	0,56	0,55
Liquiditeit	0,98	0,98	0,99	1,02	1,01	0,84	0,70	0,63
Huisvestingsratio	0,12	0,11	0,11	0,09	0,10			
Weerstandsvermogen	0,51	0,53	0,53	0,53	0,53	0,53	0,53	0,52

Bron: DUO, 2018a

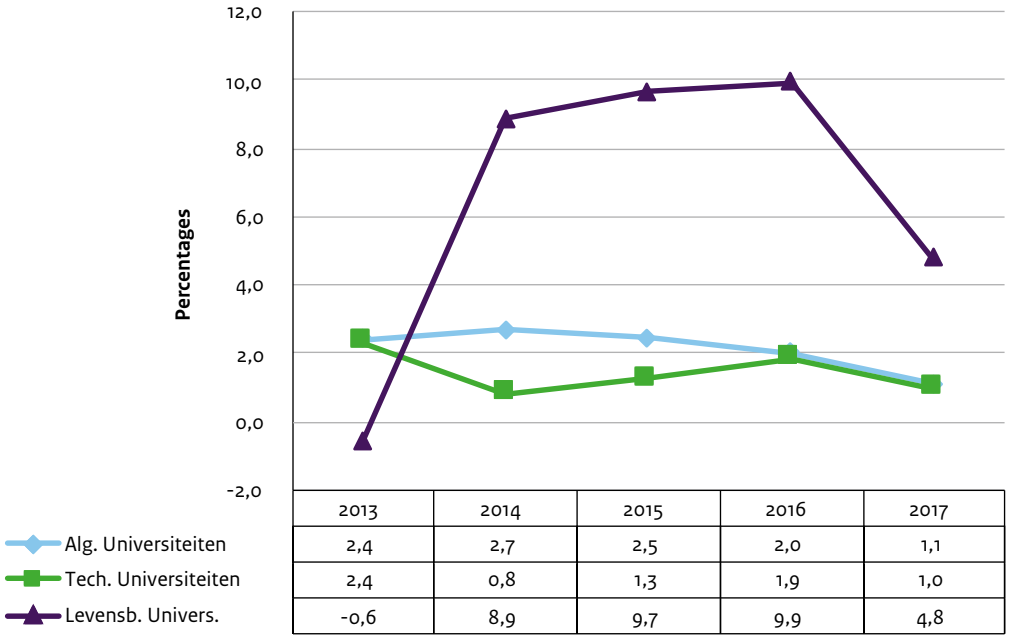
De totaalbalans van de sector is in 2017 toegenomen met 2 procent. Die toename is wat kleiner dan in 2016. De toename in 2017 aan de passivazijde komt vooral door de groei van het eigen vermogen van de sector met 2,6 procent en de kortlopende schulden met 2,7 procent ten opzichte van 2016. Aan de activazijde komt de toename vooral door de stijging van de waarde van de inventaris en overige apparatuur en de vorderingen. De waarde van de gebouwen en terreinen is minder hard gestegen met 1 procent.

Omdat de sector bestaat uit 3 groepen instellingen met uiteenlopende karakteristieken, is in figuur 32, 33 en 34 onderscheid gemaakt naar algemene (10), technische (4) en levensbeschouwelijke universiteiten (4).

De algemene en technische universiteiten hebben in het algemeen een hoog eigen vermogen. Dit hoge eigen vermogen zit vooral in hun materiele vaste activa (vastgoed, inventaris en apparatuur). Volgens de opgave van de instellingen blijven investeringen in het vastgoed en apparatuur noodzakelijk, omdat er steeds hogere eisen worden gesteld aan de huisvesting en de ontwikkelingen in technisch en medisch onderwijs 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 als gevolg van de eisen aan nieuwbouw of renovatie. Dit betekent dat de nieuwe investeringen meer kosten en dat daardoor de waarde van het vastgoed en apparatuur 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. Daarnaast spelen voorzichtigheid en alertheid bij de budgetteringen van de faculteiten mogelijk een rol bij het telkens hoger uitvallen van de resultaten van de universiteiten ten opzichte van de begroting.

Figuur 32 Rentabiliteit naar soort universiteiten

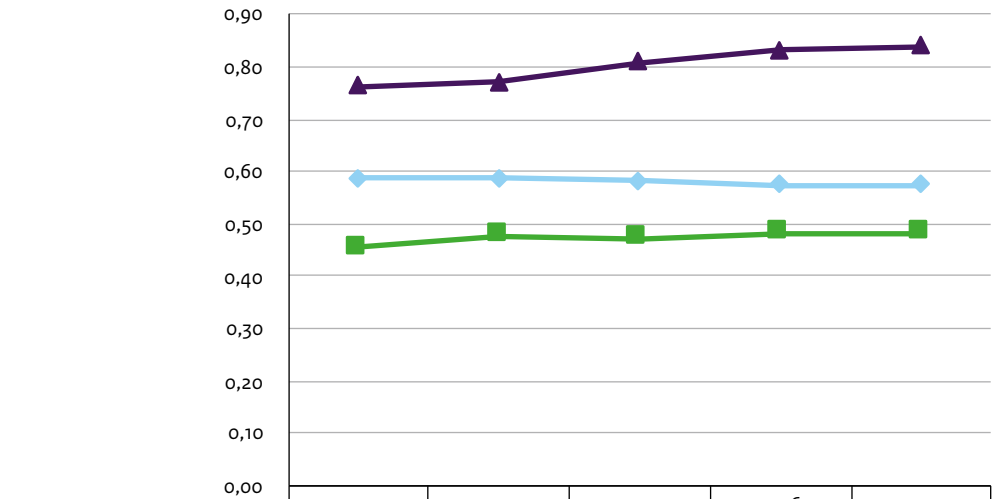


	2013	2014	2015	2016	2017
Alg. Universiteiten	2,4	2,7	2,5	2,0	1,1
Tech. Universiteiten	2,4	0,8	1,3	1,9	1,0
Levensb. Univers.	-0,6	8,9	9,7	9,9	4,8

Bron: DUO, 2018a

De rentabiliteit van de sector wetenschappelijk onderwijs laat grote verschillen per soort instelling zien. Net als in 2015 en 2016 hebben de levensbeschouwelijke instellingen (vier instellingen) een aanzienlijk hogere rentabiliteit over 2017. Bij twee instellingen is de rentabiliteit respectievelijk 7,7 en 9,5 procent. De resultaten van de technische universiteiten laten een daling zien in 2017 en bij twee van de vier universiteiten is dat resultaat negatief. Op één universiteit na hebben alle algemene universiteiten een positief resultaat over 2017 dat varieert tussen 0 en 5,8 procent.

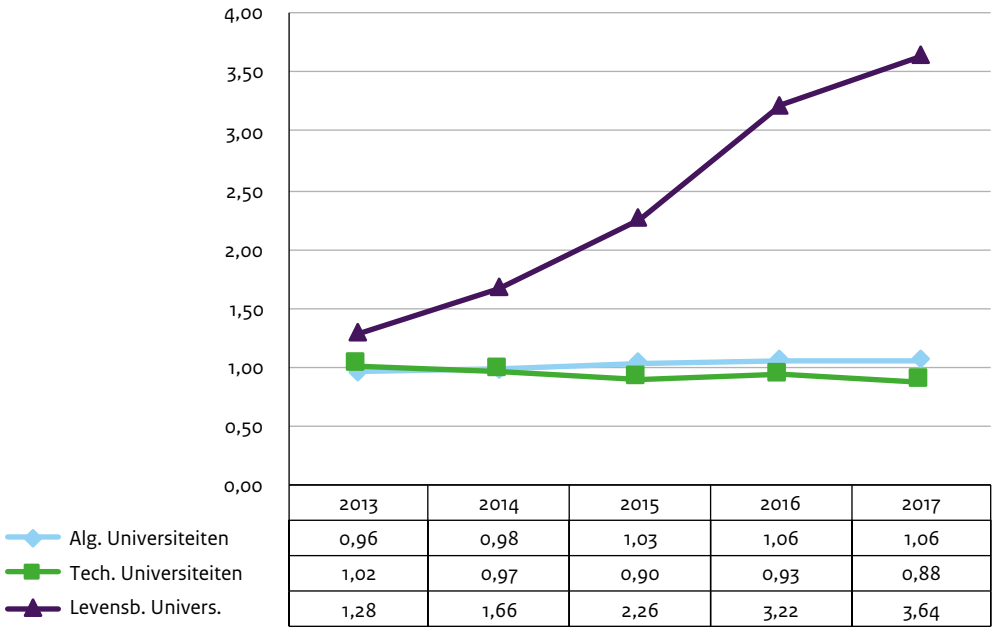
Figuur 33 Solvabiliteit naar soort universiteiten



	2013	2014	2015	2016	2017
Alg. Universiteiten	0,59	0,59	0,58	0,57	0,57
Tech. Universiteiten	0,46	0,48	0,47	0,48	0,48
Levensb. Univers.	0,76	0,77	0,81	0,83	0,84

Bron: DUO, 2018a

Figuur 34 Liquiditeit naar soort universiteiten



	2013	2014	2015	2016	2017
Alg. Universiteiten	0,96	0,98	1,03	1,06	1,06
Tech. Universiteiten	1,02	0,97	0,90	0,93	0,88
Levensb. Univers.	1,28	1,66	2,26	3,22	3,64

Bron: DUO, 2018a

De solvabiliteit is bij alle wo-instellingen boven de signaleringsgrens. Bij negen van de achttien instellingen is deze eind 2017 zelfs 0,60 of hoger. Deze instellingen hebben in hun jaarverslag toelichtingen verstrekt op deze hogere solvabiliteit. In combinatie met de omstandigheden, bijvoorbeeld toekomstige huisvesting of hoge pensioenvoorzieningen, acht de inspectie deze tot bepaalde hoogte acceptabel. Bij drie van de vier levensbeschouwelijke universiteiten is de solvabiliteit 0,80 of hoger. De solvabiliteit is bij de technische universiteiten in het algemeen lager. De hoogste solvabiliteit bij de algemene en technische universiteiten bedraagt respectievelijke 0,71 en 0,54. Dat verschil zit vooral in het lagere eigen vermogen van technische universiteiten ten opzichte van algemene universiteiten. De liquiditeit van één algemene universiteit is net onder de signaleringsgrens in 2017. Overigens is deze lagere liquiditeit verklaarbaar en acceptabel. De liquiditeit van de levensbeschouwelijke instellingen is veel hoger dan die van de rest van de sector wo, maar deze kleine instellingen hebben ook een grotere liquiditeit nodig om risico's het hoofd te bieden. Een levensbeschouwelijke universiteit heeft een liquiditeit van bijna 10 ultimo 2017.

De studentenaantallen aan de universiteiten zijn in 2017 verder gegroeid met 4,5 procent ten opzichte van 2016. De instroom is veel meer toegenomen: ruim 11,2 procent. Het aandeel van de buitenlandse studenten is sterker gegroeid tot ruim 48.000 in 2017, waarvan bijna 35.000 uit de EER en bijna 14.000 van daarbuiten (VSNU, 2018). Dit betekent dat ruim een kwart (28,6 procent) van de internationale studenten van buiten de EER kwam[17]. Het aantal diploma's dat de universiteiten hebben uitgereikt in 2016[18] is 2,9 procent hoger dan dat in 2015.

Waar komen de middelen vandaan?

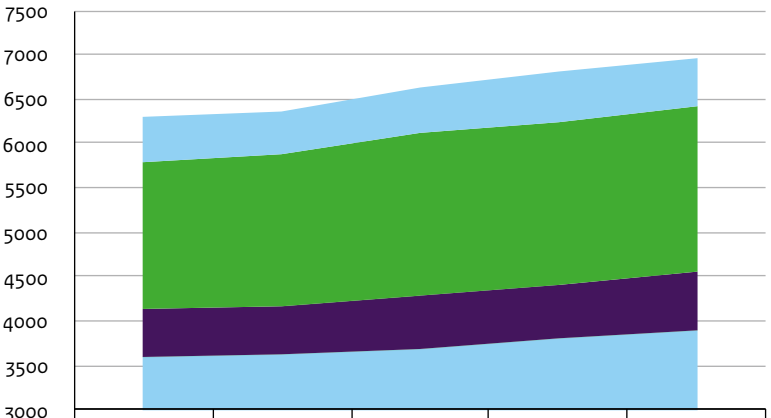
De rijksbijdrage is in 2017 met 2,6 procent toegenomen vergeleken met 2016. Daardoor is ook het relatieve aandeel in de baten toegenomen. Een goed teken voor de sector is dat de baten uit werk voor derden in 2017 weer zijn gestegen met 2,5 procent na een afname in 2016. Deze baten bestaan voor een deel uit de zogenaamde tweede geldstroom.

[17] De inspectie voert momenteel onderzoek uit naar het effect van internationalisering voor de financiële positie.

[18] De rijksbijdrage 2019 wordt berekend op basis van onder meer het aantal diploma's dat elke universiteit afzonderlijk heeft uitgereikt in 2016.

Die bedroeg in 2013 427 miljoen euro, is toen enkele jaren licht gedaald en bedroeg in 2017 441 miljoen euro. De opbrengsten uit college- en cursusgeld zijn met 7 procent relatief harder gestegen dan de totale baten. Dit is het gevolg van de toename van de internationale studenten buiten de EER. Deze studenten betalen een veel hoger collegegeld (het instellingscollegegeld) dan het wettelijke collegegeld. Dat leidt tot een extra stijging. Opvallend is dat de overige baten in 2017 hard zijn gedaald met 5,7 procent in vergelijking met 2016.

Figuur 35 Ontwikkeling baten wo (in miljoenen euro's)



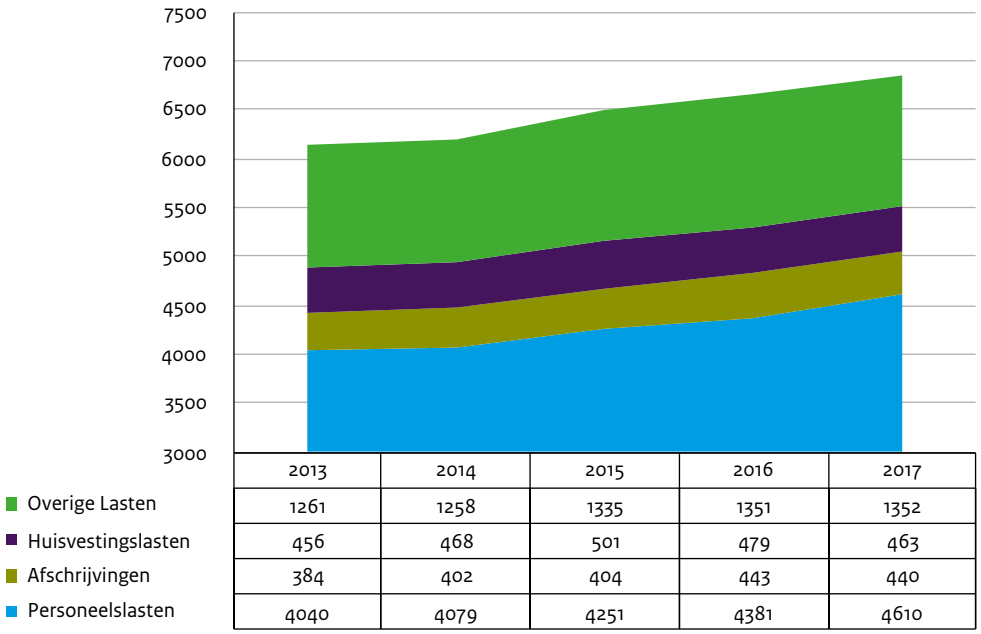
	2013	2014	2015	2016	2017
Overige baten	507	496	523	566	534
Werk iov derden	1657	1712	1838	1820	1865
College-, cursusgelden	541	536	580	614	657
Ov. Overheidsbijdragen	17	3	1	1	1
Rijksbijdragen	3585	3626	3697	3802	3901

Bron: DUO, 2018a

Waar gaat het geld naartoe?

De totale lasten zijn met ruim 3,2 procent gestegen vergeleken met 2016. De stijging komt uitsluitend door de toename van de personeelslasten. Die zijn met 5,2 procent gestegen ten opzichte van 2016. Voor het tweede jaar op rij zijn in 2017 de huisvestingslasten afgenomen, ook in relatieve zin ten opzichte van de totale lasten. Ook de afschrijvingen zijn lager in vergelijking met 2016. Uit de continuïteitsparagrafen blijkt echter dat huisvestingslasten plus afschrijvingen de komende drie jaar met ruim 5 procent stijgen. Het aandeel van de overige lasten is in absolute zin bijna gelijk gebleven. Maar in relatieve zin zijn ze met 0,5 procent afgenomen ten opzichte van de totale lasten in 2016.

Figuur 36 Ontwikkeling lasten wo (in miljoenen euro's)



	2013	2014	2015	2016	2017
Overige Lasten	1261	1258	1335	1351	1352
Huisvestingslasten	456	468	501	479	463
Afschrijvingen	384	402	404	443	440
Personeelslasten	4040	4079	4251	4381	4610

Bron: DUO, 2018a

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). Dat is enkel een primaire bestaansvoorwaarde en daaraan wordt de laatste jaren in behoorlijke mate voldaan.

Zeker zo belangrijk is echter hoe instellingen hun onderwijs vormgeven en op die manier ook voor de toekomst streven naar een doelmatige inzet van de onderwijsmiddelen. Het eerste aangrijpingspunt daarvoor is de continuïteitsparagraaf die sinds enkele jaren in het jaarverslag verplicht is. Daarin moeten zij beschrijven wat hun toekomstig beleid is en hoe daar in de financiële sturing bij wordt aangesloten. Daarmee begint dit hoofdstuk dan ook.

Vervolgens is het jaarverslag ook de plaats waar verantwoord wordt hoe het eerder geformuleerde beleid heeft uitgepakt. Analyses van voorspellingen en realisaties laten in paragraaf 2.3 zien dat daar nog wel verbetering mogelijk en nodig is. Wij pogen in deze paragraaf oorzaken daarvan en mogelijke oplossingen te formuleren. Een belangrijk aspect van het beleid is het personeelsbeleid. Voor zover vanuit de financiële en formatiegegevens herleidbaar, analyseren wij de vormgeving daarvan.

Instellingen hebben niet enkel met de rijksoverheid te maken. Een deel van de inkomsten verwerven zij van hun eigen betrokkenen, in de vorm van ouder- of studentbijdragen. De ontwikkeling daarvan bekijken wij vanuit de invalshoek van de jaarverslagen. Daarnaast

opereren instellingen steeds meer in een omgeving waarin lokale actoren, en heel in het bijzonder de gemeenten, relevant zijn. Om een goed beeld te krijgen van die omgeving, is in dit hoofdstuk een eerste verkenning van ontwikkelingen rond gemeentefinanciën op het gebied van onderwijs verricht.

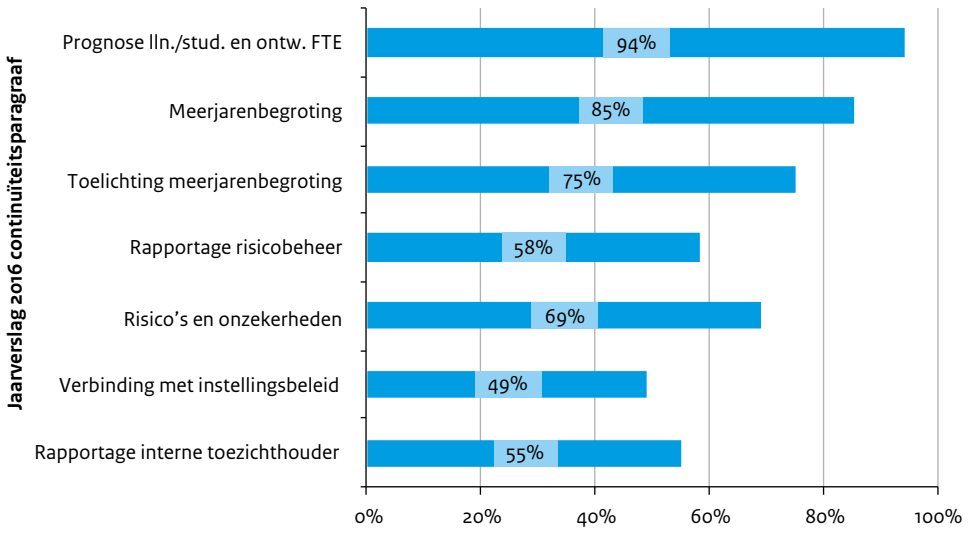
Tenslotte moeten instellingen opereren in een context die voldoet aan wettelijke vereisten. Zij moeten formeel jaarrekeningen indienen die een formele afhandeling krijgen. Zij moeten voldoen aan voorschriften rond de inkomens van hun topfunctionarissen. Daarover gaan twee paragrafen. Een belangrijke rol in dit geheel vervullen de accountants die de controle op de jaarrekening uitvoeren. Over hun werkzaamheden en over de kosten van toezicht door accountants en interne toezichthouders, gaan de laatste twee paragrafen.

2.2 De continuïteitsparagraaf in het jaarverslag

Sinds 2013 zijn de besturen verplicht een continuïteitsparagraaf in het jaarverslag op te nemen. Afgelopen jaren hebben wij de kwaliteit van deze paragraaf beoordeeld. Sinds het begin ervan hebben wij op veel punten verbeteringen geconstateerd. Er blijven echter nog wel enkele onderdelen waar een belangrijke stap kan worden gezet.

In het vernieuwde toezicht vanaf 2017 worden de jaarverslagen van 2016 diepgaand onderzocht als deel van de vierjaarlijkse onderzoeken. Ook de continuïteitsparagrafen worden dan beoordeeld (primair, speciaal en voortgezet onderwijs en mbo). Daarnaast kijken we ook naar de jaarverslagen in het hoger onderwijs. Bij alle overige instellingen vindt de gebruikelijke risicoanalyse plaats en alleen diepgaand onderzoek bij risico's. Bij het opstellen van de Financiële Staat 2016 was slechts een beperkt deel van de instellingen beoordeeld. Aan het eind van het jaar bedroeg dat aantal de totale jaarproductie van 257 instellingen. Figuur 37 laat de beoordeling van de continuïteitsparagrafen zien op een aantal belangrijke punten, die hierna worden toegelicht.

Figuur 37 Percentage positieve oordelen over de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2017/2018

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 worden in de eindrapporten opgenomen.

Prognose en meerjarenbegroting

Een essentieel startpunt voor de continuïteitsparagraaf is de prognose van het aantal leerlingen/studenten. Zij vormen immers de grondslag van de rijksbijdrage, het grootste deel van de baten. Daartegenover staan de personeelslasten, de grootste kostencategorie. Voor een gezonde bedrijfsvoering is er inzicht in de ontwikkeling van beide nodig. Dat was bij 94 procent het geval. Bij 16 van de 257 instellingen ontbrak dit onderdeel.

De verwachte ontwikkeling van leerlingen/studenten vormt ook de basis van de meerjarenbegroting. Deze was in 85 procent van de gevallen van voldoende kwaliteit. Alle onderdelen waren aanwezig. Het is echter niet genoeg om enkel cijfers te presenteren. Er is ook een toelichting nodig waarin de ontwikkeling van baten en lasten wordt beschouwd in samenhang met de prognoses en met onder meer het huisvestingsbeleid, derde geldstroom en dergelijke. Daarmee wordt de meerjarenbegroting meer dan enkel een extrapolatie van cijfers vanuit het heden. De toelichtingen voldeden bij driekwart van de besturen. In samenhang hiermee is beoordeeld in hoeverre de begroting als beleidsrijk is te karakteriseren, dus in hoeverre de beleidskeuzes van het bestuur er merkbaar in verwerkt zijn. Hierbij was de score duidelijk lager, namelijk 49 procent. In de volgende paragraaf zullen we daar nog nader bij stilstaan.

Een bijzonder geval vormen de zogenaamde majeure investeringen. Normaliter maakt een instelling een meerjarenbegroting met een horizon van drie jaar. Bij majeure investeringen wordt dat echter vijf jaar. Dit geldt ook als sprake is van volledige doordecentralisatie van de huisvesting in de sectoren primair en voortgezet onderwijs. In de analyse is gekeken of deze 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. In acht gevallen waren de majeure winvesteringen niet voldoende toegelicht. Dit is niet uit te drukken in een percentage, aangezien de inspectie niet kan weten welke instellingen majeure investeringen van plan zijn als zij dat niet toelichten.

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 58 procent van de gevallen voldoende aanwezig. Vervolgens rapporteert 69 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.

Verslag toezichthouder

Tot slot is gekeken naar de inhoud van het verslag van de interne toezichthouder. Hierin 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 55 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.

Er zitten nog behoorlijke verschillen in de onderdelen van de continuïteitsparagrafen. 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 dat zij een goede verbinding 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 moeten besteden aan de verantwoording van hun beleid en van hun risicobeheer om goed inzicht te geven in de verwachte ontwikkelingen en de werking van risicobeheer. Dit blijft de inspectie volgen in het vernieuwde toezicht.

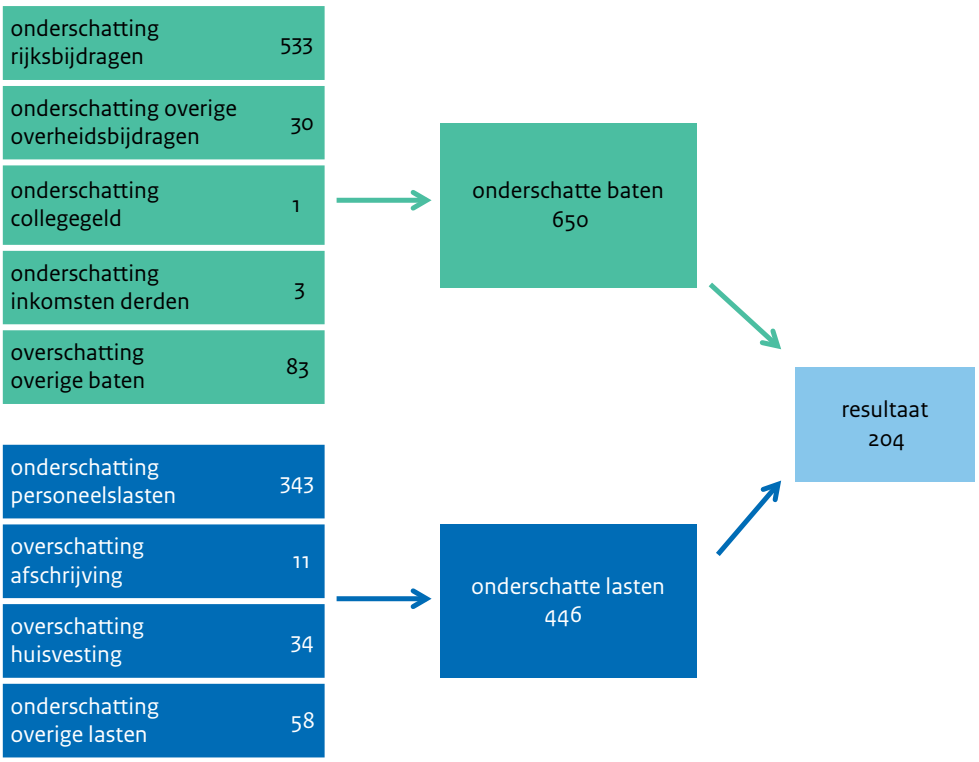
2.3 Resultaten en toename van de reserves

De afgelopen jaren hebben de meeste sectoren een positief financieel resultaat geboekt, dat in het algemeen aanzienlijk hoger was dan eerder in de meerjarenbegroting was geschat. De belangrijkste uitzondering daarop in de laatste twee jaar was het hbo. Deze resultaten zijn toegevoegd aan de reserves en hebben daarmee een positief effect gehad op de solvabiliteit. Het is echter niet wenselijk dat op deze wijze in toenemende mate middelen vast komen liggen en niet besteed worden aan onderwijs.

Om inzicht te verkrijgen in mogelijke oorzaken van dit verschijnsel, is allereerst een analyse gemaakt van de verschillen tussen prognose en realisatie in de afgelopen twee jaar. Daartoe zijn de baten- en lastenposten in de verschillende sectoren in 2016 en 2017 met elkaar vergeleken. In beide gevallen is de prognose van dat jaar uit de continuïteitsparagraaf van het voorafgaande jaar genomen. Die is vervolgens vergeleken met de uiteindelijke realisatie in dat jaar.

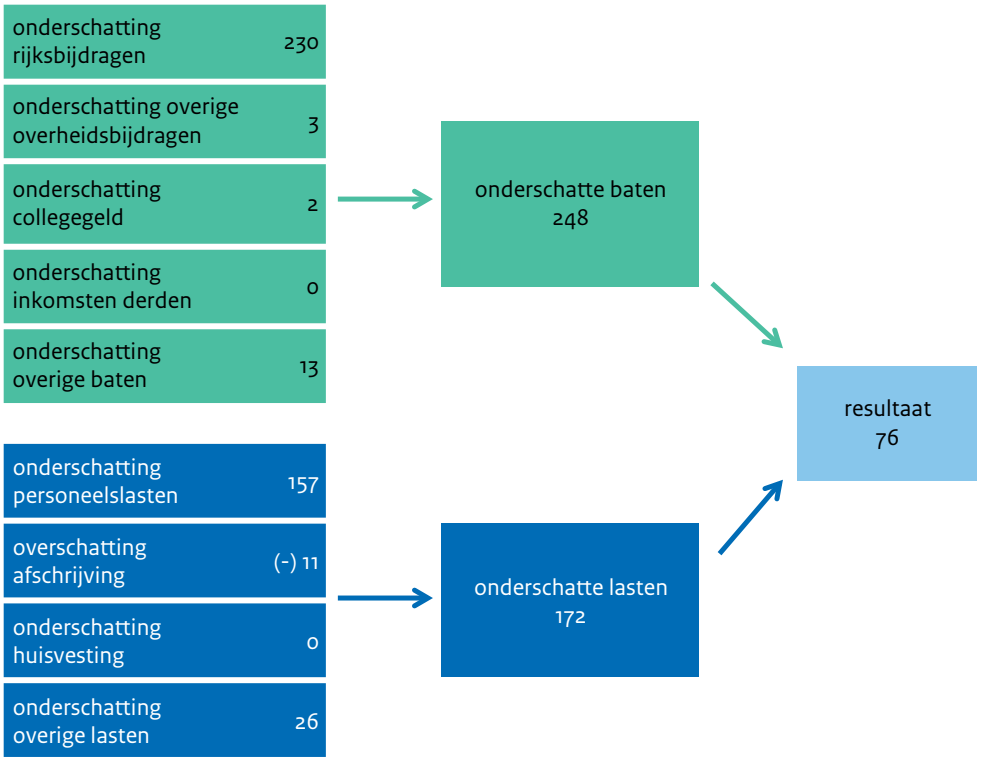
Omdat niet van alle instellingen beide gegevens per jaar beschikbaar waren, zijn alleen die instellingen geselecteerd waar dat het geval bij was. De analyse is daarmee gebaseerd op 1343 instellingen in 2017. De onderstaande afbeelding(en) laten de verschillen zien tussen de voorspelling en de realisatie van 2017 in miljoenen euro's per sector en geaggregeerd naar het landelijk totaal. Zij laten ook zien dat de verschillen niet eenvoudig zijn toe te wijzen aan een bepaalde post.

Figuur 38 Verschillen begroting-realisatie primair onderwijs 2017 (in miljoenen)



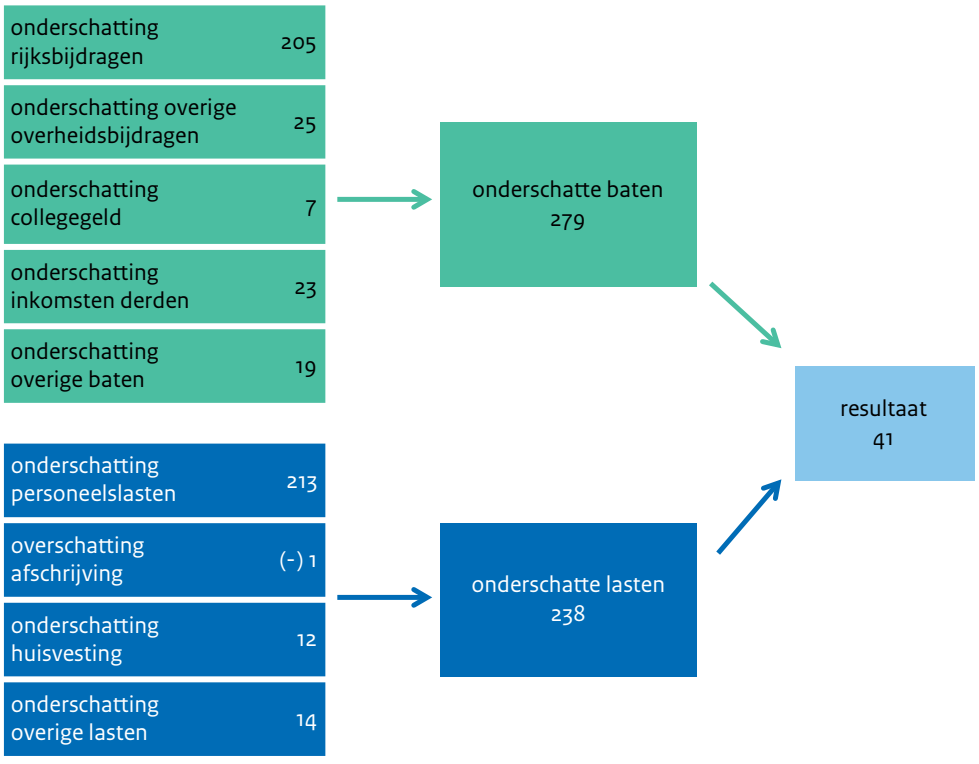
Bron: DUO, 2017 en 2018a

Figuur 39 Verschillen begroting-realisatie voortgezet onderwijs 2017 (in miljoenen)



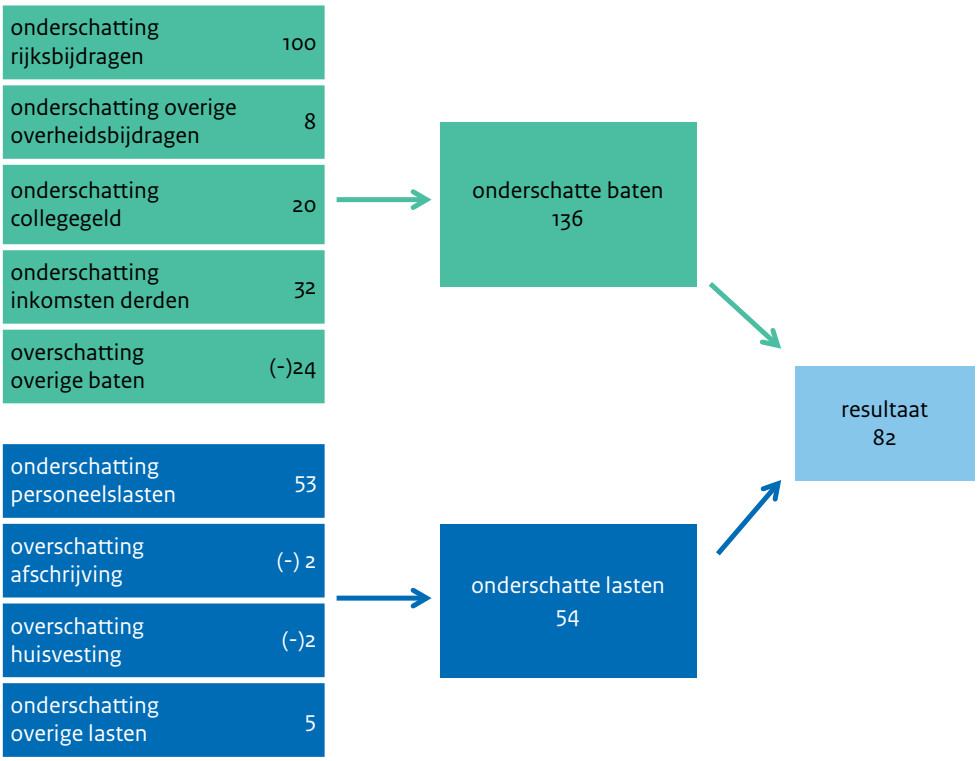
Bron: DUO, 2017 en 2018a

Figuur 40 Verschillen begroting-realisatie mbo 2017 (in miljoenen)



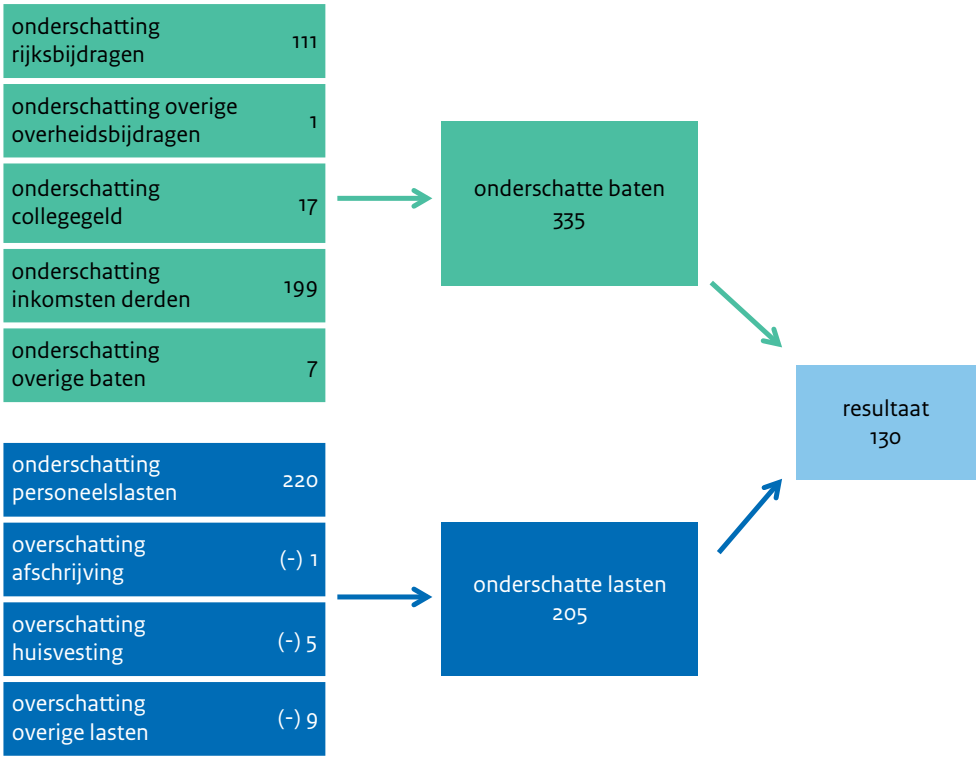
Bron: DUO, 2017 en 2018a

Figuur 41 Verschillen begroting-realisatie hbo 2017 (in miljoenen)



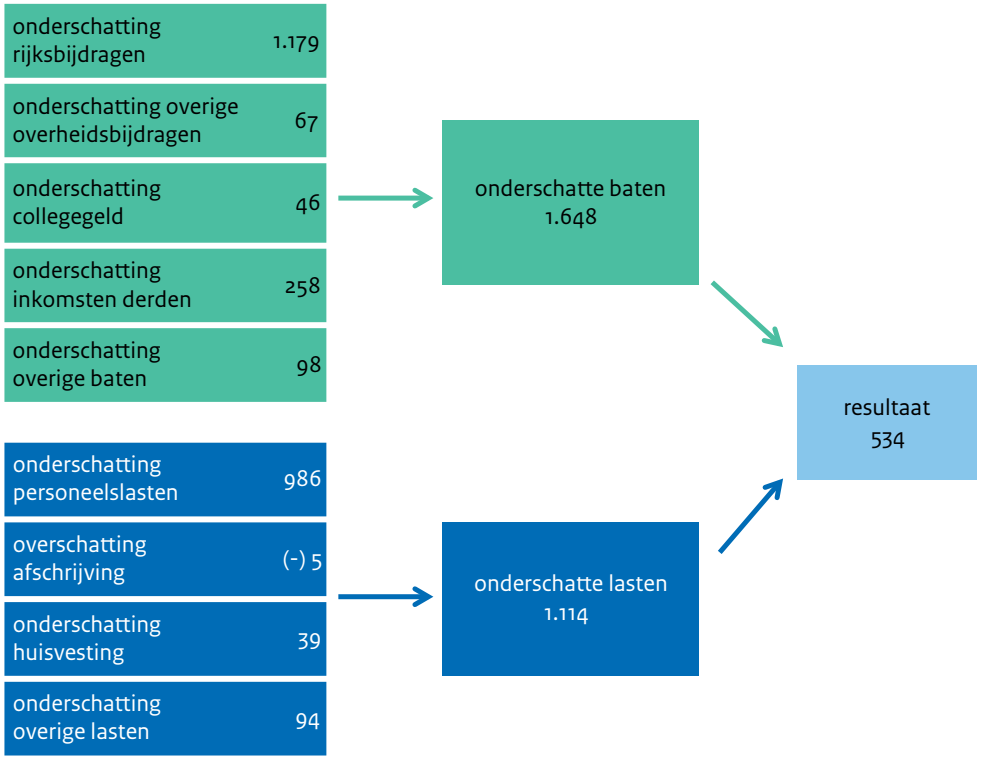
Bron: DUO, 2017 en 2018a

Figuur 42 Verschillen begroting-realisatie wetenschappelijk onderwijs 2017 (in miljoenen)



Bron: DUO, 2017 en 2018a

Figuur 43 Verschillen begroting-realisatie landelijk totaal 2017 (in miljoenen)



Bron: DUO, 2017 en 2018a

Op zoek naar een verklaring zijn de meest in het oog springende en omvangrijkste verschillen die tussen de voorziene en gerealiseerde rijksbijdragen en de personeelslasten. Die zijn allebei veel te laag geschat. In tabel 3 is het nettoverschil tussen beide posten berekend. Hierbij is verondersteld dat trendmatige ontwikkelingen in de personeelslast zijn gecompenseerd door verhoging van de rijksbijdrage[19]. Door ze van elkaar af te trekken, wordt meer inzichtelijk waar de grootste verschillen zitten.

Tabel 3 Nettoverschil rijksbijdrage-personeelslasten

Sector	Onderschatting rijksbijdragen	Onderschatting personeelslasten	Verschil
PO	533	343	190
VO	230	157	73
MBO	205	213	-8
HBO	100	53	47
WO	111	220	-109
Totaal	1179	986	193

Bron: DUO, 2017 en 2018a

[19] In werkelijkheid lijkt dit een overschatting van het verschil. Uit opgaven van het ministerie van OCW blijkt dat de loon- en prijsbijstellingen die later worden verstrekt, in het algemeen lager zijn dan de verschillen in de door de instellingen begrote en gerealiseerde bedragen. De systematiek van toekenning is nogal verschillend per sector (mede als gevolg van de verschillen in bekostigingssystematiek), speciaal tussen het funderend en het overig onderwijs. In het algemeen kan worden gesteld dat in de afgelopen vijf jaar alle in het vooruitzicht gestelde bedragen ook werkelijk zijn toegekend op enkele bijzondere uitzonderingen na die vooraf met het veld zijn overeengekomen.

Voor het wo is daarbij een correctie nodig. Het wo krijgt een deel van de rijksbijdrage via NWO en KNAW (tweede geldstroom). Deze middelen worden volgens een andere systematiek verstrekt en worden geboekt als betalingen voor werk in opdracht van derden. Daarbij onderschatten de universiteiten de inkomsten met 199 miljoen euro. In de onderstaande tabel is die correctie verwerkt.

Tabel 4 Nettoverschil rijksbijdrage-personeelslasten (gecorrigeerd)

Sector	Onderschatting rijksbijdragen	Onderschatting personeelslasten	Verschil
PO	533	343	190
VO	230	157	73
MBO	205	213	-8
HBO	100	53	47
WO	310	220	90
Totaal	1378	986	392

Bron: DUO, 2017 en 2018a

Zoals te zien is, zijn de verschillen nogal ongelijk over de sectoren verdeeld. In het primair onderwijs is het verschil 190 miljoen euro, in het voortgezet onderwijs 73 miljoen euro. In het mbo liggen de voorspelling en realisatie op dit punt heel dicht bij elkaar, met 8 miljoen euro negatief. In het hbo is het verschil iets minder dan 50 miljoen euro. Na de correctie voor de tweede geldstroom is het verschil in het wo 90 miljoen euro.

Een deel van dat laatste verschil is te begrijpen, aangezien de inkomsten via de tweede geldstroom niet vooraf zeker zijn voor individuele instellingen. Als alle universiteiten voorzichtig calculeren, is hun totale schatting aanzienlijk lager (199 miljoen euro in 2017) dan er feitelijk te verdelen valt. Voor de rijksbijdragen ligt dat anders. Daar is immers een grote mate

van zekerheid dat deze worden verstrekt en is de kans te verwaarlozen dat deze lager uitvallen dan verwacht. Kijken we terug naar een jaar eerder (voorspelling en realisatie 2016[20]) dan zien we in grote lijnen hetzelfde patroon. Het lijkt dus een consistente lijn te zijn.

Als we deze absolute verschillen delen door de omvang van de onderliggende resultaatpost, is een vergelijking tussen de sectoren en ook tussen de instellingen nog beter mogelijk. Daaruit blijkt dat op de overgrote meerderheid van de posten geen sprake is van significante verschillen tussen de sectoren. Ook een vergelijking van kleine (totale baten kleiner dan 2,5 miljoen euro) en grote instellingen in het primair onderwijs levert dergelijke verschillen niet op. Het is niet alleen een consistente lijn, maar ook een lijn die over de hele breedte van het veld wordt gevolgd. In de Financiële Staat van vorig jaar (Inspectie van het Onderwijs, 2017) hebben we wel laten zien dat het geen individuele instellingen zijn die structureel overmatig zuinig zijn, maar wel dat het onderwijsveld als geheel steeds meer reserves opbouwt.

De vraag is wat de achterliggende oorzaken van dit probleem zijn. Een punt dat een rol zou kunnen spelen, is dat de voorbije jaren de focus vrij sterk lag op de borging van de continuïteit na een aantal gevallen waarbij instellingen in continuïteitsproblemen kwamen. Daaraan heeft de inspectie zelf een bijdrage geleverd door het continuïteitstoezicht en de bijbehorende indicatoren. Daarnaast is de continuïteitsparagraaf geïntroduceerd, maar is ook maatschappelijk een aversie tegen dergelijke risico's ontstaan. Raden van toezicht komen vooral in opspraak als er een continuïteitsprobleem is ontstaan, niet als de kengetallen (zeer) solide ogen. Daarmee lijkt er een deken van voorzichtigheid te zijn neergedaald. Zelfs al wordt er negatief begroot, dan is de onderschatting van de inkomsten dusdanig dat men toch vaak positief eindigt.

Daarnaast is het onderwijs ook moeilijk in staat om (forse) financiële impulsen in korte tijd in de organisaties te verwerken. In 2017 hebben dergelijke bijzonderheden zich niet voorgedaan, maar illustratief is de overheveling van de zogenaamd Buma-gelden uit het gemeentefonds naar het funderend onderwijs in 2015. Dit leverde voor het primair onderwijs een structurele toename van de rijksbijdrage op van 147 miljoen euro per jaar en voor het voortgezet onderwijs van 109 miljoen euro. Hoewel dat al een jaar eerder bekend was, leidde dat in het voortgezet onderwijs in 2015 tot een positief resultaat van 91 miljoen euro. Bij het primair onderwijs was dat met 87 miljoen euro relatief wat lager, maar dat was in belangrijke mate te danken aan extra dotaties aan het groot onderhoud, dat gelijktijdig werd doorgedecentraliseerd. Een grotendeels optisch effect dus. Als al deze middelen niet met een duidelijk doel in reserve worden gehouden, levert dat vragen op over de doelmatigheid ervan.

Verder lijkt er ook een verband te zijn met een beleidsrijke meerjarenbegroting. Waar deze begroting relatief los van het algemene beleid tot stand komt, is een samenhangende sturing op onderwijskwaliteit en financiën lastiger en het resultaat meer van toeval afhankelijk. Paragraaf 2.1 met de beoordeling van de beleidsrijkheid van de meerjarenbegroting, geeft daar al een aanwijzing voor. Daarnaast suggereren de eerste analyses van de uitkomsten van het nieuwe toezicht een samenhang tussen de sturing op kwaliteit en de volatiliteit van rendementen en rendementsvoorspellingen. Verbetering van het begrotingsproces zou dus kunnen bijdragen aan een nauwere relatie tussen begroting en realisatie en de noodzaak van overmatige voorzichtigheid kunnen verminderen. Dat is geen activiteit die door een enkele partij kan worden uitgevoerd, maar een die een gezamenlijke inspanning vergt van de veldorganisaties, OCW en de inspectie.

[20] Voor 2016 is dezelfde analyse als hiervoor uitgevoerd. Daarbij bedroeg het aantal instellingen 1381.

2.4 Ontwikkeling van het personeelsbestand

De ontwikkeling van het personeel in fte's wordt voor de sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo geregistreerd door DUO. In tabel 5 is die ontwikkeling voor deze drie sectoren weergegeven in fte's. Er is een onderscheid gemaakt tussen primair personeel (leraren en leraren in opleiding) en secundair personeel (directie, ondersteunend personeel, onderwijsassistenten enzovoorts). Verder is inzichtelijk gemaakt hoeveel van het totale personeel (procentueel) een tijdelijke aanstelling heeft.

Tabel 5 Personeel in reguliere aanstellingen in (duizenden) fte's in po, vo en mbo[21]

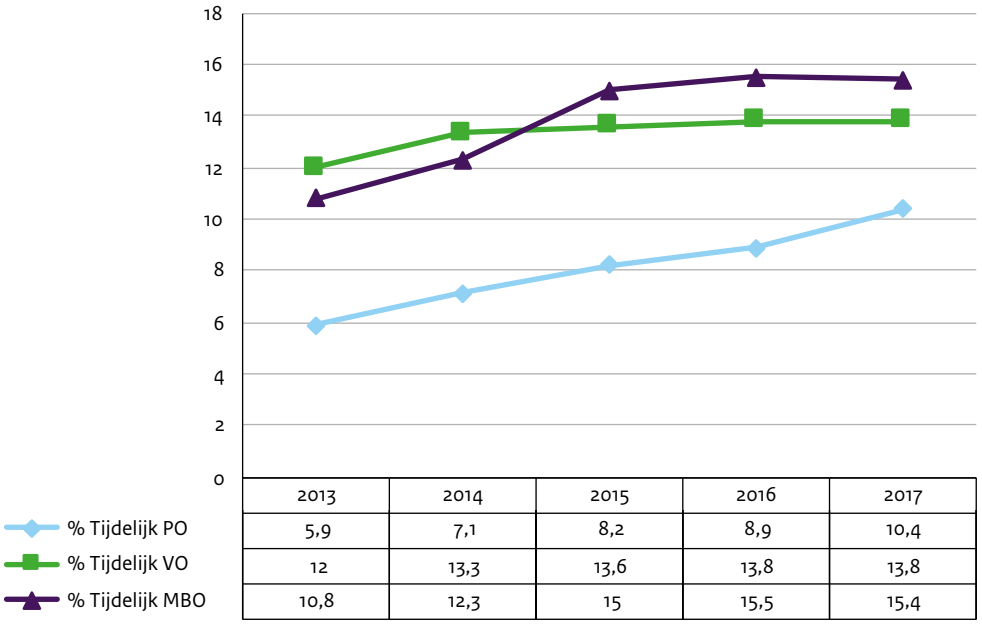
	2013	2014	2015	2016	2017
po					
Primair	95	94	92	92	92
Secundair	29	29	29	29	29
Totaal	124	123	121	121	121
vo					
Primair	61	62	62	61	61
Secundair	23	23	23	23	23
Totaal	84	85	85	85	84
mbo					
Primair	24	25	25	26	26
Secundair	16	17	17	18	19
Totaal	40	42	42	44	45

Bron: DUO, 2018b

In figuur 44 is zichtbaar gemaakt in welke mate het personeel een tijdelijke aanstelling heeft. Interessant is dat de ontwikkeling van de afgelopen jaren in de verhouding tijdelijk/vast personeel zich in het voortgezet onderwijs en mbo lijkt te stabiliseren. Er is het afgelopen jaar geen sprake meer van een stijging. In het primair onderwijs is dat duidelijk anders. Daar laat de reeks sinds 2013 nog altijd een forse stijging zien naar inmiddels meer dan 10 procent. Dat is nog wel lager dan in beide andere sectoren.

[21] Deze gegevens zijn niet beschikbaar voor het hoger onderwijs.

Figuur 44 Ontwikkeling van het percentage (regulier) tijdelijk personeel (primair en secundair) in primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo



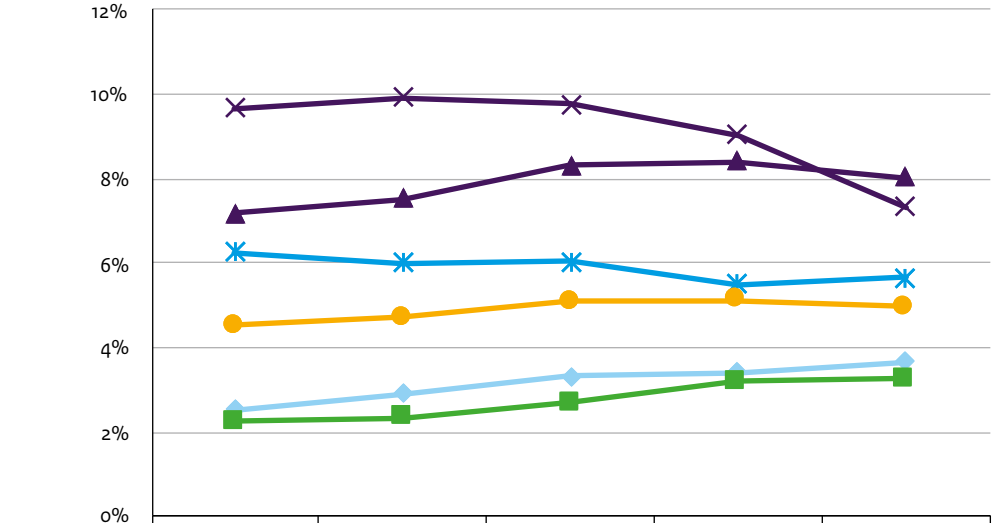
	2013	2014	2015	2016	2017
% Tijdelijk PO	5,9	7,1	8,2	8,9	10,4
% Tijdelijk VO	12	13,3	13,6	13,8	13,8
% Tijdelijk MBO	10,8	12,3	15	15,5	15,4

Bron: DUO, 2018b

Voor een goed zicht op de personeelsontwikkeling, is het nodig deze te combineren met het personeel niet in loondienst (PNIL). Deze categorie is de afgelopen jaren geleidelijk in omvang toegenomen. Deze personeelsleden komen niet voor in de bestanden van DUO, zodat de tellingen daar niet het volledige beeld geven van de werkelijke ontwikkeling van de aantallen personeelsleden. De informatie is enkel te halen uit de jaarrekeningen. Daarin komt PNIL voor als een enkelvoudige resultaatpost. Er is dus niet te zien om hoeveel fte het gaat of om wat voor soorten (primair/secundair) personeel. Onderzoek van De Wit en anderen (2014) heeft echter laten zien dat het PNIL een afspiegeling is van het reguliere personeelsbestand van de scholen.

De onderstaande grafiek laat de omvang zien van PNIL gerelateerd aan de totale personeelslasten. Die omvang is sinds 2012 toegenomen tot 2017. In dat jaar lijkt sprake te zijn van een kentering. In het hoger onderwijs was die al wat eerder ingezet, maar ook in het mbo is het aandeel PNIL in 2017 afgenomen. Alleen in het primair en het voortgezet onderwijs is nog sprake van een toename. Figuur 45 laat de ontwikkeling per sector en voor het hele land zien.

Figuur 45 Relatieve ontwikkeling van personeel niet in loondienst



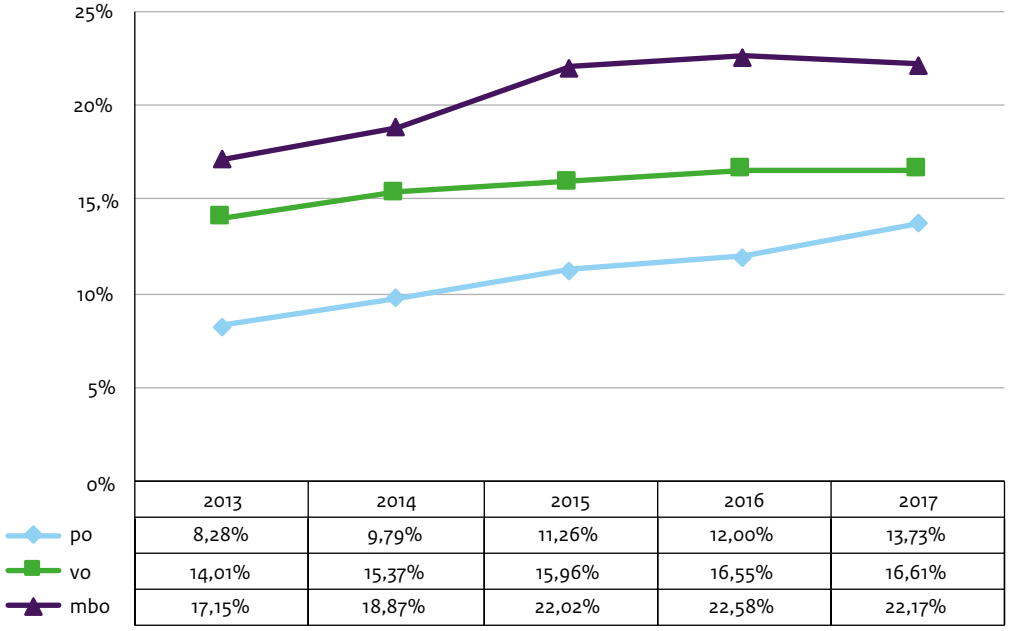
	2013	2014	2015	2016	2017
po	2,54%	2,93%	3,31%	3,42%	3,68%
vo	2,25%	2,35%	2,70%	3,21%	3,27%
mbo	7,17%	7,52%	8,30%	8,42%	8,04%
hbo	9,66%	9,92%	9,77%	9,06%	7,35%
wo	6,28%	6,00%	6,05%	5,50%	5,67%
Totaal	4,53%	4,73%	5,08%	5,11%	4,97%

Bron: DUO, 2018a

Beide percentages (regulier tijdelijk personeel en PNIL) kunnen worden gecombineerd in een getal[22]. Dit laat dan het totale percentage niet-vast personeel zien. In de onderstaande grafiek is dat gebeurd voor de sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs en mbo.

[22] Met de formule: PNIL/PL + (TijdP/TotP * (1-PNIL/PL)). PL staat voor de totale personeelslasten, PNIL voor personeel niet in loondienst, TotP voor het totaal regulier personeel en TijdP voor het regulier tijdelijke personeel. Hierbij worden wel twee verschillende soorten gegevens gecombineerd, namelijk percentages fte's en percentages geld.

Figuur 46 Percentage niet-vast personeel primair en voortgezet onderwijs en mbo



	2013	2014	2015	2016	2017
po	8,28%	9,79%	11,26%	12,00%	13,73%
vo	14,01%	15,37%	15,96%	16,55%	16,61%
mbo	17,15%	18,87%	22,02%	22,58%	22,17%

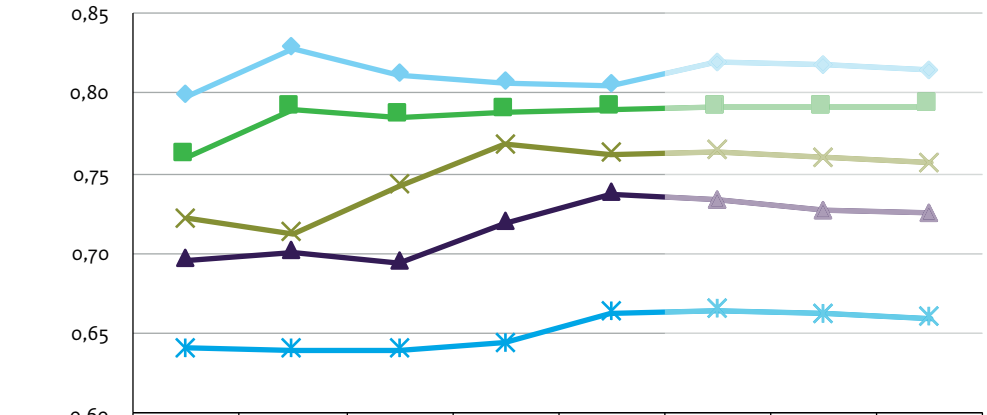
Bron: DUO, 2018a, 2018b

In het publieke debat is de ontwikkeling van het flexpersoneel gekoppeld aan oplopende lerarentekorten, speciaal in de randstad, en in samenhang daarmee toenemende activiteiten van recruitmentbureaus. Analyse van de mate van inzet van flexpersoneel laat voor het voortgezet onderwijs tussen de regio's in het land geen significante verschillen zien. Ook bij het mbo is daar geen sprake van. Bij het primair onderwijs zijn er significante, regionale verschillen, maar daar zijn het niet de regio's in het westen van het land die het hoogst scoren. Dat zijn juist de regio's in het noorden en oosten van het land. Er zijn signalen dat het verschijnsel recentelijk ook elders toeneemt, maar dat is in de cijfers tot en met 2017 nog niet te zien.

Over het geheel genomen is in het funderend onderwijs de verdere toename van het niet-vaste personeel er een die opvalt en in mbo het hoge niveau. Er is sprake van toenemende tekorten aan onderwijspersoneel. In dat licht is het merkwaardig dat er tot 2017 nog altijd een toename is geweest van arbeidsrelaties die personeelsleden juist zo min mogelijk binden aan de eigen organisatie en de ontwikkeling van die personeelsleden in het algemeen niet bevorderen.

De verhouding personeelslasten/totale baten (PL/TB) geeft een goed inzicht in de mate waarin instellingen hun inkomsten besteden aan personeel. Dit hoeft niet automatisch te betekenen dat het puur gaat om ontwikkelingen in de personeelsaantallen. Zo heeft het voortgezet onderwijs de afgelopen jaren aanzienlijke dotaties gedaan aan de voorziening personeel (zie ook paragraaf 1.3). Deze dotaties komen ook uit de personeelslasten. Niettemin is het interessant te bezien hoe in alle sectoren de verhouding tussen personeelslasten en totale baten zich heeft ontwikkeld en wat de prognoses van de instellingen daarover zijn. Figuur 47 laat dat zien.

Figuur 47 Ontwikkeling van de verhouding personeelslasten/totale baten in de sectoren



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
po	0,80	0,83	0,81	0,81	0,81	0,82	0,82	0,81
vo	0,76	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79
mbo	0,70	0,70	0,69	0,72	0,74	0,73	0,73	0,72
ho	0,72	0,71	0,74	0,77	0,76	0,76	0,76	0,76
wo	0,64	0,64	0,64	0,64	0,66	0,66	0,66	0,66

Bron: DUO, 2018a

In het hbo heeft de stijging die vorig jaar was ingezet, zich vrijwel gecontinueerd en ook in het mbo is er een duidelijke stijging. Het wetenschappelijk onderwijs laat in 2017 een lichte toename zien van de personeelslast naar een niveau dat komende jaren gehandhaafd moet blijven volgens de continuïteitsparagrafen. Verder vertonen de sectoren vrij constante beelden die in het primair onderwijs wat vertekend zijn door enkele structuurwijzigingen, met name de doordecentralisatie van het buitenonderhoud, in de bekostiging vanaf 2015.

2.5 Financiële bijdragen van ouders en leerlingen/studenten

Het uitgangspunt van het Nederlandse onderwijs is dat het kosteloos voor iedere leerplichtige toegankelijk is. Toch duiken er regelmatig berichten op in de media[23] over de kosten die ouders zelf moeten bijdragen aan het onderwijs van hun kind. Ook de Inspectie van het Onderwijs krijgt ieder jaar opnieuw vragen van ouders over schoolkosten. Dat lijkt haaks op elkaar te staan. In deze paragraaf beschrijven we eerst de algemene situatie rond deze schoolkosten en wat wel en niet mag. Vervolgens hebben we geïnventariseerd wat we over schoolkosten uit de jaarrekeningen van de schoolbesturen konden halen.

Bijdragen in de schoolkosten

Veel scholen in het funderend onderwijs vragen aan de ouders van hun leerlingen om een bijdrage in de schoolkosten. In het primair onderwijs is in 62 procent van de jaarrekeningen een post ouderbijdragen te vinden en in het voortgezet onderwijs bij 91,5 procent. Vaak gaat het dan om enkele tientallen euro's, maar soms ook om meer dan 1.000 euro per jaar.
Het wordt in rekening gebracht als 'inschrijfgeld', 'schoolgeld', 'het lidmaatschap van een schoolvereniging', of 'administratiekosten'. Dit is toegestaan, mits voldoende duidelijk wordt gemaakt dat de bijdrage vrijwillig is en daadwerkelijke betaling door ouders geen voorwaarde kan zijn om een leerling toe te laten tot de school.

[23] Op 8 september 2018 besteedde het TV-programma Kassa een hele uitzending aan dit onderwerp.

Naar de schoolgids van een po-school:

Mede door de drastische bezuinigingen zijn er weinig scholen in Nederland die vakleerkrachten hebben. Onze school heeft die wel. Wij hebben bewust voor deze extra's gekozen, maar ons onderwijs is daardoor duurder. Daarom vragen wij ouders die voor onze school kiezen een ouderbijdrage. Anders dan bij andere scholen is deze inclusief alle overige kosten, zoals excursies, het schoolreisje, overblijven, Sinterklaas en Kerstmis en dergelijke.

Alleen voor het uitstapje en de kampweek van groep 8 vragen wij een extra bijdrage. De hoogte van de bijdrage wordt jaarlijks tijdens de ALV vastgesteld. Per kind per jaar is dat dit jaar € 1420,=. De facultatieve lessen in Engels moeten ouders apart betalen. De gemeente vraagt een bijdrage van € 40.= voor het vervoer bij het schoolzwemmen. Deze bijdrage is niet opgenomen in de vrijwillige ouderbijdrage.

Schoolreisjes en leermiddelen

Los van dergelijke algemene bijdragen vragen de meeste scholen een bijdrage voor activiteiten die buiten het curriculum vallen, zoals school- en studiereisjes. Ook dat is toegestaan, mits voor de leerlingen, waarvan de ouders de gevraagde bijdrage niet kunnen of willen betalen, een passend alternatief wordt gevonden. Daarnaast stellen scholen (hoofdzakelijk in het voortgezet onderwijs en mbo) bepaalde leermiddelen verplicht, die de leerlingen zelf moeten aanschaffen. Soms worden deze collectief en al dan niet met inkoopkorting aangeboden via de school. Ouders moeten echter altijd de vrijheid hebben om het leermiddel elders aan te schaffen.

Vrijwillig en passend alternatief

Ondanks dat veel scholen benadrukken dat de gevraagde bijdrage vrijwillig is, voelen ouders vaak een impliciete druk om de gevraagde bijdrage toch te betalen. Zij willen niet te boek staan als dwarsligger of spelbreker. Of ze zijn bang dat hun kind er al dan niet (on)bewust last van ondervindt, bijvoorbeeld als in de klas bekend wordt dat de ouders het geld niet kunnen of willen betalen.

Soms is dat 'alternatief' minder passend, zoals de po-leerling die geen iPad heeft aangeschaft. Hij mag aan een tafel in de gang achter een desktopcomputer zitten. Daarmee is hij wel het buitenbeentje van de klas.

Of het alternatief voor het niet meegaan met een schoolreisje is om samen met een leerkracht de schoolbibliotheek eens goed op te ruimen.

Vanuit het perspectief van de ouder is iedere gevraagde eigen bijdrage voor bijvoorbeeld leermiddelen of extra activiteiten als musicals, school- en studiereizen een kostenpost. Zeker als de ouders een laag inkomen hebben, kan dit problemen geven. Een gezin met twee kinderen op het vmbo is gedurende de schoolloopbaan van hun kinderen gemiddeld in totaal 1600 euro kwijt.

Via het kindgebonden budget van de overheid, een kortingsregeling of sociaal fonds van een school kunnen ouders in de kosten tegemoet worden gekomen. Maar de bekendheid met deze tegemoetkomingen is niet wijdverbreid (Van den Berg en anderen, 2016). En ook de communicatie over het vrijwillige karakter is niet altijd even duidelijk. In lang niet elke schoolgids wordt duidelijk gemaakt dat de gevraagde bijdrage niet verplicht is of dat een kosteloos alternatief mogelijk is. Als de inspectie dit aantreft, moet het bestuur dat herstellen.

Uit het jaarverslag van een po-school wordt duidelijk hoe een school soms omgaat met de vrijwilligheid:

Uit hoofde van het lidmaatschap van de Schoolvereniging wordt van de ouders/leden jaarlijks een financiële bijdrage gevraagd. Deze financiële ouderbijdrage en het lidmaatschapsgeld voor de Schoolvereniging zijn niet verplicht.

Maar verderop:

(...) Met betrekking tot de ouderbijdrage is er een actief beleid voor de inning van de ouderbijdrage.

Schoolkosten en Rijksbekostiging

Het fenomeen van schoolkosten riep de vraag op hoe vaak en in welke mate scholen bijdragen vragen aan ouders en om hoeveel geld het in totaal zou gaan. We hebben onderzocht welk aandeel de door ouders betaalde schoolkosten innemen ten opzichte van de rijksbijdrage van een schoolbestuur. Dat is gebeurd op basis van de jaarrekeningen van de schoolbesturen. Dat leidt direct ook tot een beperking van dit onderzoek.

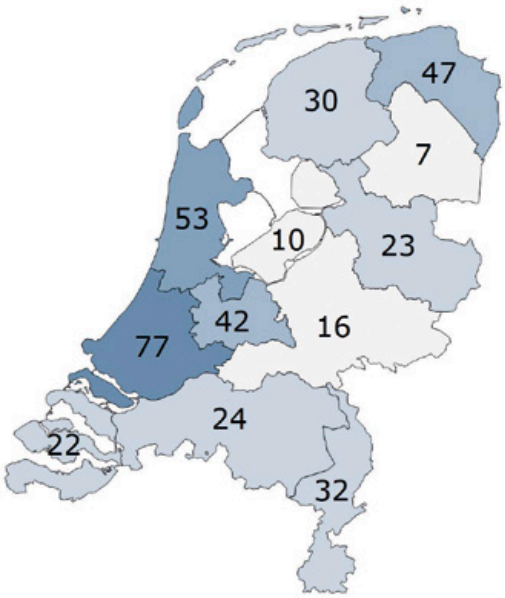
Het gaat alleen om bijdragen die via de boekhouding van de school lopen en als zodanig zijn geboekt[24]. Als ouders materiaal moeten aanschaffen via de plaatselijke boekhandel, verschijnt dat niet in de boekhouding van de school. Die kosten kunnen wij dus niet detecteren. Hetzelfde geldt voor het schoolreisje dat direct wordt betaald aan de busmaatschappij. Daarnaast is het denkbaar dat bepaalde posten door de school onder andere rubrieken worden geboekt. Dat is dan niet te achterhalen. De door ouders ervaren kosten kunnen dus hoger zijn dan hieronder zichtbaar wordt.

Bevindingen primair onderwijs

Van alle schoolbesturen in het primair onderwijs geeft 62 procent in hun jaarrekening aan ouderbijdragen te ontvangen. De opbrengsten daarvan bedroegen in 2017 circa 75 miljoen euro. De scholen kregen vanuit het ministerie van OCW in 2017 circa 10,2 miljard euro aan bekostiging. De schoolbijdragen leverden gemiddeld genomen dus 0,7 procent extra inkomsten op voor de scholen in het primair onderwijs. In de figuren 48 en 49 laten wij de verdeling van de bijdragen over het land zien in 2013 en 2017.

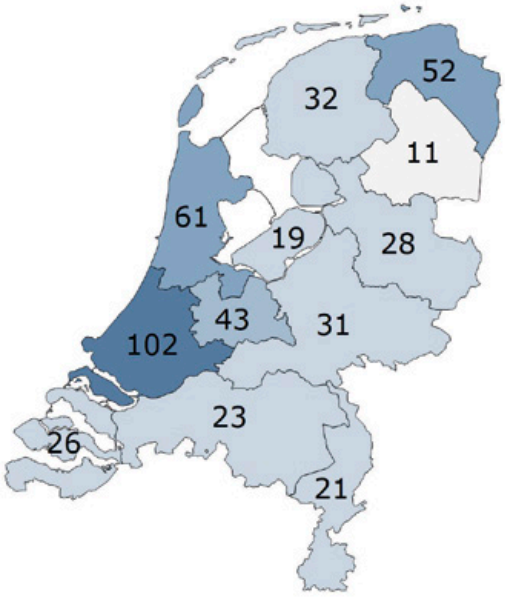
[24] In de jaarrekeningen zijn wij vier posten tegengekomen die in aanmerking komen. Dat zijn ouderbijdragen, deelnemerbijdragen, studentenbijdragen en verkoop (onderwijs)materiaal. Waar we het in deze paragraaf hebben over de schoolkosten, is dat het totaal van deze vier. Omdat het om funderend onderwijs gaat, is dat in veruit de meeste gevallen de eerste of een combinatie van de eerste en de laatste post.

Figuur 48 Gemiddelde ouderbijdrage primair onderwijs in 2013



Bron: DUO, 2018a

Figuur 49 Gemiddelde ouderbijdrage primair onderwijs in 2017



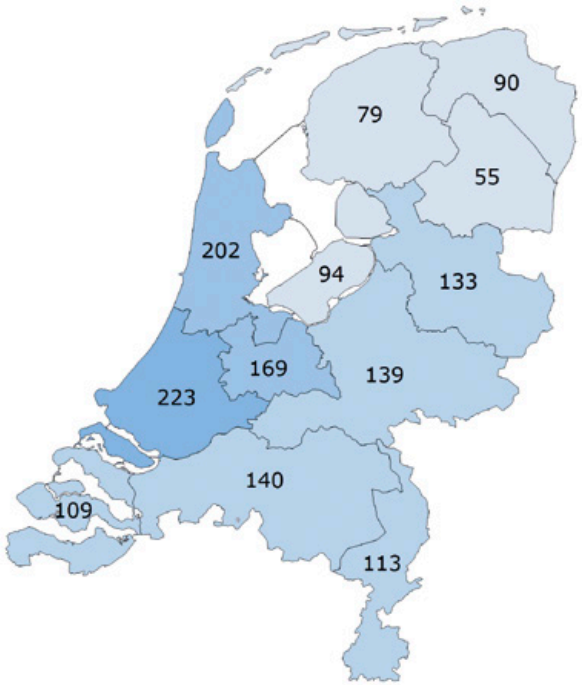
Bron: DUO, 2018a

De verschillen tussen de regio's zijn opvallend: drie regio's (Zuid-Holland, Noord-Holland en Groningen) zitten ruim boven het gemiddelde. Wat opvalt is dat de bijdragen in Zuid-Holland hoog scoren. Dat kan wellicht worden verklaard omdat daar nogal wat scholen voor expats zijn gevestigd die het schoolgeld op de post ouderbijdragen boeken. Er blijkt geen correlatie met de sociaaleconomische positie van de regio. Het algemeen gemiddelde per leerling bedroeg in 2017 50 euro. In 2013 was dat nog 41 euro.

Bevindingen voortgezet onderwijs

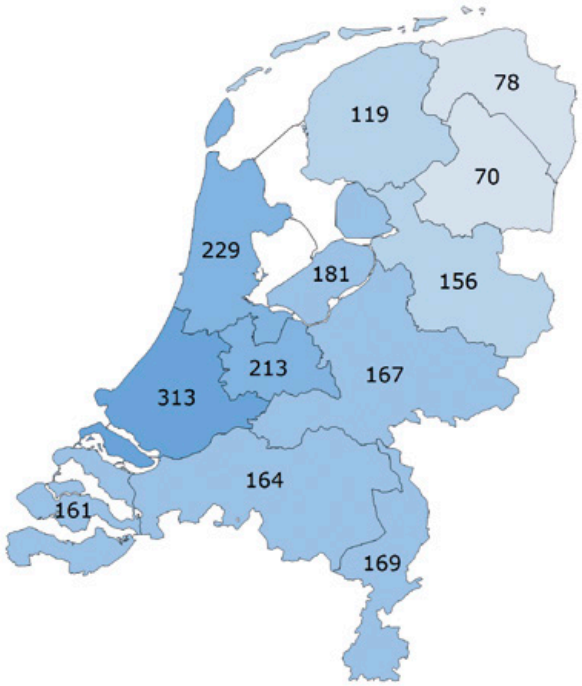
In het voortgezet onderwijs geeft 91,5 procent van alle schoolbesturen in hun jaarrekening aan ouderbijdragen te ontvangen. Hier was de opbrengst hoger dan in het primair onderwijs, namelijk 200 miljoen euro. Het voortgezet onderwijs ontving vanuit het ministerie van OCW in 2017 circa 7,9 miljard euro aan bekostiging. De bij ouders in rekening gebrachte kosten leverden bij elkaar dus 2,5 procent meer inkomsten op voor de vo-besturen. Omgerekend voor de iets minder dan een miljoen vo-leerlingen gaat het om een bedrag van circa 200 euro per leerling per jaar. In het voortgezet onderwijs is de gemiddeld gevraagde bijdrage in 5 jaar tijd gestegen van 160 euro naar 204 euro per jaar. De figuren 50 en 51 laten de verdeling over het land zien in 2013 en 2017.

Figuur 50 Gemiddelde ouderbijdrage voortgezet onderwijs in 2013



Bron: DUO, 2018a

Figuur 51 Gemiddelde ouderbijdrage voortgezet onderwijs in 2017



Bron: DUO, 2018a

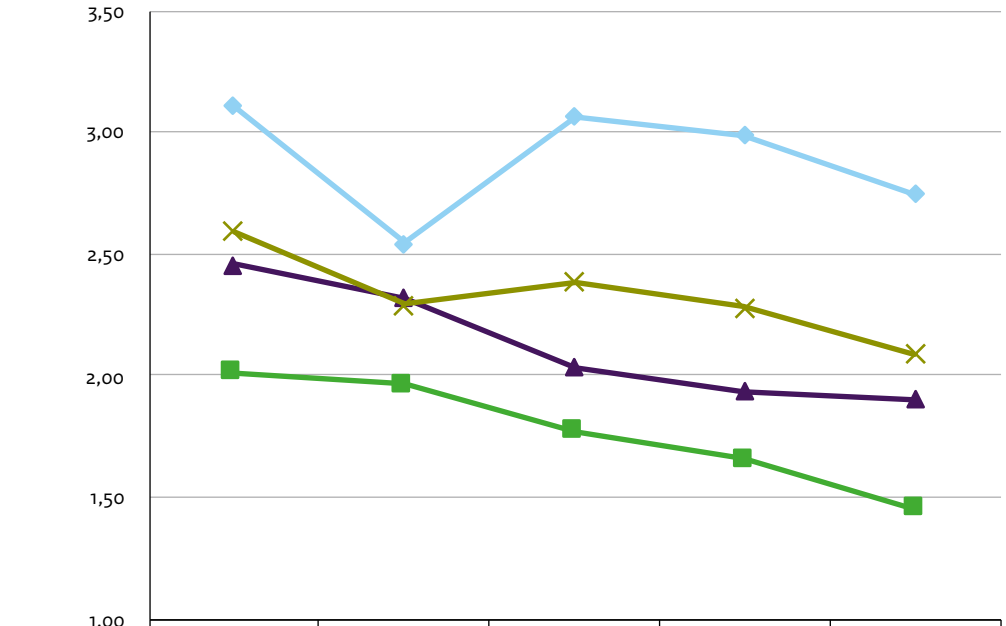
Het funderend onderwijs vroeg in 2017 aan ouders in totaal 275 miljoen euro aan bijdragen op een totaal aan rijksbijdragen van 18,1 miljard euro. Globaal gaat het dus om 1,5 procent van de rijksbekostiging. In het primair onderwijs was dat 0,7 procent, in het voortgezet onderwijs 2,5 procent. In vergelijking met vijf jaar geleden stijgen de gevraagde bijdragen met 20 tot 25 procent.

Zoals eerder opgemerkt gaat het hierbij alleen om kosten die expliciet zijn aangeduid als vrijwillige ouderbijdragen en door de school verkochte materialen. Als ouders voor hun kinderen zaken moeten aanschaffen voor school of als er activiteiten zijn die wel door de school worden geïnitieerd, maar langs een andere weg moeten worden betaald, beschouwen ze dat vaak wel als schoolkosten, maar zijn ze op deze manier niet te zien. Wel kunnen de resultaten van ons onderzoek goed zicht geven op de tendens in de bedragen. Om meer inzicht in te krijgen in het totaal van de kosten die ouders moeten betalen, is aanvullend onderzoek bij scholen en ouders zelf noodzakelijk.

2.6 Onderwijsuitgaven door gemeenten

Gemeenten zijn, met een totaal aan bijdragen van 2 tot 3 procent van de totale baten, na het Rijk de grootste middelenverschaffer van het funderend onderwijs en het mbo. In de afgelopen jaren is dat aandeel als percentage van de totale inkomsten van deze onderwijssoorten, iets gedaald. Deze daling is zowel absoluut als relatief, maar relatief nog wat sterker door de stijging van de rijksbijdragen in de laatste 3 jaar. Deze relatieve en absolute ontwikkeling van de overige overheidsbijdragen (waar de gemeentelijke bijdragen onder geboekt worden) in de jaarrekening van de schoolbesturen, is weergegeven in de figuren 52 en 53.

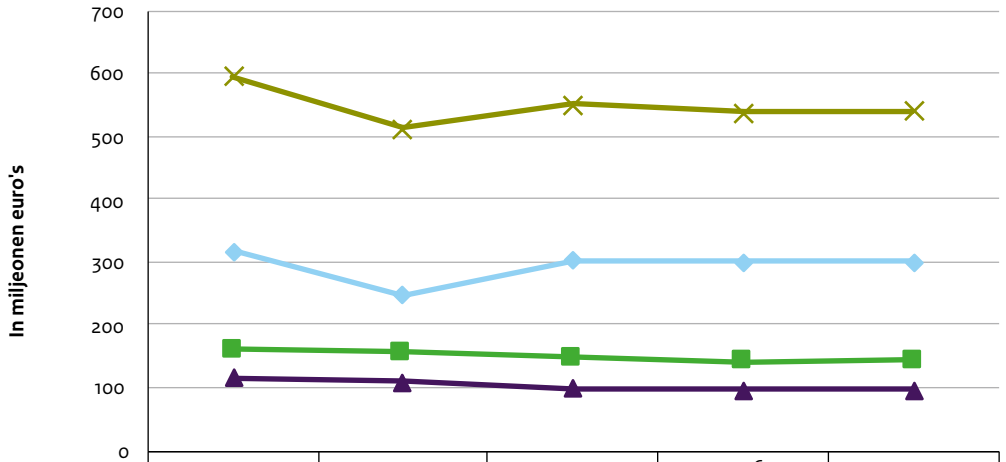
Figuur 52 Percentage overige overheidsbijdragen van totale baten



	2013	2014	2015	2016	2017
PO	3,11	2,54	3,07	2,99	2,75
VO	2,01	1,96	1,77	1,65	1,46
MBO	2,46	2,32	2,04	1,94	1,90
Totaal	2,59	2,29	2,38	2,28	2,09

Bron: DUO, 2018a

Figuur 53 Overige overheidsbijdragen absoluut



	2013	2014	2015	2016	2017
PO	319	247	304	301	301
AVO	161	156	147	142	144
MBO	116	109	99	97	97
Totaal	595	513	551	540	542

Bron: DUO, 2018a

De rol van gemeenten als bekostiger van het onderwijs is dus wat kleiner. Maar het belang van gemeenten in de sociale infrastructuur die samenhangt met het onderwijs, neemt de laatste jaren wel verder toe. De Onderwijsraad (2017) adviseerde daarom de gemeenten nadrukkelijker een positie in het onderwijsbestel te geven, speciaal omwille van een betere samenwerking bij het decentraal onderwijs- en jongerenbeleid.

Dat is ook voor het toezicht relevant, aangezien schoolbesturen steeds nadrukkelijker moeten opereren binnen verbanden met andere instanties in hun regio's, waaronder de gemeenten, en hun prestaties in toenemende mate alleen goed kunnen worden geduid binnen dat samenhangend geheel. Een beschrijving van de staat van het onderwijs (zowel financieel als niet-financieel), zal daarom in toenemende mate ook moeten kijken naar de rol van gemeenten. Deze paragraaf is daarvoor een eerste verkenning[25].

Ontvangsten van de gemeenten via het gemeentefonds

Naast inkomsten die gemeenten ontvangen via de eigen belastingmiddelen, is de belangrijkste inkomstenbron van de gemeenten de uitkering uit het gemeentefonds. Deze uitkering komt tot stand via een groot aantal parameters, verdeelmaatstaven genaamd, die leiden tot een soort basisbedragen per cluster van wettelijke taken. Het onderwijs valt onder cluster 4. Nadrukkelijk zij erop gewezen dat, net als bij de lumpsum van schoolbesturen, de gemeenten zich niets aan deze parameters gelegen hoeven laten liggen. Zij zijn niet leidend voor de feitelijke uitgaven. Daar kunnen gemeenten zelf over beslissen.

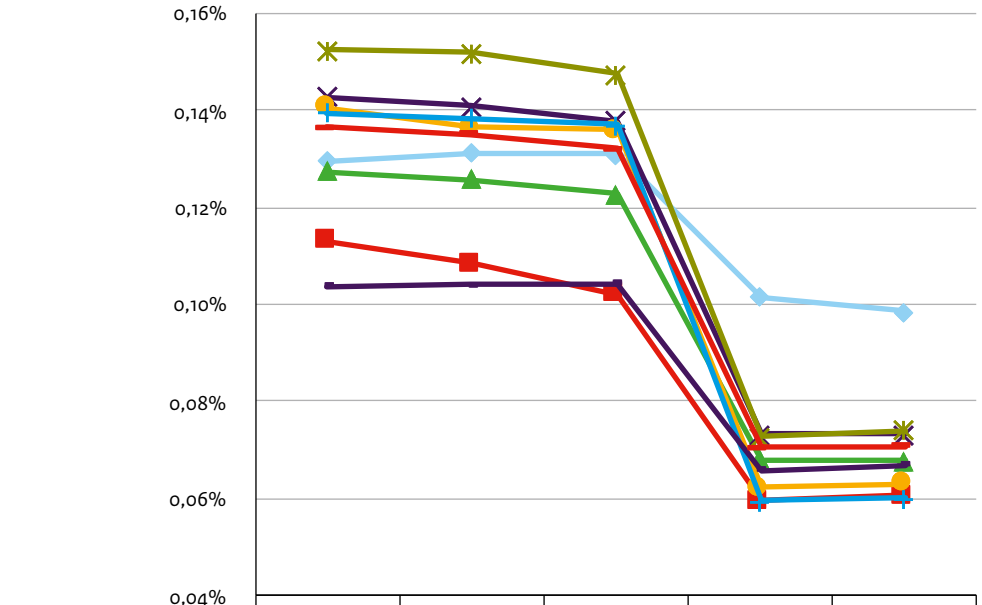
Niettemin is het mogelijk met deze parameters wel de (fictieve) basisbedragen te berekenen die in het gemeentefonds zitten voor onderwijs. Figuur 54 laat zien dat deze in 2015 een opvallende daling vertoonden. In dat jaar daalden de inkomsten voor het onderwijs met 611 miljoen euro (Ministerie van BZK, 2018). Dit was een gevolg van een aantal beleidsmaatregelen, waarbij geld direct via de rijksbijdrage aan de schoolbesturen in het primair onderwijs en voortgezet onderwijs werd uitgekeerd:

- Doordecentralisatie van het groot onderhoud aan po-besturen. Hiervoor is jaarlijks 158 miljoen euro uit het gemeentefonds overgeheveld naar de lumpsum van de onderwijsbesturen in het primair onderwijs.
- Overheveling van de zogenaamde Buma-gelden uit het gemeentefonds naar de besturen:
  - 147 miljoen euro in het po
  - 109 miljoen euro in het vo

Deze verandering is vanaf 2015 structureel, zoals figuur 54 laat zien.

[25] Gemeenten zijn, als het om onderwijs gaat, geen objecten van toezicht voor de inspectie. Zij zijn dat wel in het kader van het interbestuurlijk tweedelijnstoezicht op de kinderopvang, maar dat is in deze paragraaf niet aan de orde.

Figuur 54 Fictieve baten uit het gemeentefonds voor onderwijs als percentage van de totale baten van de gemeenten naar gemeentegrootte (in inwoneraantallen)



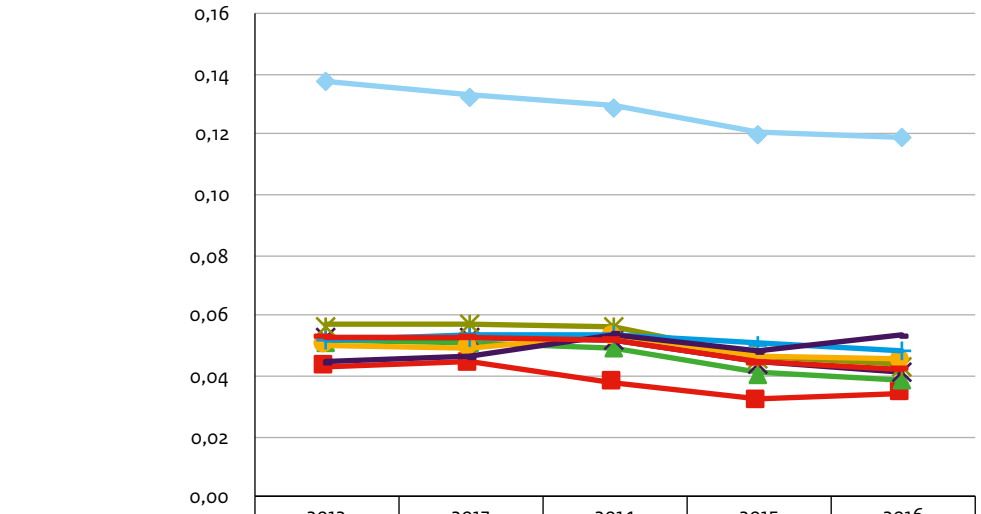
	2012	2013	2014	2015	2016
<5.000	0,13%	0,13%	0,13%	0,10%	0,10%
5.000-10.000	0,11%	0,11%	0,10%	0,06%	0,06%
10.000-20.000	0,13%	0,13%	0,12%	0,07%	0,07%
20.000-50.000	0,14%	0,14%	0,14%	0,07%	0,07%
50.000-100.000	0,15%	0,15%	0,15%	0,07%	0,07%
100.000-150.000	0,14%	0,14%	0,14%	0,06%	0,06%
150.000-250.000	0,14%	0,14%	0,14%	0,06%	0,06%
>250.000	0,10%	0,10%	0,10%	0,07%	0,07%
Totaal	0,14%	0,14%	0,13%	0,07%	0,07%

Bron: Rijksoverheid, 2015

De verlaging van de (fictieve) inkomsten in het gemeentefonds heeft niet geleid tot een even grote vermindering van de uitgaven van de gemeenten aan het onderwijs, zoals figuur 54 demonstreert. Er is de afgelopen vijf jaar sprake geweest van een geleidelijke daling die zich heeft voortgezet. Dit was al te zien in de figuren 52 en 53 aan de inkomstenkant van de scholen en dat is ook te zien aan de lastenkant[26] van de gemeenten in figuur 55. Opvallend is hier het grote verschil tussen de kleinste gemeenten en de overige gemeenten. Dat verschil zit voor een belangrijk deel in de post overige lasten voor primair en voortgezet onderwijs.

[26] Voor de verschillende onderwijsuitgaven kennen de gemeenten per onderwijssoort twee posten: huisvestingslasten en overige lasten. Huisvestingslasten hebben te maken met de wettelijke taak van gemeenten om het funderend onderwijs van gebouwen te voorzien. In de hierna volgende tabel en grafieken kijken wij naar de overige lasten. Daaronder vallen uiteenlopende zaken, zoals onderwijsachterstandsbeleid, leerlingenvervoer, uitvoering leerplicht.

Figuur 55 Ontwikkeling uitgaven onderwijs als percentage totale lasten van de gemeenten.

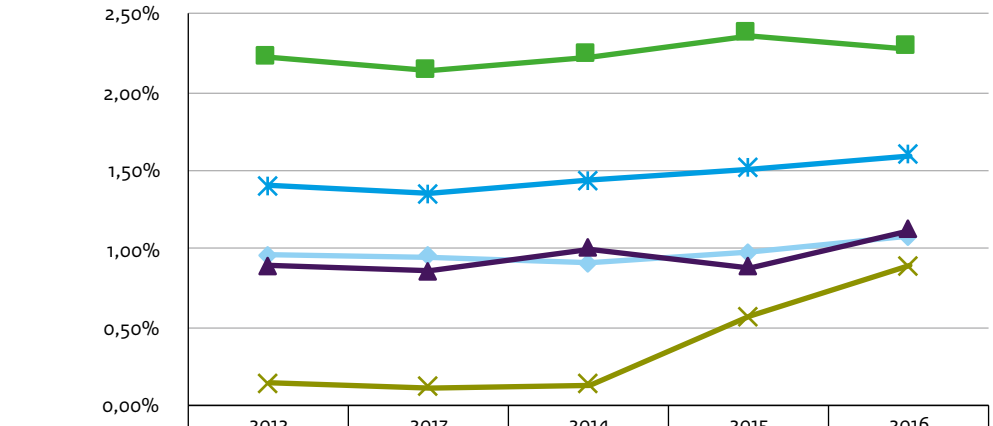


	2012	2013	2014	2015	2016
<5.000	0,14	0,13	0,13	0,12	0,12
5.000-10.000	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03
10.000-20.000	0,05	0,05	0,05	0,04	0,04
20.000-50.000	0,05	0,05	0,05	0,04	0,04
50.000-100.000	0,06	0,06	0,06	0,05	0,04
100.000-150.000	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
150.000-250.000	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
>250.000	0,04	0,05	0,05	0,05	0,05
Totaal	0,05	0,05	0,05	0,04	0,04

Bron: CBS, 2018

Bekijken we de uitgaven aan onderwijs naar andere gemeentekenmerken, dan zijn er enkele opvallende verschijnselen te zien die nader onderzoek vergen. Zo laat figuur 56 zien dat gemeenten met relatief de meeste ouders in het hoogste inkomenspercentiel, relatief de laagste kosten voor (voortgezet) speciaal onderwijs hebben. Die kosten liggen tot en met 2014 ver onder die van de andere gemeenten, maar opmerkelijk zijn de stijgende relatieve kosten van deze gemeenten in de laatste twee jaar. Het is de vraag of dit samenhangt met de inrichting van het passend onderwijs.

Figuur 56 Overige lasten (v)so naar ouders in hoogste inkomenspercentiel (groter dan 80 procent)

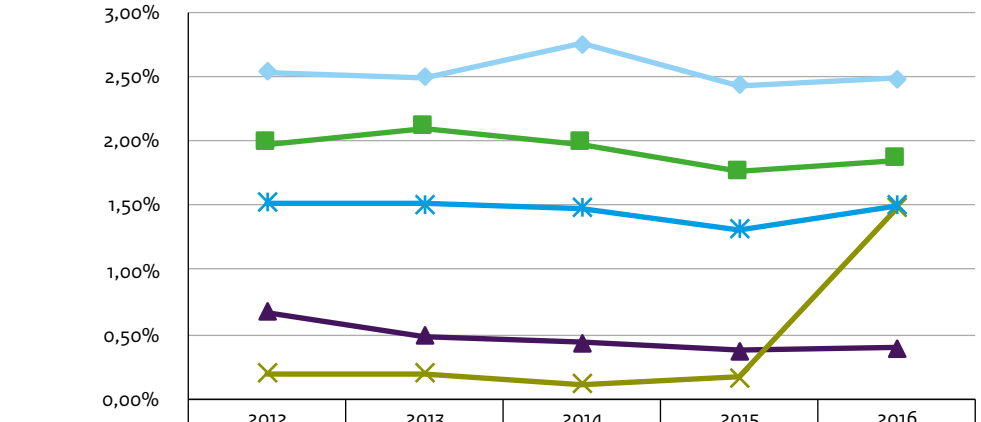


	2012	2013	2014	2015	2016
< 30%	0,96%	0,95%	0,91%	0,97%	1,08%
30% - 40%	2,22%	2,13%	2,23%	2,36%	2,28%
40 - 50%	0,89%	0,86%	1,01%	0,88%	1,12%
> 50%	0,14%	0,12%	0,13%	0,57%	0,90%
Totaal	1,40%	1,35%	1,44%	1,51%	1,60%

Bron: CBS, 2018

Er lijkt daarbij een samenhang te zijn met een vergelijkbare ontwikkeling in het voortgezet onderwijs, zij het dat die zich een jaar later voordoet.

Figuur 57 Overige lasten voortgezet onderwijs naar ouders in hoogste inkomenspercentiel



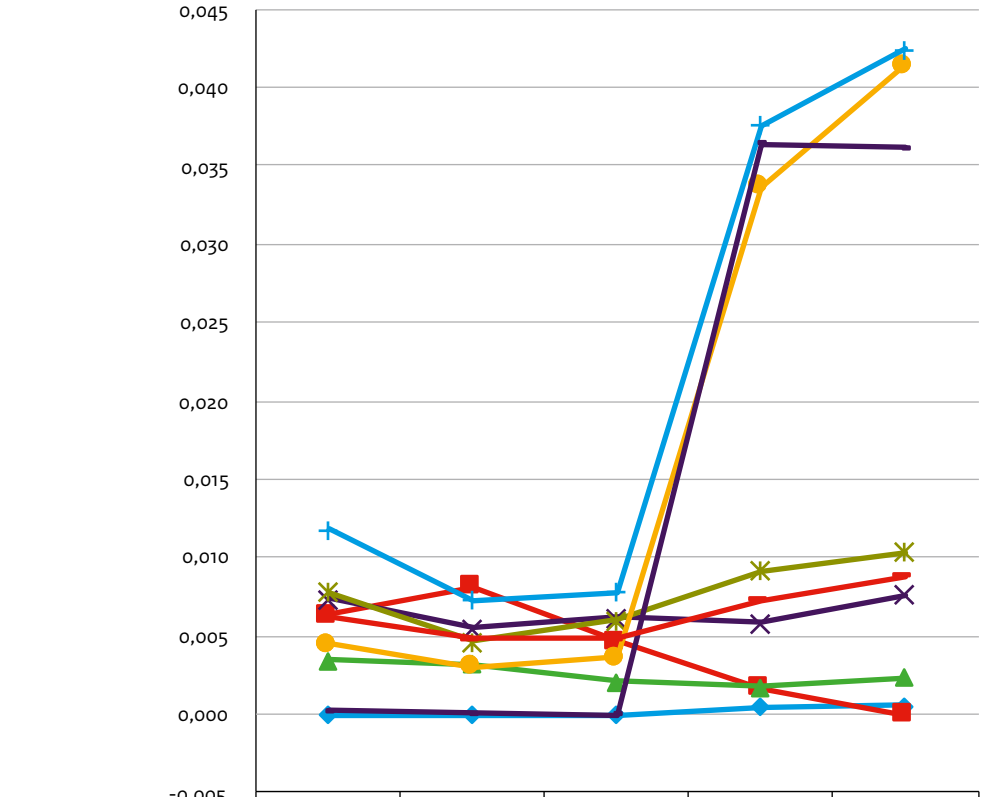
	2012	2013	2014	2015	2016
< 30%	2,53%	2,49%	2,74%	2,42%	2,48%
30% - 40%	1,98%	2,09%	1,98%	1,76%	1,85%
40 - 50%	0,67%	0,49%	0,44%	0,37%	0,39%
> 50%	0,20%	0,20%	0,12%	0,17%	1,48%
Totaal	1,52%	1,51%	1,48%	1,31%	1,50%

Bron: CBS, 2018

Educatie

Tenslotte is in 2015 een bedrag van ruim 56 miljoen euro aan de gemeenten toegekend in verband met volwasseneneducatie. Deze middelen zijn verdeeld onder de zogenaamde contactgemeenten (centrumgemeenten van de 35 arbeidsmarktregio's). Figuur 58 laat het effect van die middelen zien op de uitgaven van de gemeenten naar grootte. Aangezien het de grotere gemeenten zijn die als contactgemeente fungeren, hoeft het geen verbazing te wekken dat daar ook de grootste toename aan bestedingen educatie zit.

Figuur 58 Lasten educatie als aandeel totale onderwijslasten naar gemeentegrootte



	2012	2013	2014	2015	2016
<5.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5.000-10.000	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00
10.000-20.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
20.000-50.000	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
50.000-100.000	0,01	0,00	0,01	0,01	0,01
100.000-150.000	0,00	0,00	0,00	0,03	0,04
150.000-250.000	0,01	0,01	0,01	0,04	0,04
>250.000	0,00	0,00	0,00	0,04	0,04
Totaal	0,01	0,00	0,00	0,01	0,01

Bron: CBS, 2018

De verkenning hiervoor, van de ontwikkeling van de gemeentelijke financiën op onderwijsgebied, zal verdere verdieping nodig hebben om meer te kunnen zeggen over de mogelijke gevolgen voor de onderwijskwaliteit. In de volgende Staat van het Onderwijs verwachten wij daar dieper op in te kunnen gaan.

2.7 Afhandeling van de jaarrekening 2016 en 2017

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 er sprake van een uitzonderingsrapportage, dan hebben wij die jaarrekeningen nader bekeken. Waar dat nodig was, is de betrokken besturen gevraagd herstelmaatregelen te treffen.

In het verleden keken we daarbij terug op de jaarrekening van een jaar eerder, aangezien het proces enige tijd in beslag nam. Dat zou betekenen dat in dit verslag 2016 zou worden besproken. Inmiddels hebben veranderingen in het proces ertoe geleid dat de afhandeling eerder kan worden afgerond. Daarom kijken we dit jaar in deze paragraaf zowel op 2016 als 2017 terug.

In 2016 bedroeg het aantal jaarrekeningen met een niet-goedkeurende controleverklaring of uitzonderingsrapportage 402. Dat was een lichte stijging ten opzichte van een jaar eerder. Daarvan waren er 8 afkeurende controleverklaringen, 18 controleverklaringen met een beperking, 1 met een oordeelonthouding en 2 zonder oordeel over de rechtmatigheid. Bij de overige 373 jaarrekeningen had de accountant een rapport van bevindingen toegevoegd.

In 2017 was het aantal jaarrekeningen waarvoor dit gold teruggelopen naar 346. Daarvan waren er 13 afkeurend, 12 met beperking en 3 zonder oordeel over de rechtmatigheid. Ten aanzien van de getrouwheid waren er 2 afkeurend, 7 met beperking en 1 met benadrukking van onzekerheid. Bij 334 jaarrekeningen was er sprake van een uitzonderingsrapportage van de accountant. Alle jaarrekeningen in beide jaren zijn nader onderzocht en waar nodig zijn er vervolgacties ondernomen.

De meeste en belangrijkste opmerkingen van de accountants gaan over de Europese aanbestedingen. Het aantal opmerkingen daarover daalde in 2016 van 183 naar 168, maar steeg in 2017 weer naar 180. Het totaal van de onderliggende bedragen, en daarmee van de totale onrechtmatigheid, was in 2016 iets hoger dan in 2015, namelijk 161 miljoen euro. Dit steeg in 2017 verder naar 178 miljoen euro. 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 om actie te ondernemen. De inspectie beperkt zich tot het signaleren van de tekortkomingen.

Daarnaast ligt een omvangrijke groep tekortkomingen in het niet naleven van de regeling beleggen en belenen. In een deel van de gevallen ontbreekt een treasurystatuut dat volgens de voorschriften is opgesteld. Dat was in 2016 fors opgelopen naar 86 gevallen, terwijl het in 2015 nog maar 28 gevallen waren. In 2017 liep het weer terug naar 19. De stijging in 2016 is te verklaren uit het feit dat in de loop van dat boekjaar een nieuwe regeling beleggen en belenen in werking was getreden met andere voorschriften op dat gebied. De besturen die nu tekortschoten, is gevraagd ervoor te zorgen dat in het volgende jaarverslag zo'n treasurystatuut aanwezig is.

In de overige gevallen gaat het om het bezit van beleggingsproducten die niet overeenstemmen met de regeling, met name omdat ze niet voldoen aan de ratingvereisten (37 in 2016 en 38 in 2017). 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 door waardevermindering van de producten inmiddels niet meer. Er is dus geen sprake van onrechtmatige handelingen die in 2016 of 2017 hebben plaatsgevonden.

Tenslotte waren er schoolbesturen die uitgaven aan huisvesting hebben gedaan die de gemeente had moeten doen. Daarvan was in 2016 bij 10 schoolbesturen sprake, voor in totaal een bedrag van 3,7 miljoen euro. In 2017 waren het nog 8 besturen voor een bedrag van 2 miljoen euro. Volgend op onze analyse wordt bij 4 van deze besturen nader onderzoek gedaan dat mogelijk leidt tot terugvordering van de bedragen bij de instellingen.

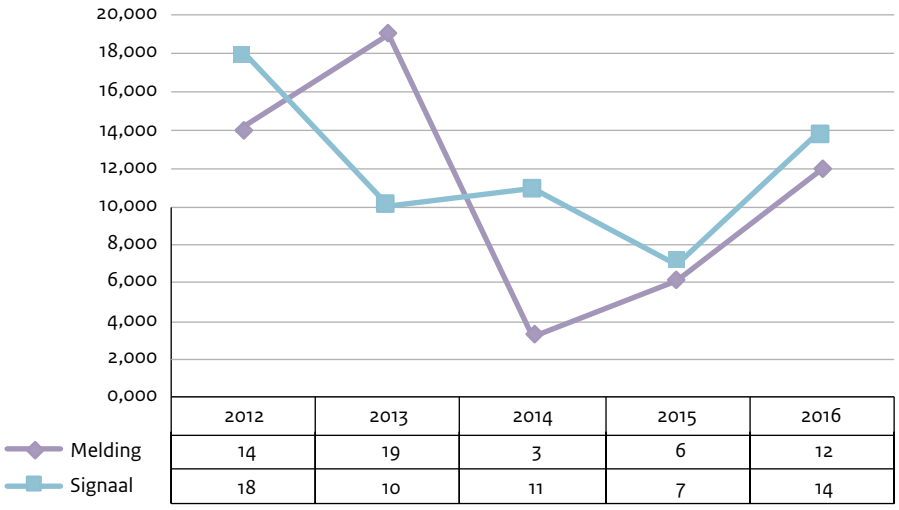
2.8 Wet Normering Topfunctionarissen

Sinds 1 januari 2013 is de Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semi-publieke 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, in dit geval de minister van OCW. 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 zes meldingen van accountants ontvangen die betrekking hadden op mogelijke overtredingen van de WNT in het boekjaar 2016. Daarnaast heeft de inspectie via andere kanalen zeven signalen over mogelijke overtredingen ontvangen die een aangrijpingspunt vormden voor actief toezicht op naleving (zie figuur 59).

Figuur 59 Ontwikkeling meldingen en signalen WNT



	2012	2013	2014	2015	2016
Melding	14	19	3	6	12
Signaal	18	10	11	7	14

Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2018

De meeste meldingen en signalen over het boekjaar 2016 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 2018 waren er twaalf nieuwe accountantsmeldingen en veertien signalen binnengekomen over het boekjaar 2017. De meldingen en signalen hebben betrekking op een mogelijke overschrijding van de wettelijke maxima, het onjuist berekenen van de toepasselijke bezoldigingsklasse en het onjuist of onvolledig openbaar maken van de gegevens in de financiële jaarverslaglegging. 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.[27] Deze rapportage omvat ook de (ontwikkelingen in de) onderwijssector.

Onderverdeling naar bezoldigingsklassen

Vanaf 2016 is het systeem van de WNT bezoldigingsmaxima per onderwijssector vervangen door een systeem met bezoldigingsklassen, die door de instelling zelf berekend dienen te worden. In het voorjaar van 2018 heeft OCW ook per instelling de bezoldigingsklasse berekend en de uitkomsten vergeleken met de opgave van de instellingen over 2016. Uit deze risicoanalyse is gebleken dat verreweg de meeste instellingen de bezoldigingsklasse correct hebben vastgesteld. Er is echter ook een aantal afwijkingen gebleken. Iets minder dan 190 instellingen (ongeveer 13 procent van het geheel) hebben een ander aantal complexiteitspunten berekend dan de regeling voorschrijft. Het betreft zowel afwijkingen naar boven als naar beneden. Omdat de bezoldigingsklassen bestaan uit een bandbreedte voor het aantal complexiteitspunten, leidt een ander aantal complexiteitspunten niet direct tot een andere bezoldigingsklasse. Iets minder dan 60 instellingen (ongeveer 4 procent van het geheel) hebben een hogere bezoldigingsklasse berekend dan de regeling voorschrijft.

De inspectie heeft verduidelijkende informatie over de ministeriële regeling gestuurd naar de instellingen en de accountants. Tevens heeft de inspectie de instellingen met een te hoog berekende bezoldigingsklasse opgeroepen in de eerstvolgende jaarstukken foutherstel toe te passen. Instellingen die hebben aangegeven het hiermee oneens te zijn, zullen wij tussentijds onderzoeken.

Overigens betreft de bezoldigingsklasse de maximumnorm en betekent dit niet automatisch een overtreding van de WNT door de bestuurder. In veel gevallen ontvangt de bestuurder, ondanks de indeling in de te hoge bezoldigingsklasse, een bezoldiging die onder het door OCW berekende WNT-maximum ligt. Bovendien vallen verreweg de meeste bestuurders met een bezoldiging boven het individuele WNT-maximum onder het overgangsrecht.

2.9 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 onder

[27] 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.

zoek vindt plaats bij de accountant en niet bij de instellingen. Alleen als een accountants-onderzoek niet toereikend is, moet de accountant eventueel een deel overdoen en kan de instelling daar wel iets van merken in de vorm van extra controleactiviteiten.

De inspectie heeft in het najaar van 2017 82 reviews uitgevoerd op controlewerkzaamheden van de accountants. Deze reviews hadden betrekking op:
- de jaarstukken 2016;
- de overige controlepunten betreffende de rechtmatigheid;
- de gegevens die gebruikt worden ten behoeve van de bekostiging in 2017 (vo), 2017/2018 (po) en 2018 (mbo en ho)

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 2016. Tabel 6 laat zien hoeveel reviews wij over de boekjaren 2014 tot en met 2016 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 vijftig besturen in 2017. Deze reviews waren verdeeld over twintig accountantskantoren en vijftig accountants.

Tabel 6 Aantallen reviews 2014 tot en met 2016

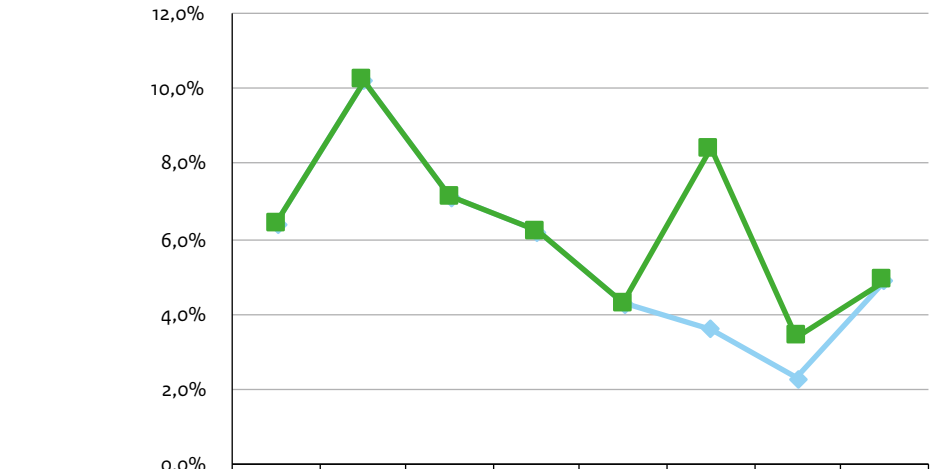
	Boekjaar 2014		Boekjaar 2015		Boekjaar 2016	
Sector	JR*	BK*	JR*	BK*	JR*	BK*
primair onderwijs	16	**	19	**	18	**
voortgezet onderwijs	16	18	18	18	17	17
mbo	11	10	10	10	9	9
hoger onderwijs	6	6	6	6	6	6
Subtotaal	49	34	53	34	50	32
Totaal reviews		83		87		82

*JR = Jaarrekening, BK = Bekostiging
**tBij de sector primair onderwijs geeft de inspectie een oordeel over de jaarrekening én het bekostigingsonderzoek samen

De uitkomsten over boekjaar 2016 laten zien dat 78 reviews een oordeel toereikend hebben opgeleverd. 4 reviews (4,9 procent) leidden tot een oordeel niet-toereikend. Dit betekent een stijging ten opzichte van boekjaar 2015 toen 3,4 procent niet toereikend was (zie tabel 6). Voor het eerst sinds de invoering van de WNT in 2013 is er geen sprake meer van een oordeel niet-toereikend als gevolg van de WNT. De WNT heeft enkele jaren een groot effect gehad op het aantal oordelen niet-toereikend in de reviews. Over boekjaar 2015 betrof dat nog één controle, over 2016 is dat effect verdwenen.

In figuur 60 zijn de resultaten van de reviews sinds 2009 in beeld gebracht, waarbij de blauwe lijn de ontwikkeling laat zien als oordelen niet-toereikend veroorzaakt door (slechts) de WNT niet worden meegeteld. De rode lijn geeft de oordelen niet-toereikend als de WNT (vanaf boekjaar 2014) wel wordt meegeteld. De resultaten zijn zo beter vergelijkbaar met de resultaten uit voorgaande jaren.

Figuur 60 Niet-toereikende accountantscontroles



	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Niet toereikend (exc. WNT)	6,4%	10,2%	7,1%	6,2%	4,3%	3,6%	2,3%	4,9%
Niet toereikend (inc. WNT)	6,4%	10,2%	7,1%	6,2%	4,3%	8,4%	3,4%	4,9%

Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2018

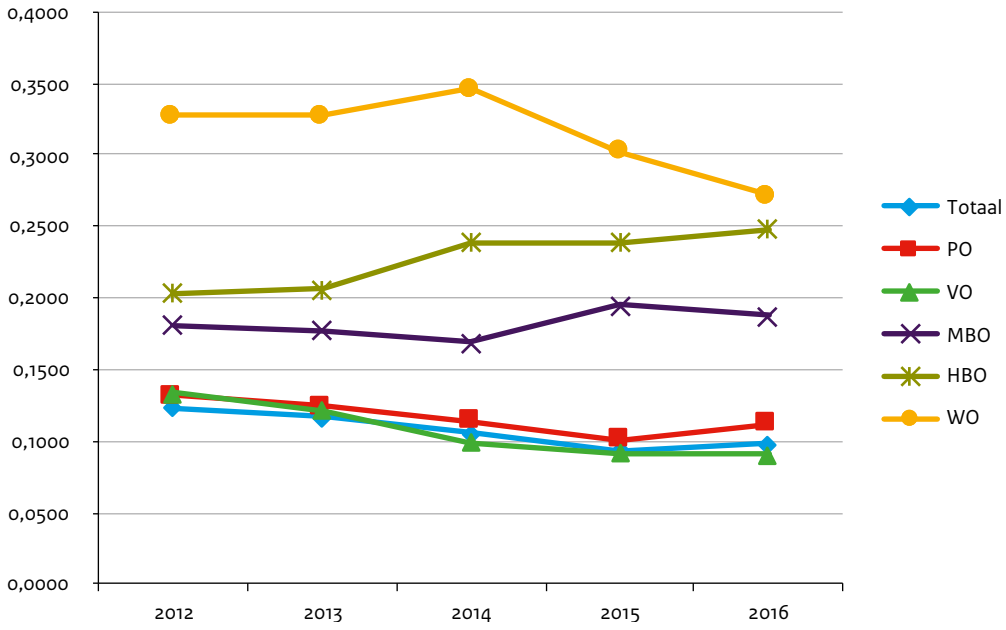
Het aantal niet-toereikende controles is zowel in absolute zin (van 3 naar 4, bij minder reviews) als procentueel (van 3,4 procent naar 4,9 procent) licht toegenomen. De daling die vorig jaar zichtbaar was, had vooral te maken met de gewenning aan de controle van de WNT.

2.10 Accountants en kosten van toezicht

Vorig jaar hebben wij al opgemerkt dat er grote verschuivingen optreden in de verhoudingen op de accountantsmarkt voor onderwijsinstellingen. Duidelijk was dat er een verschuiving optrad van de grote accountantskantoren (big four) naar kleinere kantoren. Het marktaandeel van deze grote accountantskantoren is van 2012 tot 2016 gedaald van ruim 59 procent naar ruim 25 procent. Dit verschijnsel doet zich vooral voor in het primair en het voortgezet onderwijs. In het hoger onderwijs ligt hun marktaandeel vrij constant rond de 90 procent. In het mbo is dat rond de 80 procent. In het primair en het voortgezet onderwijs daalden de marktaandelen van rond de 60 naar rond de 20 procent. Aangezien daar de meeste besturen zijn, telt dat zwaar door.

Als we kijken naar de ontwikkeling van de marktconcentratie voor schoolaccountants, laat figuur 61 die ontwikkeling goed zien. Daarin is de marktconcentratie uitgedrukt in de Herfindahl-Hirschman-index. Deze is 1 bij een maximale concentratie (monopolie) en nadert naar nul bij een zeer groot aantal aanbieders.

Figuur 61 Marktconcentratie accountantskantoren



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2018

Duidelijk is dat er in de sectoren mbo, hbo en wo sprake is van een hogere concentratie dan in het funderend onderwijs. Het gaat daar om een kleiner aantal instellingen die gemiddeld aanzienlijk groter zijn. Niet alle accountantskantoren kunnen dergelijke grote instellingen bedienen. In het wetenschappelijk onderwijs is de laatste twee jaar wel sprake van een duidelijke afname van de concentratie. Gezien het kleine aantal instellingen, kan dat echter al plaatsvinden door een verandering bij een of twee instellingen.

In figuur 61 is de marktconcentratie gemeten naar aantallen. Een accountant die een kleine po-school onderzoekt, telt even zwaar mee als een accountant bij een grote universiteit. Tabel 7 laat de cijfers onder figuur 61 zien, maar aangevuld met een extra kolom voor 2016. Daarin is het marktaandeel gewogen naar de omvang van de instellingen (in totale baten).

Tabel 7 Marktconcentratie accountants per sector

	2012	2013	2014	2015	2016	2016 Tot. Baten
PO	0,131	0,124	0,113	0,101	0,112	0,085
VO	0,134	0,122	0,099	0,092	0,091	0,100
MBO	0,181	0,177	0,169	0,195	0,187	0,233
HBO	0,204	0,207	0,239	0,239	0,248	0,329
WO	0,327	0,327	0,346	0,302	0,272	0,365
Totaal	0,123	0,117	0,105	0,094	0,098	0,129

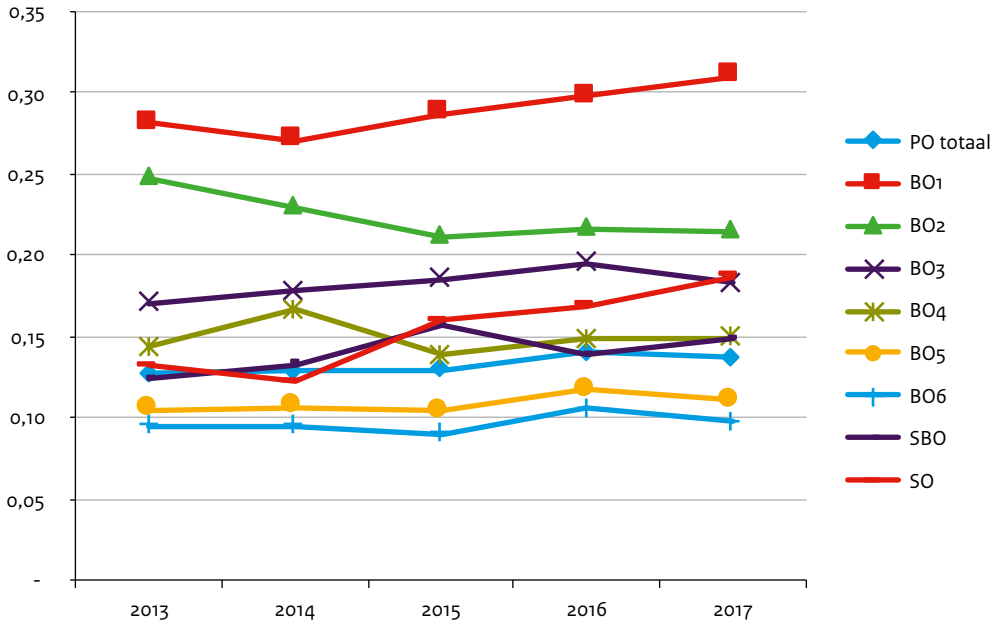
De verschillen zijn duidelijk tussen het primair onderwijs en de rest van het veld. Na een afname bij het primair onderwijs van de concentratie in de eerdere jaren, is deze in 2016 weer toegenomen. Die toename zit echter in de concentratie van een groot aantal kleine instellingen bij een kantoor. Gewogen naar de totale baten is de concentratie een stuk lager. Het omgekeerde geldt bij de andere sectoren, waar de gewogen concentratie duidelijk hoger is dan de ongewogen concentratie. Dat laat zien dat waar de instellingen groter worden, de spoeling dunner wordt.

Of deze ontwikkelingen ook van invloed zijn op de prijs van de accountants voor de scholen, is twijfelachtig. Deze wordt immers niet exclusief bepaald op de vrij beperkte markt van schoolbesturen, maar in een veel bredere markt. Vorig jaar hebben we de prijsontwikkeling van de accountants bij de schoolbesturen al in beeld gebracht op basis van de eigen opgaven in de jaarrekeningen. Daarbij hebben we ons beperkt tot twee categorieën, namelijk de controle op de jaarrekening en de aanvullende controleopdrachten. Dat zijn immers door de overheid verplichte controles. Daarnaast zijn er aanvullende adviesopdrachten die besturen kunnen verstrekken, maar die niet kunnen worden aangemerkt als opgelegde, administratieve last. Deze posten verschillen ook nogal per bestuur.

Analyse van de gegevens in de jaarrekening van 2017 laat een consistent beeld zien met de eerdere jaren. De kosten blijven gelijk of stijgen zeer licht. Verschillen tussen de sectoren hebben voornamelijk te maken met de gemiddelde omvang van instellingen. Dat ligt voor de hand. Een grote instelling heeft in absolute zin hogere kosten, maar gerelateerd aan de omvang van de instelling zijn zij relatief lager. Om dat te illustreren zijn in de figuren 37 en 38 de kosten als percentage van de rijksbijdragen weergegeven voor de verschillende groepen besturen in het primair en het voortgezet onderwijs.

De po-besturen zijn onderverdeeld in zes groepen naar aantallen scholen (BO1 zijn eenpitters, BO6 zijn besturen met meer dan twintig scholen). Daarnaast zijn besturen met enkel speciaal basisonderwijs (sbo) en speciaal onderwijs onderscheiden, die buiten die onderverdeling naar grootte vallen. Bij het voortgezet onderwijs heeft de onderverdeling te maken met de samenstelling van het onderwijs in schoolgroepen. SSG1 staat daarbij voor enkel vmbo, SSG2 voor havo-vwo en de overige groepen zijn breder. Hoewel de indeling niet, zoals bij primair onderwijs, allereerst op omvang is ingericht, komt het daar in de praktijk wel op neer.

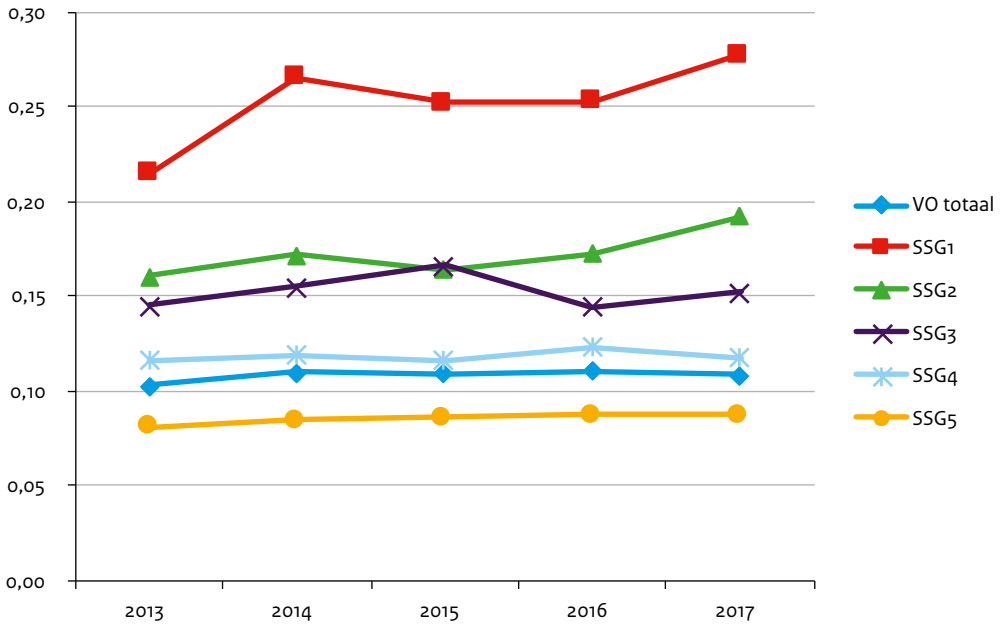
Figuur 62 Accountantskosten als percentage van de rijksbijdrage po



Bron: DUO, 2018a

In het primair onderwijs is duidelijk dat de omvang nauw samenhangt met de relatieve kosten van de accountantscontrole (van 0,1 procent naar 0,31 procent van de rijksbijdrage in 2017). Het gemiddelde voor de sector is nagenoeg vlak. De eenpitters laten een relatieve stijging zien en datzelfde geldt voor het speciaal onderwijs.

Figuur 63 Accountantskosten als percentage van de rijksbijdrage vo



Bron: DUO, 2018a

Het voortgezet onderwijs geeft een vergelijkbaar beeld. Ook hier is de sector als geheel vlak, maar laten de kleinere instellingen een relatieve stijging zien. De algehele omvang van instellingen in het voortgezet onderwijs is groter dan in het primair onderwijs, zodat het totaal wat lager ligt.

Andere kosten en intern toezicht

Waar deze gegevens geen inzicht in verschaffen, zijn mogelijk andere kosten voor administratieve werkzaamheden rondom de controles. Als instellingen hun zaken administratief goed in orde hebben, kan het honorarium voor de accountant lager zijn, maar maakt men langs die kant wellicht meer kosten. Dat is uit de financiële gegevens van de instellingen niet te halen. Momenteel vindt extern onderzoek plaats om meer inzicht te krijgen in die kosten en de gepercipieerde controlelasten.

Een deel van die kosten is evenwel gelegen in de kosten van het interne toezicht. Daarvan kan weer een deel wel worden geïdentificeerd, omdat zij apart in het kader van de WNT moeten worden opgegeven. Dat zijn de beloningen van de interne toezichthouders. Instellingen worden jaarlijks geacht te rapporteren over deze beloningen en de beloningen van het voorafgaande jaar. Bij vergelijking van de bestanden over 2017 en 2016 bleek dat in een aantal gevallen functionarissen die in het voorafgaande jaar wel bezoldiging ontvingen, maar in het verslagjaar niet meer, niet in de lijsten waren vermeld. Dat zou leiden tot vertekeningen.

In tabel 8 zijn daarom de primaire opgaven van 2016 en 2017 van de honoraria van het intern toezicht met elkaar vergeleken. Het gaat om de totale bedragen per sector en over het totaal.

Tabel 8 Ontwikkeling van de honoraria voor intern toezicht

	2016	2017	Verschil%
Po	6.604.173	7.518.572	13,8
Vo	4.217.719	4.446.983	5,4
Mbo	2.878.301	3.097.387	7,6
Hbo	1.750.133	1.870.464	6,9
Wo	969.821	1.055.372	8,8
Totaal	16.420.147	17.988.778	9,6

Bron: DUO, 2018a

Duidelijk is dat er sprake is van een toename van de beloningen van bijna 10 procent. Het primair onderwijs heeft daarbij de grootste stijging. Dat heeft deels te maken met het geleidelijk afnemen van het aantal onbezoldigde toezichthouders in het primair en ook in het voortgezet onderwijs. In 2016 hadden nog 212 po-instellingen een bezoldiging van 0. In 2017 was dat teruggelopen naar 199. Hierbij past wel de kanttekening dat er maar van 625 po-instellingen opgaven in het bestand zitten. De meer dan 300 instellingen die ontbreken, hebben mogelijk geen opgave gedaan (of de gegevens niet ingevoerd) omdat de beloning 0 is. Daarom kan er geen betrouwbaar percentage van de ontwikkeling worden gegeven.

Bij het voortgezet onderwijs ontbraken relatief minder instellingen (circa 30). Daar ging het aantal onbezoldigde toezichthouders van 59 naar 49. Zowel bij het primair als het voortgezet onderwijs zit een deel van de onbezoldigde toezichthouders in samenwerkingsverbanden passend onderwijs. Aangezien zij daar in hun functie als deelnemend bestuurder zitting hebben, wordt vaak geen aparte bezoldiging gegeven.

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.

Berg, E. van den, Brouwer, Y., Imandt, M., Aarsen, E. van, Scholten, F., & Vegt, A. L. van der. (2016). Schoolkostenmonitor 2015-2016.

CBS, OCW, DUO. (2018). Onderwijs in Cijfers. Geraadpleegd van https://www.onderwijsincijfers.nl/
Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). (2018). IV3 Open data. Geraadpleegd van https://iv3statline.cbs.nl/portal.html?_la=nl&_catalog=IV3

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

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2018a). Financiële gegevens.
Jaarrekeningen 2013 tot en met 2017. Voor alle sectoren.

Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), (2018b). Personeelsgegevens 2011-2017.
Voor de sectoren po, vo en mbo.

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), De financiële staat van het onderwijs 2016.

Inspectie van het Onderwijs (2018a), Toezichtinformatie en eigen financiële analyses.

Inspectie van het Onderwijs (2018b). *Financiële positie en ontwikkeling van de agrarische opleidingscentra. Onderzoek naar de huidige en verwachte financiële ontwikkeling van de aoc's en de mogelijke effecten op de kwaliteit van het onderwijs*. (No. 5158117). Utrecht.

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK). (2018). Algemene uitkering per cluster (educatie) Geraadpleegd van https://www.financiengemeenten.nl/jive?workspace_guid=4ef854ce-a97b-4e0e-9e48-b1047e85c615

Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (OCW). (2016). Jaarverslag en Slotwet

Ministerie van OCW 2015. Geraadpleegd van
http://www.rijksbegroting.nl/2015/verantwoording/jaarverslag,kst221739_9.html

MBO Raad, & PWC. (2017). Financiële positie MBO-scholen: Sector laat stabiel beeld zien. Inzichten uit de financiële benchmark MBO. (p. 36). Woerden. Geraadpleegd van https://www.mboraad.nl/sites/default/files/publications/sectorrapportage_12e_bm_boekjaar_2016.pdf
Onderwijsraad. (2017). *Decentraal onderwijsbeleid bij de tijd. Agenda voor een landelijk beraad over de rol van gemeenten bij onderwijs.* (No. 20170176/1108). Den Haag.

Rijksoverheid. (2015). Verdeling van de uitkeringen uit het gemeentefonds. Geraadpleegd 9 oktober 2018, van https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-wwprovincies/documenten/rapporten/2011/07/28/verdeling-van-de-uitkeringen-uit-het-gemeentefonds

VSNU. (2018). Aantal ingeschreven internationale studenten naar herkomst. Geraadpleegd van https://www.vsnu.nl/internationalisering-hoger-onderwijs.html#tweede

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 + afschrijvingen op desinvesteringen 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

Doorde-centralisatie	**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 deze Financiële Staat 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
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
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

Toelichting bij balans en staat van baten en lasten

Met ingang van dit jaar heeft er een belangrijke verandering plaatsgevonden in de weergave van de meerjarige cijferreeksen in die hierna volgende bijlagen. Wij nemen deze cijfers direct over van DUO.

Tot dusverre werden de vijfjarige reeksen jaarlijks herrekend naar de dan aanwezige instellingen. Dat impliceerde dat gegevens van instellingen die een jaar eerder waren verdwenen, bijvoorbeeld door opheffing of fusie, met terugwerkende kracht uit de cijferreeksen werden gehaald. Daarmee waren de ontwikkelingen van de cijfers per vijfjaarlijkse reeks wel goed vergelijkbaar voor de aanwezige instellingen, maar het leidde er ook toe dat hetzelfde jaar in opeenvolgende reeksen niet meer dezelfde getallen bevatte.

Met ingang van dit jaar verandert dat dus. Van elk jaar in de cijferreeks worden de cijfers weergegeven zoals ze in dat jaar waren. Er vindt dus geen herrekening meer plaats. Daarmee sluit de weergave ook een op een aan bij de weergave zoals bijvoorbeeld CBS die verschaft.

Deze verandering is vooral van invloed in primair en voortgezet onderwijs, omdat daar de meeste mutaties van instellingen plaatsvinden. In het mbo en ho is dat veel geringer. Alleen als grotere instellingen om bijzondere redenen een jaarrekening te laat inleveren, kan dat voor het laatste jaar nog een verschil opleveren, gezien het opleveringstijdstip van de Financiële staat van het onderwijs.

Het is dus goed er rekening mee te houden dat de cijferreeksen in deze en de vorige financiële staten van elkaar kunnen verschillen voor dezelfde jaren. In de toekomst zal dat niet of nauwelijks meer het geval zijn.

Bijlage IV

Balans en staat van baten en lasten primair onderwijs

Balans	2013	2014	2015	2016	2017
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	1378	1376	1418	1466	1514
Gebouwen, terreinen	332	333	376	381	408
Inventaris en overige	1046	1043	1042	1085	1106
1.3 Financiële vaste activa	338	299	269	252	242
Totaal vaste activa	**1716**	**1675**	**1687**	**1718**	**1757**
1.4 Voorraden	0	0	0	0	0
1.5 Vorderingen	801	846	772	765	769
1.6 Effecten	35	36	30	26	29
1.7 Liquide middelen	2406	2186	2420	2576	2704
Totaal vlottende activa	**3241**	**3069**	**3222**	**3368**	**3502**
Totaal Activa	**4957**	**4743**	**4909**	**5086**	**5258**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	3036	2933	3025	3118	3232
2.2 Voorzieningen	473	475	563	632	677
2.3 Langlopende schulden	90	87	102	103	112
2.4 Kortlopende schulden	1358	1249	1219	1233	1237
Totaal Passiva	**4957**	**4743**	**4909**	**5086**	**5258**

Staat van baten en lasten	2013	2014	2015	2016	2017
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	9371	8954	9195	9374	10268
3.2 Overige overheidsb.	319	247	304	301	301
3.3 College, cursus etc. geld.	0	0	0	0	0
3.4 Baten werk in opdracht	11	9	7	11	9
3.5 Overige Baten	553	511	392	379	389
Totaal baten	**10254**	**9721**	**9897**	**10064**	**10967**
Lasten					
4.1 Personeelslasten	8097	7968	7967	8063	8256
4.2 Afschrijvingen	226	226	236	242	254
4.3 Huisvestingslasten	641	632	725	729	737
4.4 Overige lasten	1015	970	908	943	927
4.5 Doorbet. Schoolbesturen					684
Totaal lasten	**9979**	**9796**	**9837**	**9976**	**10857**
Saldo baten en lasten	**276**	**-74**	**62**	**88**	**110**
HR Gerealiseerde herwaardering.					
5 Financiële baten en lasten	41	35	21	12	8
Financiële baten			27	18	14
Financiële lasten			6	6	6
Resultaat	316	-40	82	100	118
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	317	-40	82	100	118
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	317	-40	82	100	
9 Buitengewoon resultaat	-5	0,1	0		
Buitengewone baten					
Buitengewone lasten					
Totaal resultaat	**311**	**-40**	**82**	**100**	**118**

Po-besturen kennen ook scholen in andere sectoren. Van de rijksbijdrage 2017 was 182 miljoen voor vo-leerlingen en 119 miljoen voor overige doeleinden.

Bijlage V

Balans en staat van baten en lasten voortgezet onderwijs

Balans	2013	2014	2015	2016	2017
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	2	1	1	1	1
1.2 Materiële vaste activa	2087	2128	2160	2186	2241
Gebouwen, terreinen	1221	1299	1309	1350	1443
Inventaris en overige	866	829	851	836	798
1.3 Financiële vaste activa	206	218	216	233	264
Totaal vaste activa	**2295**	**2347**	**2378**	**2420**	**2506**
1.4 Voorraden	13	10	4	4	2
1.5 Vorderingen	345	323	311	306	337
1.6 Effecten	25	20	21	15	14
1.7 Liquide middelen	1496	1527	1697	1732	1895
Totaal vlottende activa	**1878**	**1879**	**2032**	**2056**	**2249**
Totaal Activa	**4173**	**4226**	**4410**	**4476**	**4755**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	2013	2037	2117	2177	2276
2.2 Voorzieningen	486	521	587	645	697
2.3 Langlopende schulden	388	382	429	437	531
2.4 Kortlopende schulden	1286	1287	1277	1218	1251
Totaal Passiva	**4173**	**4226**	**4410**	**4476**	**4755**

Staat van baten en lasten	2013	2014	2015	2016	2017
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	7409	7345	7714	7984	9299
3.2 Overige overheidsb.	161	156	147	142	144
3.3 College, cursus etc. geld.	7	7	8	8	9
3.4 Baten werk in opdracht	2	3	7	8	7
3.5 Overige Baten	412	430	431	426	416
Totaal baten	**7990**	**7941**	**8307**	**8568**	**9874**
Lasten					
4.1 Personeelslasten	6079	6249	6459	6701	6885
4.2 Afschrijvingen	276	275	280	285	281
4.3 Huisvestingslasten	518	510	512	531	517
4.4 Overige lasten	877	920	964	1000	981
4.5 Doorbet. Schoolbesturen					1119
Totaal lasten	**7750**	**7954**	**8215**	**8517**	**9783**
Saldo baten en lasten	**240**	**-13**	**92**	**51**	**91**
HR Gerealiseerde herwaardering.					
5 Financiële baten en lasten	11	12	2	-5	-7
Financiële baten			18	12	7
Financiële lasten			16	17	14
Resultaat	252	-1	94	46	84
6 Belastingen					
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	252	-1	94	46	84
8 Aandeel derden in resultaat					
Netto resultaat	252	-1	94	46	
9 Buitengewoon resultaat	1	0	-1		
Buitengewone baten	0	0	0	0	0
Buitengewone lasten					
Totaal resultaat	**252**	**-1**	**94**	**47**	**84**

Vo-besturen kennen ook scholen en opleidingen in andere sectoren. Van de rijksbijdrage 2017 was 454 miljoen voor po-leerlingen, 24 miljoen voor mbo-studenten en 99 miljoen voor overige doeleinden.

Bijlage VI

Balans en staat van baten en lasten samenwerkingsverbanden passend onderwijs[28]

Balans	2013	2014	2015	2016	2017
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	0	0	0	0	0
1.2 Materiële vaste activa	0	6	6	5	6
1.3 Financiële vaste activa	0	1	1	1	1
Totaal vaste activa	**0**	**7**	**7**	**6**	**8**
1.4 Voorraden	0	0	0	0	0
1.5 Vorderingen	0	28	20	17	25
1.6 Effecten	0	0	0	0	0
1.7 Liquide middelen	0	164	206	251	281
Totaal vlottende activa	**0**	**193**	**225**	**268**	**307**
Totaal Activa	**0**	**200**	**231**	**274**	**314**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	0	104	158	206	238
2.2 Voorzieningen	0	2	2	3	3
2.3 Langlopende schulden	0	1	0	0	0
2.4 Kortlopende schulden	0	94	71	65	73
Totaal Passiva	**0**	**200**	**231**	**274**	**314**

[28] Deze cijfers zijn ook onderdeel van respectievelijk primair en voortgezet onderwijs.

Staat van baten en lasten	2013	2014	2015	2016	2017
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	0	245	283	293	2030
3.2 Overige overheidsb.	0	20	19	18	17
3.3 College, cursus etc. geld.	0	0	0	0	0
3.4 Baten werk in opdracht	0	1	3	3	2
3.5 Overige Baten	0	55	40	26	28
Totaal baten	**0**	**320**	**344**	**339**	**2076**
Lasten					
4.1 Personeelslasten	0	156	145	160	169
4.2 Afschrijvingen	0	2	1	1	1
4.3 Huisvestingslasten	0	5	6	7	7
4.4 Overige lasten	0	152	110	122	80
4.5 Doorbet. Schoolbesturen	0	0	0	0	1789
Totaal lasten	**0**	**315**	**262**	**291**	**2045**
Saldo baten en lasten	**0**	**5**	**82**	**48**	**32**
HR Gerealiseerde herwaard.	0	0	0	0	0
5 Financiële baten en lasten	0	0	1	0	0
Financiële baten	0	0	1	1	0
Financiële lasten	0	0	0	0	0
Resultaat	0	6	83	49	32
6 Belastingen	0	0	0	0	0
7 Resultaat deelnemingen	0	0	0	0	0
Resultaat na belastingen	0	6	83	49	32
8 Aandeel derden in resultaat	0	0	0	0	0
Netto resultaat	0	6	83	49	32
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**	**6**	**83**	**49**	**32**

Bijlage VII

Balans en staat van baten en lasten middelbaar beroepsonderwijs

Balans	2013	2014	2015	2016	2017
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	7	5	6	13	12
1.2 Materiële vaste activa	3612	3575	3553	3562	3610
Gebouwen, terreinen	3043	3047	2992	2975	3006
Inventaris en overige	569	528	561	587	604
1.3 Financiële vaste activa	104	77	59	61	62
Totaal vaste activa	**3722**	**3657**	**3618**	**3636**	**3685**
1.4 Voorraden	4	3	4	4	4
1.5 Vorderingen	244	202	173	187	179
1.6 Effecten	53	69	13	13	13
1.7 Liquide middelen	828	903	931	988	984
Totaal vlottende activa	**1129**	**1178**	**1121**	**1192**	**1179**
Totaal Activa	**4851**	**4835**	**4739**	**4828**	**4864**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	2379	2422	2506	2583	2583
2.2 Voorzieningen	284	267	250	276	308
2.3 Langlopende schulden	1244	1177	1038	1049	1024
2.4 Kortlopende schulden	944	969	945	920	949
Totaal Passiva	**4851**	**4835**	**4739**	**4828**	**4864**

Staat van baten en lasten	2013	2014	2015	2016	2017
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	4126	4177	4379	4496	4542
3.2 Overige overheidsb.	116	109	99	97	97
3.3 College, cursus etc. geld.	61	48	45	53	59
3.4 Baten werk in opdracht	184	166	157	174	191
3.5 Overige Baten	220	210	198	194	190
Totaal baten	**4707**	**4710**	**4879**	**5013**	**5077**
Lasten					
4.1 Personeelslasten	3279	3299	3387	3606	3741
4.2 Afschrijvingen	324	335	303	295	307
4.3 Huisvestingslasten	317	330	333	345	347
4.4 Overige lasten	664	658	628	641	639
Totaal lasten	4583	4622	4651	4887	5033
Saldo baten en lasten	124	88	228	126	44
HR Gerealiseerde herwaardering.	4	2	1	1	1
5 Financiële baten en lasten	-50	-46	-46	-46	-38
Financiële baten			5	3	2
Financiële lasten			51	49	40
Resultaat	78	44	183	81	7
6 Belastingen	1	0	1	1	0
7 Resultaat deelnemingen	1	-6	1	1	0
Resultaat na belastingen	78	38	182	81	7
8 Aandeel derden in resultaat	-1	0	0	0	0
Netto resultaat	79	38	182	81	
9 Buitengewoon resultaat	0	0	1		
Buitengewone baten					
Buitengewone lasten					
Totaal resultaat	**79**	**38**	**183**	**81**	**7**

Mbo-instellingen kennen ook scholen en opleidingen in andere sectoren. Van de rijksbijdrage 2017 was 249 miljoen voor vo-leerlingen, 29 miljoen voor hbo-studenten en 75 miljoen voor overige doeleinden.

Bijlage VIII

Balans en staat van baten en lasten hoger beroepsonderwijs

Balans	2013	2014	2015	2016	2017
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	17	13	6	11	10
1.2 Materiële vaste activa	2347	2374	2447	2501	2501
Gebouwen, terreinen	1898	1914	2059	2093	2139
Inventaris en overige	449	460	388	408	362
1.3 Financiële vaste activa	25	24	26	21	24
Totaal vaste activa	**2389**	**2411**	**2480**	**2533**	**2535**
1.4 Voorraden	5	3	2	1	2
1.5 Vorderingen	313	327	316	315	152
1.6 Effecten	3	2	3	2	1
1.7 Liquide middelen	851	948	941	886	965
Totaal vlottende activa	**1171**	**1280**	**1262**	**1205**	**1119**
Totaal Activa	**3560**	**3691**	**3741**	**3737**	**3654**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	1530	1710	1729	1639	1623
2.2 Voorzieningen	187	182	198	202	244
2.3 Langlopende schulden	712	687	668	732	741
2.4 Kortlopende schulden	1132	1113	1147	1164	1047
Totaal Passiva	**3560**	**3691**	**3741**	**3737**	**3654**

Staat van baten en lasten	2013	2014	2015	2016	2017
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	2658	2772	2837	2852	2942
3.2 Overige overheidsb.	33	34	32	36	46
3.3 College, cursus etc. geld.	760	811	841	861	887
3.4 Baten werk in opdracht	181	174	174	182	194
3.5 Overige Baten	196	206	161	164	170
Totaal baten	**3827**	**3997**	**4046**	**4095**	**4239**
Lasten					
4.1 Personeelslasten	2760	2850	3002	3143	3229
4.2 Afschrijvingen	211	248	226	240	240
4.3 Huisvestingslasten	229	237	238	233	232
4.4 Overige lasten	491	481	531	544	523
Totaal lasten	**3691**	**3815**	**3997**	**4160**	**4224**
Saldo baten en lasten	**136**	**182**	**49**	**-65**	**15**
HR Gerealiseerde herwaardering.					
5 Financiële baten en lasten	-28	-23	-24	-26	-26
Financiële baten			5	3	1
Financiële lasten			29	29	27
Resultaat	108	159	25	-91	-11
6 Belastingen	0	1	1	1	2
7 Resultaat deelnemingen					
Resultaat na belastingen	108	159	24	-92	-12
8 Aandeel derden in resultaat					
Netto resultaat	108	159	24	-92	
9 Buitengewoon resultaat					
Buitengewone baten					
Buitengewone lasten					
Totaal resultaat	**108**	**159**	**24**	**-92**	**-13**

Bijlage IX

Balans en staat van baten en lasten wetenschappelijk onderwijs

Balans	2013	2014	2015	2016	2017
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	42	56	64	58	51
1.2 Materiële vaste activa	4099	4336	4502	4584	4696
Gebouwen, terreinen	3043	3047	2992	2975	3006
Inventaris en overige	1056	1289	1510	1609	1690
1.3 Financiële vaste activa	223	212	188	136	144
Totaal vaste activa	**4364**	**4604**	**4755**	**4778**	**4891**
1.4 Voorraden	10	10	11	11	9
1.5 Vorderingen	826	741	746	872	902
1.6 Effecten	40	42	42	39	40
1.7 Liquide middelen	1462	1455	1603	1683	1685
Totaal vlottende activa	**2338**	**2249**	**2403**	**2605**	**2636**
Totaal Activa	**6701**	**6853**	**7157**	**7383**	**7528**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	3243	3384	3510	3609	3702
2.2 Voorzieningen	442	436	449	447	433
2.3 Langlopende schulden	630	733	775	778	774
2.4 Kortlopende schulden	2387	2301	2423	2549	2619
Totaal Passiva	**6701**	**6853**	**7157**	**7383**	**7528**

Staat van baten en lasten	2013	2014	2015	2016	2017
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	3585	3626	3697	3802	3901
3.2 Overige overheidsb.	17	3	1	1	1
3.3 College, cursus etc. geld.	541	536	580	614	657
3.4 Baten werk in opdracht	1657	1712	1838	1820	1865
3.5 Overige Baten	507	496	523	566	534
Totaal baten	**6305**	**6373**	**6639**	**6803**	**6957**
Lasten					
4.1 Personeelslasten	4040	4079	4251	4381	4610
4.2 Afschrijvingen	384	402	404	443	440
4.3 Huisvestingslasten	456	468	501	479	463
4.4 Overige lasten	1261	1258	1335	1351	1352
Totaal lasten	**6141**	**6207**	**6491**	**6651**	**6864**
Saldo baten en lasten	**164**	**167**	**148**	**149**	**93**
HR Gerealiseerde herwaardering.					
5 Financiële baten en lasten	-14	-22	-2	-12	-19
Financiële baten			18	17	9
Financiële lasten			19	30	27
Resultaat	151	144	147	137	74
6 Belastingen	0	0	0	1	1
7 Resultaat deelnemingen	2	4	2	2	5
Resultaat na belastingen	153	148	149	138	78
8 Aandeel derden in resultaat	4	5	16	15	14
Netto resultaat	149	143	133	123	
9 Buitengewoon resultaat					
Buitengewone baten					
Buitengewone lasten					
Totaal resultaat	**149**	**143**	**133**	**123**	**64**

Bijlage X

Balans en staat van baten en lasten landelijk totaal

Balans	2013	2014	2015	2016	2017
1 Activa					
1.1 Immateriële vaste activa	68	75	77	83	74
1.2 Materiële vaste activa	13523	13789	14080	14299	14562
Gebouwen, terreinen	9537	9639	9726	9774	10002
Inventaris en overige	3986	4150	4354	4525	4560
1.3 Financiële vaste activa	896	830	758	703	736
Totaal vaste activa	**14486**	**14694**	**14918**	**15085**	**15374**
1.4 Voorraden	32	26	21	20	17
1.5 Vorderingen	2529	2439	2318	2445	2339
1.6 Effecten	156	169	109	95	97
1.7 Liquide middelen	7043	7019	7592	7865	8233
Totaal vlottende activa	**9757**	**9655**	**10040**	**10426**	**10685**
Totaal Activa	**24242**	**24348**	**24956**	**25510**	**26059**
2 Passiva					
2.1 Eigen vermogen	12201	12486	12887	13126	13416
2.2 Voorzieningen	1872	1881	2047	2202	2359
2.3 Langlopende schulden	3064	3066	3012	3099	3182
2.4 Kortlopende schulden	7107	6919	7011	7084	7103
Totaal Passiva	**24242**	**24348**	**24956**	**25510**	**26059**

Staat van baten en lasten	2013	2014	2015	2016	2017
Baten					
3.1 Rijksbijdragen	27149	26874	27822	28508	30952
3.2 Overige overheidsb.	646	549	583	577	589
3.3 College, cursus etc. geld.	1369	1402	1474	1536	1612
3.4 Baten werk in opdracht	2035	2064	2183	2195	2266
3.5 Overige Baten	1888	1853	1705	1729	1699
Totaal baten	**33083**	**32742**	**33768**	**34543**	**37114**
Lasten					
4.1 Personeelslasten	24255	24445	25066	25894	26721
4.2 Afschrijvingen	1421	1486	1449	1505	1522
4.3 Huisvestingslasten	2161	2177	2309	2317	2296
4.4 Overige lasten	4308	4287	4366	4479	4422
4.5 Doorbet. Schoolbesturen					1803
Totaal lasten	**32144**	**32394**	**33191**	**34191**	**36761**
Saldo baten en lasten	**940**	**350**	**578**	**349**	**353**
HR Gerealiseerde herwaard.	4	2	1	1	1
5 Financiële baten en lasten	-40	-44	-49	-77	-82
Financiële baten	0	0	73	53	33
Financiële lasten	0	0	121	131	114
Resultaat	905	306	531	273	272
6 Belastingen	1	1	2	3	3
7 Resultaat deelnemingen	3	-2	3	3	5
Resultaat na belastingen	908	304	531	273	275
8 Aandeel derden in resultaat	3	5	16	15	14
Netto resultaat	905	299	515	258	261
9 Buitengewoon resultaat	-4	0,1	0	0	0
Buitengewone baten			0	0	0
Buitengewone lasten			0	0	0
Totaal resultaat	**899**	**299**	**516**	**259**	**260**

Bijlage XI

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[29].

OORDEEL TOEREIKEND sector	PO	VO		MBO		HO		
kantoor		**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**TOT**
AREP Accountants		1	1					2
ABAB Accountants B.V.				1	1			2
Afier Auditors B.V.	1							1
AKSOS Assurance B.V.	1							1
BDO Audit & Assurance B.V.				1				1
De Jong & Laan Accountants B.V.	1							1
Deloitte Accountants B.V.	1	2	2	1	1	1	1	9
Dubois & Co. Registeraccountants		1	1					2
DVE Onderwijs Audit B.V.						1	1	2
Ernst & Young Accountants LLP	1	2	2	2	2	1	1	11
Flynth Audit B.V.	3	3	3			1	1	11
Govers Onderwijs Accountants		1	1					2
Horlings Accountants & Belastingadviseurs B.V.	1							1
KPMG Accountants N.V.	1	1	1	2	2	1	1	9
M&P Audit B.V.	1							1
Mazars Paardekooper Hoffman N.V.		1	1					2
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	2	1	1	2	2	1	1	10
Van Ree Accountants	4	3	3					10
Totaal reviews	**17**	**16**	**16**	**9**	**8**	**6**	**6**	**78**

OORDEEL NIET-TOEREIKEND sector	PO	VO		MBO		HO		
kantoor		**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**JR**	**BK**	**TOT**
Assist Audit services en advisering B.V.	1							1
BDO Audit & Assurance B.V.					1			1
BGH Accountants & Adviseurs		1	1					2
Totaal reviews	**1**	**1**	**1**	**0**	**1**	**0**	**0**	**4**

[29] JR = controle jaarrekening, BK=controle bekostiging. Bij de sector primair onderwijs geeft de inspectie een beoordeling voor beide onderzoeken.

Colofon

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

2018-14 | gratis

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

© Inspectie van het Onderwijs | december 2018