



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

**NAAR EEN VERSTERKING VAN HET  
TOEKOMSTPERSPECTIEF IN JAARVERSLAGEN**

VERVOLGONDERZOEK NAAR CONTINUÏTEITSPARAGRAFEN



# Inhoud

## **Voorwoord 5**

## **Samenvatting 7**

### **Inleiding 12**

- 1.1 Achtergrond en doelstelling 12
- 1.2 Vraagstelling 14
- 1.3 Afbakening 14
- 1.4 Methode 15
- 1.5 Leeswijzer 16

### **2 Aanwezigheid en informatiewaarde van continuïteitsparagrafen 17**

- 2.1 Inleiding 17
- 2.2 Aanwezigheid van continuïteitsparagrafen in jaarverslagen 17
- 2.3 Opmerkingen van de instellingsaccountant 18
- 2.4 Beoordeling informatiewaarde continuïteitsparagrafen 19
  - 2.4.1 Prognoses en personele ontwikkeling 20
  - 2.4.2 Meerjarenraming voor de balans 21
  - 2.4.3 Meerjarenraming van baten en lasten 22
  - 2.4.4 Rapportage over risicobeheer 23
  - 2.4.5 Rapportage over risico's en onzekerheden 23
  - 2.4.6 Verslag van het intern toezicht 24
- 2.5 Publicatie jaarverslag en jaarrekening 25

### **3 Verdieping in totstandkoming continuïteitsparagrafen 26**

- 3.1 Inleiding 26
- 3.2 Bijdragen vanuit de verschillende functiegroepen 26
  - 3.2.1 Bijdrage vanuit intern toezicht 27
  - 3.2.2 Bijdrage vanuit bestuurders 28
  - 3.2.3 Bijdrage vanuit financiële functionarissen 28
  - 3.2.4 Bijdrage vanuit directeuren 29
- 3.3 Interne en externe input voor continuïteitsparagrafen 30
- 3.4 Inventarisatie vraagstukken 32
- 3.5 Evaluatie verantwoordingsvoorschriften 33

### **4 Conclusies en aanbevelingen 34**

- 4.1 Algemene conclusies 34
- 4.2 Aanbevelingen voor bestuurders 35
- 4.3 Aanbevelingen voor overige betrokkenen 36
- 4.4 Aanbevelingen voor instellingsaccountants 36
- 4.5 Beschouwing bij de voorschriften 37
- 4.6 Activiteiten inspectietoezicht 37

## **Geraadpleegde bronnen 39**

### **Bijlagen 40**

- I. Verantwoordingsvoorschriften RJO 40
- II. Toelichting bij de onderzoeksmethode 42
- III. Overzicht aanwezigheid onderdelen continuïteitsparagraaf 45
- IV. Beoordelingskader informatiewaarde continuïteitsparagrafen 48
- V. Overzicht type besturen verdiepend onderzoek 51
- VI. Overzicht van vragen in het verdiepend onderzoek 52



## Voorwoord

Nederlandse leerlingen en studenten hebben recht op goed onderwijs. Daar waken wij over. Maar niet alleen de kwaliteit van onderwijs is voor leerlingen van belang; ook de financiële continuïteit van het onderwijs is dat. Een leerling heeft er niets aan als hij prima onderwijs krijgt, maar zijn school in de financiële problemen komt. Het gevolg van die problemen kan immers zijn dat het schoolbestuur moet bezuinigen op personeel of leermiddelen. Of in het uiterste geval misschien zelfs haar deuren moet sluiten. Daar is geen leerling bij gebaat.

Daarom zijn besturen sinds 2013 verplicht om een zogenoemde 'continuïteitsparagraaf' op te nemen in hun jaarverslag. Daarin wordt een doorkijk gegeven over het toekomstperspectief. Dan gaat het om de vraag of het schoolbestuur in de nabije toekomst beschikt over voldoende financiële middelen en een goede sturing om de voortgang van het onderwijs en de kwaliteit te kunnen blijven waarborgen. Mogelijke risico's komen daardoor eerder in beeld. De continuïteitsparagraaf vormt daarmee een belangrijke basis voor ons toezicht.

Vorig jaar onderzochten we in hoeverre besturen in hun jaarverslagen over 2013 invulling gaven aan de continuïteitsparagraaf. Het bleek dat circa 80% van de besturen een doorkijk gaf naar de toekomst als het gaat om leerlingaantallen, de personeelsformatie en de financiële positie. Het percentage besturen dat hierover cijfers opneemt in het jaarverslag 2014 is gestegen naar meer dan 95%. Zonder meer een positieve ontwikkeling. Maar uit een inhoudelijke beoordeling van continuïteitsparagrafen ontstaat een minder positief beeld. De informatiewaarde is wel verbeterd, maar dit lijkt een langzaam groeiproces. Nog steeds blijkt dat de kwaliteit van opgenomen toelichtingen niet altijd voldoende is. Bij circa 55% van de geselecteerde jaarverslagen zijn toelichtingen nog niet voldoende. Dit moet nog beter. Zo zijn meerjarenbegrotingen vaak weinig beleidsrijk en hebben ze daarmee feitelijk geen toegevoegde waarde. Onderbouwingen van de meerjarenbegroting en ook investeringen en risicobeheer, kunnen nog beter worden toegelicht. En als er veel onzekere factoren zijn, bijvoorbeeld bij verwachte krimp, zouden meer scenario's mogen worden uitgewerkt. Een grotere transparantie draagt bij aan een betere beheersing van de financiën en daarmee aan beter onderwijs.

De continuïteitsparagraaf is natuurlijk geen doel op zich. Het levert een bijdrage aan en geeft een beter beeld over de strategische keuzes die een school of bestuur maakt en de financiële effecten daarvan op de langere termijn. Het levert de raad van toezicht, de medezeggenschap en andere belanghebbenden materiaal om daarover in gesprek te gaan met de bestuurder. Bestuurders kunnen hierin aan hun interne en externe stakeholders laten zien hoe zij sturen en hoe zij grip houden op toekomstige ontwikkelingen.

Het is belangrijk dat verduidelijking en aanpassing in de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf worden aangebracht waar dat nodig is, daarover gaan we in gesprek met het ministerie. Met onderwijskoepels en met accountants gaan we in gesprek om ideeën te ontwikkelen voor verdere verduidelijking en voorlichting.

Een goede continuïteitsparagraaf kan financiële 'ongelukken' waarschijnlijk niet uitsluiten, maar wel zoveel mogelijk voorkomen. Ook om die reden is het belangrijk dat de bijna 1500 schoolbesturen die ons land rijk is, samen met belanghebbenden nog meer werk maken van de continuïteitsparagraaf dan nu reeds het geval is.

Monique Vogelzang  
Inspecteur-generaal van het onderwijs

September 2016, Utrecht



## Samenvatting

In dit rapport doet de Inspectie van het Onderwijs (hierna: de inspectie) verslag van een vervolgonderzoek naar continuïteitsparagrafen in de jaarverslagen 2014 en een verdiepend onderzoek naar de totstandkoming van deze paragrafen in het funderend onderwijs (po, so, vo).

### Vraagstelling

*In hoeverre is in jaarverslagen 2014 een verbetering zichtbaar in de aanwezigheid van de continuïteitsparagraaf en de informatiewaarde daarvan, en op welke manier kunnen besturen in het funderend onderwijs de informatiewaarde vergroten?*

Met dit onderzoek wordt antwoord gegeven op de volgende deelvragen:

1. Hoeveel besturen hebben de continuïteitsparagrafen geïmplementeerd in jaarverslagen 2014 en in hoeverre is een verbetering zichtbaar ten opzichte van jaarverslagen 2013?
2. In hoeverre maken instellingsaccountants bij een ontbrekende continuïteitsparagraaf hierover een opmerking in hun controleverklaring of rapport van bevindingen?
3. In hoeverre is de informatiewaarde van continuïteitsparagrafen verbeterd in de jaarverslagen 2014 van de geselecteerde besturen en wat zijn op dit moment de belangrijkste verbeterpunten?
4. Op welke manier wordt door besturen, intern toezichthouders, financiële functionarissen en directeuren in het funderend onderwijs, bijgedragen aan de totstandkoming van onderdelen van de continuïteitsparagraaf?
5. Welke factoren bevorderen de kwaliteit van de informatiewaarde in de continuïteitsparagrafen?
6. In hoeverre worden vraagstukken ervaren bij de totstandkoming van continuïteitsparagrafen en welke oplossingen worden aangereikt?

### Verbetering aanwezigheid continuïteitsparagrafen

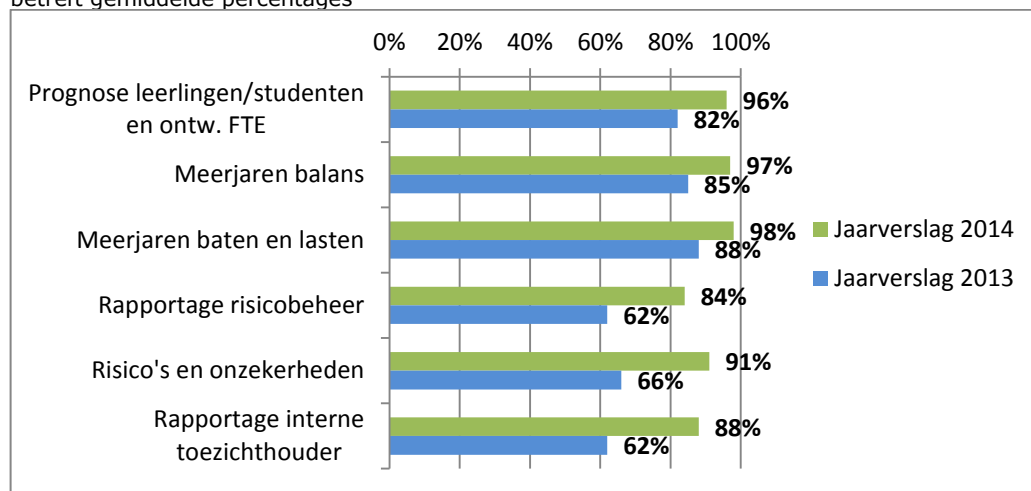
Allereerst hebben we gekeken of de continuïteitsparagraaf is opgenomen in de jaarverslagen 2014 van alle bekostigde onderwijsinstellingen in alle sectoren (so, po, vo, mbo, ho). In alle sectoren zijn de onderdelen van deze paragraaf vaker aanwezig in het jaarverslag 2014 ten opzichte van het jaarverslag 2013.

Bij de onderdelen risicobeheer, de belangrijkste risico's en risicomatregelen, en de rapportage van de interne toezichthouder is een grote verbetering zichtbaar: deze onderdelen zijn gemiddeld in meer dan 80 procent van alle jaarverslagen 2014 aanwezig. In de jaarverslagen 2013 was dat 60 procent.

Daarnaast is in de jaarverslagen 2014 een verbetering zichtbaar in de aanwezigheid van de prognoses over personele bezetting en aantallen leerlingen, deelnemers of studenten, de meerjarenbalans en de meerjarenraming voor baten en lasten. Deze onderdelen zijn bij meer dan 95 procent van de besturen opgenomen in het jaarverslag 2014. In de jaarverslagen 2013 was dat 80 procent.

Het valt op dat de verschillen tussen de sectoren kleiner zijn geworden. In de jaarverslagen 2013 bleek nog dat onderdelen relatief vaker ontbraken in het funderend onderwijs, juist in deze sectoren is veel verbetering zichtbaar in de jaarverslagen 2014. In onderstaande grafiek staat een beeld van de onderdelen van de continuïteitsparagraaf met daarbij de gemiddelde percentages van de aanwezigheid in jaarverslagen.

Figuur a: aanwezigheid onderdelen continuïteitsparagraaf in jaarverslagen 2013 en 2014, het betreft gemiddelde percentages



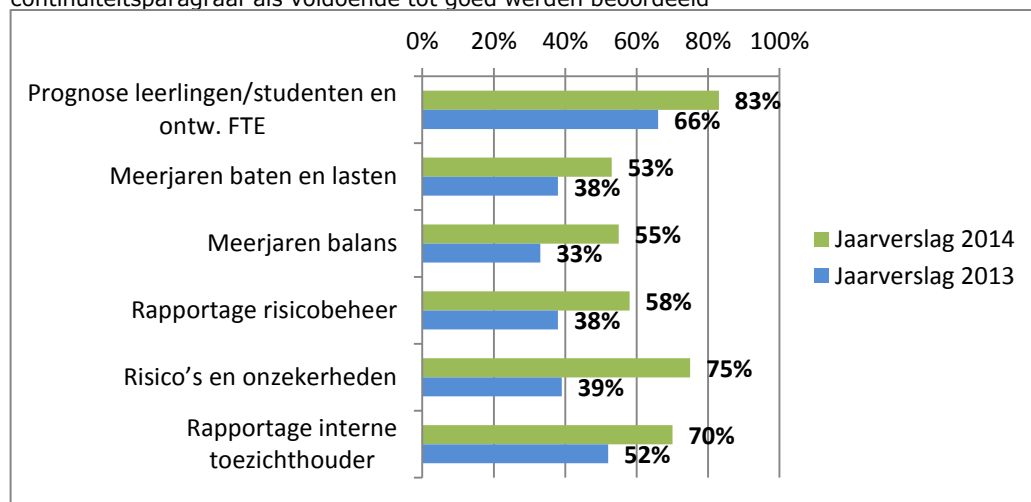
Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2016

Bij de jaarverslagen 2014 werd bij 3,5 procent door de accountant een opmerking gemaakt over de continuïteitsparagraaf. Uit een vergelijking met de aanwezigheid van onderdelen blijkt echter dat accountants nog niet altijd een opmerking maken terwijl de inhoud van het jaarverslag daar wel aanleiding voor geeft.

### Verbetering informatiewaarde continuïteitsparagrafen

Vervolgens is in dit onderzoek gekeken naar verbeteringen in de informatiewaarde ten opzichte van 2013. Dit is uitgevoerd bij een selectie van 64 besturen in alle sectoren, dit is dezelfde selectie als vorig jaar. Uit de gemiddelde percentages van deze inhoudelijke beoordelingen blijkt een verbetering zichtbaar van de informatiewaarde. Dit wordt zichtbaar in onderstaande figuur.

Figuur b: percentage van de selectie van 64 besturen waarin onderdelen van de continuïteitsparagraaf als voldoende tot goed werden beoordeeld



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2016

In de beoordeling van geselecteerde jaarverslagen is niet slechts gekeken naar vermelding van vereiste onderwerpen voor de continuïteitsparagraaf, deze is ook inhoudelijk beoordeeld op relevantie, zorgvuldigheid en consistentie met de rest van



het jaarverslag. Zodat de inhoud van de continuïteitsparagraaf en het toekomstperspectief voor de lezer begrijpelijk is. Het gehanteerde beoordelingskader voor de informatiewaarde is toegelicht in bijlage IV.

Een relatief grote verbetering is zichtbaar bij toelichtingen over risico's en onzekerheden en risicobeheer. Het onderdeel risicobeheer voldoet echter nog slechts bij ongeveer de helft van de geselecteerde jaarverslagen aan het beoordelingskader. Ook de toelichtingen bij de meerjarenraming voor baten en lasten en de meerjarenbalans zijn bij ongeveer de helft van de geselecteerde jaarverslagen als voldoende beoordeeld. Vooral op deze onderdelen is nog veel te verbeteren.

Bij de beoordeling zijn de volgende belangrijkste aandachtspunten naar voren gekomen ten aanzien van de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf.

- **Prognoses** van het aantal leerlingen, deelnemers of studenten en de personele ontwikkelingen zijn doorgaans aanwezig maar kunnen vaak nog beter worden toegelicht, vooral als bij de verwachte prognose sprake is van grote onzekere factoren. Dan verdient het aanbeveling om meerdere scenario's op te stellen met doorrekeningen van de mogelijke financiële gevolgen, inclusief een beeld van verwachte gevolgen voor de personele ontwikkeling. Daarbij horen voldoende toelichtingen over benodigde maatregelen bij de door het bestuur geconstateerde risico's en onzekerheden.
- De informatiewaarde van de **meerjarenbegroting** (meerjarenbalans en meerjarenraming voor baten en lasten) wordt groter naarmate een goede verbinding zichtbaar is met geplande maatregelen en keuzes van het bestuur. Meerjarenbegrotingen zijn echter nog niet altijd beleidsrijk opgesteld. Het is essentieel dat een duidelijke verbinding zichtbaar is met strategische doelstellingen van het bestuur.
- In toelichtingen over **risicobeheer** staat nog niet altijd concrete informatie over de inrichting en werking van een systeem voor risicobeheer. Soms wordt alleen informatie gegeven over administratieve processen. Voor een systeem van risicobeheer is echter minimaal nodig: een systematiek voor het in beeld krijgen van risicogebieden, afwegingen die gemaakt moeten worden over de verwachte kans en impact daarvan, en instrumenten die vervolgens nodig zijn voor een adequate beheersing van risico's. Daarbij is het ook nodig om goed zicht te hebben op de werking van het systeem voor risicobeheer.
- Toelichtingen over de **risico's en onzekerheden** zijn vaak wel vermeld, maar nog niet altijd is duidelijk op welke wijze het bestuur passende maatregelen treft om aan deze risico's en onzekerheden het hoofd te bieden. Idealiter worden risico's zo breed mogelijk en integraal in kaart gebracht, zodat zowel strategische, operationele als financiële risico's daarin worden betrokken met een inschatting van mogelijke (financiële) gevolgen en benodigde maatregelen.
- Tot slot bevat het verslag van het **intern toezichthoudend orgaan** nog niet altijd duidelijke toelichtingen. In dit onderzoek is gekeken of het intern toezicht aangeeft hoe zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert. In de geselecteerde jaarverslagen van mbo en ho blijken toelichtingen hierover voldoende aanwezig. In de geselecteerde jaarverslagen uit de sectoren so,

po en vo werd dit bij minder besturen als voldoende beoordeeld. Vooral in die sectoren kan de informatiewaarde van dit verslag nog verder verbeteren.

Van de geselecteerde besturen is tijdens het onderzoek ook geïnventariseerd of het jaarverslag inclusief de jaarrekening 2014 op de website van het bestuur is gepubliceerd. Slechts 38 procent van deze jaarverslagen is op de website van het bestuur vindbaar. De inspectie vindt het belangrijk dat besturen het jaarverslag en de jaarrekening actief openbaar maken, zoals ook in codes voor goed bestuur wordt gevraagd.

### **Verdiepend onderzoek totstandkoming continuïteitsparagrafen**

Aanvullend is in dit themaonderzoek bij een selectie van zestien besturen in het funderend onderwijs (de sectoren so, po en vo) inzicht verkregen over de interne processen die voorafgaan aan de totstandkoming van de continuïteitsparagraaf. In dit deel van het onderzoek is gekeken naar interne processen voor de totstandkoming van de risicoanalyse en de meerjarenbegroting en de bijdrage daarvoor vanuit verschillende functiegroepen binnen de onderwijsinstelling. De functiegroepen waarmee is gesproken zijn intern toezichthouders, bestuurders, financiële functionarissen en directeurs. In dit onderzoek is ook geïnventariseerd welke vraagstukken men ervaart.

- Voor een goede informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf is een goed **intern samenspel** van belang tussen de verschillende functiegroepen. Het is belangrijk dat bestuurders dit samenspel goed organiseren, actief de nodige inbreng van betrokkenen vragen, en voldoende ruimte voor overleg en kritische vragen creëren. En daarbij duidelijke kaders vanuit het bestuur en strategische en operationele keuzes die nodig zijn. Voor zowel een beleidsrijke meerjarenbegroting, als een integrale risicoanalyse en adequaat risicobeheer.
- Sommige van de bestuurders zien voor zichzelf vooral een adviserende of goedkeurende rol bij de totstandkoming van de continuïteitsparagraaf. Een **grote betrokkenheid van de bestuurder** is echter ook van belang bij de uitvoering van de totstandkoming. De bestuurder beschikt als het goed is over de meeste kennis van de strategie, van interne en externe ontwikkelingen en nodige beheersmaatregelen.
- Vanuit het intern toezicht wordt een **kritische houding** verwacht ten opzichte van de inhoud van de continuïteitsparagraaf. De meeste toezichthouders waarmee in het onderzoek is gesproken, hanteren voor zichzelf duidelijke kaders voor de informatie die zij van het bestuur willen ontvangen en voor de toetsing van deze informatie. Enkele intern toezichthouders oriënteren zich op dit moment op versterking van het intern toezicht en het bestuur, en zijn nog aan het afwegen welke detaillering van de informatievoorziening zij gaan vragen en welke kaders zij gaan hanteren.
- Voor de informatiewaarde is het in het algemeen van belang dat er goede **informatievoorziening** beschikbaar is. Zowel de bestuurder, financiële functionarissen, directeurs, stafleden zoals voor personele zaken en voor huisvesting en medezeggenschap kunnen bijdragen aan de interne informatievoorziening. Al deze functiegroepen kunnen direct of indirect een belangrijke bijdrage geven aan de inhoud van een continuïteitsparagraaf.
- Respondenten ervaren **vraagstukken** op het gebied van de leerlingenprognose, personeel, onderhoud, huisvesting en/of investeringen,

risicoanalyse en maatregelen, risicobeheer en liquiditeit- en/of vermogensbeheer. Voorbeelden van aangereikte vraagstukken zijn onder meer: onzekerheden in uitgangspunten bij de meerjarenbegroting voor de verwachte baten en met name ook voor de personele lasten, de aanpak van krimpproblematiek, en keuzes voor de inrichting van risicomanagement en de inrichting van het intern toezicht.

# Inleiding

## 1.1 Achtergrond en doelstelling

### *Achtergrond*

De huidige regelgeving voor de continuïteitsparagraaf komt voort uit een toegenomen aandacht voor financiële ontwikkelingen en een gewenste versterking van bestuurskracht in het onderwijs. Dit is onder meer verwoord in de Kamerbrieven 'Reactie rapport Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis' (21 januari 2013) en 'Versterking bestuurskracht in het onderwijs' (17 april 2013). Naar aanleiding hiervan zijn voor alle sectoren met ingang van 2013 voorschriften opgesteld voor een verplichte continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen. Deze zijn opgenomen in een bijlage bij art. 4 van de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs (RJO).

Het opnemen van een continuïteitsparagraaf vergroot transparantie in het jaarverslag over het toekomst- en risicogericht handelen door bestuurders. Daarnaast kan de inspectie met behulp van de continuïteitsparagraaf financiële risico's tijdiger in beeld brengen. Vorig jaar is onderzocht hoeveel besturen in het bekostigde onderwijs gehoor gaven aan de verplichte invulling van de continuïteitsparagraaf, die sinds 2013 is ingevoerd<sup>1</sup>. Uit dit onderzoek bleek dat de continuïteitsparagraaf nog niet altijd volledig in het jaarverslag werd opgenomen en nog niet altijd voldeed aan gestelde kwaliteitseisen met betrekking tot de informatiewaarde. Vaak werden bijvoorbeeld nog onvoldoende toelichtingen opgenomen bij de meerjarenbegrotingen en in de rapportages over risicomaatregelen en -beheer.<sup>2</sup>

### *Doelstelling onderzoek*

De inspectie brengt met dit vervolgonderzoek in beeld of er verbetering zichtbaar is in de jaarverslagen 2014 ten opzichte van de nulmeting in de jaarverslagen 2013. Hiervoor is een kwantitatief onderzoek uitgevoerd bij alle jaarverslagen van bekostigde onderwijsbesturen in alle sectoren. Daarnaast wordt een beeld gevormd van verbetering in de informatiewaarde van een selectie van de jaarverslagen in alle sectoren. Ook doet de inspectie verdiepend onderzoek in het funderend onderwijs naar de totstandkoming van de continuïteitsparagraaf.

De inspectie vindt het belangrijk dat de continuïteitsparagraaf een goede informatiewaarde heeft. Hiermee bedoelen we dat deze tenminste voldoet aan de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf en relevante en zorgvuldige toelichtingen bevat over het beleid en de verwachtingen van het bestuur. Dit is niet alleen relevant voor de interne en externe dialoog van besturen maar ook voor effectief toezicht. In het kader van het vernieuwde toezicht zal de inhoud van de jaarverslagen bijvoorbeeld aan de orde komen in de voorbereiding van vierjaarlijkse onderzoeken.<sup>3</sup> Daarnaast vormt de inhoud van continuïteitsparagrafen in de jaarverslagen een belangrijke basis voor het prospectieve toezicht.

---

1 Themarapport 'Continuïteitsparagrafen in jaarverslagen 2013' dat in juni 2015 is gepubliceerd.

2 Dit is bijvoorbeeld onder de aandacht gebracht in de toelichtende brochure van OCW bij de Richtlijn Jaarverslag Onderwijs, hierin onder meer op p. 30 - 35.

3 Voor meer informatie: <http://www.onderwijsinspectie.nl/toezicht/vernieuwing-in-het-toezicht>

### *Voorschriften continuïteitsparagraaf*

De voorschriften voor de continuïteitsparagraaf staan vermeld in bijlage 3 bij artikel 4, vierde lid van de RJO. Deze voorschriften vereisen dat de volgende onderdelen in de jaarverslagen worden opgenomen en de vereiste toelichtingen bevatten (zie bijlage I):

- ontwikkeling van leerlingen-, deelnemers- of studentenaantallen
- ontwikkeling van de personele bezetting
- meerjarenraming voor de balans
- meerjarenraming voor de staat van baten en lasten
- werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem
- belangrijkste risico's en onzekerheden inclusief maatregelen
- verslag van het toezichthoudend orgaan

Al deze onderdelen worden even belangrijk gevonden voor de continuïteitsparagraaf.

Aanvullende kwaliteitseisen staan in de toelichtende brochure van OCW bij de RJO op basis van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving: de verantwoording in het jaarverslag is begrijpelijk, relevant, betrouwbaar en vergelijkbaar. Dat houdt bijvoorbeeld in dat toelichtingen in de continuïteitsparagraaf zorgvuldig zijn opgesteld en consistentie tonen met de rest van het jaarverslag.

In de inhoudelijke beoordelingen (hoofdstuk drie) is niet slechts gekeken naar vermelding van vereiste onderwerpen voor de continuïteitsparagraaf, deze is ook inhoudelijk beoordeeld op zorgvuldigheid en consistentie.

Bij de beoordeling van de informatiewaarde is dit als volgt geïnterpreteerd:

- Een beleidsrijk opgestelde meerjarenbegroting: verwachte financiële gevolgen van vermelde gebeurtenissen en bijvoorbeeld van geplande maatregelen, worden duidelijk toegelicht en waar dat verwacht mag worden, cijfermatig verwerkt in de meerjarenbegroting.
- Een duidelijke verbinding met strategische doelstellingen: bij de meerjarenbegroting en bij de toelichtingen over risicobeheer en risicomatregelen is een duidelijke verbinding zichtbaar met het strategisch beleid en de keuzes van het bestuur.

De hier genoemde criteria van beleidsrijke meerjarenbegroting, en een verbinding met strategische doelstellingen, worden niet letterlijk in wetgeving gevraagd. Deze criteria zijn afgeleid van huidige voorschriften voor de jaarverslaggeving. Bij de beoordeling is uitgegaan van de gedachte dat de inhoud van de continuïteitsparagraaf en het toekomstperspectief voor de lezer begrijpelijk moet zijn. Daarbij zijn uiteindelijk de besturen verantwoordelijk om af te wegen hoeveel openheid zij willen geven in het jaarverslag.

Bij niet-naleving van de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen wordt vooralsnog geen sanctie toegepast. De voorschriften voor de continuïteitsparagraaf zijn inmiddels gewijzigd voor de jaarverslagen 2015 (Staatscourant, 15 februari 2016, nr. 7270). Dit betrof een beperkte aanpassing van de voorschriften.

## 1.2 Vraagstelling

De centrale vraag van dit onderzoek luidt:

*In hoeverre is in jaarverslagen 2014 een verbetering zichtbaar in de aanwezigheid van de continuïteitsparagraaf en in de informatiewaarde daarvan, en op welke manier kunnen besturen in het funderend onderwijs de informatiewaarde vergroten?*

Met dit onderzoek wordt antwoord gegeven op de volgende deelvragen:

*Onderzoek op basis van de jaarverslagen:*

1. Hoeveel besturen hebben de continuïteitsparagrafen geïmplementeerd in jaarverslagen 2014 en in hoeverre is een verbetering zichtbaar ten opzichte van jaarverslagen 2013?
2. In hoeverre maken instellingsaccountants bij een ontbrekende continuïteitsparagraaf hierover een opmerking in hun controleverklaring of rapport van bevindingen?
3. In hoeverre is de informatiewaarde van continuïteitsparagrafen verbeterd in de jaarverslagen 2014 van de geselecteerde besturen en wat zijn op dit moment de belangrijkste verbeterpunten?

*Onderzoek op basis van gesprekken in het funderend onderwijs:*

4. Op welke manier wordt door besturen, intern toezichthouders, financiële functionarissen en directeuren in het funderend onderwijs, bijgedragen aan de totstandkoming van onderdelen van de continuïteitsparagraaf?
5. Welke factoren bevorderen de kwaliteit van de informatiewaarde in de continuïteitsparagrafen?
6. In hoeverre worden vraagstukken ervaren bij de totstandkoming van continuïteitsparagrafen en welke oplossingen worden aangereikt?

Om de eerste twee vragen te beantwoorden is opdracht gegeven aan DUO om de jaarverslagen 2014 van alle bekostigde besturen te onderzoeken. Daarbij wordt ook een beeld gegeven van opmerkingen over de continuïteitsparagraaf die instellingsaccountants bij de jaarverslagen 2014 hebben vermeld.

De derde vraag wordt beantwoord met een beoordeling van de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 2014 van dezelfde 64 besturen die vorig jaar werden geselecteerd.

De laatste drie vragen worden beantwoord met een verdiepend onderzoek in het funderend onderwijs. Een nadere toelichting op de onderzoeksmethode staat in paragraaf 1.4 en bijlage II.

## 1.3 Afbakening

Voor de beoordeling van de aanwezigheid van onderdelen van de continuïteitsparagraaf zijn de jaarverslagen van alle bekostigde onderwijsbesturen van alle sectoren betrokken. Dit betreft de bij de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) aangeleverde jaarverslagen inclusief de controleverklaring (altijd) en het rapport van bevindingen (indien van toepassing) van de instellingsaccountant. Dit rapport geeft geen beeld van de trends in verwachte financiële ontwikkelingen in de komende drie jaar zoals vermeld in de continuïteitsparagrafen van besturen in het po, so, vo, mbo en ho. Deze informatie wordt in het najaar beschreven in het rapport 'De financiële staat van het onderwijs'.

De beoordeling van de informatiewaarde vond plaats bij een selectie van 64 besturen, door gebruik te maken van het jaarverslag 2014 exclusief de

jaarrekening. Onderzoek ter plaatse is niet verricht, waardoor de gepresenteerde inhoud van de geselecteerde jaarverslagen niet is getoetst aan de hand van de praktijk bij de onderwijsorganisaties. Vanwege een beperkte selectie van jaarverslagen waar een inhoudelijke beoordeling is uitgevoerd biedt dit deel van het onderzoek geen representatief beeld van de sectoren, maar het geeft wel een bruikbare indicatie.

Tot slot is verdiepend onderzoek uitgevoerd bij zestien besturen in het funderend onderwijs die bereid waren om mee te werken aan dit themaonderzoek. Dit is een relatief klein aantal ten opzichte van het totaal, maar het geeft een duidelijk beeld van de wijze van totstandkoming, de aard van vraagstukken en eventuele oplossingsrichtingen die worden aangereikt. Hiermee is in beeld gebracht hoe de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf kan verbeteren.

## 1.4 Methode

### *Kwantitatief onderzoek*

De vraag hoeveel besturen de continuïteitsparagraaf hebben geïmplementeerd in hun jaarverslag 2014 is beantwoord met een kwantitatief onderzoek bij alle jaarverslagen, dat door DUO is uitgevoerd. Daarbij is gekeken naar de aanwezigheid van de onderdelen zonder deze inhoudelijk te beoordelen. Aanvullend heeft DUO geregistreerd in hoeveel gevallen de instellingsaccountant met betrekking tot de continuïteitsparagraaf een opmerking heeft gemaakt in de controleverklaring of in een rapport van bevindingen (uitzonderingsrapportage genoemd).

### *Inhoudelijke beoordeling informatiewaarde*

De informatiewaarde van continuïteitsparagrafen is onderzocht bij 64 geselecteerde besturen, waarbij gebruik is gemaakt van toelichtingen in de jaarverslagen. Hiervoor zijn dezelfde besturen gekozen als vorig jaar, de besturen werden niet op de hoogte van hun selectie voor dit onderzoek. Het beoordelingskader is gebaseerd op de verantwoordingsvoorschriften voor de continuïteitsparagraaf, dit is opgenomen in bijlage IV. Het voornaamste doel van deze exercitie is om de aard van verbeteringen en verbeterpunten in kaart te brengen. Een toelichting op de selectie staat in bijlage II.

Tabel 1.4a: aantal geselecteerde besturen ten opzichte van het totaal aantal besturen waarvan het jaarverslag 2014 beschikbaar was in augustus 2015

<b>Sector</b>	<b>Totaal aantal besturen</b>	<b>Aantal in selectie</b>
so	73	8
po	997	26
vo	283	12
mbo	62	8
hbo	36	6
wo	18	4
Totaal	1469	64

Van deze 64 besturen is tijdens het onderzoek geïnventariseerd of het jaarverslag inclusief de jaarrekening 2014 op de website van het bestuur is gepubliceerd.

### *Verdiepend onderzoek in het funderend onderwijs*

Voor dit onderzoek zijn zestien besturen in het funderend onderwijs benaderd voor een verdiepend onderzoek, omdat vorig jaar bleek dat in die sectoren relatief vaker tekortkomingen werden gezien in de informatiewaarde van continuïteitsparagrafen. Een deel van deze besturen is geselecteerd omdat er in het jaarverslag 2014

verbeterpunten werden geconstateerd ten aanzien van de continuïteitsparagraaf. Een ander deel is geselecteerd omdat deze een continuïteitsparagraaf met een goede informatiewaarde hadden opgenomen. In bijlagen II, V en VI staan verdere toelichtingen over de onderzoeksmethode.

## **1.5 Leeswijzer**

Hoofdstuk 2 geeft een beeld van de aanwezigheid van de continuïteitsparagrafen gebaseerd op de ontvangen gegevens van DUO en een beeld van de inhoudelijke beoordeling van continuïteitsparagrafen. Hoofdstuk 3 geeft een beeld van het verdiepend onderzoek in het funderend onderwijs, waarin interne processen ten aanzien van de totstandkoming van continuïteitsparagrafen worden beschreven, naast geïnventariseerde vraagstukken en oplossingen. Tot slot volgen in hoofdstuk 4 conclusies en aanbevelingen.



## 2 Aanwezigheid en informatiewaarde van continuïteitsparagrafen

### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een antwoord gegeven op de eerste drie onderzoeksvragen over de aanwezigheid en informatiewaarde van continuïteitsparagrafen.

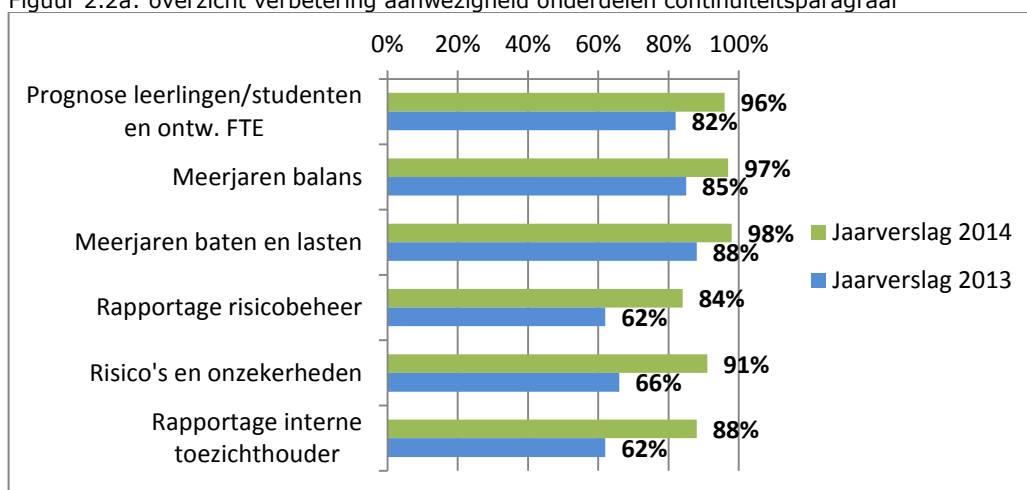
In paragraaf 2.2 beschrijven we hoeveel besturen de continuïteitsparagrafen hebben geïmplementeerd in het jaarverslag 2014 en in hoeverre daarin een verbetering zichtbaar is ten opzichte van vorig jaar. Paragraaf 2.3 geeft een beeld van de door accountants gemaakte opmerkingen bij de jaarverslagen 2014 met betrekking tot de continuïteitsparagraaf.

Vervolgens wordt in paragraaf 2.4 beschreven in hoeverre de informatiewaarde van continuïteitsparagrafen van de 64 geselecteerde besturen is verbeterd en welke belangrijkste aandachtspunten daarin nog worden geconstateerd. Voor dit onderzoek zijn de voorschriften uit de RJO leidend, deze staan weergegeven in bijlage I en het daarvan afgeleide beoordelingskader staat in bijlage IV. Paragraaf 2.5 geeft weer hoeveel besturen het jaarverslag hebben gepubliceerd op hun website.

### 2.2 Aanwezigheid van continuïteitsparagrafen in jaarverslagen

Figuur 1 geeft een beeld van de verbetering van de aanwezigheid van elk afzonderlijk onderdeel van de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen 2014 en 2013. Dit beeld is gebaseerd op de door DUO ontvangen jaarverslagen van alle bekostigde onderwijsbesturen.

Figuur 2.2a: overzicht verbetering aanwezigheid onderdelen continuïteitsparagraaf



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2016

De onderdelen risicobeheer, de belangrijkste risico's en risicomaatregelen, en de rapportage van de intern toezichthouder zijn gemiddeld in meer dan 80 procent van alle jaarverslagen 2014 aanwezig. In de jaarverslagen 2013 waren deze onderdelen bij ongeveer 60 procent aanwezig.

De meerjarenbalans, de meerjarenraming voor baten en lasten en een overzicht van personele ontwikkeling en aantallen leerlingen/studenten zijn aanwezig in meer dan 95 procent van de jaarverslagen 2014. Dit is op alle onderdelen een grote verbetering ten opzichte van de aanwezigheid in de jaarverslagen 2013. In de jaarverslagen 2013 waren deze onderdelen gemiddeld bij 80 procent aanwezig.

Het valt op dat in de jaarverslagen 2013 nog grote verschillen te zien waren tussen de sectoren, wat betreft de aanwezigheid van onderdelen van de continuïteitsparagraaf. In de jaarverslagen 2014 zijn er geen grote verschillen meer tussen de sectoren (zie bijlage II). Informatie over risicobeheer en over de belangrijkste risico's en risicomaatregelen ontbraken in de jaarverslagen 2013 relatief vaker in het funderend onderwijs. In de jaarverslagen 2014 van deze sectoren zijn de onderdelen veel vaker opgenomen. Dat betekent dat vooral in het funderend onderwijs veel vaker onderdelen van de continuïteitsparagraaf aanwezig zijn in het jaarverslag 2014. Een grote verbetering is ook zichtbaar in de aanwezigheid van een verslag van de intern toezichthouder in de jaarverslagen 2014 van het funderend onderwijs. Mogelijk komt dit door een ingezette professionalisering of door een toegenomen aandacht voor het intern toezicht.

### **2.3 Opmerkingen van de instellingsaccountant**

De instellingsaccountant (hierna accountant) stelt vast of het jaarverslag aan de wettelijke bepalingen voldoet, waaronder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) inclusief de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (RJO). In het Onderwijsaccountantsprotocol OCW/EZ 2014 (OAP 2014) is vastgelegd dat de accountant moet vaststellen dat de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 2014 is opgenomen. Als dit niet het geval is moet de accountant dit melden in zijn controleverklaring. Aanvullend wordt in het OAP 2014 gevraagd dat de accountant vaststelt dat de meerjarenbegroting is ontleend aan de interne planning & controlcyclus en is goedgekeurd door het toezichthoudend orgaan. Indien de meerjarenbegroting hieraan niet voldoet, moet de accountant dit opnemen in een rapport van bevindingen.

In totaal is bij 3,5 procent van alle jaarverslagen 2014 door de accountant een opmerking gemaakt over het ontbreken van (delen van) de continuïteitsparagraaf, het niet ontleend zijn aan de meerjarenbegroting aan de planning & controlcyclus of het niet goedkeuren van de meerjarenbegroting door het toezichthoudend orgaan. Deze besturen zijn door de inspectie in de afhandelingsbrief bij hun jaarverslag 2014 verzocht om ervoor te zorgen dat de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag 2015 wel voldoet aan de gestelde eisen.

Bij de jaarverslagen 2013 werd nog bij 2 procent door de accountant een opmerking gemaakt in relatie tot de continuïteitsparagraaf. Daaruit blijkt dat accountants in de jaarverslagen 2014 vaker opmerkzaam zijn geweest. Daarbij wordt opgemerkt dat het deel van de jaarverslagen met ontbrekende onderdelen, kleiner is dan van vorig jaar (zie paragraaf 2.2). Daarnaast is het totaal aantal besturen kleiner dan vorig jaar: in 2013 waren er 1.617 jaarverslagen, in 2014 zijn er 1.469 jaarverslagen. Uit een vergelijking met de aanwezigheid van onderdelen van de continuïteitsparagraaf, blijkt dat accountants nog niet altijd een opmerking maken terwijl de inhoud van het jaarverslag daar wel aanleiding voor geeft.

In figuur 2 staat bij hoeveel jaarverslagen de accountant geen opmerking heeft gemaakt over de continuïteitsparagraaf terwijl daar volgens het onderzoek wel

aanleiding toe was. Dit is per onderdeel weergegeven als percentage van alle jaarverslagen waar dit onderdeel ontbrak, zonder een opmerking van de accountant.

Tabel 2.3a: percentage van alle jaarverslagen 2014 waar een opmerking ontbreekt

Ontbrekend onderdeel in de continuïteitsparagrafen	Percentage zonder opmerking van de accountant
Prognose leerlingen/studenten en ontwikkeling FTE	4%
Meerjarenraming voor de balans	3%
Meerjarenraming baten en lasten	2%
Rapportage risicobeheer	15%
Rapportage risico's en onzekerheden	8%
Rapportage interne toezichthouder	11%

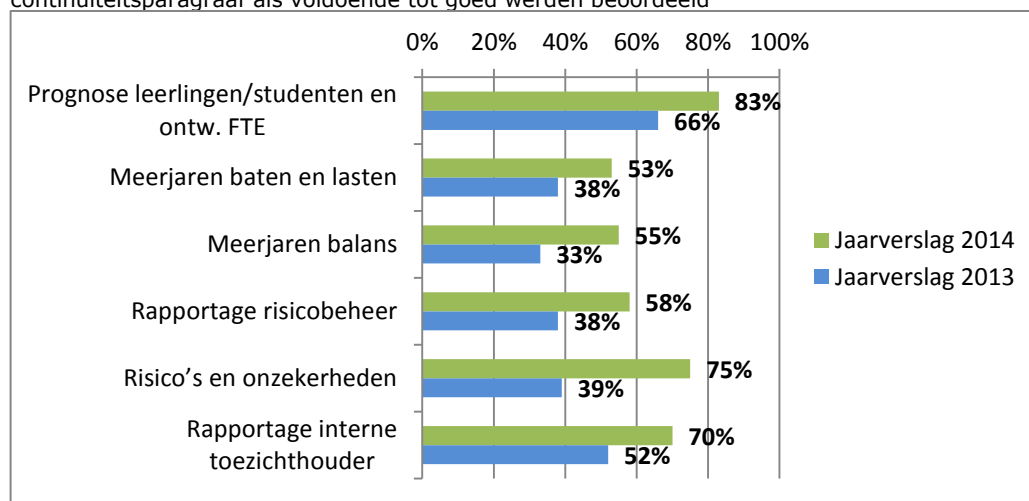
## 2.4 Beoordeling informatiewaarde continuïteitsparagrafen

Uit de inhoudelijke beoordeling van de geselecteerde jaarverslagen 2014 blijkt dat de informatiewaarde van de onderdelen voor de continuïteitsparagraaf vaker is beoordeeld als voldoende tot goed, ten opzichte van de jaarverslagen 2013. In figuur 3 staan de percentages van de geselecteerde jaarverslagen waarin de onderdelen van de continuïteitsparagraaf als voldoende tot goed zijn beoordeeld. Dit betreft het gemiddelde van de groep 64 geselecteerde jaarverslagen (uit alle sectoren, zie bijlage II). Hiervoor is een inhoudelijke beoordeling gevormd van de informatiewaarde van continuïteitsparagrafen waarvan de onderzoeksmethode is weergegeven in hoofdstuk 1. Het beoordelingskader is gebaseerd op de RJO en staat weergegeven in bijlage IV.

In de inhoudelijke beoordelingen is niet slechts gekeken naar vermelding van vereiste onderwerpen voor de continuïteitsparagraaf, de toelichtingen zijn ook inhoudelijk beoordeeld op zorgvuldigheid en consistentie (gebaseerd op voorschriften RJO). Bij de beoordeling is uitgegaan van de gedachte dat de inhoud van de continuïteitsparagraaf en het toekomstperspectief voor de lezer begrijpelijk moet zijn.

Op basis van deze beperkte selectie zijn onderstaande resultaten niet representatief voor het hele onderwijs maar geven wel een bruikbare indicatie van de verbetering.

Figuur 2.4a: percentages van de 64 geselecteerde besturen waarin onderdelen van de continuïteitsparagraaf als voldoende tot goed werden beoordeeld



Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2016

Bij de geselecteerde besturen is een verbetering zichtbaar in de informatiewaarde. Deze is bij alle onderdelen van de continuïteitsparagraaf vaker als voldoende tot goed beoordeeld. Een relatief grote verbetering is zichtbaar bij het onderdeel risico's en onzekerheden. In dit onderdeel dienen de belangrijkste risico's en daarbij voorgenomen maatregelen te worden vermeld. De onderdelen risicobeheer, meerjarenbalans en meerjarenraming baten en lasten blijken nog slechts bij ongeveer de helft van de geselecteerde jaarverslagen als voldoende tot goed te worden beoordeeld.

Ondanks deze verbetering zijn er bij de beoordeling van de informatiewaarde voor een aantal besturen nog verbeterpunten zichtbaar. Deze verbeterpunten betreffen vooral de toelichtingen bij de meerjarenbalans en de meerjarenraming baten en lasten en de toelichtingen over het risicobeheer, risico's en maatregelen. In de volgende paragrafen volgt per onderdeel een beeld van de beoordeling en van verbeterpunten voor dit onderdeel. De verbeterpunten worden in de vorm van aandachtspunten onderaan elke beoordeling weergegeven.

#### *2.4.1 Prognoses en personele ontwikkeling*

De ontwikkeling van de aantallen leerlingen, deelnemers of studenten en de personele bezetting moeten zijn opgenomen voor het verslagjaar en de jaren T+1, T+2 en T+3. Daarnaast moet de formatie zijn uitgesplitst in functiegroepen, zoals management/directie, onderwijsgevend personeel en ondersteunend personeel. In de RJO is voorts aangegeven dat bij deze prognoses moet worden toegelicht welke belangrijke ontwikkelingen het bestuur verwacht. Het gaat daarbij om ontwikkelingen in de personele bezetting inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatie-omvang en de verwachte leerlingenaantallen (zie ook bijlage IV).

Uit de inhoudelijke beoordeling blijkt dat in 53 van de 64 geselecteerde jaarverslagen 2014 (jaarverslagen 2013: 42) de weergave van deze prognose, de personele ontwikkeling en gevraagde toelichtingen, voldoende tot goed aan de voorschriften voldoet. Dit onderdeel voldoet bij de meeste geselecteerde jaarverslagen dus voldoende tot goed aan de voorschriften.

#### *Verbeterpunten*

In een aantal continuïteitsparagrafen wordt echter nog onvoldoende toelichting gegeven bij de cijfermatige prognoses en personele ontwikkelingen. Dat verdient vooral veel aandacht, omdat deze gegevens belangrijke uitgangspunten zijn voor de toekomstige rijksbijdragen en personele lasten in de meerjarenbegroting.

Als bij de verwachte prognose sprake is van grote onzekere factoren beveelt de inspectie aan om meerdere scenario's op te stellen met doorrekeningen van de mogelijke financiële gevolgen. Inclusief een beeld van eventuele gevolgen voor de personele ontwikkeling en van benodigde beheersmaatregelen. Het is aan het bestuur om de diepgang van deze toelichtingen te bepalen.

#### 2.4.2 *Meerjarenraming voor de balans*

De meerjarenbegroting bestaat uit een meerjarenbalans en een meerjarenraming van baten en lasten. De meerjarenbalans wordt gebaseerd op de standaardindeling van de RJO en omvat de cijfers van het verslagjaar en voorts de jaren T+1 tot en met T+3. In de toelichting bij de posten van de balans geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij om verwachte ontwikkelingen in de financieringsstructuur, het huisvestingsbeleid en ook toelichtingen over mutaties van reserves, fondsen en voorzieningen.

Uit de inhoudelijke beoordeling van de meerjarenbalans inclusief de toelichtingen, blijkt dat deze bij 55 procent (35 van de 64) van de geselecteerde jaarverslagen 2014 (jaarverslagen 2013: 21) voldoende tot goed aan de voorschriften voldoet.

##### *Verbeterpunten*

De in de voorschriften gevraagde toelichtingen zijn nog niet in alle continuïteitsparagrafen vermeld. Zo worden bij voorgenomen investeringen niet altijd relevante toelichtingen vermeld, zoals over de planvorming en financieringsstructuur. Daarnaast blijkt net als vorig jaar dat in de meerjarenbalans het eigen vermogen niet altijd wordt uitgesplitst in reserves en/of fondsen, terwijl deze binnen het eigen vermogen wel zijn ingericht.

Een duidelijk beeld van ontwikkelingen in de posten van de meerjarenbalans en de relevante toelichtingen daarbij, is nodig voor goed inzicht in de meerjarige liquiditeits- en vermogenspositie. Afzonderlijke posten met opvallende ontwikkelingen moeten altijd goed worden toegelicht in de continuïteitsparagraaf. Dit geldt ook voor onderdelen van het eigen vermogen (reserves en/of fondsen, inclusief privaat vermogen) en voor de voorzieningen.

De meerjarenbalans en ook de meerjarenraming moeten in het jaarverslag overigens op geconsolideerd niveau gepresenteerd worden als ook de jaarrekening is geconsolideerd. Zodat inzicht ontstaat in verwachte ontwikkelingen van de rechtspersoon als geheel.

##### *Aandachtspunt: toelichtingen over investeringen*

Uit het onderzoek blijkt dat er meer aandacht nodig is voor toelichtingen over investeringen. Bij zowel geplande als lopende investeringen kan een toelichting bestaan uit een duidelijke aanleiding en onderbouwing voor de investeringen, het beoogde doel hiervan, een verbinding met strategische doelstellingen, een analyse van prognose leerlingen/studenten in relatie tot de voorgenomen investering, een beeld van de omvang en het tijdpad, en een beeld van sturingsinstrumenten zoals beheersmaatregelen voor mogelijke investeringsrisico's, een investeringsbegroting en een meerjarig kasstroomoverzicht. Een investeringsbegroting kan inzicht vergroten in de verwachte balansontwikkeling. Een meerjarig kasstroomoverzicht zorgt voor een meer gedetailleerd inzicht in effecten van verwachte aflossingen en investeringen. Toelichtingen over deze instrumenten bieden een waardevolle toevoeging aan de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf.

Ook in het rapport 'Huisvestingsonderzoek in het mbo, hbo en wo' heeft de inspectie geconstateerd dat toelichtingen over investeringen vaak nog onvoldoende onderbouwd zijn. Naar aanleiding daarvan heeft de minister in de Kamerbrief 'Financiële positie publiek bekostigde instellingen' (20 juni 2016) het belang benadrukt van toelichtingen over investeringen. Bij majeure investeringen verdient het aanbeveling om een meerjarenbalans en een meerjarenraming van baten en lasten op te nemen van minimaal vijf jaar, in plaats van drie jaar.

### 2.4.3 *Meerjarenraming van baten en lasten*

De meerjarenraming van baten en lasten wordt gebaseerd op de standaardindeling van de RJO en omvat de cijfers van het verslagjaar en voorts de jaren t+1 tot en met t+3. Net als bij de meerjarenbalans is voorgeschreven dat de posten van deze meerjarenraming toelichtingen bevatten (zie bijlage I).

Uit de inhoudelijke beoordeling van de meerjarenraming van baten en lasten inclusief de toelichtingen, blijkt dat deze bij 53 procent, ofwel 34 van de 64 geselecteerde jaarverslagen 2014 (jaarverslagen 2013: 24) zijn beoordeeld als voldoende tot goed.

#### *Verbeterpunten*

De in de voorschriften gevraagde toelichtingen over personeel, huisvesting en bijvoorbeeld ontwikkelingen rond derde geldstroom en contractactiviteiten (die laatste in mbo/ho) zijn nog niet in alle continuïteitsparagrafen aanwezig. In de beoordelingen is ook gekeken of relevante en consistente toelichtingen aanwezig zijn. In de beoordelingen bleek dit niet altijd voldoende. Zo bleek bijvoorbeeld niet altijd een logische verbinding tussen de meerjarenbegroting en strategische doelstellingen. Dit wordt hieronder verder toegelicht.

#### *Aandachtspunt: beleidsrijk begroten*

Het is essentieel dat in toelichtingen bij de meerjarenraming een duidelijke verbinding wordt gelegd met strategische doelstellingen, en dat de meerjarenraming in cijfermatig opzicht beleidsrijk wordt opgesteld. Dat houdt in dat besturen verwachte financiële effecten van gemaakte keuzes of geplande maatregelen in de begroting verwerken. Als er nog enige onzekerheid is over te maken keuzes, kunnen zij in de toelichtingen in elk geval scenario's geven van verwachte ontwikkelingen en verwachte benodigde maatregelen, en het effect daarvan op de baten en lasten.

Het valt op dat besturen soms kiezen om een niet-beleidsrijke meerjarenbegroting op te nemen. Bijvoorbeeld door elk jaar oplopende tekorten te presenteren in de begroting, met een toelichting dat dit nog een situatie betreft zonder uitvoering van reeds geplande maatregelen. Die maatregelen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit een geplande personele reductie of andere vormen van kostenbesparingen. Een meerjarenbegroting waarin verwachte besparingen niet zijn verwerkt voegt weinig toe aan de continuïteitsparagraaf, omdat het dan geen actueel beeld geeft van de verwachte financiële ontwikkelingen.

Het is belangrijk om niet alleen de posten van de meerjarenraming toe te lichten, maar ook een toelichting te geven over de tendens in de verwachte financiële ontwikkelingen (zoals tekorten of overschotten in de exploitatieresultaten). Wanneer in de financiële ontwikkelingen een verslechtering zichtbaar is, dan zal de lezer van het jaarverslag immers willen weten welke keuzes het bestuur maakt om die tendens te keren. Daarnaast beveelt de inspectie aan om een duidelijke verbinding te leggen tussen de toelichtingen bij de meerjarenraming en de analyse van het resultaat van het afgelopen boekjaar.

#### 2.4.4 *Rapportage over risicobeheer*

De rapportage over risicobeheer is in de RJO omschreven als 'rapportage over aanwezigheid en werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem'. Daaraan is toegevoegd dat in deze rapportage wordt vermeld hoe het interne risicobeheersingssysteem is ingericht en hoe dit in de praktijk functioneert.

Uit de inhoudelijke beoordeling blijkt dat in 58 procent, ofwel 37 van de 64 geselecteerde jaarverslagen 2014 (jaarverslagen 2013: 24) is geconstateerd dat de rapportage over risicobeheer voldoende tot goed aan de voorschriften voldoet.

Verantwoordingsinformatie over risicobeheer is bij ongeveer de helft van de geselecteerde jaarverslagen als voldoende beoordeeld, waarbij concrete toelichtingen over risicomaatregelen in sommige gevallen ook werden meegerekend als toelichtingen over risicobeheer. In sommige paragrafen met een titel zoals risicobeheer of risicomanagement, worden alleen toelichtingen gegeven over de administratieve organisatie, de planning & controlcyclus of de interne controle, waarmee in feite niet is voldaan aan het voorschrift.

#### *Verbeterpunten*

Voor de opzet van risicobeheer is het minimaal nodig om een goed beeld te hebben van de risicogebieden, afwegingen over de verwachte kans en impact, een beeld van de instrumenten die minimaal nodig zijn voor een adequate beheersing van risico's, en een duidelijke verdeling van taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot het risicobeheerssysteem. Daarbij dient te worden gemonitord op welke manier het risicobeheer in de praktijk functioneert. Het bestuur moet daar verantwoording over geven in het jaarverslag. Het functioneren (de werking) van het risicobeheerssysteem kan blijken uit toelichtingen over resultaten die hiermee zijn bereikt en welke aanpassingen eventueel worden doorgevoerd in de komende jaren.

Toelichtingen over de werking van risicobeheer kunnen mogelijk worden vermeld in andere hoofdstukken van het jaarverslag, over bijvoorbeeld personeel, onderwijs, huisvesting en bedrijfsvoering. In dat geval heeft het de voorkeur om in de continuïteitsparagraaf een verwijzing aan te brengen. Bij geplande investeringen kan worden toegelicht wat de verwachte effecten van de beheersmaatregelen zijn en wat er met de daadwerkelijke uitkomst van risicobeheersmaatregelen is gedaan. Ook in het verslag van het intern toezichthoudend orgaan kan bijvoorbeeld een toelichting worden opgenomen over de werking van risicobeheer.

Een bestuur kan zelf bepalen hoe het een systeem van risicobeheer wil inrichten, het is in elk geval essentieel dat risicobeheer aanwezig is en dat het adequaat functioneert. Ook is het aan een bestuur zelf om te bepalen hoe het een risicoanalyse tot stand brengt. Zowel het Ministerie van OCW, het Ministerie van Financiën, de brancheorganisaties in het onderwijs en de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) bieden hiervoor handreikingen<sup>4</sup>.

#### 2.4.5 *Rapportage over risico's en onzekerheden*

Deze rapportage is in de RJO voluit omschreven als een 'beschrijving van de belangrijkste risico's en onzekerheden'. Daarbij is voorgeschreven dat het bestuur aangeeft voor welke risico's en onzekerheden zij zich in de komende jaren ziet geplaatst en op welke wijze zij passende maatregelen treft om aan deze risico's en

---

<sup>4</sup> Zie bijvoorbeeld de toelichtende brochure bij de RJO van OCW, het Normenkader financieel beheer van het Ministerie van Financiën, de 'Richtlijn 400 Jaarverslag' van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), documenten en instrumenten van verschillende brancheorganisaties (zoals po-raad, vo-raad, mbo-raad, vereniging hogescholen en vsnu), publieke managementletter 'risico's managen is mensenwerk' van de Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants (NBA), en de position paper 'Een relevant en betrouwbaar jaarverslag' (NBA).

onzekerheden het hoofd te bieden. Waar nodig en relevant dient dit te worden aangevuld met een cijfermatige toelichting.

In de inhoudelijke beoordeling is bij 75 procent, ofwel 48 van de 64 geselecteerde jaarverslagen 2014 (jaarverslagen 2013: 25) geconstateerd dat de rapportage over risico's en onzekerheden voldoende tot goed aan de voorschriften voldoet.

#### *Verbeterpunten*

In vrijwel alle continuïteitsparagrafen wordt een beschrijving gegeven van risico's die het bestuur ziet, maar nog niet altijd worden risico's en beheersmaatregelen concreet toegelicht. Terwijl het essentieel is om in het jaarverslag te vernemen wat het bestuur doet met geconstateerde risico's en onzekerheden.

Het is belangrijk om een integrale risicoanalyse uit te voeren waarin zowel strategische, operationele als financiële risico's in kaart worden gebracht. Daarbij hoort een inschatting en kwantificering van mogelijke gevolgen. Deze analyse vanuit het bestuur, vormt een basis om te kunnen bepalen welke beheersmaatregelen nodig zijn. Bij toelichtingen over geconstateerde risico's is het belangrijk om waar nodig een duidelijke koppeling zichtbaar te maken met strategische doelstellingen en keuzes van het bestuur.

#### *2.4.6 Verslag van het intern toezicht*

In de onderwijswetgeving is bepaald dat het intern toezichthoudend orgaan toezicht houdt op de uitvoering van de taken en de uitoefening van de bevoegdheden door het bestuur en daarbij het bestuur met raad terzijde staat. Het toezichthoudend orgaan is onder meer belast met:

- het goedkeuren van begroting, jaarrekening, bestuursverslag en, indien van toepassing, het strategisch meerjarenplan of instellingsplan;
- het toezien op de naleving van de wettelijke verplichtingen en de omgang met de branchecode door het bestuur;
- het toezien op de rechtmatige verwerving en de doelmatige en rechtmatige bestemming en aanwending van de rijksbekostiging.

De intern toezichthouder legt jaarlijks verantwoording af over de uitvoering van zijn taken en van de resultaten die dat handelen heeft opgeleverd.<sup>5</sup> Deze verantwoording wordt opgenomen in een verslag dat wordt toegevoegd aan het jaarverslag. In de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf is opgenomen dat het toezichthoudend orgaan daarin aangeeft hoe zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert over beleidsvraagstukken en financiële problematiek (artikel 4, vierde lid en bijlage 3, RJO).

In de inhoudelijke beoordeling blijkt bij 70 procent, ofwel 45 van de 64 geselecteerde jaarverslagen 2014 (jaarverslagen 2013: 32) dat de rapportage van een toezichthoudend orgaan voldoende tot goed aan de voorschriften voldoet. Het verslag van het intern toezichthoudend orgaan voldoet in het mbo/ho bij alle geselecteerde besturen aan de vereiste toelichtingen, en bevat toelichtingen over de wijze waarop zij het bestuur ondersteunt en adviseert.

#### *Verbeterpunten*

In het funderend onderwijs is het verslag van het intern toezichthoudend orgaan bij minder besturen als voldoende beoordeeld, vooral in die sectoren (so, po, vo) kan de kwaliteit van dit verslag nog verder verbeteren. In de rapportage van het

<sup>5</sup> Zie de artikelen in de sectorwetgeving: WPO: 17a, 17b, 17c, WEC: 28 g, 28h, 28i, WVO: 24d, 24e, 24e1, WEB: 9.1.4, WHW: 9.8, 9.9, en RJO, artikel 3, onder f.



toezichhoudend orgaan staat soms alleen een overzicht van taken en van besproken documenten, zoals kwartaalrapportages, meerjarenbegroting, strategisch beleidsplan. Het wordt dan niet duidelijk hoe het intern toezicht het bestuur heeft kunnen ondersteunen en adviseren, bijvoorbeeld welke informatie zij verkregen en van wie, en waaraan zij de informatie toetsten.

Bij het opstellen van dit verslag verdient het aanbeveling om er rekening mee te houden dat deze verantwoording niet alleen is bedoeld voor de eigen organisatie maar ook voor de maatschappelijke omgeving.

## **2.5 Publicatie jaarverslag en jaarrekening**

Vanwege de aandacht voor openbaarheid van de jaarverslagen is in dit onderzoek ook gekeken of het jaarverslag, inclusief de volledige jaarrekening, vindbaar is op de website van het bestuur. Van de 64 geselecteerde besturen is slechts bij 38 procent het jaarverslag inclusief de jaarrekening actief openbaar gemaakt op de website van het bestuur (zie bijlage III). Dit laat zien dat de jaarverslagen nog lang niet altijd actief openbaar worden gemaakt<sup>6</sup>. Terwijl deze openbaarheid belangrijk is zodat interne en externe stakeholders kennis kunnen nemen van de verantwoording van het bestuur. Bovendien wordt in de samenleving belang gehecht aan een openbaar jaarverslag, dit is onderdeel van toepassing van codes voor goed bestuur<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> In het najaar van 2016 wordt een groter onderzoek naar openbaarheid van jaarverslagen uitgevoerd door inspectie en OCW/FEZ in afstemming met brancheorganisaties.

<sup>7</sup> Actieve openbaarmaking wordt gevraagd in art. 12/3 code po, art. 2/1b code vo en art. 3/7 code mbo.

## **3 Verdieping in totstandkoming continuïteitsparagrafen**

### **3.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk wordt beschreven welke factoren de kwaliteit van de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf in het funderend onderwijs kunnen bevorderen. Daarbij worden de volgende onderzoeksvragen beantwoord:

- Op welke manier wordt door intern toezichthouders, bestuurders, de financiële functionarissen en directeurs, bijgedragen aan onderdelen van de continuïteitsparagraaf? Daarbij is het onderzoek vooral gericht op totstandkoming van een risicoanalyse en meerjarenbegroting.
- Welke factoren bevorderen de kwaliteit van de informatiewaarde van de toelichtingen in continuïteitsparagrafen?
- In hoeverre worden vraagstukken in het veld ervaren bij de totstandkoming van een continuïteitsparagraaf en welke oplossingen worden aangereikt?

Aan het eind van dit hoofdstuk volgt een inhoudelijk beeld van vraagstukken die werden aangereikt.

Voor dit verdiepend onderzoek zijn zestien besturen geselecteerd in het funderend onderwijs. Dit betreft negen besturen voor primair onderwijs, vier besturen voor voortgezet onderwijs en drie besturen voor speciaal onderwijs.

Per bestuur<sup>8</sup> zijn vier vragenlijsten aangereikt: voor een bestuurder, een intern toezichthouder, een financiële functionaris (zoals een controller, financieel medewerker, of directeur bedrijfsvoering) en een directeur (zoals schoolleiders, schooldirecteuren, vestigingsdirecteuren, of locatiedirecteuren). In bijlagen II, V en VI wordt de onderzoeksmethode nader toegelicht.

### **3.2 Bijdragen vanuit de verschillende functiegroepen**

Van deze vragenlijsten werd 90 procent ingevuld, daarmee is van 58 respondenten uitgebreide informatie ontvangen. Met deze respondenten zijn vervolgens verdiepende gesprekken gevoerd. Alle respondenten hebben aangegeven dat ze direct of indirect betrokken zijn bij de totstandkoming van onderdelen van de continuïteitsparagraaf. In bijlage VI staat een overzicht van vragen die aan hen zijn voorgelegd. Hieronder volgt na een toelichting bij de aangetroffen bestuursvormen, per functiegroep een beeld van hun directe of indirecte bijdrage aan totstandkoming van een continuïteitsparagraaf.

Van de zestien besturen in het funderend onderwijs zijn er twaalf die een two-tier bestuursmodel hanteren: een afzonderlijke raad van toezicht met een college van bestuur of een directeur-bestuurder. Daarnaast zijn er vier besturen die een scheiding van bestuur en toezicht hebben aangebracht in een one-tier model. Daarvan is bij twee besturen het toezichthoudend bestuur verdeeld in een toezichthoudend en een uitvoerend deel, en twee toezichthoudende besturen hebben een gemandateerd directeur aangesteld. Veel van de besturen (toezichthouders) oriënteren zich op professionalisering van het intern toezicht. Enkele oriënteren zich daarbij op ontwikkeling van een one-tier model naar een two-tier model en zijn open over de rolwisseling en verandering in dynamiek die dat

---

<sup>8</sup> In het funderend onderwijs wordt de term 'bestuur' gebruikt voor de hele rechtspersoon die bij het bevoegd gezag hoort. Naast het intern toezicht en de bestuurders, ook alle andere onderdelen die bij de rechtspersoon horen. In het mbo/ho wordt hiervoor de term instelling gehanteerd.

oplevert. Uit sommige gesprekken bleek dat een overgang van one-tier naar two-tier wordt ingezet vanwege door henzelf gewenste professionalisering van het intern toezicht. Tegelijkertijd wordt ingezet op versterking (van intern toezicht op) en professionalisering van de hele organisatie. Niet alle besturen beschikken over stafleden zoals voor personele zaken of voor huisvesting.

### 3.2.1 *Bijdrage vanuit intern toezicht*

Alle intern toezichthouders (veertien respondenten) geven aan betrokken te zijn bij de risicoanalyse en de meerjarenbegroting van het bestuur, maar de mate waarin deze betrokkenheid tot uiting komt is verschillend. Bij de meeste besturen is één van de toezichthouders actief in een financiële commissie, waarin daarnaast bijvoorbeeld ook de controller en de bestuurder deelnemen. Deze commissie bereidt adviezen voor aan het toezichthoudend orgaan, over onder meer de risicoanalyse en meerjarenbegroting van het bestuur. Bij negen besturen is zo'n financiële commissie gevormd (soms met de naam auditcommissie, of commissie financiën en juridische zaken) vanuit het toezichthoudend orgaan. Ook andere soorten commissies komen voor: zes hebben een commissie onderwijs en twee hebben bijvoorbeeld een huisvestingscommissie ingericht. Bij de besturen zonder een financiële commissie is meestal een van de toezichthouders belast met de portefeuille financiën.

De meeste toezichthouders waarmee werd gesproken, kunnen duidelijk aangeven welke kaders zij hanteren voor hun intern toezicht. De meesten vinden het bijvoorbeeld belangrijk om bij bespreking van een risicoanalyse en een meerjarenbegroting te letten op een verbinding met het strategisch beleid. Aan de intern toezichthouders is ook gevraagd welke prioritering zij aanbrengen in hun toezichtrol (zie vraag 2 in bijlage VI). De meeste toezichthouders noemen de rol van toezichthouder op het bestuur de belangrijkste rol. De rol die daarna het belangrijkste wordt gevonden is de rol van advies en ondersteuning aan het bestuur. Daarna wordt voornamelijk de rol van werkgever en de rol van schakel tussen instelling en samenleving belangrijk gevonden. In gesprekken is doorgevraagd wat zij belangrijk vinden voor goed intern toezicht. Daarop werd bijvoorbeeld genoemd: het voorleggen van de juiste vragen, toezien op strategische doelstellingen, consistentie van informatie beoordelen en voldoende afstand behouden tot het bestuur.

Uit de gesprekken blijkt voorts dat veelal intern vaststaat welke informatie het intern toezicht van het bestuur wil ontvangen, en welke informatie niet nodig is. Sommige toezichthouders willen bij de meerjarenbegroting bijvoorbeeld ook het meerjaren bestuursformatieplan ontvangen, terwijl anderen aangeven dit niet te hoeven zien. De intern toezichthouders laten keuzes hiervoor bijvoorbeeld bepalen door omstandigheden waarin het bestuur zich bevindt. In een krimpsituatie wordt vaker gedetailleerde informatie over formatieplanning en leerlingenprognoses gevraagd. Daarnaast zijn er voorbeelden van concrete 'opdrachten' vanuit het intern toezicht. Een van de intern toezichthouders heeft bijvoorbeeld gevraagd om de ontwikkeling van een in-control framework met hulp van de instellingsaccountant. Bij een ander bestuur heeft de intern toezichthouder gevraagd om een actieplan van het bestuur, ter verbetering van de administratieve organisatie en het risicobeheer. Ook dit soort handelingen vanuit het intern toezicht kunnen indirect veel toevoegen aan de informatiewaarde van continuïteitsparagrafen.

### 3.2.2 *Bijdrage vanuit bestuurders*

Een derde van de bestuurders (vijftien respondenten) ziet voor zichzelf vooral een uitvoerende taak bij de totstandkoming van de continuïteitsparagraaf, twee derde van de bestuurders ziet voor zichzelf vooral een adviserende en goedkeurende rol. Soms laten besturen een concept risicoanalyse en een concept meerjarenbegroting opstellen door bijvoorbeeld een administratiekantoor, een controller of een stafbureau, en gaan daarover vervolgens in gesprek met hun staf (indien zij daarover beschikken). Echter, een risico bestaat dat een administratiekantoor of een enkele medewerker niet over een totaalbeeld van de organisatie beschikken. Deze kennis is wel aanwezig bij een bestuurder. Daarom is het belangrijk dat de bestuurder nauw betrokken is bij zowel het opstellen van een risicoanalyse als bij het opstellen van een meerjarenbegroting.

Bestuurders dragen de verantwoordelijkheid om het strategisch beleid, organisatiedoelen en voorgenomen plannen te (laten) verwerken in de meerjarenbegroting. Van bestuurders mag worden verwacht dat zij goed zicht hebben op alle interne en externe ontwikkelingen en op de strategische keuzes. Daarom is het van belang dat er vanuit bestuurders duidelijke kaders worden gegeven voor zowel de meerjarenraming en de meerjarenbalans, maar ook voor de risicoanalyse en het risicobeheer. Voor de meerjarenbalans zijn kaders vanuit het bestuur relevant voor de liquiditeits- en vermogensontwikkeling: beschikt het bestuur op middellange en langere termijn over voldoende middelen om de betalingsverplichtingen te kunnen voldoen, maar ook over voldoende middelen om eventuele risico's op te kunnen vangen?

Het is daarnaast van belang dat een goede risicoanalyse voorafgaat aan het bepalen van de keuzes bij de meerjarenbegroting. Drie van de zestien besturen geven expliciet aan dat er wordt gewerkt aan professionalisering van het proces voor de totstandkoming van een risicoanalyse. Een enkel bestuur geeft aan geen systematische risicoanalyse uit te voeren. Bij de meeste besturen is men tevreden over het huidige proces waarin de risicoanalyse tot stand komt.

Besturen met een systematische aanpak van de risicoanalyse noemen een aantal instrumenten als voorbeeld. Sommige besturen laten bijvoorbeeld een SWOT-analyse voorafgaan aan de risicoanalyse en/of laten de risicoanalyse toetsen of uitvoeren door een extern adviseur. Een van de besturen hield tijdens het vormen van een nieuw strategisch beleidsplan een brainstormsessie waaraan zowel het intern toezicht, directeuren en de financiële functionaris als ook externe partijen deelnamen (geïnitieerd door de bestuurder). Specifieke risico-instrumenten die besturen noemen zijn instrumenten van de PO-raad en verschillende modellen om scenario's op te stellen. Een van de besturen gaf aan dat er met de instellingsaccountant overleg plaatsvindt over het gebruiken van een in-control framework. Eén van de respondenten ervaart dat er nog geen goed risico-inventarisatiemodel beschikbaar is voor besturen met een klein aantal scholen, omdat de meeste beschikbare modellen zijn gericht op grotere besturen.

### 3.2.3 *Bijdrage vanuit financiële functionarissen*

Uit de gesprekken met bestuurders blijkt dat het opstellen van de meerjarenbegroting en de continuïteitsparagraaf als geheel meestal wordt belegd bij de financiële functionaris. Vanuit de financiële functionarissen (vijftien respondenten) blijkt dat zij voor zichzelf inderdaad vaak een faciliterende rol zien. Degenen met een functieaanduiding van controller lijken vaker een spilfunctie te vervullen tussen bestuur, directeuren en intern toezicht. Dit is anders bij

bijvoorbeeld financieel medewerkers, zij vervullen vaker een administratieve functie, zoals het coördineren en analyseren van informatie van een administratiekantoor.

De meeste financiële functionarissen spreken periodiek met alle directeuren over de leerlingenprognose en formatie-ontwikkeling en verkrijgen op die manier informatie die relevant is voor de schoolbegrotingen<sup>9</sup>. De verschillende schoolbegrotingen (of begrotingen voor verschillende vestigingen) en de uitgangspunten daarvoor, vormen een basis voor de meerjarenbegroting op bestuursniveau. De leerlingenprognose en formatieplanning wordt over het algemeen opgesteld vanuit alle afzonderlijke prognoses en plannings per school of vestiging. De financiële functionaris vormt hiervan een geheel, de meeste functionarissen geven aan dat ze hierover vervolgens ook advies geven aan het bestuur. In dit proces van overleg verzamelt de financiële functionaris vanuit gesprekken met verschillende directeuren informatie over mogelijke risico's. Ook de medezeggenschapsorganen kunnen in dit samenspel input geven aan een risicoanalyse en een meerjarenbegroting (zie ook paragraaf 3.3).

Daarnaast wordt meestal een meerjaren onderhoudsplan (MOP) en een meerjaren investeringsplan (MJIP) verwerkt in de meerjarenbegroting. Voor het onderhoud en voor investeringen maken de financiële functionarissen waarmee in dit onderzoek is gesproken niet altijd gebruik van informatie vanuit directeuren. Soms worden deze plannings opgesteld door externe organisaties, soms wordt hiervoor een instrument van de PO-raad gebruikt. Bij de vo-besturen die in dit onderzoek zijn betrokken, wordt relatief vaker aangegeven dat directeuren input geven over investeringen. Waaronder bijvoorbeeld ook plannen voor innovatie van onderwijs.

Veel van de financiële functionarissen streven actief naar zoveel mogelijk inzicht en maken daarbij ook gebruik van externe sparringpartners. Sommigen maken deel uit van een netwerk van controllers van de PO-raad, anderen hebben bijvoorbeeld af en toe overleg met de financiële functionarissen van besturen in dezelfde regio. Zo kunnen zij met anderen sparren over financiële vraagstukken, zoals interpretatie van verwachte gevolgen van een nieuwe cao, een geschatte omvang van de rijksbijdragen in de komende jaren of de omvang van verwachte baten voor passend onderwijs in de komende jaren. Sommige financiële functionarissen hebben daarnaast overleg met ambtenaren van een gemeente, bijvoorbeeld over het oplossen van leegstand in krimpregio's. Besturen maken dan relatief meer kosten voor onderhoud, energie en schoonmaak in leegstaande lokalen terwijl de bekostiging is gericht op een huisvesting die past bij het aantal leerlingen. Dit overleg met gemeenten wordt niet altijd als constructief ervaren. Over zowel interne als externe informatievoorziening zijn in de gesprekken verbetermogelijkheden genoemd, dit is beschreven in paragraaf 3.3.

#### 3.2.4 *Bijdrage vanuit directeuren*

De directeuren (veertien respondenten) geven elk aan betrokken te zijn bij de totstandkoming van de begroting op school- of vestigingsniveau. De meest actieve rol komt naar voren in de totstandkoming van de leerlingenprognose, de formatieplanning en overleg daarover met de medezeggenschap, en de schoolbegroting. Daarnaast is er vanuit directeuren betrokkenheid bij de meerjarenbegroting op bestuursniveau. Bijvoorbeeld wanneer deze door de bestuurder wordt gepresenteerd in het directieteam, is er voor directeuren gelegenheid om kritische vragen te stellen.

---

<sup>9</sup> Elk bestuur in dit onderzoek had meerdere scholen of vestigingen, onder de geselecteerde besturen waren geen éénpitters.

Voor het opstellen van de schoolbegroting wordt over het algemeen voorwerk verricht door de financiële functionaris, waarna een directeur daarop inbreng moet geven. Input in de vorm van de verwachte leerlingenprognose en verwachte formatieve aanpassingen worden het meest genoemd in de gesprekken. Input over benodigde investeringen op hun locatie of vestiging, wordt minder vaak genoemd. Meestal is er een 'vast' materieel budget per locatie dat niet uitgebreid besproken lijkt te worden. De directeuren hebben wel meestal een integrale verantwoordelijkheid, zoals voor onderwijs, personeel en financiën, Om die reden kan input over benodigde financiële middelen wel verwacht worden. Deze informatie vanuit directeuren is belangrijk om eventuele benodigde middelen in de meerjarenbegroting te verwerken.

Voor deze functiegroep is het belangrijk dat ze inbreng hebben in de doelen en plannen voor hun school. Daarnaast is het belangrijk dat ze kennis hebben van de beleidsstrategie van de organisatie en weten wat mogelijk is en wat gewenst is. Sommige bestuurders geven aan dat niet alle directeuren in staat zijn om goed aan te geven welke (financiële) middelen ze nodig hebben om hun doelen te behalen. Zij streven naar scholing of coaching van die directeuren.

Een bijdrage aan de risicoanalyse komt meestal tot stand tijdens overleggen, er is niet altijd een vastlegging van de risicoanalyse in een rapportage per school. Vanuit de directeuren zijn de volgende themagebieden geïnventariseerd die betrokken worden in de risicoanalyse: leerlingenprognose, uitstroom leerlingen, formatieplanning, ziekteverloop, meerjarenplannen, investeringen, strategisch huisvestingsbeleid, subsidies zoals impuls gelden of subsidie voor schakelklassen.

Bij de wat grotere besturen zijn directeuren vaker vertegenwoordigd in een stuurgroep zoals voor financiën, personeel of ICT. Op die manier kunnen risico's besproken worden en kan input worden verzameld voor beleid en begroting.

### **3.3 Interne en externe input voor continuïteitsparagrafen**

In deze paragraaf geven we een beeld van de interne en externe informatievoorziening, dit wordt ook managementinformatie genoemd. Betrouwbare informatievoorziening is nodig voor goed financieel beheer, en vooral ook voor de totstandkoming van een goede informatieve continuïteitsparagraaf. Alle respondenten zijn zich bewust van het belang van zowel interne als externe informatievoorziening als input voor de continuïteitsparagraaf.

#### *Interne informatievoorziening*

Ongeveer 70 procent van de respondenten vindt de interne informatievoorziening goed bruikbaar. Als verklaring wordt bijvoorbeeld genoemd, dat er regelmatig interne gesprekken zijn waar meningsverschillen worden besproken, waar ieder vanuit zijn eigen rol een bijdrage kan geven. Daarnaast worden als verklaring genoemd: een goede betrokkenheid van een controller of een toegankelijke en frequente informatievoorziening vanuit een administratiekantoor, indien daarvan gebruik wordt gemaakt.

Degenen die de interne informatievoorziening voor verbetering vatbaar vinden, geven aan dat dit meestal informatie van directeuren en medezeggenschap betreft. Een aantal respondenten geeft expliciet aan dat het belangrijk is dat directeuren kunnen aangeven welke middelen zij nodig hebben om gestelde doelen te bereiken. Als zij dat zelf niet genoeg in kaart brengen, dan komt er vanuit hen minder informatie naar voren over benodigde investeringen in hun school. In dat geval kan er minder goed een beleidsrijke meerjarenbegroting worden opgesteld, wat een

afbreuk voor de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf kan betekenen. Over medezeggenschap wordt genoemd dat aandacht vanuit dit orgaan vaak nog op een beperkt gebied is gericht. Over een risicoanalyse, meerjarenbegroting of plannen voor innovatie wordt soms minder input ontvangen dan men zou willen. In gesprekken zeggen een aantal respondenten dat zij de continuïteitsparagraaf als onderdeel zien van de beleidscyclus en het dus meer met directeuren besproken kan worden.

In het onderzoek is ook gevraagd of en welke aanpassingen er in het afgelopen jaar zijn aangebracht in de interne informatievoorziening. De helft van de respondenten geeft aan dat deze zijn aangebracht. Aanpassingen die meestal worden genoemd zijn: optimalisering van administratieve processen, het zorgen voor meer interne betrokkenheid van medewerkers en directeuren door middel van dialoog en overleg.

#### *Externe informatievoorziening*

Ongeveer 65 procent van de respondenten geeft aan de externe informatievoorziening goed bruikbaar te vinden. Een aantal ervaart instrumenten van een sectorale brancheorganisatie zoals de PO-raad of van een administratiekantoor als een goede ondersteuning. Bijvoorbeeld bij het verwerken van externe informatie om vergoedingen te berekenen en scenario's in kaart te brengen.

Degenen die de externe informatievoorziening voor verbetering vatbaar vinden, noemen vooral de informatievoorziening vanuit gemeenten. Een voorbeeld dat vaker terugkomt, is dat leerlingenprognoses van gemeenten niet altijd goed bruikbaar zijn en dat deze uitvoeriger opgesteld zouden kunnen worden. Daarnaast ervaart men dat externe informatie van DUO/OCW voor verbetering vatbaar is; respondenten geven aan dat informatie over de te verwachte bekostiging over het algemeen pas laat bekend wordt. Door een aantal respondenten wordt ook de informatievoorziening vanuit samenwerkingsverbanden genoemd, die voor hen niet tijdig voldoende duidelijkheid biedt.

#### *Verskillend beeld van doelgroep jaarverslag*

In het onderzoek is gevraagd wie de belangrijke doelgroepen zijn van de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. Daarin valt op dat ongeveer 80 procent van de respondenten de medezeggenschap als belangrijke doelgroep beschouwt. Opvallend is dat veel minder respondenten, ongeveer 35 procent, de werknemers (docenten) en ouders/leerlingen als belangrijke doelgroep zien. Een verschil in perspectief van de doelgroep bij de opstellers van de continuïteitsparagraaf zou mogelijk kunnen verklaren waarom continuïteitsparagrafen meer of juist minder toelichtingen bevatten.

### 3.4 Inventarisatie vraagstukken

In de vragenlijsten en gesprekken is gevraagd of men vraagstukken of knelpunten ervaart bij thema's gerelateerd aan de continuïteitsparagraaf (zie vraag 14 in bijlage VI). Vrijwel alle respondenten geven aan dat zij vraagstukken ervaren op het gebied van de leerlingenprognose, personeel, onderhoud, huisvesting en/of investeringen, risicoanalyse en maatregelen, risicobeheer en liquiditeit- en/of vermogensbeheer.

Hieronder volgt een beeld van (meest voorkomende) aangereikte vraagstukken en oplossingsrichtingen vanuit de respondenten.

#### *Onzekerheden in uitgangspunten meerjarenbegroting*

Besturen ervaren onzekerheden in de uitgangspunten bij de meerjarenbegroting als vraagstuk. Zoals de leerlingenprognose, de omvang van bekostiging in de komende jaren, gevolgen van een nieuwe cao voor de salariskosten en van de WWZ, plannen op het gebied van huisvesting en onderhoud, en ontwikkelingen in de jeugdzorg.

Het blijkt voor bijna alle besturen lastig om een betrouwbare leerlingenprognose op te stellen. Over het algemeen wordt ervaren dat directeuren een beter zicht hebben op de verwachte prognoses dan het beeld in gemeentelijke prognoses. Als oplossingsrichting wordt erkend dat het bij grote onzekerheden in de prognoses belangrijk is om verschillende scenario's op te stellen, ter voorbereiding op de mogelijke gevolgen. De meeste besturen in krimpgebieden werken met scenario's.

Respondenten geven daarnaast als oplossingsrichting om extern overleg te houden over onzekerheden in de verwachte financiële baten en verwachte personele lasten. Bijvoorbeeld tussen financiële functionarissen van meerdere besturen in dezelfde regio. Of in een ander netwerk van financiële deskundigen, zoals het netwerk van een brancheorganisatie. Op die manier kan men verschillende interpretaties van onzekerheden aan elkaar voorleggen. Ook worden instrumenten van de PO-raad en VO-raad door sommigen genoemd als bruikbaar hulpmiddel.

Op het gebied van huisvesting wordt soms als vraagstuk genoemd: het beheer en de bewaking van het onderhoudsbudget en ook de planning van bouwprojecten (zoals renovaties en verbouwingen).

#### *Krimpproblematiek*

Een aantal besturen noemt krimpproblematiek als vraagstuk. Sommige besturen ervaren onduidelijkheid in het beleid van OCW voor de omgang met krimpsituaties (zoals toepassing van de fusiecompensatieregeling), sommigen ervaren knelpunten bij leegstand en overleg daarover met de gemeente.

Respondenten vanuit besturen in krimpgebieden, noemen dat het belangrijk is om krimp te ervaren als een gezamenlijk probleem. Als besturen in dezelfde regio het als een gezamenlijk probleem ervaren om met het krimpprobleem om te gaan, dan is er een grotere kans op een gezamenlijke oplossing. Een deel van deze besturen werkt bijvoorbeeld met andere besturen samen op het gebied van personeel, zodat docenten via een regionale organisatie makkelijker bij andere besturen kunnen worden ingezet. Sommige besturen hebben een gezamenlijk mobiliteitsbureau ingericht, wat oplossingen kan bieden bij krimp.

Een deel van de respondenten omschrijft 'de lastige keuzes' die er te maken zijn als vraagstuk. Zoals met betrekking tot personele omvang of het sluiten van locaties. Om daarover goede keuzes te kunnen maken is het volgens veel respondenten essentieel om over goede managementinformatie te beschikken. En een goed en



adequaat intern overleg te voeren tussen intern toezicht, bestuurder de financiële functionaris en directeuren, op basis van een onderling vertrouwen.

#### *Integraal Kindcentrum*

Een geplande IKC-vorming (Integraal Kindcentrum) wordt soms ook als vraagstuk genoemd. Sommige respondenten vertellen dat het voor hen onduidelijk is wat er is toegestaan voor de inzet van middelen en personeel voor het IKC. In dat geval wordt soms contact gelegd met een ander bestuur dat al een IKC heeft ontwikkeld om daarover navraag te doen.

#### *Risicomangement*

Door sommigen wordt de inrichting van risicomangement als vraagstuk genoemd. Voor de vraag hoe het risicomangement ingericht zou moeten worden geven sommige respondenten aan dat ze daarvoor kennis uitwisselen met andere onderwijsbesturen, hun controller opdracht geven om dit uit te werken, of een externe deskundige inhuren.

#### *Intern toezicht*

Vraagstukken over het intern toezicht worden vooral naar voren gebracht door de besturen die recent hun one-tier bestuursvorm tier hebben veranderd in een two-tier bestuursvorm, of die dat op termijn van plan zijn. Enkele respondenten vertellen dat het even kan duren voordat het nieuwe intern toezichthoudend orgaan en het nieuwe bestuur zijn gewend aan de nieuwe rollen. Sommige besturen laten zich bij de ontwikkeling van een nieuwe bestuursvorm begeleiden door een externe organisatie. Een deel van de respondenten geeft aan dat het voor goed intern toezicht belangrijk is dat in de praktijk sprake is van voldoende afstand tot het bestuur en tegelijkertijd een nauwe betrokkenheid.

#### *Opstellen continuïteitsparagraaf*

Met betrekking tot het opstellen van de continuïteitsparagraaf worden soms vraagstukken ervaren. Voorbeelden zijn de afweging hoe beleidsrijk een meerjarenbegroting moet zijn en wat er precies wordt verwacht in toelichtingen over risicomaatregelen. En bij één van de besturen wordt genoemd dat het voor hen onduidelijk is of ze bij de leerlingenprognose de teldatum moeten hanteren of het kalenderjaar (de rijksbekostiging wordt bepaald op basis van het leerlingenaantal op T-1 in het funderend onderwijs). Als zij de in de kalenderjaren verwachte aantallen leerlingen presenteren, terwijl de baten in de meerjarenbegroting zijn gebaseerd op de teldatum dan is dit verwarrend voor de lezer van het jaarverslag. In de huidige voorschriften wordt daarover niets aangegeven.

### **3.5 Evaluatie verantwoordingsvoorschriften**

In dit onderzoek is aan alle respondenten de vraag voorgelegd of er belemmeringen of onduidelijkheden worden ervaren in de voorschriften voor verantwoording in de continuïteitsparagraaf. Twaalf van de zestien besturen geven aan dat zij geen belemmeringen ervaren in de voorschriften. Drie andere besturen geven aan dat ze de voorschriften niet duidelijk genoeg vinden of te algemeen, omdat het bij hen onduidelijk is waar de informatie precies aan moet voldoen.

Vanuit het verdiepend onderzoek komt het beeld naar voren dat de afzonderlijke onderdelen risicobeheer en risico's soms verwarrend kunnen zijn: niet voor iedereen is duidelijk wat het verschil tussen deze onderdelen is. Daarnaast lijken sommige respondenten zich niet bewust dat in de continuïteitsparagraaf een beleidsrijke meerjarenbegroting wordt verwacht.

## 4 Conclusies en aanbevelingen

### 4.1 Algemene conclusies

#### *Aanwezigheid en informatiewaarde van continuïteitsparagrafen*

In de jaarverslagen 2014 van alle sectoren in het bekostigde onderwijs zijn de onderdelen van de continuïteitsparagrafen vaker aanwezig, ten opzichte van de jaarverslagen 2013. De onderdelen risicobeheer, de belangrijkste risico's en risicomatregelen, en de rapportage van de interne toezichthouder zijn in meer dan 80 procent van alle jaarverslagen 2014 aanwezig, terwijl deze vorig jaar nog in ongeveer 60 procent van de jaarverslagen 2013 aanwezig waren. Er is ook een verbetering zichtbaar in de aanwezigheid van de prognoses over personele bezetting en aantallen leerlingen, deelnemers of studenten, de meerjarenbalans en de meerjarenraming voor baten en lasten. Deze onderdelen zijn bij meer dan 95 procent van de besturen opgenomen in het jaarverslag 2014. In de jaarverslagen 2013 waren deze onderdelen gemiddeld bij 80 procent aanwezig.

Ook in de inhoudelijke beoordeling van de informatiewaarde van de 64 geselecteerde jaarverslagen (alle sectoren) is een verbetering zichtbaar. Een relatief grote verbetering is zichtbaar bij de onderdelen risico's en onzekerheden en risicobeheer. Al blijkt dat vooral de onderdelen risicobeheer, de meerjarenbalans en de meerjarenraming van baten en lasten nog te vaak onvoldoende worden toegelicht. Deze onderdelen voldoen in ongeveer de helft van de geselecteerde jaarverslagen aan het beoordelingskader (zie bijlage IV).

#### *Verdiepend onderzoek totstandkoming continuïteitsparagrafen*

Om verdiepend inzicht te verkrijgen heeft de inspectie in dit themaonderzoek gesproken met intern toezichthouders, bestuurders, financiële functionarissen en directeurs van zestien besturen in het funderend onderwijs. Dit is een relatief klein aantal waardoor het ontstane beeld niet representatief is voor de hele sector, maar wel een bruikbare indicatie geeft.

In het onderzoek blijkt dat alle functiegroepen direct of indirect betrokken zijn bij de inhoud van de continuïteitsparagraaf, soms is er een grotere betrokkenheid of betere informatievoorziening wenselijk. Een goede informatievoorziening is belangrijk voor de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf.

De meeste respondenten ervaren de inhoud van de continuïteitsparagraaf als onderdeel van de beleidscyclus, waarin een bestuurder regie voert. Daarvoor is een goed samenspel nodig tussen de verschillende functiegroepen, en vanuit het bestuur duidelijke kaders voor de totstandkoming van de risicoanalyse, voor het risicobeheer en voor onderbouwingen van de meerjarenbegroting. Goede interne en externe informatievoorziening en strategische en operationele keuzes zijn nodig voor een beleidsrijke meerjarenbegroting.

In het verdiepend onderzoek komen voor de verschillende functiegroepen aandachtspunten naar voren, deze worden hieronder beschreven.

## 4.2 Aanbevelingen voor bestuurders

Voor een goede informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf is een goed intern samenspel van belang tussen de verschillende functiegroepen. Van de bestuurder wordt verwacht dat deze het samenspel in goede banen leidt en duidelijke kaders aangeeft. Zoals een duidelijke verdeling van taken voor de interne informatievoorziening, voor input die nodig is voor een beleidsrijke meerjarenbegroting, voor de totstandkoming van een integrale risicoanalyse en voor het bepalen van beheersmaatregelen. Het is belangrijk dat bestuurders dit samenspel goed organiseren, hierin regie voeren, actief de nodige inbreng van betrokkenen vragen en ruimte geven aan kritische vragen.

### *Aanbevelingen informatiewaarde*

De besturen zijn zelf verantwoordelijk om af te wegen hoeveel openheid zij willen geven in het jaarverslag, maar een belangrijk uitgangspunt is dat de inhoud van de continuïteitsparagraaf en het toekomstperspectief voor de lezer in elk geval begrijpelijk moet zijn. Daarom is in de inhoudelijke beoordeling niet slechts gekeken naar vermelding van vereiste onderdelen van de continuïteitsparagraaf, deze is ook inhoudelijk beoordeeld op relevantie, zorgvuldigheid en consistentie met de rest van het jaarverslag, gebaseerd op de RJO en zoals toegelicht in de inleiding van dit rapport.

Vooraf de onderdelen meerjarenraming voor baten en lasten, de meerjarenbalans en risicobeheer kunnen inhoudelijk nog beter worden toegelicht. Uit de beoordelingen komen voornamelijk de volgende aanbevelingen naar voren:

- Nog niet alle meerjarenbegrotingen zijn beleidsrijk opgesteld, terwijl dit wel wordt verwacht. Een meerjarenbegroting is beleidsrijk als (haalbare) verwachte financiële effecten van keuzes van het bestuur en van geplande risicomaatregelen tot uitdrukking komen in de cijfers van de meerjarenbegroting. Zowel in toelichtingen bij de meerjarenbegroting als in toelichtingen over risicobeheer en risicomaatregelen, verdient het aanbeveling een duidelijke verbinding te laten zien met de strategische en operationele keuzes van het bestuur.
- Bij lopende en geplande investeringen is het vooral ook van belang om daarover relevante toelichtingen te vermelden. Een toelichting kan dan bestaan uit een duidelijke aanleiding en onderbouwing voor de investeringsplannen, het beoogde doel hiervan, een verbinding met strategische doelstellingen en een analyse van leerlingen, deelnemers, of studentenaantallen in relatie tot de voorgenomen investering.
- Daarnaast kunnen toelichtingen over de werking van risicobeheer, dus op welke manier dit in de praktijk functioneert, nog beter worden verwoord. Toelichtingen over de werking van risicobeheer kunnen bijvoorbeeld blijken uit resultaten die hiermee zijn bereikt of aanpassingen die op basis hiervan zijn doorgevoerd.

Daarnaast verdient het aanbeveling om het jaarverslag inclusief de jaarrekening actief te publiceren op de eigen website. Deponering bij DUO wordt niet beschouwd als actieve openbaarmaking.

### 4.3 Aanbevelingen voor overige betrokkenen

#### *Intern toezichthouders*

In de onderwijswetgeving is bepaald dat het intern toezichthoudend orgaan toezicht houdt op de uitvoering van de taken en de uitoefening van de bevoegdheden door het bestuur en daarbij het bestuur met raad terzijde staat.<sup>10</sup> Het intern toezichthoudend orgaan legt jaarlijks verantwoording af over de uitvoering van zijn taken en van de resultaten die dat handelen heeft opgeleverd (zie ook paragraaf 2.4.6). In de voorschriften van de continuïteitsparagraaf is aanvullend bepaald dat het toezichthoudend orgaan daarin ook aangeeft hoe hij het bestuur ondersteunt en adviseert.

Soms bevat de verantwoording in het verslag van het intern toezicht nog geen duidelijk beeld over de manier waarop zij het bestuur ondersteunt en adviseert. Het verdient echter aanbeveling dat de intern toezichthouder in dit verslag verantwoording geeft over al zijn taken en verantwoordelijkheden. Daaruit moet een beeld naar voren komen over hoe de intern toezichthouder het bestuur ondersteunt en met raad terzijde staat.

#### *Financiële functionarissen en directeuren*

Zowel financiële functionarissen als directeuren zijn cruciale partijen voor de voeding van de risicoanalyse en (via personeel, huisvesting, investeringen, onderwijs, etc.) voor de input bij de meerjarenbegroting. Idealiter wordt verwacht dat zowel financiële functionarissen als directeuren daarvoor goede managementinformatie inbrengen. En dat directeuren goed naar voren brengen welke middelen zij nodig hebben om de doelstellingen voor hun school of vestiging te bereiken. Deze informatie dient voor een bestuurder bruikbaar te zijn voor goede sturing en beleidsvorming. Daarin kan de continuïteitsparagraaf als onderdeel worden beschouwd van een interne beleidscyclus.

Voor een goede inbreng vanuit financiële functionarissen, directeuren, intern toezichthouders en andere betrokkenen, is het belangrijk dat zij hun rol goed oppakken, dialoog voeren en ruimte nemen om kritische vragen voor te leggen. En dat zij over voldoende kennis en vaardigheden beschikken om benodigde informatie aan het bestuur te geven. Goede informatievoorziening wordt overigens ook verwacht van relevante externe partijen, zoals gemeenten en samenwerkingsverbanden.

### 4.4 Aanbevelingen voor instellingsaccountants

In het Onderwijsaccountantsprotocol OCW/EZ (OAP) is vastgelegd dat de accountant moet vaststellen dat de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag is opgenomen. Als dit niet het geval is moet de accountant dit melden in zijn controleverklaring. Aanvullend wordt gevraagd dat de accountant vaststelt dat de meerjarenbegroting is ontleend aan de interne planning & controlcyclus en is goedgekeurd door het toezichthoudend orgaan. Indien de meerjarenbegroting hieraan niet voldoet, moet de accountant dit opnemen in een rapport van bevindingen.

Accountants hebben bij de jaarverslagen 2014 vaker een opmerking gegeven ten opzichte van de opmerkingen bij de jaarverslagen 2013. In totaal is bij 3,5 procent van alle jaarverslagen 2014 door de accountant een opmerking gemaakt in relatie tot de continuïteitsparagraaf. Bij de jaarverslagen 2013 werd nog bij 2 procent door

<sup>10</sup> Zie de artikelen in de sectorwetgeving: WPO: 17a, 17b, 17c, WEC: 28 g, 28h, 28i, VVO: 24d, 24e, 24e1, WEB: 9.1.4, WHW: 9.8, 9.9, en RJO, artikel 3, onder f.

de accountant een opmerking gemaakt. Vanwege de kleinere omvang van het totaal aantal besturen en een kleinere omvang van ontbrekende onderdelen, is dit relatief gezien een goede verbetering (zie paragraaf 2.3).

Net als vorig jaar wordt in dit onderzoek opgemerkt dat accountants nog niet altijd een opmerking geven als daar wel aanleiding voor is. Het verdient daarom aanbeveling dat accountants kritisch zijn op de continuïteitsparagraaf en een opmerking geven als daar aanleiding voor is.

#### **4.5 Beschouwing bij de voorschriften**

In de informatiewaarde van de continuïteitsparagraaf van de geselecteerde jaarverslagen is een verbetering zichtbaar, maar er zijn ook verbeterpunten. Vooral bij de onderdelen risicobeheer, de meerjarenbalans en de meerjarenraming van baten en lasten worden de toelichtingen nog relatief vaak als onvoldoende beoordeeld. Verduidelijking van de voorschriften kan de informatiewaarde van deze onderdelen vergroten. In het verdiepend onderzoek bij zestien besturen in het funderend onderwijs, geven respondenten aan dat zij de voorschriften te algemeen vinden. Voor hen is het niet genoeg duidelijk wat er precies wordt gevraagd. De meeste respondenten vertellen dat zij geen belemmeringen ervaren in de voorschriften voor verantwoording in de continuïteitsparagraaf.

De inspectie vindt het belangrijk dat verduidelijking en aanpassing in de voorschriften voor de continuïteitsparagraaf worden aangebracht, waar dat nodig is. In elk geval moet bij majeure investeringen een meerjarenbegroting van minimaal vijf jaar worden genomen – in plaats van drie jaar. Daarnaast is het belangrijk dat er wordt verduidelijkt welk soort toelichtingen er verwacht worden. Zoals over geplande en lopende investeringen: een relatie met strategische doelstellingen, een duidelijke verbinding met de prognose leerlingen/studenten, omvang en tijdspad, wijze van financiering en toelichtingen over het gebruik van sturingsinstrumenten.

Vanwege het belang van de continuïteitsparagraaf verdient het aanbeveling dat er intensievere handhaving wordt ontwikkeld richting bestuurders die onderdelen niet opnemen. Ook richting instellingsaccountants die niet rapporteren indien verplichte onderdelen ontbreken, of wanneer de meerjarenbegroting niet is ontleend aan de planning en control cyclus.

#### **4.6 Activiteiten inspectietoezicht**

Besturen waarvan het jaarverslag is voorzien van een opmerking van de accountant over de continuïteitsparagraaf, worden door de inspectie benaderd via het toezichtproces voor de afhandeling van jaarverslagen. In de afhandelingsbrieven bij de jaarverslagen 2014 zijn besturen aangesproken op de door de accountant gesignaleerde opmerking over de continuïteitsparagraaf. Deze werkwijze wordt ook voor de volgende jaarverslagen toegepast. Wanneer tijdens reguliere toezichtactiviteiten blijkt dat een continuïteitsparagraaf ontbreekt of een beperkte informatiewaarde heeft, wordt in gesprekken met bestuurders gevraagd om deze verantwoording in het vervolg zorgvuldiger op te stellen.

In het najaar van 2016 vormt de inspectie een analyse van gegevens uit continuïteitsparagrafen in de jaarverslagen 2015, waaronder een analyse van de financiële prognoses die door besturen is weergegeven. De uitkomsten van deze analyse wordt weergegeven in het rapport 'De financiële staat van het onderwijs'. De inhoud van continuïteitsparagrafen is belangrijk voor een prospectieve risicodetectie in het toezicht, en het tijdig in beeld brengen van mogelijke financiële

risico's. In de komende periode werkt de inspectie verder aan ontwikkeling van prospectieve risicodetectie.

De inspectie gaat met het departement in gesprek over gewenste aanpassing en verduidelijking van voorschriften van de continuïteitsparagraaf. Met de brancheorganisaties en met accountants gaat de inspectie in gesprek om ideeën te ontwikkelen voor verdere verduidelijking en voorlichting.

De bevindingen van dit onderzoek worden gedeeld en besproken met de brancheorganisaties (po-raad, vo-raad, mbo-raad, VH, VSNU) en met andere relevante organisaties die hiervoor open staan. Bijvoorbeeld organisaties die betrokken zijn bij de functiegroepen waarmee in dit onderzoek is gesproken, zoals de Vereniging van toezichthouders van onderwijsinstellingen (VTOI) of de Algemene Vereniging Schoolleiders (AVS).

## Geraadpleegde bronnen

Autoriteit Financiële Markten (AFM, 2014). *Risicoparagraaf, kwaliteit accountantscontrole en verslaggeving*. [www.afm.nl](http://www.afm.nl).

Financiën (2014). *Financieel beheer en financieel toezicht bij instellingen die een publiek belang dienen. [Brief] aan de tweede kamer der Staten-Generaal, 27 november 2013*. Inclusief bijlagen: Normenkader financieel beheer semipublieke sector. Den Haag: Ministerie van Financiën.

Inspectie van het Onderwijs (2015). *De financiële staat van het onderwijs*. Utrecht: Inspectie van het Onderwijs.

NBA (2013). *Risico's managen is mensenwerk: Risicomanagement en –verslaggeving bij grote ondernemingen*. Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants (NBA).

NBA (2016). *Position paper 'Een relevant en betrouwbaar jaarverslag'*. Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants (NBA).

OCW (2013a). *Reactie rapport Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis. [Brief] aan de tweede kamer der Staten-Generaal, 21 januari 2013*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).

OCW (2013b). *Versterking bestuurskracht onderwijs. [Brief] aan de tweede kamer der Staten-Generaal, 19 april 2013*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).

OCW (2013c). *Opnemen van een zogeheten continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. [Brief] aan de besturen van alle bekostigde scholen en universiteiten, 20 december 2013*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).

OCW (2016). *Richtlijn Jaarverslag Onderwijs, toelichtende brochure*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).

OCW (2015a). *Continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. [Brief] aan de besturen van alle bekostigde scholen en universiteiten, 6 maart 2015*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).

OCW (2015b). *Continuïteitsparagraaf in het jaarverslag. [Brief] aan de besturen van alle bekostigde scholen en universiteiten, 30 oktober 2015*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).

OCW (2016). *Financiële positie publiek bekostigde instellingen. [Brief] aan de tweede kamer der Staten-Generaal, 20 juni 2016*. Den Haag: Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW).

RJ (2014). *Richtlijn 400 Jaarverslag*. Amsterdam: Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ).

WRR (2014). *Van tweeluik naar driehoeken, versterking van interne checks and balances bij semi-publieke organisaties*. Amsterdam university press.

# Bijlagen

## I. Verantwoordingsvoorschriften RJO

Hieronder volgt de tekst van artikelen uit de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs (RJO) met betrekking tot de continuïteitsparagraaf.

### **Artikel 4, vierde lid:**

4 In het bestuursverslag rapporteert het bevoegd gezag met gebruikmaking van de in [bijlage 3](#) opgenomen set gegevens en de daarbij behorende toelichting over de resultaten van het financiële beleid over het verslagjaar.

### **Bijlage 3. , behorende bij artikel 4, vierde lid**

Gegevens voor de Continuïteitsparagraaf, zoals bedoeld in [artikel 4](#).

Deze gelden voor alle instellingen die de jaarverslaggeving opstellen op grond van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs en voor zover van toepassing.

### **A. Gegevensset**

**A1.** In het onderdeel Continuïteitsparagraaf van het bestuursverslag worden de navolgende kengetallen over het verslagjaar en de drie daaropvolgende jaren, aangeduid met respectievelijk T+1, T+2 en T+3 opgenomen:

Deze kengetallen worden voorzien van een toelichting waarin het bestuur aangeeft welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht.

### **Aantallen leerlingen/deelnemers/studenten**

De opgave betreft de stand per 31 december of de laatst bekende stand. De prognoses voor de jaren volgend op het verslagjaar zijn in lijn met de opgave ultimo verslagjaar.

Deze kengetallen worden voorzien van een toelichting waarin het bestuur aangeeft welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht.

### **Personele bezetting in FTE**

–Bestuur / Management

–Personeel primair proces / docerend personeel

–ondersteunend personeel / overige medewerkers

Voor deze opgave geldt dat wordt aangesloten bij de voor de betreffende sector gebruikelijke weergave van formatiegegevens. Een nadere uitsplitsing of onderverdeling in categorieën wordt niet verlangd. Het betreft personeel met een vast of tijdelijk dienstverband.

**A2.** In het onderdeel Continuïteitsparagraaf van het bestuursverslag wordt een meerjarenbegroting opgenomen op het niveau dat overeenkomt met het niveau waarop de jaarrekening wordt opgesteld, met de navolgende posten. Deze meerjarenbegroting is gebaseerd op de standaardindeling van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs en omvat de cijfers van het verslagjaar en voorts de drie jaren volgende op het verslagjaar, aangeduid met T+1, T+2 en T+3.

### **Balans**

Met onderverdeling naar VASTE ACTIVA (uitgesplitst naar Immateriële VA, Materiële VA en Financiële VA), VLOTTENDE ACTIVA, (uitgesplitst naar Voorraden, Vorderingen, Kortlopende effecten en Liquide middelen), EIGEN VERMOGEN (uitgesplitst naar Algemene reserve, Bestemmingsreserves en Overige reserves en fondsen), VOORZIENINGEN, LANGLOPENDE SCHULDEN en KORTLOPENDE SCHULDEN

### **Staat / Raming van Baten en Lasten**

De BATEN, uitgesplitst naar Rijksbijdrage, Overige overheidsbijdragen en subsidies, college-, cursus- en/of examengelden, Baten in opdracht van derden en Overige baten.



De LASTEN, uitgesplitst naar Personeelslasten, Afschrijvingen, Huisvestingslasten en Overige lasten. Het Saldo Baten en lasten uit de gewone bedrijfsvoering, Saldo baten en lasten uit de financiële bedrijfsvoering, Saldo buitengewone baten en lasten. Totaal resultaat.

Toelichtingen:

In een nadere toelichting bij de posten geeft het bestuur aan welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht. Het gaat daarbij met name om:

- belangrijke ontwikkelingen in de baten en lasten, mede op basis van de verwachte ontwikkeling van kengetallen en bekostigingsvariabelen
- het huisvestingsbeleid (eigendom en huur, doordecentralisatie, voorgenomen bouwprojecten en andere bouwkundige investeringen) en de financiering daarvan
- de overige voorgenomen investeringen en projecten
- de ontwikkelingen rond contractactiviteiten en zogeheten derde geldstroomactiviteiten
- verwachte mutaties in reserves (onderscheiden naar de algemene reserves, de bestemmingsreserves, en overige reserves en fondsen) en voorzieningen

## **B. Overige rapportages**

B1. Rapportage aanwezigheid en werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem.

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

B2. Beschrijving van de belangrijkste risico's en onzekerheden

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

B3. Rapportage toezichthoudend orgaan.

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

Aanvullend wordt in de RJO het volgende aangegeven over het verslag van het intern toezicht, in artikel 3, onder f:

In afwijking van of in aanvulling op [Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#) 'wordt aan het bestuursverslag een verslag toegevoegd van de raad van toezicht of een vergelijkbare interne toezichthouder, waarin deze verantwoording aflegt over zijn handelen en van de resultaten die dat handelen heeft opgeleverd tenzij de onderwijsinstelling geen interne toezichthouder kent'.

## **Voorschriften Regeling Jaarverslaggeving (RJ)**

In de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (RJO) is aanvullend vastgelegd dat het bestuursverslag moet voldoen aan de bepalingen uit de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ). In de RJ wordt onder meer vermeld dat het jaarverslag een zo volledig mogelijk beeld moet geven van alle van invloed zijnde interne en externe ontwikkelingen (RJ 660.403). In het jaarverslag dient te worden ingegaan op risico's en onzekerheden waar de rechtspersoon mee te maken heeft (RJ 400.109, RJ660.406, art. 2:391 BW). En het jaarverslag moet begrijpelijke, betrouwbare en relevante toelichtingen bevatten.

## II. Toelichting bij de onderzoeksmethode

### **Toelichting kwantitatief onderzoek door DUO**

De vraag hoeveel besturen de continuïteitsparagraaf hebben geïmplementeerd in hun jaarverslag 2014 is beantwoord met een kwantitatief onderzoek bij alle jaarverslagen, dat door DUO is uitgevoerd. Daarbij zijn de onderstaande gegevens verzameld:

- Zijn de kengetallen over personele bezetting en over de ontwikkeling van leerlingen-, deelnemers- of studentenaantallen opgenomen?
- Is de meerjarenraming voor de balans opgenomen?
- Is de meerjarenraming voor de staat van baten en lasten opgenomen?
- Is er een rapportage aanwezig over de werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem?
- Is een beschrijving aanwezig van de belangrijkste risico's en onzekerheden?
- Is er een rapportage aanwezig van het toezichthoudend orgaan?

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

De door DUO verzamelde gegevens zijn door de inspectie bewerkt alvorens deze in het onderzoek zijn verwerkt. Jaarverslagen van samenwerkingsverbanden en van in 2015 opgeheven besturen zijn uit het bestand gehaald.

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

### **Inhoudelijke beoordeling informatiewaarde**

De informatiewaarde is onderzocht bij een inhoudelijke beoordeling van geselecteerde continuïteitsparagrafen. In dit deel van het onderzoek is gebruik gemaakt van de jaarverslagen (exclusief jaarrekening) van 64 besturen, dit zijn dezelfde besturen die vorig jaar werden geselecteerd. Hieronder is het aantal geselecteerde besturen per sector weergegeven.<sup>1 1</sup> Bij de selectie is gelet op afspiegeling per sector naar de omvang van de totale baten.

---

<sup>1 1</sup> Op basis van de besturen die voor augustus 2015 hun jaarverslag hebben ingediend.

Tabel IIa: aantal geselecteerde besturen ten opzichte van het totaal aantal besturen waarvan het jaarverslag 2014 beschikbaar is (peilmoment augustus 2015)

Sector	Totaal aantal besturen	Aantal in selectie
so	73	8
po	997	26
vo	283	12
mbo	62	8
hbo	36	6
wo	18	4
Totaal	1469	64

Vanwege het verschil in omvang van onderwijssectoren werd relatief een iets grotere selectie gekozen in het mbo, hbo en wo.

Toelichting omvang totale baten:

Toelichting indeling per omvang			
Omvang totale baten in jaarrekening 2013		Percentage aantal besturen	Aantal hiervan in selectie 64 besturen
<b>SO</b>			
tm 8,7 mln	Klein	45%	3
8,7-48 mln	Midden	46%	4
va 48 mln	Groot	9%	1
	Totaal	100%	
<b>PO</b>			
tm 2,5 mln	Klein	45%	11
2,5-20 mln	Midden	45%	11
va 20 mln	Groot	10%	4
	Totaal	100%	
<b>VO</b>			
tm 15,1 mln	Klein	45%	5
15,2- 51,1	Midden	45%	6
va 51,2 mln	Groot	10%	1
	Totaal	100%	
<b>MBO</b>			
tm 62 mln	Klein	44%	4
62-143,3 mln	Midden	46%	3
va 143,5 mln	Groot	10%	1
	Totaal	100%	
<b>HBO</b>			
tm 50,4 mln	Klein	46%	2
51 mln-300 mln	Midden	46%	3
va 300 mln	Groot	9%	1
	Totaal	100%	
<b>WO</b>			
tm 322,5 mln	Klein	44%	1
322,5-600 mln	Midden	44%	2
va 600 mln	Groot	11%	1
	Totaal	100%	

Bij de 64 geselecteerde besturen is de informatie die in het kader van de continuïteitsparagraaf is opgenomen in de jaarverslagen, beoordeeld door een analyse uit te voeren van:

- de inhoud van de onderdelen van de continuïteitsparagraaf;
- de aanwezigheid van relevante toelichtingen en consistentie daarvan;

- daarbij is ook gekeken in hoeverre de in het jaarverslag als geheel gepresenteerde veronderstellingen en beleidskeuzes verwerkt zijn in toelichtingen bij meerjarenbegrotingen en in toelichtingen over risicobeheer. Het gehanteerde beoordelingskader is gebaseerd op de verantwoordingsvoorschriften voor de continuïteitsparagraaf en dit is opgenomen in bijlage IV. Wanneer onderdelen inclusief toelichtingen grotendeels hieraan voldoen zijn deze beoordeeld als voldoende tot goed

### **Verdiepend onderzoek in het funderend onderwijs**

Dit jaar is een verdiepend onderzoek uitgevoerd in het funderend onderwijs, waarbij een beeld is gevormd van interne processen die vooraf gaan aan de totstandkoming van continuïteitsparagrafen. Dit heeft mede als doel om te inventariseren wat de mogelijke oorzaken zijn dat onderdelen van de continuïteitsparagraaf nog niet altijd worden opgenomen of dat de informatiewaarde nog niet altijd voldoende is. Voor dit onderzoek zijn besturen in het funderend onderwijs benaderd omdat vorig jaar bleek dat in die sectoren relatief vaker nog tekortkomingen werden gezien in de informatiewaarde van continuïteitsparagrafen.

Voor dit onderzoek zijn in totaal 16 besturen in het funderend onderwijs benaderd waar eerder geen financiële risico's zijn gesignaleerd en waar recent geen inspectie-onderzoek plaatsvond. Op die manier is de toezichtlast beperkt gehouden. Dit betreft 9 besturen voor primair onderwijs, 4 besturen voor voortgezet onderwijs en 3 besturen voor speciaal onderwijs. Een deel van de 16 besturen is geselecteerd omdat er in het jaarverslag 2014 verbeterpunten werden geconstateerd ten aanzien van de continuïteitsparagraaf, en een ander deel is geselecteerd omdat deze een continuïteitsparagraaf met een goede informatiewaarde hadden opgenomen. Onder deze 16 besturen zijn 6 besturen die deel uitmaken van de eerder genoemde selectie van 64 besturen. Bij 2 van de 16 besturen is door de accountant in de controleverklaring een opmerking gemaakt over de continuïteitsparagraaf. In bijlage V staat een overzicht van het type besturen dat aan dit verdiepend onderzoek heeft meegewerkt. Bij de selectie is rekening gehouden met een afspiegeling naar regio, denominatie en omvang van het bestuur.

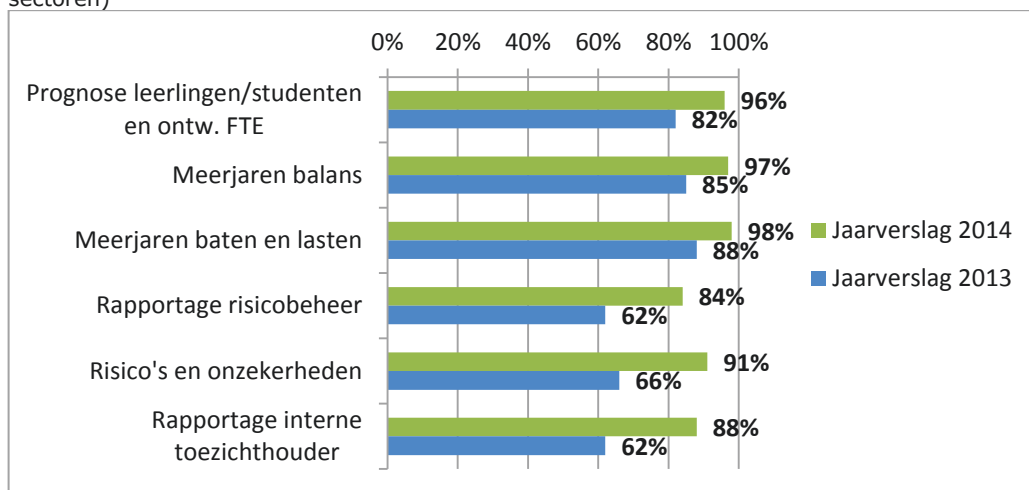
Per bestuur zijn steeds 4 functiegroepen benaderd: een lid van het intern toezichthoudend orgaan, een bestuurder, een financiële functionaris en een directeur. Aan elk bestuur zijn per functiegroep vragenlijsten verstrekt en vervolgens zijn met deze personen verdiepende gesprekken gevoerd. Zowel in de vragenlijsten als in de gesprekken is doorgevraagd naar hun rol bij de totstandkoming van de risicoanalyse, meerjarenbegroting en continuïteitsparagraaf als geheel. Daarbij is steeds de interne en externe informatievoorziening aan de orde gekomen, eventuele knelpunten daarin, en thema's zoals de leerlingenprognose, personeel, huisvesting, liquiditeits- en vermogensontwikkeling en risicoanalyse- en beheer. Tot slot zijn in deze gesprekken vraagstukken geïnterviewd en eventuele oplossingsrichtingen die de respondenten konden aandragen. In bijlage VI staat een overzicht van vragen die werden voorgelegd.

### **Overige dataverzameling**

Voor dit onderzoek is gebruik gemaakt van de input van deelnemers uit alle sectoren bij de rondetafelgesprekken van 23 september 2015 op de conferentie 'Antwoorden bij Verantwoorden' van OCW. Voor een reflectie op voorschriften voor verantwoording is aanvullend gebruik gemaakt van input van brancheorganisaties (po-raad, vo-raad, mbo-raad, VH, VSNU en NBA) tijdens bijeenkomsten van de OCW-werkgroep voor evaluatie van deze voorschriften.

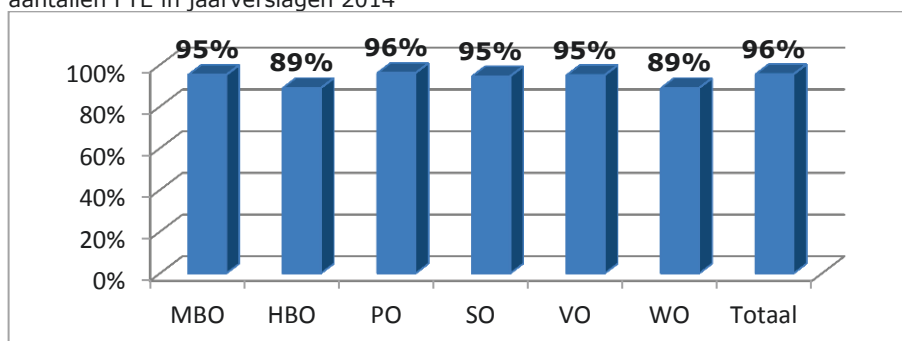
### III. Overzicht aanwezigheid onderdelen continuïteitsparagraaf

Figuur IIIa: overzicht verbetering aanwezigheid onderdelen continuïteitsparagraaf in jaarverslagen 2014 t.o.v. jaarverslagen 2013 (als gemiddelde van alle jaarverslagen van alle sectoren)

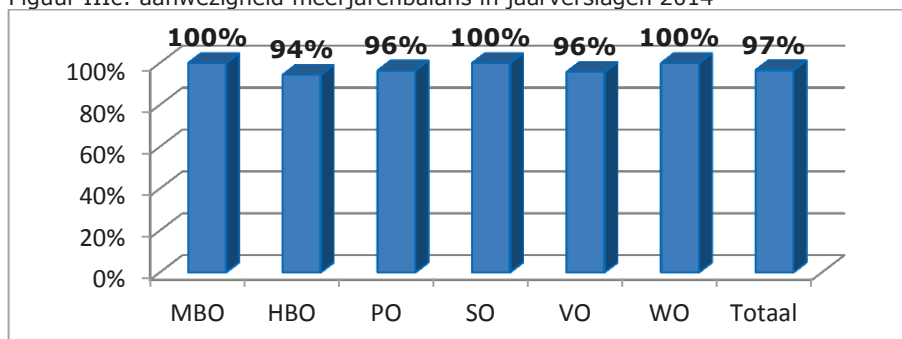


Bron: Inspectie van het Onderwijs, 2016

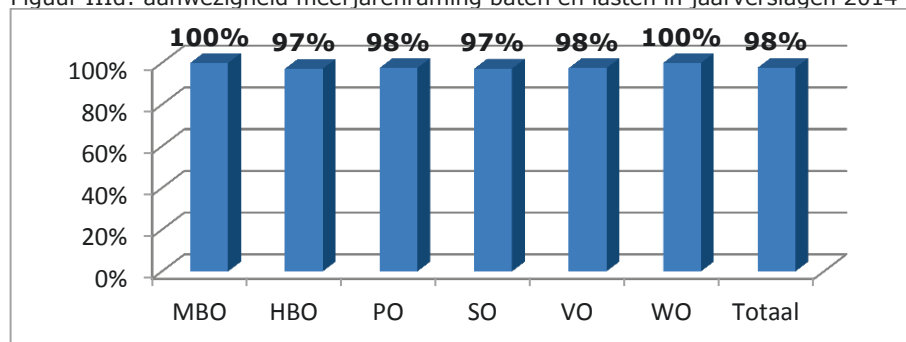
Figuur IIIb: aanwezigheid prognose leerlingen/studenten en personele ontwikkeling in aantallen FTE in jaarverslagen 2014



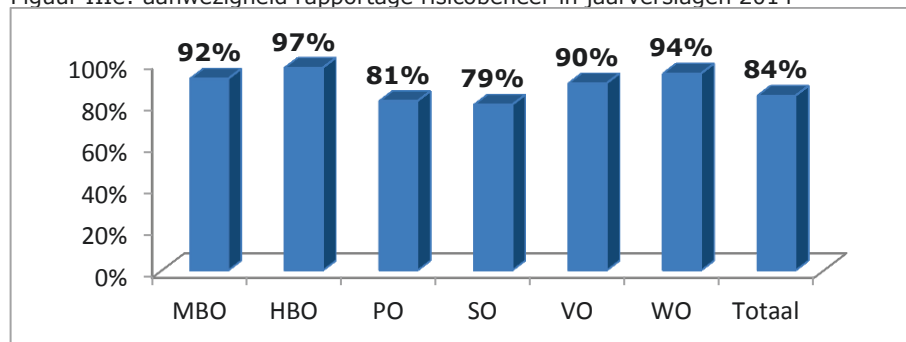
Figuur IIIc: aanwezigheid meerjarenbalans in jaarverslagen 2014



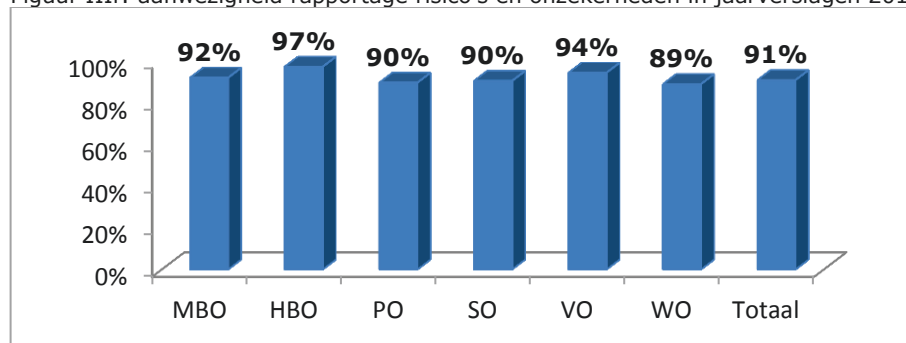
Figuur IIIId: aanwezigheid meerjarenraming baten en lasten in jaarverslagen 2014



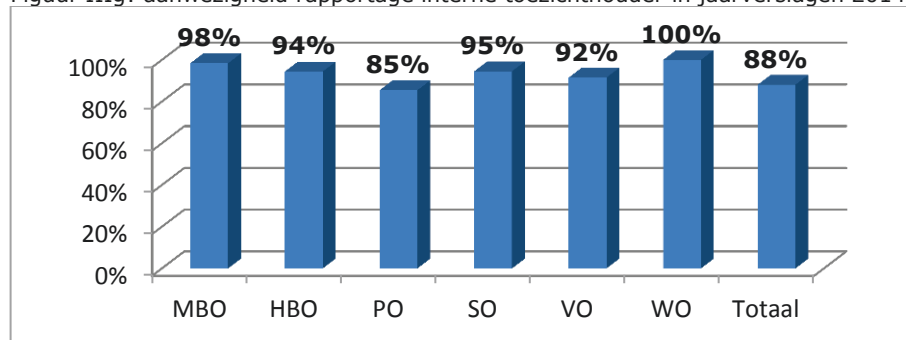
Figuur IIIe: aanwezigheid rapportage risicobeheer in jaarverslagen 2014



Figuur IIIf: aanwezigheid rapportage risico's en onzekerheden in jaarverslagen 2014

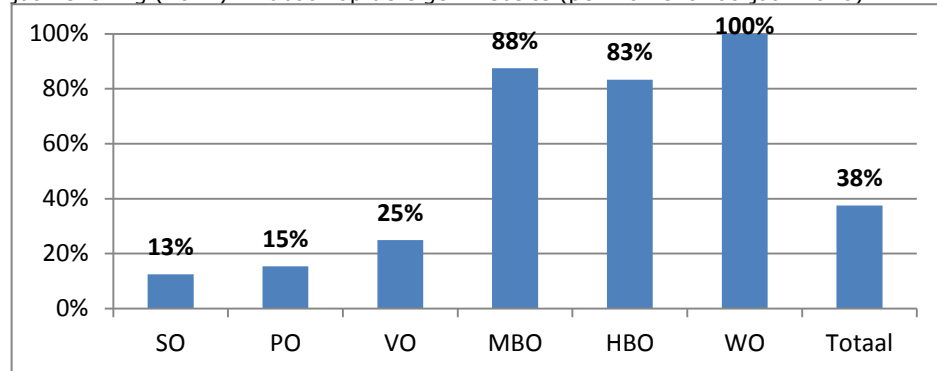


Figuur IIIg: aanwezigheid rapportage interne toezichthouder in jaarverslagen 2014



### Overzicht publicatie jaarverslag van geselecteerde besturen

Figuur IIIh: percentage van de 64 geselecteerde besturen met het jaarverslag inclusief jaarrekening (2014) vindbaar op de eigen website (peilmoment voorjaar 2016)



#### IV. Beoordelingskader informatiewaarde continuïteitsparagrafen

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

Bij de inhoudelijke beoordeling is gekozen voor een kwalificering 'voldoende tot goed' om aan te geven waar onderdelen grotendeels voldoen aan vereisten. Als bij een onderdeel een klein detail van de vereiste weergave voor dat onderdeel ontbreekt, dan kan dit onderdeel bij een inhoudelijke beoordeling toch zijn aangemerkt als voldoende. In het onderzoek is gekeken of essentiële informatie aanwezig, er is bijvoorbeeld gekeken of gevraagde relevante toelichtingen in een tekst zijn vermeld. Onderaan deze bijlage staat een handreiking

#### Beoordelingskader jaarverslag

- Voorschriften continuïteitsparagraaf: in bijlage 3 bij artikel 4, vierde lid van de RJO.
- Aanvullende kwaliteitseisen worden gevraagd in de toelichtende brochure van OCW bij de RJO op basis van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ, Stramien 24 en 34): de onderdelen voor de continuïteitsparagraaf bevatten begrijpelijke, relevante, betrouwbare en vergelijkbare toelichtingen. Dat houdt bijvoorbeeld in dat deze toelichtingen zorgvuldig zijn opgesteld en consistentie tonen met de rest van het jaarverslag.

#### Wat zijn bijvoorbeeld relevante en zorgvuldige toelichtingen?

- Een beleidsrijk opgestelde meerjarenbegroting: verwachte financiële gevolgen van vermelde gebeurtenissen en bijvoorbeeld van geplande maatregelen, worden duidelijk toegelicht en waar dat verwacht mag worden, cijfermatig verwerkt in de meerjarenbegroting.
- Een duidelijke verbinding met strategische doelstellingen: bij de meerjarenbegroting en bij de toelichtingen over risicobeheer en risicomaatregelen is een duidelijke verbinding zichtbaar met het strategisch beleid en de keuzes van het bestuur.

#### Overzicht beoordelingskader:

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

- Deze gegevens zijn opgenomen voor de jaren T+1, T+2 en T+3 en bevatten de functiegroepen zoals die in de RJO staan vermeld<sup>1 2</sup>. Deze functiegroepen zijn voor het mbo/ho: Management/Directie, Wetenschappelijk personeel (mbo, hbo, wo), Onderwijzend Personeel, Overige medewerkers. En voor het po/vo/so: Management/Directie, Onderwijzend Personeel, Overige medewerkers.
- Deze kengetallen zijn voorzien van een toelichting waarin het bestuur aangeeft welke belangrijke ontwikkelingen zij verwacht met betrekking tot de ontwikkelingen in de personele bezetting, inclusief voorgenomen aanpassingen in de formatie-omvang.
- Daarnaast wordt vermeld welke belangrijke ontwikkelingen het bestuur verwacht voor de ontwikkelingen in aantallen leerlingen, deelnemers of studenten. Toelichtingen kunnen worden gegeven over de manier waarop de prognose tot stand is gekomen. Daarnaast kan worden vermeld of en op

<sup>1 2</sup> Op p. 36 van de toelichtende brochure bij de regeling jaarverslaggeving onderwijs staat een indeling die in de sectoren po, vo en mbo kan worden gebruikt:  
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/brochures/2015/05/21/brochure-richtlijn-jaarverslag-onderwijs>



welke manier in de regio sprake is van afstemming over ontwikkelingen van het aantal leerlingen.

## A2 Meerjarenbegroting:

### Algemeen

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

### Meerjarenbalans

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

### Meerjarenraming

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

### Toelichtingen personeel

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

### Toelichtingen huisvesting

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

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

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

B2 Rapportage risico's en onzekerheden:

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

B3 Rapportage toezichthoudend orgaan:

- In deze rapportage, onderdeel van het jaarverslag, geeft het toezichthoudend orgaan aan op welke wijze zij het bestuur ondersteunt en/of adviseert over de beleidsvraagstukken en de financiële problematiek.
- Daarnaast staat hierin een verantwoording over zijn handelen en van de resultaten die dat handelen heeft opgeleverd. Dit is als extra vereiste genoemd in art. 3 van de RJO onder f: Aanvullend wordt aan het bestuursverslag een verslag toegevoegd van de raad van toezicht of een vergelijkbare interne toezichthouder, waarin deze verantwoording aflegt over zijn handelen en van de resultaten die dat handelen heeft opgeleverd tenzij de onderwijsinstelling geen interne toezichthouder kent.

### **Algemene context**

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

Het jaarverslag moet begrijpelijke, relevante en betrouwbare toelichtingen bevatten en moet als geheel bruikbaar zijn voor de gebruikers. Ook door de minister van Financiën zijn in de brief 'Financieel beheer en financieel toezicht bij instellingen die een publiek belang dienen' van 27 november 2013 aanvullende kaders vastgelegd voor transparantie in de verantwoording, waaronder toelichtingen over de bedrijfsvoering en het financieel meerjarenbeleid.

## V. Overzicht type besturen verdiepend onderzoek

In onderstaande tabel is te zien welk type besturen betrokken waren bij het verdiepend onderzoek dat is beschreven in hoofdstuk 3. Hiervoor is een beredeneerde selectie gekozen van 16 besturen in het funderend onderwijs waarin rekening is gehouden met een afspiegeling naar regio, denominatie en omvang van het bestuur.

Bij de besturen in het funderend onderwijs is in totaal gesproken met 58 respondenten bestaande uit bestuurders, intern toezichthouders, financiële functionarissen (zoals een controller, financieel medewerker, of directeur bedrijfsvoering) en directeuren (zoals locatiedirecteuren, schoolleiders, schooldirecteuren, vestigingsdirecteuren).

<b>Nr.</b>	<b>Sector</b>	<b>Regio</b>	<b>Denominatie*</b>
1	SO	Noord	Protestants-Christelijk
2	SO	Midden	Algemeen bijzonder
3	SO	Oost	Algemeen bijzonder
4	PO	Zuid	Algemeen bijzonder
5	PO	Zuid	Rooms-Katholiek
6	PO	Midden	Rooms-Katholiek
7	PO	Zuid	Openbaar
8	PO	Noord	Openbaar
9	PO	Noord	Openbaar
10	PO	Midden	Interconfessioneel
11	PO	Oost	Protestants-Christelijk
12	PO	Oost	Protestants-Christelijk
13	VO	Zuid	Samenwerking Opb., PC, RK, Alg
14	VO	Midden	Openbaar
15	VO	Zuid	Openbaar
16	VO	Noord	Openbaar

\* Zoals geregistreerd in gegevens van DUO.

## VI. Overzicht van vragen in het verdiepend onderzoek

Hieronder staat een overzicht van vragen die zijn verwerkt in vragenlijsten die aan de respondenten, als betrokkenen van deelnemende besturen, werden voorgelegd waarna hierover toelichtende gesprekken werden gehouden. De eerste drie vragen zijn alleen voorgelegd aan intern toezichthouders, de overige vragen zijn aan alle respondenten voorgelegd.

### Algemene vragen

1. Welke omschrijving is het meest van toepassing voor de manier waarop uw intern toezicht is ingericht?

1. Raad van toezichtmodel met een college van bestuur
2. Raad van beheer model: een bestuur dat een toezichtfunctie uitvoert en een gemandateerde algemeen directeur
3. Een bestuur waarin een scheiding is aangebracht tussen een toezichthoudend deel en een uitvoerend deel

2. Hoe belangrijk vindt u elk van deze rollen en taken? Kunt u onderstaande rollen en taken ordenen in volgorde van relevantie?

U geeft een 1 aan de belangrijkste rol/functie, een 2 aan degene die u daarna het meest belangrijk vindt en zo verder tot en met 5.

*Cijfer:*

1. Werkgever
2. Toezichthouder van het bestuur
3. Advies en ondersteuning aan het bestuur (klankbordfunctie)
4. Dialoog met directeuren, docenten of leerlingen (interne dialoog)
6. Schakel tussen instelling en samenleving (externe dialoog)

3. Heeft u in het intern toezicht een of meer commissies of werkgroepen ingericht? Zo ja, kunt u aangeven welke?

4. Kunt u aangeven welke functiegroepen (personen) er zijn betrokken bij de totstandkoming van de continuïteitsparagraaf in het jaarverslag van uw onderwijsorganisatie?

5. Kunt u toelichten wat uw rol is in het proces voor de totstandkoming van de *risicoanalyse* van uw onderwijsorganisatie?

6. Kunt u toelichten wat uw rol is in het proces voor de totstandkoming van de *continuïteitsparagraaf*? We willen graag ingaan op de volgende onderdelen waarover in de continuïteitsparagraaf toelichtingen worden gegeven:

- leerlingenprognose;
- personele ontwikkeling;
- meerjarenbegroting bestaande uit een raming baten/lasten en meerjarenbalans;
- risico's, onzekerheden en risicobeheer;
- verslag van het toezichthoudend orgaan.

7. Wie beschouwt u als de doelgroep van de continuïteitsparagraaf in uw jaarverslag?

### Interne informatievoorziening

8. Met welke functiegroepen (personen) in uw organisatie en op welke wijze heeft u in het kalenderjaar 2015 informatie uitgewisseld over de onderstaande onderwerpen uit de continuïteitsparagraaf?

9. In hoeverre was de informatie die u ontving voor u goed bruikbaar bij uw werkzaamheden?

10. Kunt u, indien van toepassing, aangeven op welke manier de bruikbaarheid van de interne informatievoorziening voor u zou kunnen verbeteren? Als uw interne informatievoorziening voor u zeer goed bruikbaar is, kunt u dan aangeven waarom dit het geval is?

### **Externe informatievoorziening**

11. Van welke externe organisaties heeft u informatie ontvangen in kalenderjaar 2015, die voor u bruikbaar is geweest m.b.t. de inhoud van de continuïteitsparagraaf?

12. Kunt u hieronder aangeven of de door u ontvangen informatie voor u bruikbaar was bij uw werkzaamheden? Zoals bijvoorbeeld bij prognoses, onderwijsbeleid, personeelsbeleid, huisvestingsbeleid, investeringsbeleid, risicoanalyse en -beheer.

13. Kunt u, indien van toepassing, aangeven op welke manier de bruikbaarheid van de externe informatievoorziening voor u zou kunnen verbeteren? Als uw externe informatievoorziening voor u zeer goed bruikbaar is, kunt u dan aangeven waarom dit het geval is?

### **Inventarisatie vraagstukken**

14. Indien van toepassing: kunt u aangegeven bij welk thema van de continuïteitsparagraaf u in kalenderjaar 2015 vraagstukken of knelpunten heeft ervaren?

Kunt u aangeven bij welke van de onderstaande thema's dit aan de orde is:

- Prognose leerlingenontwikkeling
- Personele ontwikkeling in FTE
- Totstandkoming meerjarenraming baten en lasten
- Personeelsbeleid
- Onderhoud en huisvesting
- Investeringsbeleid (bijvoorbeeld leermiddelen, ICT en beveiliging)
- Totstandkoming meerjarenbalans
- Liquiditeitsplanning
- Ontwikkeling eigen vermogen (incl. reserves en fondsen)
- Opzet en werking risicobeheer
- Totstandkoming risicoanalyse en maatregelen
- Proces voor verantwoording in het jaarverslag
- Advisering en ondersteuning bestuur
- Anders, namelijk: .....

15. Welke oplossingen of succesfactoren kunt u aanreiken voor andere onderwijsorganisaties die met dezelfde soort vraagstukken of knelpunten te maken kunnen krijgen, die u hierboven beschreef? Een succesfactor is bijvoorbeeld een activiteit of gebeurtenis die naar uw inzicht een good practice is te noemen.

### **Evaluerende vragen**

16. Kunt u aangeven of u in kalenderjaar 2015 aanpassingen of verbeteringen heeft aangebracht ten aanzien van uw interne/externe informatievoorziening, interne/externe dialoog, proces van totstandkoming van de continuïteitsparagraaf?

17. Kunt u aangeven of u belemmeringen ervaart in de verantwoordingsvoorschriften voor de continuïteitsparagraaf? Zo ja, welke?

18. Zijn er onderwerpen waar niet naar is gevraagd en die u belangrijk vindt om te vermelden?

## **Colofon**

Inspectie van het Onderwijs  
Postbus 2730 | 3500 GS Utrecht  
[www.onderwijsinspectie.nl](http://www.onderwijsinspectie.nl)

2016-16 | gratis  
ISBN: 978-90-8503-386-8

Een exemplaar van deze publicatie is te downloaden vanaf de website van de  
Inspectie van het Onderwijs: [www.onderwijsinspectie.nl](http://www.onderwijsinspectie.nl).

© Inspectie van het Onderwijs | augustus 2016