



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

# **RAPPORT REVIEW CONTROLES ONDERWIJS 2023**

**REVIEWS ACCOUNTANTSCONTROLES ONDERWIJS  
BOEKJAAR 2022**

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

Plaats : Utrecht  
Kenmerk : 45219826  
Periode onderzoek : september 2023 tot en met december 2023  
Vaststelling MTRSJZ : 8 mei 2024  
Vaststelling MTi : 27 mei 2024

## Voorwoord

Belastinggeld dat voor het onderwijs bestemd is moet, eenvoudig gezegd, terecht komen waar het voor bedoeld is. Het toezicht daarop is in Nederland in twee lijnen georganiseerd. Ten eerste laat elke onderwijsinstelling jaarlijks een accountant controleren of het geld terecht is ontvangen en of het volgens de regels wordt uitgegeven.

Als Inspectie van het Onderwijs houden wij vervolgens in de tweede lijn toezicht op het werk van de accountants? Dat doen we door jaarlijks een gedeelte van de accountantscontroles te beoordelen, zogeheten reviews. Dit rapport gaat over accountantscontroles die afgelopen jaar zijn verricht op de uitgaven door onderwijsinstellingen. Dat waren controles die gingen over boekjaar 2022. We voerden in totaal 67 reviews uit.

De conclusie op basis van de reviews over 2022: het toezicht door accountants is over het algemeen toereikend. Bij een klein deel van de accountantscontroles troffen we te veel onvolkomenheden aan; in een aantal gevallen moesten we een herstelopdracht geven. Maar op 97% van de reviews die we deden, konden we het formele oordeel 'Toereikend' geven. Daaruit blijkt opnieuw dat het eerstelijns toezicht van de instellingsaccountants werkt zoals het bedoeld is. Dat is een belangrijk fundament om erop te kunnen vertrouwen dat het publieke geld rechtmatig wordt besteed.

Vorig jaar signaleerden we een trend die zich dit jaar helaas doorzet. Namelijk: onderwijsbesturen hebben steeds meer moeite om een accountantskantoor te vinden. En accountantskantoren hebben moeite om de personeelscapaciteit op orde te houden. Niet alleen voor de onderwijsmarkt is dat een probleem, maar voor alle sectoren in het publieke domein. Door deze schaarste kunnen accountantskantoren voor minder onderwijsbesturen bedienen. Sommige kantoren die nog relatief weinig onderwijsopdrachten hadden, trekken zich helemaal terug uit de onderwijsmarkt.

Als deze trend zich blijft voortzetten, geeft dat risico's voor de uitvoering van het eerstelijnstoezicht op onderwijsinstellingen, en daarmee op het gehele stelsel van financieel toezicht op het onderwijs. Samen met het ministerie van OCW zijn wij als inspectie in gesprek met betrokken partijen over deze ontwikkeling en bezien samen we oplossingen kunnen zijn voor dit mogelijke tekort.

Want voor het onderwijs en de samenleving is het onverminderd belangrijk dat we erop kunnen blijven vertrouwen dat accountants controleren dat onderwijsgeld volgens de regels wordt besteed.

Alida Oppers  
inspecteur-generaal van het Onderwijs

# INHOUD

## **Voorwoord 2**

## **Samenvatting 4**

### **1 Opdracht, aanpak en procedures 6**

1.1 Opdracht 6

1.2 Wet- en regelgeving 6

1.3 Werkwijze reviews 7

1.4 Hoor, wederhoor en vervolgfafspraken met accountants 8

1.5 Follow-up 9

### **2 Omgevingsanalyse en omvang reviews 10**

2.1 Omgevingsanalyse 10

2.2 Verantwoording reviews in 2023 (boekjaar 2022) 13

### **3 Bevindingen 15**

3.1 Algemeen 15

3.2 De resultaten nader bezien 15

3.2.1 Resultaten per accountantskantoor 15

3.2.2 Resultaten naar marktaandeel 16

3.2.3 Resultaten naar onderwijssector en object 17

3.3 Belangrijkste bevindingen reviews 18

3.3.1 Bevindingen controle van de jaarstukken 18

3.3.2 Bevindingen onderzoek bekostigingsgegevens/OBO 20

3.3.3 Vergelijking bevindingen reviews met voorgaand jaar 21

### **4 Conclusie en vooruitblik 22**

4.1 Algemeen en opdracht 22

4.2 Conclusie reviews 22

4.3 Ontwikkelingen in de controlemarkt 22

4.4 Vooruitblik reviews 2024 (boekjaar 2023) 23

## Samenvatting

De Inspectie van het Onderwijs (hierna: inspectie) heeft in de periode van september tot en met december 2023 in totaal 67 reviews uitgevoerd op de controle- en onderzoekswerkzaamheden van externe accountants. Gekeken is naar de uitgevoerde controles van de jaarstukken 2022, naar de overige controlepunten rond de rechtmatigheid, en naar het onderzoek van gegevens voor de berekening van de rijksbijdragen 2023 (voortgezet onderwijs) en 2024 (middelbaar beroepsonderwijs mbo en hoger onderwijs).

Het doel van de reviews is te beoordelen of de controle- en onderzoekswerkzaamheden toereikend zijn uitgevoerd. De reviews omvatten overigens niet alle door de accountants uitgevoerde controlewerkzaamheden. De reviews van de controle van de jaarstukken en de overige controlepunten rond de rechtmatigheid zijn beperkt tot de eisen die het ministerie van OCW specifiek aan de verslaggeving stelt. Dat zijn onder meer de richtlijn RJ660 en de eisen aan financiële rechtmatigheid vanuit de wet- en regelgeving. Deze eisen zijn specifiek in het onderwijsaccountantsprotocol 2022 beschreven. Het reviewbeleid van de inspectie over boekjaar 2023 is op 9 juni 2023 door het Audit Committee van het ministerie van OCW vastgesteld.

Bij de 67 reviews waren 16 kantoren en 40 tekenend accountants betrokken. De controles betroffen 42 onderwijsinstellingen, verdeeld over alle onderwijssectoren. Bij 65 reviews hebben wij vastgesteld dat de controles 'Toereikend' zijn uitgevoerd. Bij 2 reviews zijn we tot een conclusie 'Niet-toereikend' gekomen.

Wij zien 2 belangrijke trends met risico's voor de uitvoering van controles op korte en middellange termijn:

1. Bij een groot deel van de accountantskantoren in de onderwijssector is het verloop van medewerkers en de krapte op de arbeidsmarkt aan de orde. Dit gegeven speelt een grote rol bij het al dan niet verlengen van opdrachten of het aannemen van nieuwe opdrachten. Hierdoor ontstaan bij diverse kantoren uitdagingen in zowel de capaciteit als ook specifieke kennis en ervaring voor onderwijsopdrachten. We zien daarnaast al enkele jaren een tendens dat vooral kleinere onderwijsbesturen moeite hebben met het vinden van een accountant. Inmiddels zijn er ook diverse middelgrote besturen die vergelijkbare ervaringen hebben.
2. We zien sinds enkele jaren de tendens dat accountantskantoren met relatief weinig opdrachten zich terugtrekken uit de onderwijsmarkt. Het op niveau houden van kennis en ervaring bij deze kantoren is een grote uitdaging. De verwachting is dat deze trend zich de komende jaren voortzet.

Als deze trend zich verder voortzet, geeft dat risico's voor de uitvoering van het eerstelijnstoezicht op onderwijsinstellingen, en daarmee op het gehele stelsel van financieel toezicht op het onderwijs. Als inspectie zijn wij samen met het ministerie van OCW in gesprek met betrokken partijen over deze ontwikkeling en hoe samen toekomstige oplossingsmogelijkheden voor dit mogelijke tekort te bezien.

Samenvattend zijn we positief over de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles.

Naar ons inzicht is het reviewbeleid van de inspectie passend voor de uitvoering van het tweedelijnstoezicht, zodanig dat de Audit Dienst Rijk kan steunen op de uitkomsten van de reviews 2023 en daarmee op het toezichtstelsel. Met de uitvoering van de reviews 2023 hebben wij voldoende informatie verkregen voor onze conclusie over het functioneren van het eerstelijns toezicht door accountants zoals dat bedoeld is.

Wij komen verder tot de conclusie dat het eerstelijnstoezicht voldoende zicht geeft op de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie van onderwijsinstellingen en de rechtmatige verkrijging en besteding van rijksmiddelen door onderwijsinstellingen.

# 1 Opdracht, aanpak en procedures

## 1.1 Opdracht

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

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

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

## 1.2 Wet- en regelgeving

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

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

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

De reviews van de accountants door de inspectie vinden hun grondslag in de Wet op het onderwijstoezicht en de Comptabiliteitswet.

#### *Wet op het onderwijstoezicht<sup>1</sup>*

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

#### *Comptabiliteitswet*

Op grond van de Comptabiliteitswet (hierna: CW) houdt de minister toezicht op het beheer van publieke financiële middelen buiten het Rijk<sup>2</sup>. Voor het onderwijs is de wettelijke toezichttaak belegd bij de inspectie. Op grond van de aan het toezicht verbonden bevoegdheden is de inspectie bevoegd inzage te vorderen in de controleprogramma's en dossiers van de accountant. Dit wordt gedaan om te beoordelen of in het kader van het toezicht gesteund kan worden op de door de accountant uitgevoerde controle. De daarmee verband houdende informatieplicht betreft:

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

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

### **1.3 Werkwijze reviews**

Een dossierreview omvat de volgende onderdelen:

#### *a. Uitgevoerde werkzaamheden en reikwijdte reviews*

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

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

#### *b. Oordeelsvorming*

Bij elke review geeft de inspectie een oordeel over de kwaliteit van de door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden. De inspectie hanteert 2 oordelen: 'Toereikend' en 'Niet-toereikend'. Bij een toereikende accountantscontrole zijn geen of

---

<sup>1</sup> WOT, artikel 3 lid 1 sub c

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

een beperkt aantal marginale tekortkomingen in de controle aangetroffen. Bij een niet-toereikende accountantscontrole zijn op meerdere punten tekortkomingen in de controle aangetroffen. Ook kan er sprake zijn van een beperkt aantal, maar wel essentiële tekortkomingen.

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

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

#### *c. Toepassing procedure ontoereikende accountantscontrole*

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

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

### **1.4 Hoor, wederhoor en vervolgafspraken met accountants**

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

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

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

Naast deelrapportages en rapportagebrieven ten behoeve van in de review betrokken accountants(kantoren) stelt de inspectie jaarlijks het 'Rapport review controles onderwijs' op met daarin de uitkomsten van de reviews van alle bij de reviews betrokken accountantskantoren. Het rapport wordt op grond van artikel 3.1 van de Wet open



overheid (Woo) actief openbaar gemaakt. Wij vinden openbaarmaking van belang zodat het maatschappelijk verkeer in het algemeen en belanghebbenden in relatie tot onderwijsinstellingen in het bijzonder, inzicht hebben in de kwaliteit en de werking van het toezichtstelsel en hierover geïnformeerd worden.

Voor de reviews over het boekjaar 2022 betekent dit dat de uitkomsten medio 2024 door publicatie van dit rapport op de website van de inspectie openbaar worden gemaakt.

## **1.5 Follow-up**

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

## 2 Omgevingsanalyse en omvang reviews

### 2.1 Omgevingsanalyse

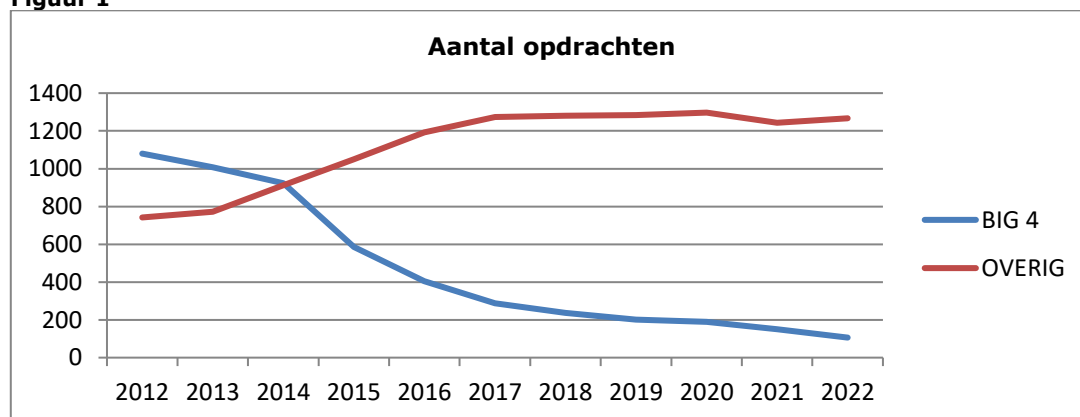
Voor een zo goed mogelijke en representatieve selectie van controledossiers, is het van belang de omgeving te kennen van het eerstelijnstoezicht van accountants. Ontwikkelingen in die omgeving hebben invloed op de omvang van de reviews en de selectie van dossiers.

In het gehele (bekostigde) onderwijsveld (sectoren primair onderwijs, voortgezet onderwijs, mbo en hoger onderwijs) zijn over boekjaar 2022 bij 1.373 onderwijsbesturen controles uitgevoerd. De (interne toezichthouders van) besturen hebben opdrachten verstrekt aan in totaal 27 accountantskantoren. De verschillen, wat betreft omvang en aantal opdrachten, tussen deze kantoren zijn groot. Het kantoor met de meeste opdrachten heeft een marktaandeel van ruim 38% (524 opdrachten). Daarnaast zijn er 5 kantoren met slechts één opdracht. Ten opzichte van het boekjaar 2021 voerden 6 accountantskantoren geen opdrachten meer uit, grotendeels door een fusie met een ander kantoor dat actief is in de onderwijsmarkt. Er zijn geen opdrachten verstrekt aan nieuwe kantoren in het onderwijsveld.

Bij de uitvoering van de opdrachten over boekjaar 2021 zijn door 106 'tekenend' accountants controleverklaringen en assurance-rapporten afgegeven. Ten opzichte van boekjaar 2021 waren daarvan 17 accountants 'nieuw' en 17 accountants niet meer (als tekenend accountant) actief in het onderwijsveld.

De ontwikkeling van het marktaandeel in aantallen opdrachten laat de afgelopen 10 jaar een aanzienlijke verschuiving zien. Het marktaandeel van de traditionele BIG4-kantoren (EY, KPMG, Deloitte en PwC) daalt sinds 2012. In dat boekjaar hadden deze kantoren gezamenlijk 1.080 opdrachten (59,3%), in boekjaar 2022 is dat gedaald naar 77 opdrachten (8,5%). In figuur 1 is te zien dat vanaf 2014 de meeste opdrachten worden uitgevoerd door niet-BIG4-kantoren (hierna: overige kantoren).

**Figuur 1**



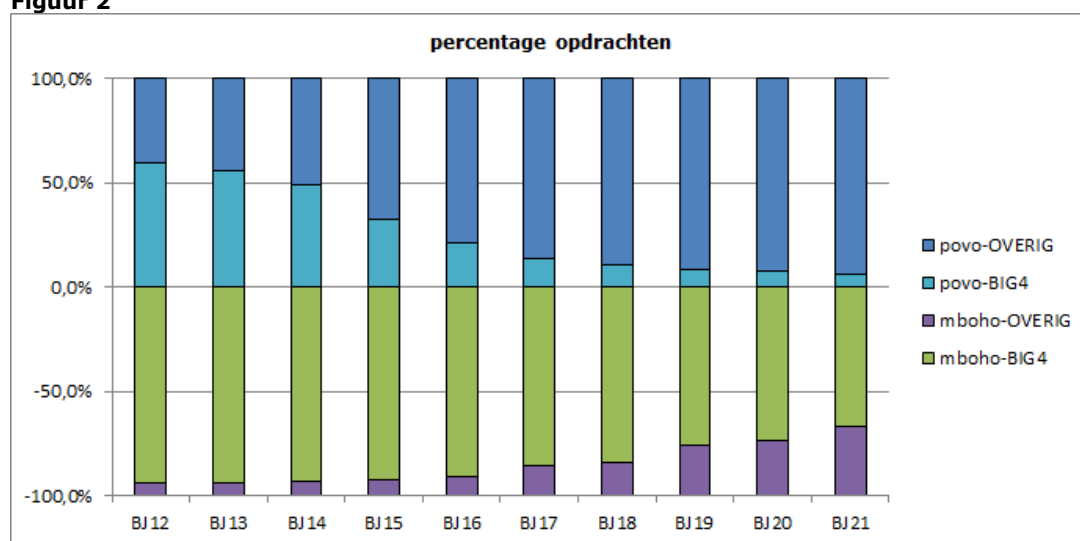
Na 2017 zwakt de verschuiving af, maar deze is tot op heden nog niet (geheel) tot stilstand gekomen. Het marktaandeel van de BIG4-kantoren en de overige kantoren ontwikkelt zich niet in alle onderwijssectoren op dezelfde wijze.

Het grootste aandeel van de verschuiving (figuur 2) heeft betrekking op het primair onderwijs (po) en voortgezet onderwijs (vo). In boekjaar 2012 bedroeg het aandeel opdrachten van de BIG4-kantoren in het funderend onderwijs nog 57,4%; in het boekjaar 2022 is dat gedaald naar 3,2%.

Het aandeel in het mbo en hoger onderwijs (ho) in boekjaar 2022 bedraagt nog 59,6% ten opzichte van 87,4% in 2012. De controles in het mbo en ho werden en worden nog steeds grotendeels uitgevoerd door BIG4-kantoren, al is hier ook sprake van een dalende trend.

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

**Figuur 2**



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

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

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

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

**Tabel 1a – AANTAL KANTOREN per categorie**

Categorie	BJ18 N	BJ18 %	BJ19 N	BJ19 %	BJ20 N	BJ20 %	BJ21 N	BJ21 %	BJ22 N	BJ22 %
Categorie a: 100+	6	15,4	3	8,3	4	11,4	3	9,1	2	7,4
Categorie b: 50-99	4	10,3	6	16,7	4	11,4	5	15,2	5	18,5
Categorie c: 10-49	7	17,9	8	22,2	9	25,7	9	27,3	8	29,6
Categorie d: 1-9	22	56,4	19	52,8	18	51,4	16	48,5	12	44,4
<b>Totaal</b>	<b>39</b>	<b>100</b>	<b>36</b>	<b>100</b>	<b>35</b>	<b>100</b>	<b>33</b>	<b>100</b>	<b>27</b>	<b>100</b>

**Tabel 1b – AANTAL KANTOREN met slechts 1 opdracht**

	BJ18 N	BJ18 %	BJ19 N	BJ19 %	BJ20 N	BJ20 %	BJ21 N	BJ21 %	BJ22 N	BJ22 %
Kantoren met 1 opdracht	7	18,0	6	16,7	4	11,4	5	15,2	5	18,5

Het aantal in het onderwijsveld actieve kantoren daalt al jaren op rij: sinds 2018 met 12 kantoren, oftewel met ruim 30%. De daling doet zich met name voor in categorie d. Van de 17 actieve kantoren in 2018 uit categorieën a, b en c heeft geen enkel kantoor de onderwijsmarkt verlaten.

Over boekjaar 2022 is het aantal kantoren in categorie a ten opzichte van 2021 gedaald. Dit is het gevolg van een fusie tussen 2 kantoren uit categorie a. Binnen categorie b en c zijn er beperkte verschuivingen van toepassing. De belangrijkste wijziging betreft een fusie tussen 2 kantoren die in 2021 nog in categorie c zaten en in 2022 tot categorie b behoren. 4 kantoren uit categorie d hebben in 2022 de onderwijsmarkt verlaten. Hierdoor is het aantal kantoren in categorie d gedaald van 16 naar 12. Voor boekjaar 2022 is er wederom geen sprake geweest van nieuwe kantoren in het onderwijsveld.

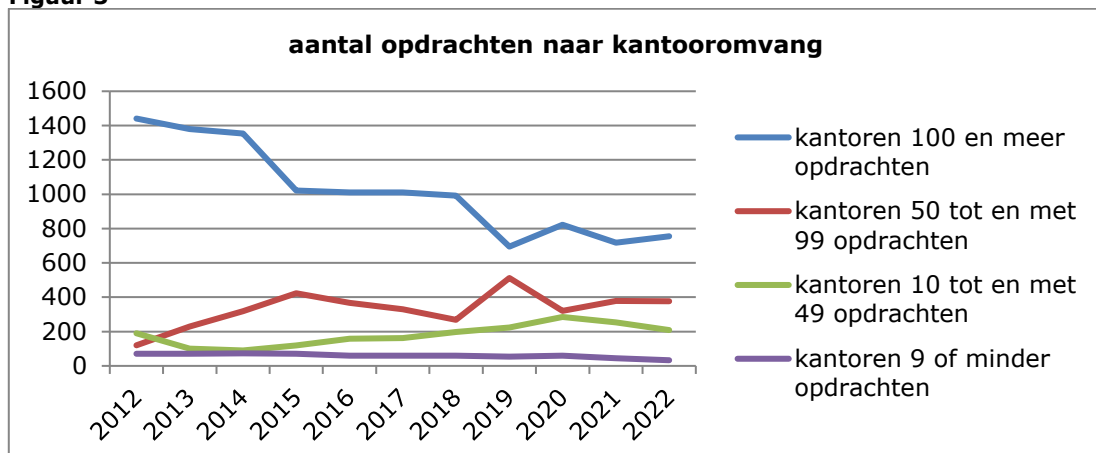
De daling van het aantal actieve kantoren zal zich komend jaar voortzetten als gevolg van fusie tussen actieve kantoren in het onderwijsveld en kantoren in categorie d die op termijn geen onderwijscontroles meer uitvoeren. Achterliggende redenen zijn bijvoorbeeld de kosten van het opbouwen en handhaven van capaciteit, kennis en ervaring en het fuseren van onderwijsbesturen.

Het aantal actieve kantoren, en daarmee de keuzemogelijkheden voor onderwijsbesturen, neemt hiermee verder af. Als positieve ontwikkeling kan hier worden vermeld dat er grote(re) kantoren ontstaan die beter in staat moeten worden geacht kennis en ervaring met betrekking tot het onderwijsveld, en een goed ontwikkeld systeem van kwaliteitsborging, in stand te houden. Minder keuze dus, maar meer mogelijkheden voor kwaliteit. De inspectie acht het van belang dat toetreden tot de markt mogelijk blijft. De afgelopen jaren zijn er zoals eerder gemeld geen nieuwe kantoren toegetreden tot de onderwijsmarkt. Voor wat betreft het boekjaar 2023 is in ieder geval 1 kantoor toegetreden tot de onderwijsmarkt.

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

**Tabel 2 – AANTAL OPDRACHTEN per categorie**

Categorie	BJ18 N	BJ18 %	BJ19 N	BJ19 %	BJ20 N	BJ20 %	BJ21 N	BJ21 %	BJ22 N	BJ22 %
Categorie a: 100+	992	65,4	695	46,8	822	55,3	718	51,5	755	55,0
Categorie b: 50-99	268	17,7	512	34,5	320	21,5	379	27,2	377	27,5
Categorie c: 10-49	197	13,0	224	15,1	285	19,2	254	18,2	208	15,1
Categorie d: 1-9	60	4,0	54	3,6	60	4,0	44	3,2	33	2,4
<b>Totaal</b>	<b>1517</b>	<b>100</b>	<b>1485</b>	<b>100</b>	<b>1486</b>	<b>100</b>	<b>1395</b>	<b>100</b>	<b>1373</b>	<b>100</b>

**Figuur 3**

## 2.2 Verantwoording reviews in 2023 (boekjaar 2022)

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

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

In tabel 3 is aangegeven hoe de opbouw van de reviews in 2023, over boekjaar 2022, tot stand is gekomen.

**Tabel 3**

Reviews in 2023	Aantal
Basisminimum	45
Herhalingsreviews	2
Effecten marktontwikkeling	-3
Reviews vervallen	-2
<b>Totaal</b>	<b>42</b>

Op grond van het reviewbeleid 2023 bepaalt het marktaandeel van een kantoor het aantal reviews per jaar. Voor kantoren met meer dan 50 opdrachten wordt een staffel gehanteerd. Kantoren met minder dan 50 opdrachten krijgen elke 2 jaar een review en kantoren met minder dan 25 opdrachten elke 3 jaar. Kantoren met een groot marktaandeel in de sectoren mbo en ho (in de praktijk zijn dit de BIG4-kantoren), krijgen vanwege standaard minimaal 3 reviews op jaarbasis, ook als het aantal opdrachten in alle sectoren beneden 50 ligt.

Op grond van de resultaten van de reviews in 2022 zijn 2 herhalingsreviews uitgevoerd (vanuit de reviews in 2022 was er bij 4 kantoren een herhalingsreview van toepassing, 2 van deze kantoren hebben echter de onderwijsmarkt verlaten).

In 2023 zijn in totaal de controles van 42 onderwijsinstellingen over het boekjaar 2022 gereviseerd, wat neerkomt op 67 controledossiers (jaarstukken én OBO).

In tabel 4 zijn het aantal reviews per onderwijssector weergegeven, met als vergelijking de voorgaande 2 boekjaren. In de tabel wordt onderscheidt gemaakt tussen de controle van de jaarrekening (JR) en bekostiging (BK). Bij de reviews in 2023 (reviews boekjaar 2022) waren bij deze controles van 40 onderwijsinstellingen en 2 samenwerkingsverbanden betrokken. Bij de reviews in 2022 (reviews boekjaar 2021) werden 74 reviews uitgevoerd en waren bij deze controles van 43 onderwijsinstellingen en 4 samenwerkingsverbanden betrokken.

**Tabel 4 – AANTAL REVIEWS per boekjaar**

Sector	BJ20 JR	BJ20 BK	BJ21 JR	BJ21 BK	BK22 JR	BJ22 BK
Sector po	15		18		15	
Sector vo	15	12	16	14	13	11
Sector mbo	9	9	8	8	7	7
Sector ho	6	6	5	5	7	7
<b>subtotaal</b>	<b>45</b>	<b>27</b>	<b>47</b>	<b>27</b>	<b>42</b>	<b>25</b>
<b>Totaal</b>	<b>72</b>		<b>74</b>		<b>67</b>	

Bij de sector primair onderwijs (PO) verstreekte de inspectie tot en met het boekjaar 2021 een oordeel bij de jaarstukken én het bekostigingsonderzoek, vanaf boekjaar 2022 is er geen bekostigingsonderzoek meer van toepassing. Onder de sector PO vallen ook besturen in het speciaal onderwijs (SO) en samenwerkingsverbanden PO, onder de sector VO vallen ook besturen samenwerkingsverbanden VO.

Van de 27 actieve accountantskantoren die in het boekjaar 2022 actief waren in het onderwijsveld, zijn er 16 kantoren (59%) bij de reviews betrokken (tabel 5a). Het percentage kantoren dat is betrokken bij de reviews ligt daarmee iets lager in vergelijking met het voorgaande jaar. Dit is verklaarbaar doordat er in 2022 relatief veel herhalingsreviews van toepassing waren.

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

Categorie	BJ20 - actief	BJ20 - review	BJ21 - actief	BJ21 - review	BJ22 - actief	BJ22 - review
Categorie a: 100+	4	4	3	3	2	2
Categorie b: 50-99	4	4	5	5	5	5
Categorie c: 10-49	9	5	9	8	8	5
Categorie d: 1-9	18	11	16	5	12	4
<b>Totaal</b>	<b>35</b>	<b>24</b>	<b>33</b>	<b>21</b>	<b>27</b>	<b>16</b>

Jaarlijks worden kantoren uit elke omvangscategorie in de reviews betrokken. Bij alle 7 kantoren in de categorieën a en b zijn in 2023 reviews uitgevoerd (over het boekjaar 2022). In categorie c zijn reviews uitgevoerd bij 5 van 8 kantoren, bij de dit jaar niet betrokken kantoren in categorie c zijn vorig jaar reviews uitgevoerd.

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

	BJ20 - actief	BJ20 - review	BJ21 - actief	BJ21 - review	BJ22 - actief	BJ22 - review
Kantoren met 1 opdracht	4	3	5	1	5	1
Tekenend accountants	109	43	106	45	106	40

Van de 5 kantoren die over boekjaar 2022 slechts 1 opdracht uitvoerden, is er 1 bij de reviews in 2023 betrokken (tabel 5b). Over boekjaar 2022 waren in totaal 106 tekenend accountants actief, waarvan er 40 (37,7%) bij de reviews in 2023 zijn betrokken. Het percentage ligt daarmee iets lager dan in voorgaande jaren: bij de reviews over het boekjaar 2021 waren 45 van de 106 accountant betrokken (42,4%) en bij de reviews over het boekjaar 2020 waren 43 van de 109 accountants betrokken (39,4%).

### 3 Bevindingen

#### 3.1 Algemeen

Van de 67 over het boekjaar 2022 uitgevoerde reviews hebben er 65 (97,0%) een oordeel 'Toereikend' gekregen. 2 reviews (3,0%) kregen een oordeel 'Niet-toereikend'.

Dat komt neer op een daling van het aandeel niet-toereikende controles ten opzichte van het boekjaar 2021. Toen werd 8,1% van de geselecteerde dossiers niet-toereikend bevonden (zie tabel 6).

**Tabel 6 – OORDEEL REVIEWS**

Oordeel	BJ20 N	BJ20 %	BJ21 N	BJ21 %	BJ22 N	BJ22 %
Toereikend	63	87,5%	68	91,9%	65	97,0%
Niet-toereikend	9	12,5%	6	8,1%	2	3,0%
<b>Totaal</b>	<b>72</b>	<b>100%</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>	<b>67</b>	<b>100%</b>
Aantal betrokken besturen	45		47		42	

In vergelijking met boekjaar 2021 is het aantal toereikende controles procentueel (van 91,9% naar 97,0%) toegenomen. In dit hoofdstuk gaan we nader in op de resultaten (paragraaf 3.2) en vervolgens op de niet-toereikend uitgevoerde controles (paragraaf 3.3).

#### 3.2 De resultaten nader bezien

##### 3.2.1 Resultaten per accountantskantoor

De 67 uitgevoerde reviews betreffen, zoals aangegeven, 42 controleopdrachten verdeeld over 16 accountantskantoren. In tabel 7 is weergegeven bij welke accountantskantoren oordelen 'Toereikend' zijn verstrekt, verdeeld naar onderwijssector en controleobject. Voor alle sectoren is een onderzoek van de jaarrekening (JR) van toepassing, voor de sectoren VO, MBO en HO daarnaast ook bekostigingsonderzoek (BK) van toepassing.

**Tabel 7 – overzicht OORDELEN TOEREIKEND**

Accountantskantoor	PO JR	VO JR	VO BK	MBO JR	MBO BK	HO JR	HO BK	TOTAAL
De Jong & Laan Accountants B.V.	1							1
Deloitte Accountants B.V.	1			2	2			5
Ernst & Young Accountants LLP	1			1	1	1	1	5
Eshuis Registeraccountants B.V.	1	1	1					3
Flynth Audit B.V.	1	2	2	1	1	1	1	9
Horlings Accountants & Belastingadviseurs B.V.	1	2	2					5
IJburg Accountants en Adviseurs B.V.		1	1					2
Koeleman accountants & belastingadviseurs B.V.	1							1
KPMG Accountants N.V.				1	1	2	2	6
Moore DRV	1	1						2
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.		1	1	1	1	1	1	6
RA12 Registeraccountants B.V.	1	1	1			1	1	5
Van Ree Accountants	3	2	2	1	1	1	1	11
Wijs Accountants	2	1	1					4
<b>Totaal</b>	<b>14</b>	<b>12</b>	<b>11</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>65</b>

Bij 65 reviews, 40 controles van de jaarstukken en 25 onderzoeken van gegevens in het OBO hebben wij vastgesteld dat de controles door de accountantskantoren toereikend zijn uitgevoerd. Dit betekent dat er geen of een beperkt aantal marginale tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen, dat onze bevindingen naar aard en omvang beperkt zijn en derhalve niet van invloed zijn op het gegeven oordeel.

Zoals in de voorgaande paragraaf is aangegeven, zijn wij van oordeel dat 2 van de 67 controles niet-toereikend zijn uitgevoerd. Dit betekent dat op 1 of meerdere (essentiële) punten tekortkomingen in de controle zijn aangetroffen. We hebben dit vastgesteld bij 2 accountantskantoren. In tabel 8 is weergegeven bij welke accountantskantoren en voor welke sector en controleobject een oordeel niet-toereikend is gegeven.

**Tabel 8 – overzicht OORDELEN NIET-TOEREIKEND**

<b>Accountantskantoor</b>	<b>PO JR</b>	<b>VO JR</b>	<b>VO BK</b>	<b>MBO JR</b>	<b>MBO BK</b>	<b>HO JR</b>	<b>HO BK</b>	<b>TOTAAL</b>
Afier Auditors B.V.	1							1
ESJ Audit & Assurance B.V.		1						1
<b>Totaal</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>

De niet-toereikende oordelen hebben betrekking op de controle van de jaarstukken. Alle kantoren zijn al meer dan 5 jaar actief in het onderwijsveld, eventuele rechtsvoorgangers meegerekend. Bij de reviews is, evenals vorig jaar, ook nu weer vastgesteld dat de bij deze kantoren aangetroffen tekortkomingen doorgaans niet terug te voeren zijn op het ontbreken van de noodzakelijke kennis van controles in het onderwijsveld. De tekortkomingen vinden meestal hun oorzaak in een gebrek aan vastlegging. De uit te voeren of uitgevoerde werkzaamheden, bevindingen en op grond daarvan getrokken conclusies zijn dan niet of niet voldoende vastgelegd. Het oordeel 'Niet-toereikend' komt daarom met name voort uit specifieke bevindingen over de controleaanpak of de controledocumentatie.

Met de betrokken accountants zijn naar aanleiding van het reviewresultaat aparte gesprekken gevoerd. Daarbij is de hiervoor geschetste trend in de aangetroffen tekortkomingen nadrukkelijk aan de orde gesteld. We hebben hen erop gewezen dat wij met een review alleen kunnen vaststellen of de controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd, als die werkzaamheden voldoende zichtbaar zijn in het controledossier.

Bij de betreffende 2 accountants, voor zover deze nog actief zijn in het onderwijsveld, worden in 2024 herhalingsreviews uitgevoerd op een dossier boekjaar 2023, om te zien of de noodzakelijke verbeteringen zijn doorgevoerd.

Bij enkele reviews, ook reviews die als 'toereikend' zijn beoordeeld, is opgemerkt dat de actualisering van sommige (specifieke) controlevereisten uit het OAP of wet- en regelgeving niet is doorvertaald naar de in de controle gehanteerde werkprogramma's.

### 3.2.2 *Resultaten naar marktaandeel*

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

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

In de categorieën c en d is over het boekjaar 2022 sprake van een niet-toereikend uitgevoerde controle. In de categorieën a en b zijn over het boekjaar 2022 dus geen 'Niet-toereikend'-oordelen van toepassing. Bij de reviews over het boekjaar 2021 was er nog sprake van niet-toereikende controles in categorie a (1x), categorie b (1x) en categorie d (4x).



**Tabel 9a – OORDEEL 'NIET-TOEREIKEND' reviews BJ22**

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

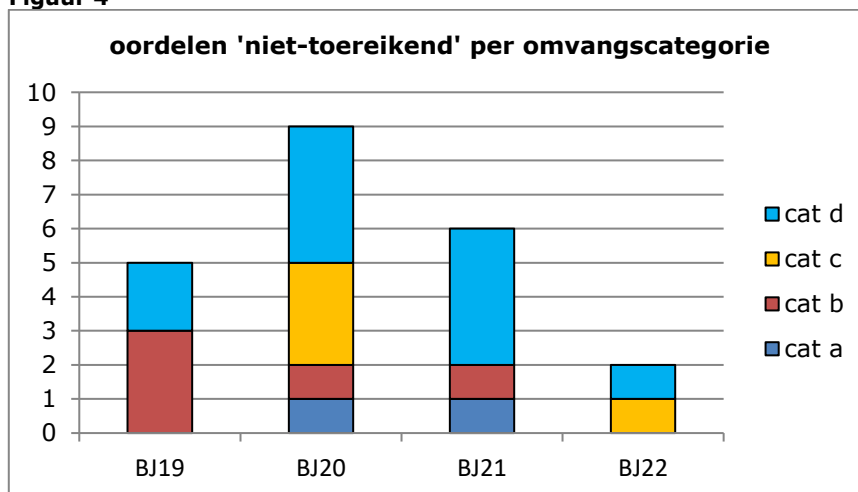
**Tabel 9b – OORDEEL 'NIET-TOEREIKEND' reviews BJ21**

Per categorie	a	b	c	d	Totaal
Niet-toereikend	1	1	0	4	6

**Tabel 9c - OORDEEL 'NIET-TOEREIKEND' reviews BJ20**

Per categorie	a	b	c	d	Totaal
Niet-toereikend	1	1	3	4	9

Uiteraard dient bij bovenstaande de wijze van selecteren in ogenschouw genomen te worden; de wijze van selecteren kan (enig) effect hebben op de reviewuitkomsten. Kantoren uit de categorieën c en d die vanuit de reviews boekjaar 2021 in de review betrokken waren, behoudens herhalingsreviews, zijn niet opnieuw voor de reviews boekjaar 2022 geselecteerd. Daarbij moet worden opgemerkt dat dit niet gold voor de BIG4-kantoren die in categorie c zitten (zie paragraaf 2.1). Deze kantoren worden vanwege hun marktaandeel in de sectoren mbo en ho ieder jaar in de reviews betrokken. Met het vergelijken van uitkomsten over de jaren heen moet daarom voorzichtig worden omgegaan. In figuur 4 is de ontwikkeling in de afgelopen 4 jaren grafisch weergegeven.

**Figuur 4**

### 3.2.3

#### *Resultaten naar onderwijssector en object*

In tabel 10 en figuur 5 zijn de niet-toereikende controles weergegeven naar onderwijssector en object (jaarstukken en bekostiging). Zoals eerder aangegeven, is het aantal niet-toereikende controles afgenomen ten opzichte van de voorgaande 2 jaren. Deze afname betreft alle sectoren. Over het boekjaar 2022 zijn er voor de sectoren mbo en ho geen niet-toereikende oordelen meer van toepassing.

**Tabel 10a – OORDEEL NIET-TOEREIKEND per sector boekjaar 2022**

Sector	JR	BK
PO	1	n.v.t.
VO	1	0
MBO	0	0

Sector	JR	BK
HO	0	0
<b>Totaal per object</b>	<b>2</b>	<b>0</b>
<b>Totaal</b>	<b>2</b>	

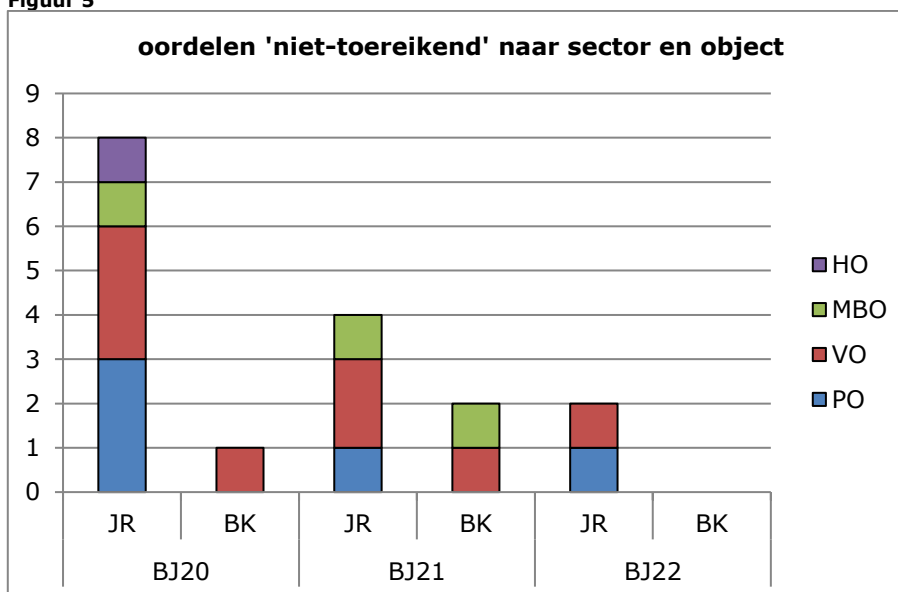
**Tabel 10b – OORDEEL NIET-TOEREIKEND per sector boekjaar 2021**

Sector	JR	BK
PO	1	n.v.t.
VO	2	1
MBO	1	1
HO	0	0
<b>Totaal per object</b>	<b>4</b>	<b>2</b>
<b>Totaal</b>	<b>6</b>	

**Tabel 10c – OORDEEL NIET-TOEREIKEND per sector boekjaar 2020**

Sector	JR	BK
PO	3	n.v.t.
VO	3	1
MBO	1	0
HO	1	0
<b>Totaal per object</b>	<b>8</b>	<b>1</b>
<b>Totaal</b>	<b>9</b>	

**Figuur 5**



### 3.3 Belangrijkste bevindingen reviews

#### 3.3.1 Bevindingen controle van de jaarstukken

##### Sector PO

De 15 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 in de sector PO leverden 40 bevindingen op (boekjaar 2021: 64 bevindingen):

- Wet normering topinkomens (10x)
- Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (4x)
- Huisvesting PO (3x)
- Aftrekposten bekostiging PO & wachtgelden PO (3x)
- Bestuursverslag - verantwoording professionalisering en begeleiding starters en schoolleiders (3x)
- NWO-subsidies (3x)
- Rechtmatigheid kosten en investeringen (3x)
- Bestuursverslag – continuïteitsparagraaf (2x)

- Bestuursverslag – maatschappelijke thema's po (2x)
- Bestuursverslag – vereisten Rjo algemeen (1x)
- Notulen College van Bestuur/Raad van Toezicht (1x)
- (Tekst) controleverklaring (1x)
- Europese en nationale aanbesteding (1x)
- Regeling tegemoetkoming kosten opleidingsscholen (1x)
- Contractactiviteiten voor derden (overige baten) (1x)
- Materialiteit (1x).

#### *Sector VO*

De 13 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 in de sector VO leverden 33 bevindingen op (boekjaar 2021: 50 bevindingen):

- Wet normering topinkomens (7x)
- Bestuursverslag – vereisten Rjo algemeen (3x)
- Bestuursverslag – maatschappelijke thema's VO (3x)
- Aanvullende bekostiging eerste opvang nieuwkomers VO (3x)
- Bestuursverslag - verantwoording nieuwkomers op de ISK en doorstroom reguliere onderwijs (3x)
- NWO-subsidies (2x)
- Rechtmatigheid kosten en investeringen (2x)
- Regeling tegemoetkoming kosten opleidingsscholen (2x)
- Contractactiviteiten voor derden (overige baten) (2x)
- Notulen College van Bestuur/Raad van Toezicht (1x)
- Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (1x)
- Afhandelingscorrespondentie / herstelopdrachten (1x)
- Bestuursverslag – Rjo signaleringswaarde bovenmatige vermogens (1x)
- Geormerkte aanvullende subsidies (1x)
- Verklaring omtrent gedrag (1x).

#### *Sector MBO*

De 7 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 in de sector MBO leverden 20 bevindingen op (boekjaar 2021: 22 bevindingen):

- Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (3x)
- Wet normering topinkomens (2x)
- Bestuursverslag – verantwoording keuzedelen (2x)
- Bestuursverslag – continuïteitsparagraaf (1x)
- NWO-subsidies (1x)
- Notulen College van Bestuur/Raad van Toezicht (1x)
- Afhandelingscorrespondentie/herstelopdrachten (1x)
- Bestuursverslag – verantwoording afwijking koppeling keuzedelen aan de kwalificatie van de opleiding (1x)
- Bestuursverslag – verantwoording onderwijsprogramma met minder uren (1x)
- Segmentatie jaarrekening (1x)
- Rechtmatigheid kosten en investeringen (1x)
- Geormerkte aanvullende subsidies (1x)
- Verklaring omtrent gedrag (1x)
- Regeling tegemoetkoming kosten opleidingsscholen (1x)
- Bestuursverslag – verantwoording Rjo Studentenfonds (1x)
- Contractactiviteiten voor derden (overige baten) (1x).

#### *Sector HO*

De 7 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 in de sector HO leverden 11 bevindingen op (boekjaar 2021: 12 bevindingen):

- Bestuursverslag – besluit experimenten flexibel hoger onderwijs (2x)
- Wet normering topinkomens (1x)
- Bestuursverslag – Rjo Kwaliteitsafspraken HO (1x)
- Bestuursverslag – vereisten Rjo algemeen (1x)
- Bestuursverslag – besluit experiment promotieonderwijs (1x)
- Bestuursverslag – continuïteitsparagraaf (1x)
- Bestuursverslag – code goed bestuur HO (1x)

- Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten (1x)
- Bestuursverslag - Rjo verantwoording Helderheid (1x)
- Kosten opleidingen in het buitenland sector HO (1x).

### 3.3.2 *Bevindingen onderzoek bekostigingsgegevens/OBO*

#### *Sector VO*

De 11 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 in de sector VO leverden 8 bevindingen op (boekjaar 2021: 21 bevindingen):

- Risicoanalyse (2x)
- Controleaanpak (2x)
- Juistheid velden (1x)
- Eisen leerlingenadministratie (1x)
- Bepaling afzonderlijke onderzoekspopulaties (1x)
- Ongeoorloofd verzuim (1x).

#### *Sector MBO*

De 7 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 in de sector MBO leverden 19 bevindingen op (boekjaar 2021: 10 bevindingen):

- Naleving koppelingswet – controle juistheid Nederlandse nationaliteit studenten ouder dan 18 jaar (7x)
- Juistheid velden (3x)
- Naleving koppelingswet – beschrijving inschrijvingsprocedure instelling (2x)
- Procedure onderwijsovereenkomsten (2x)
- Bepaling afzonderlijke onderzoekspopulaties (2x)
- Notitie Helderheid (1x)
- Tijdigheid ondertekening OOK (1x)
- Procedure derden-machtigingen (1x).

#### *Sector HO*

De 7 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 in de sector HO leverden 6 bevindingen op (boekjaar 2021: 5 bevindingen):

- Controleaanpak (2x)
- (Tekst) assurance-rapport (1x)
- Naleving koppelingswet – beschrijving inschrijvingsprocedure instelling (1x)
- Risicoanalyse (1x)
- Bepaling afzonderlijke onderzoekspopulaties (1x).

### 3.3.3 *Vergelijking bevindingen reviews met voorgaand jaar*

Bij de vergelijking van de resultaten van boekjaar 2022 met het boekjaar 2021 (en eerdere jaren) komen meerdere al eerder vastgestelde bevindingen naar voren. Voor het ene kantoor is een punt niet meer van toepassing omdat verbeteringen zijn aangebracht. Voor een ander kantoor is het een aandachtspunt dat in de komende controle moet worden opgelost.

Het totaal aantal bevindingen is afgenomen. Over het boekjaar 2022 zijn er totaal 137 bevindingen geconstateerd bij alle reviews, bij de reviews over het boekjaar 2021 waren dat 176 bevindingen over alle reviews. Het aantal reviews is daarbij zoals eerder aangegeven iets gedaald (van 72 naar 67).

Van de 137 bevindingen over het boekjaar 2022, hebben er 18 betrekking op de 2 reviews met een oordeel niet-toereikend. In de onderstaande opsomming zijn de belangrijkste onderwerpen vermeld die bij de reviews boekjaar 2022 en in voorgaande jaren werden opgemerkt:

1. Wet normering topinkomens
2. NWO-subsidies
3. Bestuursverslag – vereisten Rjo algemeen
4. Rechtmatigheid kosten en investeringen
5. Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016
6. Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten
7. Regeling tegemoetkoming kosten opleidingsscholen
8. Bestuursverslag – continuïteitsparagraaf
9. Contractactiviteiten voor derden (overige baten).

We brengen deze onderwerpen specifiek onder de aandacht omdat ze mogelijk een structureel karakter hebben. Wat bij de reviews over het boekjaar 2022 verder is opgevallen, is dat controlewerkzaamheden behorend bij nieuwe, in het OAP en wet- en regelgeving toegevoegde, controle- en verantwoordingsvereisten niet bij alle kantoren altijd voldoende bekend zijn. Daardoor worden deze vereisten door sommige kantoren niet of onvoldoende in de controlewerkzaamheden meegenomen. Wijzigingen in het OAP worden nadrukkelijk aan de orde gesteld in de periodieke accountants-overleggen als onderdeel van het jaarlijkse proces van totstandkoming van het OAP. Onjuistheden, onvolledigheden of onduidelijkheden kunnen in dit proces door elke accountant of elk accountantskantoor worden aangedragen.

## **4 Conclusie en vooruitblik**

### **4.1 Algemeen en opdracht**

In de voorgaande hoofdstukken hebben wij onze aanpak, de omgevingsanalyse en de feitelijke bevindingen van de in 2023 uitgevoerde reviews over het boekjaar 2022 beschreven en waar mogelijk vergeleken met voorgaande jaren. In paragraaf 1.2 is aangegeven dat de inspectie reviews bij accountantskantoren uitvoert om vast te stellen dat de kwaliteit van de accountantscontrole, de eerste lijn van het toezicht, van voldoende niveau is. Zodoende kan inzicht worden verkregen in de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie en het rechtmatig handelen van de instellingen. Het uitvoeren van deze reviews kan worden beschouwd als het sluitstuk van goed toezicht, de tweede lijn, op de onderwijsinstellingen van alle sectoren. Vanuit dit perspectief trekken wij onze conclusies.

### **4.2 Conclusie reviews**

Het aantal niet-toereikende controles bij de reviews over het boekjaar 2022 is verder gedaald. De betreffende 2 niet-toereikende controles hebben betrekking op 2 kantoren in de omvangscategorie c en d. Bij deze 2 kantoren werd de controle van 1 onderwijsinstelling geselecteerd. Over boekjaar 2022 had het kantoor uit categorie c in totaal 13 opdrachten in portefeuille en het kantoor uit categorie d slechts 1 opdracht. Deze kantoren zijn daarmee verantwoordelijk voor een relatief beperkt deel van alle opdrachten in het onderwijsveld, namelijk minder dan 1,0%. Van alle bevindingen uit de reviews boekjaar 2022 betreffen deze 2 reviews echter bijna 13% van alle bevindingen. Ze zijn daardoor beperkt van invloed op de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles. Conform het reviewbeleid zullen wij bij de reviews boekjaar 2023 bij deze 2 kantoren een herhalingsreview uitvoeren.

Met de uitvoering van de reviews boekjaar 2023 hebben wij voldoende informatie verkregen voor onze conclusie over het functioneren van het eerstelijns toezicht door accountants. Samenvattend zijn we positief over de kwaliteit van de in het gehele onderwijsveld uitgevoerde accountantscontroles. Wel blijven we alert op de aanwezige risico's, ook bij kantoren met een groter marktaandeel.

Wij komen verder tot de conclusie dat het eerstelijnstoezicht voldoende zicht geeft op de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie van onderwijsinstellingen, en de rechtmatige verkrijging en besteding van rijksmiddelen door onderwijsinstellingen.

### **4.3 Ontwikkelingen in de controlemarkt**

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

De BIG4-kantoren zijn vooral betrokken bij controles van de grote(re) onderwijsinstellingen. Dat betrof met name de sectoren mbo en ho en voor een klein deel het funderend onderwijs (alleen de grotere besturen). We zien de laatste jaren ook marktaandelen van de BIG4-kantoren in het mbo en ho verder afnemen. Als reden wordt aangegeven dat het uitvoeren van een controle passend bij de standaarden en marktpositie van deze kantoren en de daarbij behorende tariefstelling zich niet verhoudt tot de haalbaarheid van een kwalitatief goede controle bij kleine(re)

onderwijsinstellingen. De grens van welke onderwijsinstellingen als groot en klein worden gezien, schuift verder op.

Deze trend is bij 'middelgrote' kantoren ook zichtbaar bij besturen in het funderend onderwijs. Deze kantoren focussen ook steeds meer op grote en middelgrote besturen in het funderend onderwijs, hierdoor wordt het voor kleinere besturen (bijvoorbeeld zogeheten eenpitters) lastiger een accountant te vinden.

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

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

#### 4.4 Vooruitblik reviews 2024 (boekjaar 2023)

Zoals aangegeven in paragraaf 3.2, volgen we het aanbrenge van verbeteringen door accountants met het uitvoeren van herhalingsreviews (bij een Niet-toereikend oordeel) en voeren we additionele reviews uit als marktontwikkelingen daartoe aanleiding geven.

Bij 2 reviews over het boekjaar 2022 is een oordeel 'Niet-toereikend' afgegeven. Bij deze 2 accountants(kantoren) is derhalve een herhalingsreview aan de orde.

In 2024 voeren we (naar verwachting) reviews uit op de controles van accountants over het boekjaar 2023 bij 43 onderwijsinstellingen, dit is inclusief eerder genoemde twee herhalingsreviews. Het aantal reviews kan nog wijzigen op grond van actuele marktontwikkelingen over het boekjaar 2023, deze informatie is pas medio 2024 beschikbaar.

**Tabel 11 – overzicht aantal geplande reviews in 2024 (boekjaar 2023)**

Sector	Aantal reviews (onderwijsbesturen)
PO	18
VO	13
MBO	6
HO	6
<b>Totaal</b>	<b>43</b>