



Inspectie van het Onderwijs
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en
Wetenschap

Rapport Review controles onderwijs 2025

Accountantcontroles
onderwijs boekjaar 2024

**REVIEWS ACCOUNTANTSCONTROLES ONDERWIJS
BOEKJAAR 2024**

Een rapport van de directie Rekenschap en Juridische Zaken van de Inspectie
van het Onderwijs

Plaats : Utrecht

Kenmerk : 62379047

Periode onderzoek : september 2025 tot en met januari 2026

Voorwoord

Heeft een onderwijsinstelling terecht overheidsgeld ontvangen en heeft het bestuur het geld besteed volgens de wettelijke regels? Dat controleert de accountant na afloop van elk boekjaar. Vervolgens houdt de Inspectie van het Onderwijs toezicht op het werk van de accountants. Dat doen we door een steekproef van controledossiers nader te bekijken, in zogeheten reviews. Dit rapport beschrijft onze reviews van de accountantscontroles over het boekjaar 2024, die zijn uitgevoerd in de periode september 2025 tot en met januari 2026. Op basis van ons reviewbeleid selecteerden we in totaal 63 accountantsdossiers.

De conclusie op basis van de reviews over boekjaar 2024: net als voorgaande jaren is het toezicht door accountants over het algemeen toereikend. Bij een klein deel van de accountantscontroles troffen we te veel onvolkomenheden aan. In een enkel geval moesten we aan de accountant een herstelopdracht geven. Maar op ruim 90% van de reviews die we deden, konden we het formele oordeel 'Toereikend' geven.

Over het algemeen voldoet het accountantstoezicht dus als het gaat over de bestedingen van publiek geld door onderwijsinstellingen. Tegelijkertijd geven de aangetroffen tekortkomingen en (beperkte) incidenten aan dat onze reviews zinvol en relevant zijn. En dat wij met dit tweedelijnstoezicht op deze manier ook bijdragen aan verbetering van het eerstelijnstoezicht door accountants.

De afgelopen jaren hebben we geconstateerd dat accountantskantoren door de krapte op de arbeidsmarkt, moeite hebben om hun personeelscapaciteit kwantificatie op orde te houden. Dat is een situatie die niet alleen geldt voor accountantskantoren die actief zijn in de onderwijsmarkt, maar eigenlijk voor alle sectoren waar accountants actief zijn. Als gevolg hiervan kijken accountantskantoren (logischerwijs) kritisch naar welke controleopdrachten ze kunnen en willen blijven bedienen. Gelukkig zien we de laatste jaren ook een aantal accountantskantoren toetreden in de onderwijsmarkt: accountants die bewust kiezen om actief te zijn in de onderwijsmarkt.

De afgelopen 2 jaren hebben we geen signalen meer ontvangen van besturen die geen accountant konden vinden voor de uitvoering van de verplichte jaarrekeningcontrole. Uiteraard blijven we als inspectie scherp op ontwikkelingen in de accountantsmarkt en signalen vanuit onderwijsbesturen en sectorraden die kunnen duiden op nieuwe krapte in beschikbaarheid van onderwijsaccountants.

Tenslotte ziet de inspectie ook dat accountantskantoren de ambitie hebben om kunstmatige intelligentie (AI) toe te passen bij de accountantscontroles. Dit is uiteraard niet iets exclusiefs voor onderwijscontroles, maar voor alle sectoren waar accountants controles doen. Accountantskantoren verkennen momenteel waar toepassing van AI kan leiden tot een effectievere en efficiëntere controle, uiteraard zonder dat dit ten koste gaat van de kwaliteit. Wij volgen deze ontwikkeling met belangstelling en zien in onze toekomstige reviews uiteraard erop toe dat AI zorgvuldig en volgens de beroepskaders wordt ingezet.

Alida Oppers
inspecteur-generaal van het Onderwijs

INHOUD

Voorwoord 3

Samenvatting 5

1 Opdracht, aanpak en procedures 6

1.1 Opdracht 6

1.2 Wet- en regelgeving 6

1.3 Werkwijze reviews 7

1.4 Hoor, wederhoor en vervolgspraken met accountants 8

1.5 Follow-up 9

2 Omgevingsanalyse en omvang reviews 10

2.1 Omgevingsanalyse 10

2.2 Verantwoording aantal reviews boekjaar 2024 13

3 Bevindingen 15

3.1 Resultaten reviews boekjaar 2024 15

3.2 Resultaten reviews boekjaar 2024 nader bezien 15

3.2.1 Resultaten per accountantskantoor 15

3.2.2 Resultaten naar marktaandeel 17

3.2.3 Resultaten naar onderwijssector en object 18

3.3 Belangrijkste bevindingen reviews boekjaar 2024 19

3.3.1 Bevindingen controle van de jaarstukken 19

3.3.3. Vergelijking bevindingen reviews boekjaar 2024 met voorgaande jaren 21

4 Conclusie en vooruitblik 23

4.1 Algemeen en opdracht 23

4.2 Conclusie reviews 23

4.3 Toekomstige ontwikkelingen in de controlemarkt 24

4.4 Vooruitblik reviews boekjaar 2025 24

Samenvatting

De Inspectie van het Onderwijs (hierna: inspectie) heeft in de periode van september 2025 tot en met januari 2026 in totaal 63 reviews uitgevoerd op de controle- en onderzoekswerkzaamheden van externe accountants. Er is gekeken naar de uitgevoerde controles van de jaarstukken 2024, naar de overige controlepunten rond de rechtmatigheid, en naar het onderzoek van gegevens voor de berekening van de rijksbijdragen 2025 (sector VO) en 2026 (sectoren MBO en HO).

Bij de 63 uitgevoerde reviews waren 23 kantoren en 41 tekenend accountants betrokken, deze hadden betrekking op 39 onderwijsbesturen en 2 samenwerkingsverbanden. Bij 57 reviews zijn we tot het oordeel 'Toereikend' gekomen, bij 6 reviews luidt het oordeel 'Niet-toereikend'. Samenvattend zijn we positief over de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles.

Het doel van de reviews is te beoordelen of de controle- en onderzoekswerkzaamheden toereikend zijn uitgevoerd. De reviews omvatten overigens niet alle door de accountants uitgevoerde controlewerkzaamheden. De reviews van de controle van de jaarstukken en de overige controlepunten rond de rechtmatigheid zijn beperkt tot de eisen die het ministerie van OCW specifiek aan de verslaggeving stelt. Dat zijn onder meer de richtlijn RJ660 en de eisen aan financiële rechtmatigheid vanuit de wet- en regelgeving, zoals in het onderwijsaccountantsprotocol 2024 is beschreven. Het reviewbeleid over boekjaar 2024 is op 13 juni 2025 door het Audit Committee OCW vastgesteld.

Het reviewbeleid waarborgt dat de uitvoering van de reviews passend is in samenhang met de uitvoering van het tweedelijnstoezicht door de inspectie, zodanig dat ook de Audit Dienst Rijk kan steunen op de uitkomsten van de reviews boekjaar 2024 en daarmee op het toezichtstelsel. Met de uitvoering van de reviews boekjaar 2024 komen wij tot 2 conclusies. Het eerstelijnstoezicht door accountants functioneert zoals dat bedoeld is. En het eerstelijnstoezicht geeft voldoende zicht op de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie van onderwijsinstellingen en de rechtmatige verkrijging en besteding van rijksmiddelen door onderwijsinstellingen.

Net als in eerdere jaren volgen wij de ontwikkelingen en trends in de marktaandelen van de kantoren die actief zijn in het onderwijsveld. Afgelopen jaren schreven wij al over accountantskantoren die fusies aangingen (al dan niet vanuit de ontwikkeling van *private equity*), mede om een sterkere marktpositie in de brede accountantsmarkt of specifiek de publieke en onderwijssector te krijgen.

Een factor die invloed op het voorgaande heeft, is de krapte van personeel in de accountantssector. Deze ontwikkeling raakt niet alleen het onderwijsveld, maar het gehele publieke domein. De meest recente jaren is er gelukkig geen sprake (meer) geweest van onderwijsinstellingen die geen accountant hebben kunnen vinden. In dit kader is het positief dat de afgelopen jaren een aantal nieuwe kantoren zijn toegetreden in het onderwijsveld. Deze kantoren hebben daarbij ook de ambitie om komende jaren hun klantenportefeuille binnen het onderwijsveld op te bouwen.

1 Opdracht, aanpak en procedures

1.1 Opdracht

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

De externe accountant houdt allereerst toezicht op of de aangeleverde gegevens juist zijn en de bestedingen van een onderwijsinstelling op een juiste manier gebeuren. Die accountant wordt aangesteld door de interne toezichthouder van de onderwijsinstelling; dat is vaak de raad van toezicht. De controles door de accountants zijn het zogeheten eerstelijnstoezicht. De Inspectie van het Onderwijs houdt vervolgens toezicht op de kwaliteit van de controles van accountants. Dit is het tweedelijnstoezicht. Daartoe beoordeelt de inspectie ieder jaar het werk van een aantal accountants die zich met onderwijs bezighouden. Die beoordelingen worden reviews genoemd.

De accountants moeten de controles uitvoeren volgens de voorschriften die zijn opgesteld door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Daarnaast staan er in verschillende wetten en regels controlevoorschriften. Die wettelijke voorschriften staan verzameld in het onderwijsaccountantsprotocol (hierna: OAP). Het OAP geeft aan welke controlewerkzaamheden de accountant moet uitvoeren. Ook geeft het OAP aanwijzingen voor de reikwijdte en diepgang van de controle. Anders gezegd: naar welke onderwerpen moet worden gekeken en hoe gedetailleerd elk onderwerp moet worden gecontroleerd. Dankzij de combinatie van het eerstelijnstoezicht (controles door de accountant) en het tweedelijnstoezicht (de reviews van die controles door de Inspectie van het Onderwijs) ontstaat goed toezicht en een redelijke mate van zekerheid dat de aangeleverde gegevens juist zijn en belastinggeld op de juiste manier besteed is.

1.2 Wet- en regelgeving

In de sectorwetgeving (Wet op het primair onderwijs artikel 165 lid 4, Wet op het voortgezet onderwijs artikel 103 lid 4, Wet op de expertisecentra art 141 lid 4 en Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek artikel 2.20) is opgenomen dat het jaarverslag van een bevoegd gezag vergezeld gaat van een verklaring omtrent de getrouwheid en rechtmatigheid, afgegeven door een accountant als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Voor de sectoren voortgezet onderwijs, mbo en hoger onderwijs is in bovenstaande sectorwetgeving ook de grondslag opgenomen voor het bekostigingsonderzoek door een accountant (zogeheten OBO-onderzoek). De controles dienen overeenkomstig een door de minister van OCW vastgesteld accountantsprotocol plaats te vinden.

Het OAP is een in de onderwijswetten verankerde norm voor de toetsing waarmee de minister nadere aanwijzingen en voorschriften geeft voor de controle van de accountant. In de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (hierna: Rjo) zijn specifieke regels opgenomen voor de jaarverslaggeving van onderwijsinstellingen.

Het OAP vormt de schakel tussen enerzijds de wet- en regelgeving, anderzijds de minimaal uit te voeren werkzaamheden door de accountant. Tevens geeft het OAP een toelichting op het te hanteren referentiekader, het accountantsonderzoek en de

gewenste accountantsproducten. Het OAP wordt jaarlijks vastgesteld en door de inspectie als normenkader gebruikt bij de review van de accountantswerkzaamheden. De reviews van de accountants door de inspectie vinden hun grondslag in de Wet op het onderwijstoezicht en de Comptabiliteitswet.

Wet op het onderwijstoezicht¹

Het toezicht op het onderwijs is in de Wet op het onderwijstoezicht (hierna: WOT) opgedragen aan de inspectie. De inspectie beoordeelt en bevordert in dat kader de financiële rechtmatigheid door in ieder geval onderzoek te verrichten naar (onder meer) de rechtmatige verkrijging van de bekostiging, de controlerapporten van de door het bestuur aangewezen accountant en de rechtmatigheid van het financieel beheer van de bekostigde onderwijsinstellingen.

Comptabiliteitswet

Op grond van de Comptabiliteitswet (hierna: CW) houdt de minister toezicht op het beheer van publieke financiële middelen buiten het Rijk². Voor het onderwijs is de wettelijke toezichttaak belegd bij de inspectie. Op grond van de aan het toezicht verbonden bevoegdheden is de inspectie bevoegd inzage te vorderen in de controleprogramma's en dossiers van de accountant. Dit wordt gedaan om te beoordelen of in het kader van het toezicht gesteund kan worden op de door de accountant uitgevoerde controle. De daarmee verband houdende informatieplicht betreft:

- a) jaarrekeningen, jaarverslagen en aan de jaarrekeningen en jaarverslagen toegevoegde overige gegevens;
- b) verantwoordingen, gegevens en documenten die nodig zijn voor de definitieve vaststelling van de subsidie, lening of garantie;
- c) verslagen van onderzoeken van accountants die de stukken, bedoeld onder a en b, hebben gecontroleerd;
- d) nadere informatie die nodig wordt geacht.

De inspectie geeft binnen de kaders van de WOT en CW inhoud aan de uitvoering van de reviews van controles door (onderwijs)accountants.

1.3 Werkwijze reviews

Een dossierreview omvat de volgende onderdelen:

a. Uitgevoerde werkzaamheden en reikwijdte reviews

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

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

¹ WOT, artikel 3 lid 1 sub c

² CW 2016, Hoofdstuk 6, paragraaf 1, artikelen 6.1 t/m 6.4

b. Oordeelsvorming

Bij elke review geeft de inspectie een oordeel over de kwaliteit van de door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden. De inspectie hanteert 2 oordelen: 'Toereikend' en 'Niet-toereikend'. Bij een toereikende accountantscontrole zijn geen of een beperkt aantal marginale tekortkomingen in de controle aangetroffen. Bij een niet-toereikende accountantscontrole zijn op meerdere punten tekortkomingen in de controle aangetroffen. Ook kan er sprake zijn van een beperkt aantal, maar wel essentiële tekortkomingen.

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

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

c. Toepassing procedure ontoereikende accountantscontrole

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

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

1.4 Hoor, wederhoor en vervolgafspraken met accountants

De inspectie past voor de reviews de reguliere hoor- en wederhoorprocedures toe. In alle gevallen worden de bevindingen na afronding van de reviewwerkzaamheden besproken met de verantwoordelijke accountant. Voor de centraal uitgevoerde reviews (accountantskantoren waarbij meerdere reviews worden uitgevoerd) worden vervolgens conceptrapporten uitgebracht en besproken met de onderwijscoördinatoren van deze kantoren. Voor de overige reviews volstaan wij bij toereikende controles met een rapportagebrief met daarin opgenomen het oordeel en de bevindingen. Bij niet-toereikende controles brengen wij ook hier een conceptrapport uit, bespreken dit met de accountant en maken het rapport na het (eventueel) aanbrengen van wijzigingen definitief. Hierna kan door het accountantskantoor nog een reactie aan de definitieve rapportage worden toegevoegd.

De rapportages van de afzonderlijke accountantskantoren worden niet actief openbaar gemaakt.

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

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

Voor de reviews over het boekjaar 2024 betekent dit dat de uitkomsten medio 2026 door publicatie van dit rapport op de website van de inspectie openbaar worden gemaakt.

1.5 Follow-up

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

2 Omgevingsanalyse en omvang reviews

2.1 Omgevingsanalyse

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

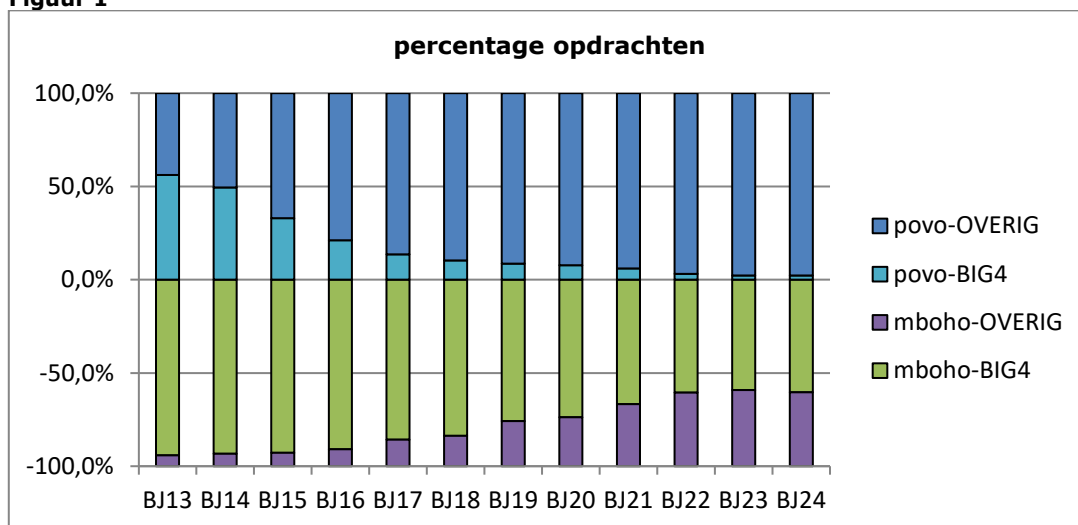
In het gehele (bekostigde) onderwijsveld (sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs, mbo en hoger onderwijs) zijn over boekjaar 2024 bij 1.318 onderwijsbesturen controles uitgevoerd. De (interne toezichthouders van) besturen hebben opdrachten verstrekt aan in totaal 34 accountantskantoren. De verschillen, wat betreft omvang en aantal opdrachten, tussen deze kantoren zijn groot. Het kantoor met de meeste opdrachten heeft een marktaandeel van ruim 41% (541 opdrachten). Daarnaast zijn er 10 kantoren met slechts één opdracht. Ten opzichte van het boekjaar 2023 voerden 5 accountantskantoren geen opdrachten meer uit. Er zijn 8 nieuwe kantoren toegetreden, die 19 controles binnen het onderwijsveld hebben uitgevoerd.

Bij de uitvoering van de opdrachten over boekjaar 2024 zijn door 112 'tekenend' accountants controleverklaringen en assurancerapporten afgegeven (boekjaar 2023: 110 tekenend accountants).

De ontwikkeling van het marktaandeel in aantallen opdrachten liet het afgelopen decennium een grote verschuiving zien, waarbij kort gezegd een groot deel van de uitvoering van onderwijskantoren is verschoven van de zogeheten BIG4-kantoren, naar kantoren met een nadrukkelijke focus op de onderwijssector. Deze beweging geldt nadrukkelijk voor de sectoren PO en VO (funderend onderwijs), in beperkte mate voor de sectoren MBO en HO.

In boekjaar 2014 bedroeg het aandeel opdrachten van de BIG4-kantoren in het funderend onderwijs nog 49,4%; in het boekjaar 2024 is dat gedaald naar 2,3%. Het aandeel in de sectoren MBO en HO voor boekjaar 2024 bedraagt nog 60,4% ten opzichte van 93,3% in 2014.

Figuur 1



Kantoren met veel opdrachten beschikken doorgaans over meer mogelijkheden om kennis en ervaring met betrekking tot het onderwijsveld én een goed ontwikkeld systeem van kwaliteitsborging op te bouwen en in stand te houden.

In het kader van de reviewsystematiek beschouwen we daarom de kwaliteit van kantoren met slechts 1 of enkele opdrachten als een potentieel risico. Het opbouwen en in stand houden van kennis en ervaring vergt relatief gezien meer tijd en brengt daardoor meer kosten met zich mee. Daardoor zouden de omvang en kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden op gespannen voet kunnen komen te staan met de commerciële haalbaarheid van de opdracht(en). Het is daarom zinvol vanuit dit perspectief een beeld te hebben van laatstgenoemde kantoren.

In tabel 1a is het aantal in het onderwijsveld actieve kantoren weergegeven voor de afgelopen 5 jaar naar omvang van het aantal opdrachten in het onderwijsveld. Daarbij zijn 4 categorieën gehanteerd:

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

In tabel 1b is het aantal kantoren met slechts 1 opdracht vermeld.

Tabel 1a – AANTAL KANTOREN per categorie

Categorie	BJ20 N	BJ20 %	BJ21 N	BJ21 %	BJ22 N	BJ22 %	BJ23 N	BJ23 %	BJ24 N	BJ24 %
Categorie a: 100+	4	11,4	3	9,1	2	7,4	3	9,7	1	2,9
Categorie b: 50-99	4	11,4	5	15,2	5	18,5	4	12,9	6	17,6
Categorie c: 10-49	9	25,7	9	27,3	8	29,6	10	32,3	11	32,4
Categorie d: 1-9	18	51,4	16	48,5	12	44,4	14	45,2	16	47,1
Totaal	35	100	33	100	27	100	31	100	34	100

Tabel 1b – AANTAL KANTOREN met slechts 1 opdracht

	BJ20 N	BJ20 %	BJ21 N	BJ21 %	BJ22 N	BJ22 %	BJ23 N	BJ23 %	BJ24 N	BJ24 %
Kantoren met 1 opdracht	4	11,4	5	15,2	5	18,5	7	22,6	10	29,4

Het aantal in het onderwijsveld actieve kantoren fluctueerde in de boekjaren 2020 tot en met 2024 tussen 27 en 35 kantoren. In boekjaar 2024 is het aantal actieve kantoren gestegen van 31 naar 34 kantoren. Deze stijging van per saldo 3 kantoren bestaat uit zowel het effect van 8 nieuw toegetreden kantoren en 5 kantoren die gestopt zijn met controlewerkzaamheden binnen de onderwijssector.

Over boekjaar 2024 is het aantal kantoren in categorie a ten opzichte van 2023 gedaald met 2 kantoren en het aantal kantoren in categorie b evenredig met 2 kantoren gestegen.

Verder is er 1 kantoor van categorie b verschoven naar categorie c, en daarnaast is 1 kantoor vanuit categorie c naar categorie b verschoven. Dit laatste kantoor is in boekjaar 2023 toegetreden tot de onderwijsmarkt en destijds direct in categorie c gestart. Daarnaast is er 1 kantoor doorgegroeid vanuit categorie d naar categorie c.

In boekjaar 2024 behoren er 16 kantoren tot categorie d, waarvan er 8 nieuwe kantoren zijn toegetreden in de onderwijssector. Enkele kantoren hebben in 2024 de onderwijsmarkt verlaten. In totaliteit is het aantal actieve kantoren binnen de categorie d licht gestegen.

Samenvattend ziet de inspectie drie belangrijke trends:

De eerste trend is dat een deel van de accountantskantoren in de categorieën a en b hun strategische focus op de onderwijsmarkt hebben behouden. Het (relatieve) marktaandeel van deze kantoren tezamen is licht gedaald. De fluctuaties in het marktaandeel van de accountantskantoren in categorie b wisselen sterk. Zo zijn er kantoren waarvan het aantal controleopdrachten over boekjaar 2024 sterk is gedaald, maar ook kantoren waarbij het aantal klanten juist sterk is gestegen. Verder valt op dat het aantal opdrachten bij de meeste accountantskantoren in categorie b is gedaald.

Een tweede trend is dat een aantal accountantsorganisaties uit categorieën a, b en c ook hun strategische focus op de onderwijsmarkt hebben behouden, maar deze kantoren hebben zich daarbij wel meer gericht op grotere onderwijsbesturen in de sectoren PO en VO en besturen in de sectoren MBO en HO. Het (relatieve) marktaandeel van deze kantoren is afgenomen.

De derde trend (die het samenhangt met de tweede trend) is dat er een aantal nieuwe accountantskantoren zijn toetreden in de onderwijsmarkt. Dit betreft zowel kantoren met slechts enkele onderwijsopdrachten (en geen specifieke groeistrategie in het onderwijsveld hebben), maar ook kantoren die de ambitie hebben om de komende jaren een grotere onderwijsportefeuille op te bouwen. Als gevolg van de hiervoor beschreven tweede trend is er ook 'ruimte' om deze ambitie te realiseren.

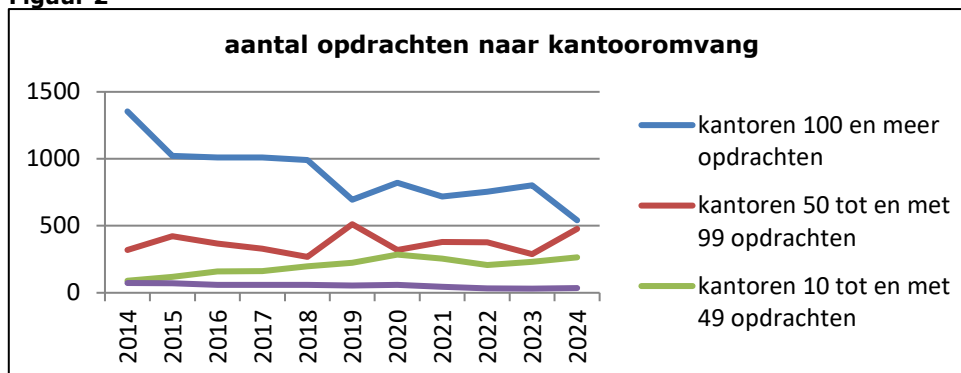
Overkoepeld zijn er in het boekjaar 2024 dus meer accountantskantoren actief geweest in het onderwijsveld, en is de neerwaartse trend van eerdere jaren dus gestopt. Enerzijds is het een positieve ontwikkeling dat er mogelijkheden zijn voor accountantskantoren toe te treden tot de onderwijsmarkt, anderzijds is deze mogelijkheid (mede) ontstaan doordat een aantal accountantskantoren zich strategisch focust op grotere onderwijsbesturen en/of onderwijsbesturen in de sectoren MBO en HO.

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

Tabel 2 – AANTAL OPDRACHTEN per categorie

Categorie	BJ20 N	BJ20 %	BJ21 N	BJ21 %	BJ22 N	BJ22 %	BJ23 N	BJ23 %	BJ24 N	BJ24 %
Categorie a: 100+	822	55,3	718	51,5	755	55,0	802	59,4	541	41,0
Categorie b: 50-99	320	21,5	379	27,2	377	27,5	288	21,3	477	36,2
Categorie c: 10-49	285	19,2	254	18,2	208	15,1	230	17,0	265	20,1
Categorie d: 1-9	60	4,0	44	3,2	33	2,4	31	2,3	35	2,7
Totaal	1486	100	1395	100	1373	100	1351	100	1318	100

Figuur 2



In paragraaf 3.4 hebben wij een nadere toelichting opgenomen op de (verwachte) toekomstige ontwikkelingen in de onderwijsmarkt.

2.2 Verantwoording aantal reviews boekjaar 2024

Op grond van meerdere uitgangspunten in het reviewbeleid, wordt het aantal te reviewen controles per accountantskantoor bepaald. Dit aantal wordt aangevuld met herhalingsreviews voor reviews van het voorgaande jaar die een oordeel 'niet-toereikend' hebben gekregen.

Het startpunt voor het bepalen van het aantal reviews (en de onderliggende planning met alle accountantskantoren), zijn de marktaandelen van het voorgaand boekjaar. Op basis van de marktaandelen van het actuele boekjaar, wordt overwogen of een bijstelling van het aantal dossiers per accountantskantoor noodzakelijk is. De actuele marktaandelen zijn pas beschikbaar nadat onderwijsinstellingen hun jaarstukken hebben ingediend (na de deadline van 30 juni in het daaropvolgende boekjaar geldt).

Uiteraard wordt er ook rekening gehouden met eventuele (nog niet bekende) nieuwe toetredende kantoren in de onderwijsmarkt.

In 2025 zijn in totaal de controles van 41 onderwijsinstellingen over het boekjaar 2024 gereviewd, wat neerkomt op 63 controledossiers (jaarstukken én OBO).

In tabel 4 zijn het aantal reviews per onderwijssector weergegeven, met als vergelijking de voorgaande 2 boekjaren. In de tabel wordt onderscheid gemaakt tussen de controle van de jaarrekening (JR) en bekostiging (BK). Bij de reviews in 2025 (reviews boekjaar 2024) waren bij deze controles van 39 onderwijsinstellingen en 2 samenwerkingsverbanden betrokken. Bij de reviews in 2024 (reviews boekjaar 2023) werden 66 reviews uitgevoerd en waren bij deze controles 41 onderwijsinstellingen en 3 samenwerkingsverbanden betrokken.

Tabel 4 – AANTAL REVIEWS per boekjaar

Sector	BK22 JR	BJ22 BK	BK23 JR	BJ23 BK	BK24 JR	BJ24 BK
Sector po	15		20		18	
Sector vo	13	11	14	12	13	12
Sector mbo	7	7	5	5	5	5
Sector ho	7	7	5	5	5	5
subtotaal	42	25	44	22	41	22
Totaal	67		66		63	

Bij de sector PO is geen bekostigingsonderzoek van toepassing. Onder de sector PO vallen ook besturen in het speciaal onderwijs (SO) en samenwerkingsverbanden PO, onder de sector VO vallen ook besturen samenwerkingsverbanden VO.

Van de 34 actieve accountantskantoren die in het boekjaar 2024 actief waren in het onderwijsveld, zijn er 23 kantoren (68%) bij de reviews betrokken (tabel 5a). Het percentage kantoren dat is betrokken bij de reviews ligt daarmee lager in vergelijking met het voorgaande jaar.

Tabel 5a – AANTAL KANTOREN actief in de onderwijssector & betrokken bij de reviews

Categorie	BJ22 - actief	BJ22 - review	BJ23 - actief	BJ23 - review	BJ24 - actief	BJ24 - review
Categorie a: 100+	2	2	3	3	1	1
Categorie b: 50-99	5	5	4	4	6	6
Categorie c: 10-49	8	5	10	9	11	6
Categorie d: 1-9	12	4	14	8	16	10
Totaal	27	16	31	24	31	23

Jaarlijks worden kantoren uit elke omvangscategorie in de reviews betrokken. Bij alle 7 kantoren in de categorieën a en b zijn in 2025 reviews uitgevoerd (over het boekjaar 2024). In categorie c zijn reviews uitgevoerd bij 6 van de 11 kantoren en in categorie d bij 10 van de 16 kantoren.

Tabel 5b – KANTOREN met slechts 1 opdracht & aantal betrokken tekenend accountants

	BJ22 - actief	BJ22 - review	BJ23 - actief	BJ23 - review	BJ24 - actief	BJ24 - review
Kantoren met 1 opdracht	5	1	7	4	10	5
Tekenend accountants	106	40	110	44	112	41

Van de 10 kantoren die over boekjaar 2024 slechts 1 opdracht uitvoerden, zijn er 5 bij de reviews in 2025 betrokken (tabel 5b). Over boekjaar 2024 waren in totaal 112 tekenend accountants actief, waarvan er 41 (36,6%) bij de reviews in 2025 zijn betrokken. Het percentage ligt daarmee iets lager dan in voorgaand jaar: bij de reviews over het boekjaar 2023 waren 44 van de 110 accountant betrokken (40,0%) en bij de reviews over het boekjaar 2022 waren 40 van de 106 accountants betrokken (37,7%).

3 Bevindingen

3.1 Resultaten reviews boekjaar 2024

Van de 63 over het boekjaar 2024 uitgevoerde reviews hebben er 57 (90,5%) een oordeel 'Toereikend' gekregen en 6 reviews (9,5%) kregen een oordeel 'Niet-toereikend'. De 63 uitgevoerde reviews betreffen, 41 controleopdrachten verdeeld over 23 accountantskantoren.

Dat komt neer op een stijging van het aandeel niet-toereikende controles ten opzichte van het boekjaar 2023. Toen werd 7,6% van de geselecteerde dossiers niet-toereikend bevonden (zie tabel 6).

Tabel 6 – OORDEEL REVIEWS

Oordeel	BJ22 N	BJ22 %	BJ23 N	BJ23 %	BJ24 N	BJ24 %
Toereikend	65	97,0%	61	92,4%	57	90,5%
Niet-toereikend	2	3,0%	5	7,6%	6	9,5%
Totaal	67	100%	66	100%	63	100%
Aantal betrokken besturen	42		44		41	

In vergelijking met boekjaar 2023 is het percentage toereikende controles afgenomen (van 92,4% naar 90,5%). In dit hoofdstuk gaan we nader in op de resultaten (paragraaf 3.2) en vervolgens op de niet-toereikend uitgevoerde controles (paragraaf 3.3).

3.2 Resultaten reviews boekjaar 2024 nader bezien

3.2.1 Resultaten per accountantskantoor

Tabel 7 – overzicht OORDELEN TOEREIKEND

Accountantskantoor	PO JR	VO JR	VO BK	MBO JR	MBO BK	HO JR	HO BK	TOTAAL
8Elements			1					1
Ambitions	1							1
Baker Tilly	1							1
BAKKER accountants & adviseurs		1						1
BDO Audit & Assurance B.V.	1							1
Crowe Foederer B.V.	1	1	1					3
De Jong & Laan Accountants B.V.	1	1	1					3
Deloitte Accountants B.V.	1	1	1	1	1			5
Ernst & Young Accountants LLP	1					1	1	3
Eshuis Registeraccountants B.V.	1	1	1					3
Flynth Audit B.V.	1	1	1	1	1	1		6
Govers Accountants/Adviseurs		1	1					2
KPMG Accountants N.V.				1	1			2
Forvis Mazars N.V.						1		1
Moore DRV	1							1

MP accountants & adviseurs	1							1
Van Noord Gassler	1							1
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.		1	1	1	1	1	1	6
RA12 Registeraccountants B.V.	1	1	1					3
TruVista	1							1
Van Ree Accountants	3	2	2	1	1	1	1	11
Totaal	17	11	11	5	5	5	3	57

In tabel 7 is weergegeven bij welke accountantskantoren oordelen 'Toereikend' zijn verstrekt, verdeeld naar onderwijssector en controleobject. Voor alle sectoren is een onderzoek van de jaarrekening (JR) van toepassing, voor de sectoren VO, MBO en HO is daarnaast ook bekostigingsonderzoek (BK) van toepassing.

Bij 57 van de 63 reviews hebben wij vastgesteld dat de controles door de accountantskantoren toereikend zijn uitgevoerd (38 controles van de jaarstukken en 19 onderzoeken van gegevens in het OBO). Dit betekent dat er geen of een beperkt aantal marginale tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen, dat onze bevindingen naar aard en omvang beperkt zijn en derhalve niet van invloed zijn op het gegeven oordeel.

Zoals in de voorgaande paragraaf is aangegeven, zijn wij van oordeel dat 6 van de 63 controles niet-toereikend zijn uitgevoerd. Dit betekent dat op 1 of meerdere (essentiële) punten tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen. We hebben dit vastgesteld bij 5 accountantskantoren, bij een accountantskantoor was sprake van niet-toereikende oordelen bij zoals de controle van de jaarrekening als de bekostiging.

In tabel 8 is weergegeven bij welke accountantskantoren en voor welke sector en controleobject een oordeel niet-toereikend is gegeven.

Tabel 8 – overzicht OORDELEN NIET-TOEREIKEND

Accountantskantoor	PO JR	VO JR	VO BK	MBO JR	MBO BK	HO JR	HO BK	TOTAAL
8Elements		1						1
Flynth Audit B.V.							1	1
Forvis Mazars							1	1
Mijn Overheidsaccountants	1							1
TIC Assurance B.V.		1	1					2
Totaal	1	2	1				2	6

De niet-toereikende oordelen hebben betrekking op drie reviews van de controle van de jaarstukken en drie reviews van de controle van de bekostiging. Deze niet toereikende oordelen hebben betrekking op twee nieuw toegetreden kantoren, een kantoor dat voorgaand jaar gestart is binnen de onderwijsbranche en twee kantoren die al meer dan 5 jaar actief in het onderwijsveld (eventuele rechtsvoorgangers meegerekend).

Met de betrokken accountants zijn naar aanleiding van het reviewresultaat aparte (stimulerende) gesprekken gevoerd om enerzijds de geconstateerde bevindingen vanuit de uitgevoerde reviews, en anderzijds de kwaliteit-verbeterende maatregelen die nodig zijn voor verbetering door te spreken.

Bij de betreffende 5 accountants, voor zover deze nog actief zijn in het onderwijsveld, worden in 2026 herhalingsreviews uitgevoerd op een dossier boekjaar 2025, om te zien of de noodzakelijke verbeteringen zijn doorgevoerd.

3.2.2 Resultaten naar marktaandeel

Voor een verdere analyse van de niet-toereikende controles hebben we deze weergegeven naar marktaandeel van het accountantskantoor en naar onderwijssector. In deze paragraaf gaan we eerst in op het beeld per categorie (marktaandeel), in paragraaf 3.2.3 op het beeld per onderwijssector en object.

In tabellen 9a tot en met 9c zijn de oordelen 'Niet-toereikend' voor de laatste 3 boekjaren onderverdeeld naar de in paragraaf 2.1 aangegeven categorieën.

In de categorie b is over het boekjaar 2024 sprake van 2 niet-toereikend uitgevoerde controles. In de categorieën c en d is over het boekjaar 2024 sprake van 4 niet-toereikend uitgevoerde controles, waarvan niet-toereikende controles in categorie c (1x) en categorie d (3x). In de categorie a zijn over het boekjaar 2024 geen 'niet-toereikend'-oordelen van toepassing. Bij de reviews over het boekjaar 2022 was er sprake van 2 niet-toereikende controles in categorie c (1x) en categorie d (1x).

Tabel 9a – OORDEEL 'NIET-TOEREIKEND' reviews BJ24

Per categorie	a	b	c	d	Totaal
Niet-toereikend	0	2	1	3	6

Tabel 9b – OORDEEL 'NIET-TOEREIKEND' reviews BJ23

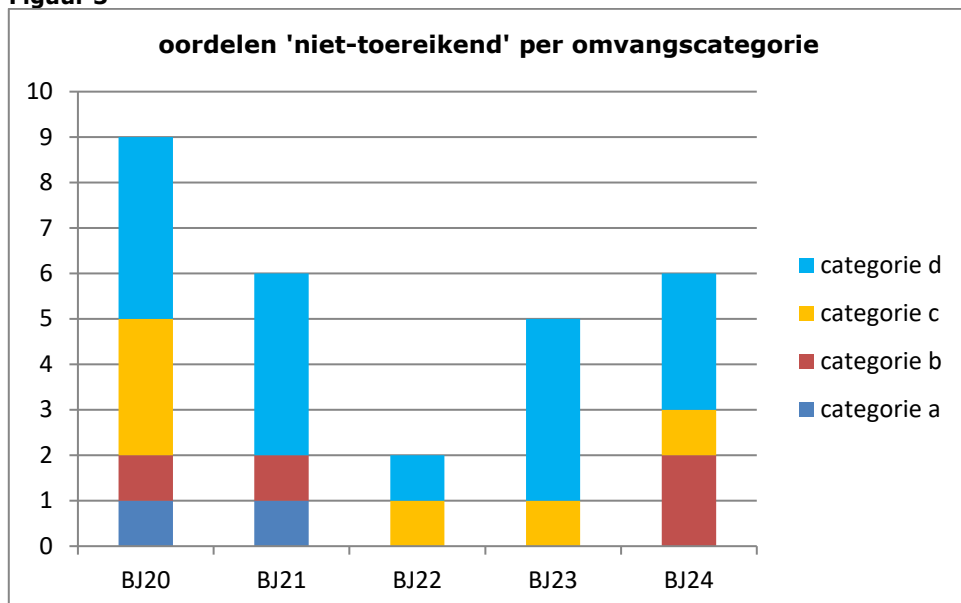
Per categorie	a	b	c	D	Totaal
Niet-toereikend	0	0	1	4	5

Tabel 9c – OORDEEL 'NIET-TOEREIKEND' reviews BJ22

Per categorie	a	b	c	D	Totaal
Niet-toereikend	0	0	1	1	2

Uiteraard dienen bij bovenstaande uitkomsten, de wijze van selecteren in ogenschouw genomen te worden. Op basis van het reviewbeleid worden er relatief meer controledossiers geselecteerd van kantoren uit categorie c en d, ten opzichte van de categorieën a en b. Met het vergelijken van uitkomsten over de jaren heen moet dit gegeven derhalve in ogenschouw worden genomen. In figuur 3 is de ontwikkeling in de afgelopen 5 jaren grafisch weergegeven.

Figuur 3



3.2.3 Resultaten naar onderwijssector en object

In tabel 10 en figuur 5 zijn de niet-toereikende controles weergegeven naar onderwijssector en object (jaarstukken en bekostiging). Zoals eerder aangegeven, is het aantal niet-toereikende controles gestegen ten opzichte van het voorgaande boekjaar.

Tabel 10a – OORDEEL NIET-TOEREIKEND per sector boekjaar 2024

Sector	JR	BK
PO	1	n.v.t.
VO	2	1
MBO		
HO		2
Totaal per object	3	3
Totaal	6	

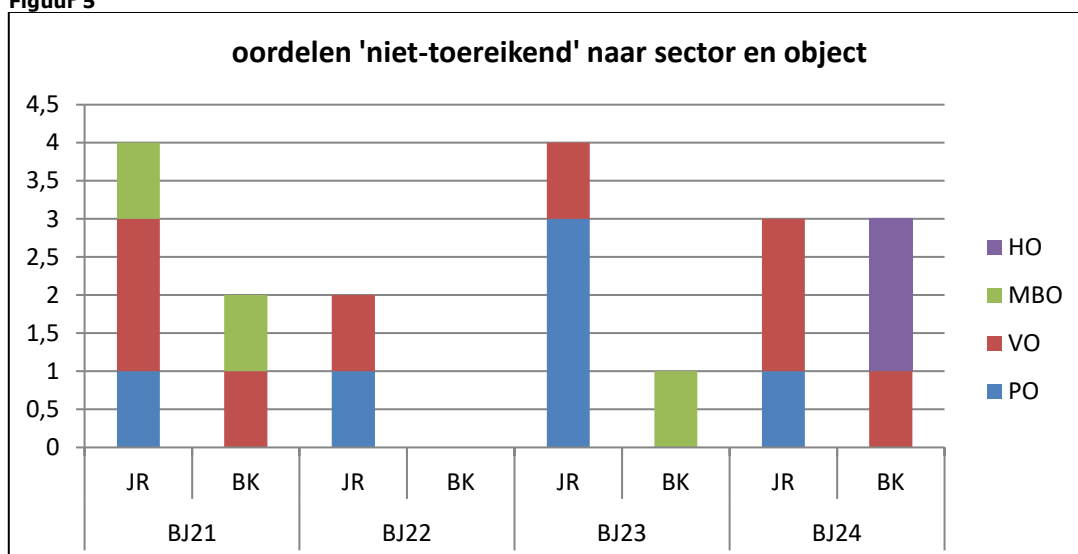
Tabel 10b – OORDEEL NIET-TOEREIKEND per sector boekjaar 2023

Sector	JR	BK
PO	3	n.v.t.
VO	1	0
MBO	0	1
HO	0	0
Totaal per object	4	1
Totaal	5	

Tabel 10c – OORDEEL NIET-TOEREIKEND per sector boekjaar 2022

Sector	JR	BK
PO	1	n.v.t.
VO	1	0
MBO	0	0
HO	0	0
Totaal per object	2	0
Totaal	2	

Figuur 5



3.3 Belangrijkste bevindingen reviews boekjaar 2024

3.3.1 Bevindingen controle van de jaarstukken

Sector PO

De 18 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 in de sector PO leverden 52 bevindingen op (boekjaar 2023: 78 bevindingen):

- Aanbiedingsformulier jaarstukken DUO (1x)
- Afhandelingscorrespondentie (3x)
- Bestuursverslag - code goed bestuur PO (2x)
- Bestuursverslag - continuïteitsparagraaf (6x)
- Bestuursverslag - maatschappelijke thema's PO (2x)
- Bestuursverslag - Rjo tijdige aanwezigheid verklaringen omtrent gedrag (3x)
- Bestuursverslag - signaleringswaarde bovenmatige vermogens (2x)
- Bestuursverslag - verantwoording professionalisering en begeleiding starters en schoolleiders (4x)
- Bestuursverslag - vereisten Rjo (3x)
- Controleaanpak - steunen op beheersingsmaatregelen administratiekantoor (1x)
- Financiële rechtmatigheid - huisvesting PO (1x)
- Financiële rechtmatigheid - investeringen (materiele vaste activa) (1x)
- Financiële rechtmatigheid - kosten (huisvesting en overige lasten) (1x)
- Financiële rechtmatigheid - NWO subsidies (2x)
- Financiële rechtmatigheid - Overige baten (Contractactiviteiten voor derden) (3x)
- Financiële rechtmatigheid - personeelskosten (1x)
- Jaarrekening - voldoen Rjo-vereisten (1x)
- Materialiteit (2x)
- Notulen CvB/RvT (1x)
- Overige rechtmatigheid - Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (3x)
- Risico-analyse - naleving overige wet- en regelgeving (1x)
- Wet Normering Topinkomens (8x)

Sector VO

De 13 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 in de sector VO leverden 40 bevindingen op (boekjaar 2023: 35 bevindingen):

- Bestuursverslag - algemeen (aanwezigheidstoets, consistentietoets en signaleren materiele onjuistheden) (1x)
- Bestuursverslag - continuïteitsparagraaf (3x)
- Bestuursverslag - maatschappelijke thema's VO (1x)
- Bestuursverslag - Rjo tijdige aanwezigheid verklaringen omtrent gedrag (4x)
- Bestuursverslag - signaleringswaarde bovenmatige vermogens (1x)
- Bestuursverslag - Subsidieregeling MDT (2x)
- Bestuursverslag - verantwoording nieuwkomers op de ISK en doorstroom reguliere onderwijs (3x)
- Bestuursverslag - vereisten Rjo (2x)
- Controleverklaring (1x)
- Financiële rechtmatigheid - aanvullende bekostiging eerste opvang nieuwkomers vo (1x)
- Financiële rechtmatigheid - geoormerkte aanvullende subsidies (1x)
- Financiële rechtmatigheid - investeringen (materiele vaste activa) (2x)
- Financiële rechtmatigheid - kader financiële rechtmatigheid (2x)
- Financiële rechtmatigheid - kosten (huisvesting en overige lasten) (3x)
- Financiële rechtmatigheid - Overige baten (Contractactiviteiten voor derden) (1x)
- Financiële rechtmatigheid - personele lasten (1x)
- Notulen CvB/RvT (1x)
- Overige rechtmatigheid - Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (1x)
- Wet Normering Topinkomens (9x)

Sector MBO

De 5 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 in de sector MBO leverden 20 bevindingen op (boekjaar 2023: 16 bevindingen):

- Bestuursverslag - Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (3x)
- Bestuursverslag – continuïteitsparagraaf (2x)
- Bestuursverslag - informatie over schorsing en verwijdering (2x)
- Bestuursverslag - Rjo sector MBO Studentenfonds (1x)
- Bestuursverslag - Subsidieregeling MDT (1x)
- Bestuursverslag - verantwoording afwijking koppeling keuzedelen aan de kwalificatie van de opleiding (2x)
- Bestuursverslag - verantwoording keuzedelen (1x)
- Financiële rechtmatigheid - Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (2x)
- Financiële rechtmatigheid - geoormerkte aanvullende subsidies (1x)
- Financiële rechtmatigheid - investeringen (materiele vaste activa) (1x)
- Financiële rechtmatigheid - kosten (huisvesting en overige lasten) (1x)
- Financiële rechtmatigheid - NWO subsidies (1x)
- Financiële rechtmatigheid - Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (1x)
- Wet Normering Topinkomens (1x)

Sector HO

De 5 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 in de sector HO leverden 24 bevindingen op (boekjaar 2023: 12 bevindingen):

- Bestuursverslag - algemeen (aanwezigheidstoets, consistentietoets en signaleren materiele onjuistheden) (1x)
- Bestuursverslag - Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (4x)
- Bestuursverslag – continuïteitsparagraaf (1x)
- Bestuursverslag - Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (1x)
- Bestuursverslag - Rjo Kwaliteitsafspraken ho (1x)
- Bestuursverslag - Rjo sector HO (1x)
- Financiële rechtmatigheid - Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (1x)
- Financiële rechtmatigheid - Declaraties HO (2x)
- Financiële rechtmatigheid - investeringen (materiele vaste activa) (2x)
- Financiële rechtmatigheid - kosten (huisvesting en overige lasten) (3x)
- Financiële rechtmatigheid - NWO subsidies (2x)
- Financiële rechtmatigheid - Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (1x)
- Financiële rechtmatigheid - Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (1x)
- Notulen CvB/RvT (1x)
- Overige rechtmatigheid - Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (1x)
- Wet Normering Topinkomens (1x)

3.3.2 Bevindingen controle van de bekostiging

Sector VO

De 12 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 in de sector VO leverden 9 bevindingen op (boekjaar 2023: 3 bevindingen):

- Algemene werkzaamheden - juistheid accountantsmutaties (1x)
- Controleaanpak - steunen op interne beheersing (1x)
- Daadwerkelijk schoolgaand leerlingen samenwerkingsverbanden VO/BVE (1x)
- Inschrijvingen - bepaling omvang gegevensgerichte werkzaamheden (2x)
- Onderzoeksaanpak inschrijvingen - bepaling onderzoeksmassa per soort gegeven (1x)
- Ongeoorloofd verzuim (2x)
- Risicoanalyse (1x)

Sector MBO

De 5 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 in de sector MBO leverden 4 bevindingen op (boekjaar 2023: 7 bevindingen):

- Algemene werkzaamheden - Procedure praktijkovereenkomsten (1x)
- Controleaanpak – materialiteit (1x)
- Risicoanalyse (1x)
- Inschrijvingen - toetsing entreeopleiding (1x)

Sector HO

De 5 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 in de sector HO leverden 13 bevindingen op (boekjaar 2023: 7 bevindingen):

- Algemene werkzaamheden - Naleving Koppelingswet (1x)
- Algemene werkzaamheden - Verificatie nationaliteitsgegevens (1x)
- Graden - juistheid verlenen Graden (1x)
- Inschrijvingen - betaling collegegeld en derdenmachtigingen (2x)
- Inschrijvingen – juistheid velden recordsoort inschrijving (ISG) (2x)
- Inschrijvingen – juistheid velden recordsoort inschrijving (nationaliteit) (1x)
- Inschrijvingen - nationaliteit (items geen verificatie door DUO) (1x)
- Inschrijvingen – vooropleiding (1x)
- Onderzoeksaanpak inschrijvingen - bepaling onderzoeksmassa per soort gegeven (2x)
- Risicoanalyse (1x)

3.3.3. Vergelijking bevindingen reviews boekjaar 2024 met voorgaande jaren

Bij de vergelijking van de resultaten van boekjaar 2024 met het boekjaar 2023 (en eerdere jaren) komen meerdere al eerder vastgestelde bevindingen naar voren. Voor het ene kantoor is een punt niet meer van toepassing omdat verbeteringen zijn aangebracht. Voor een ander kantoor is het een aandachtspunt dat in de komende controle moet worden opgelost.

Het totaal aantal bevindingen is licht gestegen. Over het boekjaar 2024 zijn er totaal 162 bevindingen geconstateerd bij alle reviews, bij de reviews over het boekjaar 2023 waren dat 158 bevindingen over alle reviews. Het aantal reviews is daarbij zoals eerder aangegeven iets gedaald (van 66 naar 63).

Van de 162 bevindingen over het boekjaar 2024, hebben er 75 betrekking op de zes reviews met een oordeel niet-toereikend. In de onderstaande opsomming zijn de belangrijkste onderwerpen vermeld die bij de reviews boekjaar 2024 en in voorgaande jaren werden opgemerkt:

1. Wet Normering Topinkomens (alle sectoren)
2. Bestuursverslag – continuïteitsparagraaf (alle sectoren)

3. Bestuursverslag - Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (sectoren MBO en HO)
4. Bestuursverslag - Rjo tijdige aanwezigheid verklaringen omtrent gedrag (VOG)
5. Bestuursverslag - vereisten Rjo
6. Financiële rechtmatigheid - materiele kosten & investeringen
7. Financiële rechtmatigheid - NWO subsidies
8. Overige rechtmatigheid - Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016

We brengen deze onderwerpen specifiek onder de aandacht omdat ze mogelijk een structureel karakter hebben. Wat bij de reviews over het boekjaar 2024 verder is opgevallen, is dat controlewerkzaamheden behorend bij nieuwe, in het OAP en wet- en regelgeving toegevoegde, controle- en verantwoordingsvereisten niet bij alle kantoren altijd voldoende bekend zijn. Daardoor worden deze vereisten door sommige kantoren niet of onvoldoende in de controlewerkzaamheden meegenomen. Wijzigingen in het OAP worden nadrukkelijk aan de orde gesteld in de periodieke accountantsoverleggen als onderdeel van het jaarlijkse proces van totstandkoming van het OAP. Onjuistheden, onvolledigheden of onduidelijkheden kunnen in dit proces door elke accountant of elk accountantskantoor worden aangedragen.

4 Conclusie en vooruitblik

4.1 Algemeen en opdracht

In de voorgaande hoofdstukken hebben wij onze aanpak, de omgevingsanalyse en de feitelijke bevindingen van de in 2025 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2024 beschreven en waar mogelijk vergeleken met voorgaande jaren. In paragraaf 1.2 is aangegeven dat de inspectie reviews bij accountantskantoren uitvoert om vast te stellen dat de kwaliteit van de accountantscontrole, de eerste lijn van het toezicht, van voldoende niveau is. Zodoende kan inzicht worden verkregen in de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie en het rechtmatig handelen van de instellingen. Het uitvoeren van deze reviews kan worden beschouwd als het sluitstuk van goed toezicht, de tweede lijn, op de onderwijsinstellingen van alle sectoren. Vanuit dit perspectief trekken wij onze conclusies.

4.2 Conclusie reviews

Het aantal niet-toereikende controles bij de reviews over het boekjaar 2024 is gestegen. De betreffende 6 niet-toereikende controles die betrekking hebben op 5 onderwijsinstellingen (waarbij 1 onderwijsinstelling zowel voor de jaarrekeningcontrole als de controle op de bekostiging een ontoereikend oordeel heeft gekregen).

Van de 5 kantoren die 1 of meerdere ontoereikende oordelen hebben verkregen, zijn er 2 kantoren in de omvangscategorie b, 1 kantoor in de omvangscategorie c en 2 kantoren in de omvangscategorie d.

Bij de kantoren in de categorie b zijn over boekjaar 2024 meerdere reviews uitgevoerd en zijn de andere uitgevoerde reviews wel als toereikend beoordeeld. Bij het kantoor in categorie c werd 1 onderwijsinstelling geselecteerd. Over boekjaar 2024 heeft dit kantoor uit categorie c in totaal 37 opdrachten in portefeuille.

Bij de kantoren in de categorie d werd 1 onderwijsinstelling geselecteerd. Beide kantoren zijn in boekjaar 2024 gestart met controlewerkzaamheden binnen het onderwijsveld. Deze kantoren hebben tezamen 7 opdrachten uitgevoerd en zijn daarmee verantwoordelijk voor een relatief beperkt deel van alle opdrachten in het onderwijsveld, namelijk 0,5% (7 van de totaal 1.318 besturen).

Zoals in paragraaf 3.3.3. is toegelicht heeft ca. 46% van alle bevindingen (75 bevindingen van de totaal 162 bevindingen) betrekking op deze 6 reviews. De uitkomsten van deze zes reviews (met betrekking tot 5 accountantskantoren), zijn daardoor beperkt van invloed op de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles. Conform het reviewbeleid zullen wij bij deze kantoren een herhalingsreview uitvoeren, voor zover deze kantoren nog controleopdrachten binnen het onderwijs uitvoeren over boekjaar 2025.

Met de uitvoering van de reviews boekjaar 2024 hebben wij voldoende informatie verkregen voor onze conclusie over het functioneren van het eerstelijns toezicht door accountants. Samenvattend zijn we positief over de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles. Wel blijven we alert op de aanwezige risico's, ook bij kantoren met een groter marktaandeel.

Ruim 90% van de uitgevoerde reviews heeft het oordeel 'toereikend' gekregen. Hiermee komen wij tot de conclusie dat het eerstelijnstoezicht voldoende zicht geeft op de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie van onderwijsinstellingen, en de rechtmatige verkrijging en besteding van rijksmiddelen door onderwijsinstellingen.

4.3 Toekomstige ontwikkelingen in de controlemarkt

Met de uitvoering van de reviews en de daarmee samenhangende gevoerde gesprekken met accountants, heeft de inspectie actuele informatie verkregen over trends en ontwikkelingen met betrekking tot controles in het onderwijsveld. Uiteraard volgt de inspectie in bredere zin relevante ontwikkelingen in de accountancy-sector, bijvoorbeeld vanuit de accountantsoverleggen voor het onderwijsaccountantsprotocol en diverse werkgroepen waarin de inspectie is vertegenwoordigd. Vanuit de inspectiebrede pijler 'adaptief toezicht' volgen wij de belangrijkste trends en ontwikkelingen met belangstelling en passen we waar nodig ons reviewbeleid aan op deze zaken.

Zoals reeds in paragraaf 2.1 is beschreven, heeft er het laatste decennium een grote verschuiving plaatsgevonden in de marktaandelen tussen accountantskantoren. De BIG4-kantoren en een aantal andere grotere (landelijke) accountantskantoren zijn de laatste jaren voornamelijk betrokken bij controles van de grote(re) onderwijsinstellingen in de sectoren MBO en HO en de grotere besturen in het funderend onderwijs (sectoren PO en VO). Deze trend is in mindere mate ook zichtbaar bij een aantal 'middelgrote' kantoren. Deze kantoren focussen zich ook steeds meer op grote en middelgrote besturen in het funderend onderwijs, en minder op kleinere besturen (zoals bijvoorbeeld de zogeheten eenpitters).

Tegelijkertijd hebben het afgelopen decennium een aantal kantoren zich nadrukkelijk gefocust op de onderwijssector. Verder hebben de laatste jaren diverse fusies- en overnames plaatsgevonden tussen kantoren die samenhangen met toetreding van *private equity* (zowel kantoren die al actief waren in het onderwijs, en kantoren die nieuw zijn toegetreden). Zoals in paragraaf 2.1 is toegelicht, zijn voor de controles voor het boekjaar 2024 een aantal nieuwe accountantskantoren toegetreden in de onderwijsmarkt. Deze nieuwe toetreders hebben (grotendeels) controles van (relatief) kleinere onderwijsbesturen in de sectoren PO en VO uitgevoerd, dit zijn (gedeeltelijk) onderwijsbesturen die niet (meer) door een aantal grote en middelgrote accountantskantoren worden gecontroleerd. De inspectie volgt met belangstelling of de komende jaren zich verdere verschuivingen in marktaandelen per sector zullen voordoen, uiteraard vanuit het belang dat iedere onderwijsinstelling een accountant kan benoemen die de verplichte accountantscontrole kan uitvoeren.

Tenslotte ziet de inspectie ook dat accountantskantoren de ambitie hebben om kunstmatige intelligentie (AI) toe te passen bij de accountantscontroles. Dit is uiteraard niet iets exclusiefs voor onderwijscontroles, maar voor alle sectoren waar accountants controles doen. Accountantskantoren verkennen momenteel waar toepassing van AI kan leiden tot een effectievere en efficiëntere controle, uiteraard zonder dat dit ten koste gaat van de kwaliteit. Wij volgen deze ontwikkeling met belangstelling en zien in onze toekomstige reviews uiteraard erop toe dat AI zorgvuldig en volgens de beroepskaders wordt ingezet.

4.4 Vooruitblik reviews boekjaar 2025

Zoals aangegeven in paragraaf 3.2, volgen we het aanbrengen van verbeteringen door accountants met het uitvoeren van herhalingsreviews (bij een oordeel 'niet-toereikend') en voeren we additionele reviews uit als marktontwikkelingen daartoe aanleiding geven. Bij zes reviews over het boekjaar 2024 is een oordeel 'niet-toereikend' afgegeven. Deze oordelen hadden betrekking op 5 onderwijsinstellingen. Bij deze vijf kantoren is derhalve een herhalingsreview aan de orde.

In 2026 voeren we (naar verwachting) reviews uit op de controles van accountants over het boekjaar 2025 van 40 tot 44 onderwijsinstellingen, dit is inclusief eerder genoemde herhalingsreviews. Het aantal reviews kan nog wijzigen op grond van actuele marktontwikkelingen over het boekjaar 2025, deze informatie is pas medio 2026 beschikbaar.