

# Besturen, een vak apart

Publieke managementletter voor  
het Middelbaar Beroepsonderwijs



April 2013

---

NBA

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

De leden van de NBA vormen een brede, pluriforme beroepsgroep van ruim 20.000 professionals werkzaam in de openbare accountantspraktijk, bij de overheid, als intern accountant en in het management van organisaties. Integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag zijn essentiële waarden voor iedere accountant. De NBA helpt accountants hun cruciale rol in de maatschappij te vervullen, nu en in de toekomst.

Aan de bestuurders en toezichhouders van  
MBO scholen en overige belangstellenden

Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
nba@nba.nl  
www.nba.nl

Datum	Onderwerp	Referentie	Bijlage(n)
26 April 2013	PML	KV	

Geachte bestuurders en toezichhouders,

Het Middelbaar beroepsonderwijs (MBO) staat de laatste jaren sterk in de publieke belangstelling. Incidenten hebben de discussie versterkt over de maatschappelijke functie van scholen in de regio, de kwaliteit van het onderwijs en het functioneren van het bestuur. Hierbij komt ook de rol van de accountant ter sprake.

Het MBO is een van de vier onderwijssectoren in Nederland. Aan het MBO wordt jaarlijks 4 miljard overheidssubsidie besteed. Met 70 scholen, 1.300 opleidingen, 55.000 werknemers en 523.000 leerlingen, vormt het MBO een belangrijke sector in de Nederlandse samenleving. Van oudsher bestaat een sterke band met het bedrijfsleven, vooral met het midden- en kleinbedrijf (mkb). Vooral het laatste decennium is sprake van snel wijzigende regelgeving, voortdurende bezuinigingen, veel onderwijskundige en organisatorische veranderingen en een onzekere toekomst.

Wij presenteren in deze publieke managementletter (PML) 'Besturen, een vak apart'. Vijf signalen en aanbevelingen. Primair bestemd voor bestuurders en toezichhouders van MBO scholen, brancheorganisaties, Rijksoverheid en accountants in de sector:

1. Turbulentie vergt inhaalslag bestuurlijke kwaliteit
2. Noodzaak financiële professionaliteit onderschat
3. Vastgoed vormt een financieel risico
4. Private activiteiten: kansen benutten, risico's onderkennen
5. Accountant teveel bezig met verleden

Een turbulente sector vraagt om professionele bestuurders en toezichhouders, met extra aandacht voor de financiële functie. Het beheren van vastgoed en het ontplooiën van private activiteiten dient zorgvuldig te gebeuren. Ook de accountant vervult hierbij een rol. Daarom is de laatste boodschap voor onze eigen leden bedoeld: geef meer invulling aan uw signalerende rol. Accountants kunnen in deze sector bij uitstek hun rol als vertrouwensman van het maatschappelijke verkeer waarmaken. De behoefte hieraan bij het publiek en de politiek is onmiskenbaar.

Deze PML is gebaseerd op de kennis van onze leden werkzaam in de sector. Diverse belanghebbenden onder wie de MBO Raad, Vereniging van Toezichhouders in Onderwijsinstellingen (VTOI) het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) en de Inspectie van het Onderwijs (IvO) hebben hun commentaar aan ons kenbaar gemaakt. Wij zijn hen allen zeer erkentelijk voor hun bijdragen.

Hoogachtend,



Drs. Huub Wieleman RA  
Voorzitter NBA



Prof. dr. Martin Hoogendoorn RA  
Lid NBA Signaleringsraad

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants





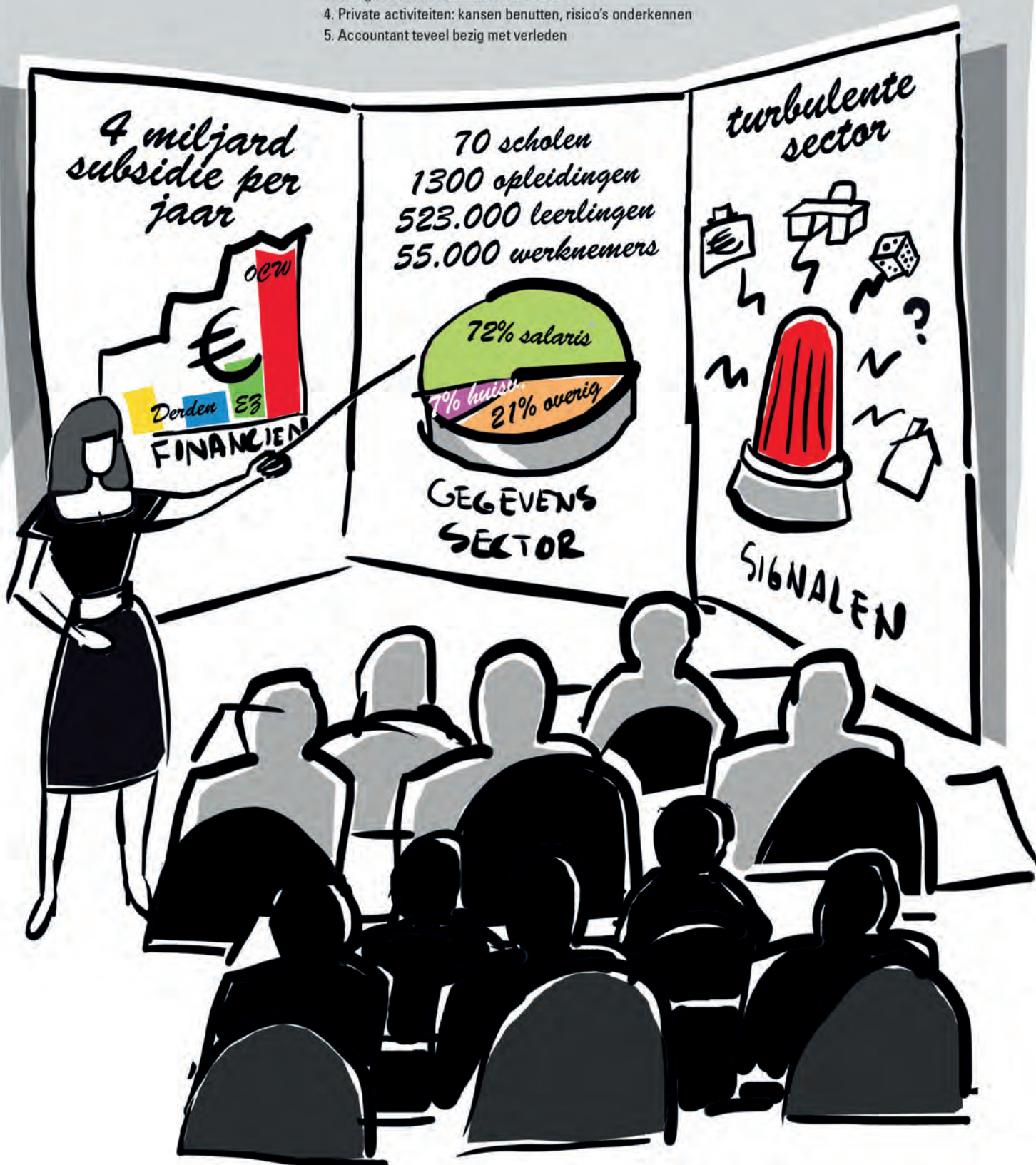
# Inhoudsopgave

Hoofdstuk	Pagina
MBO, een turbulente onderwijssector	7
Signaal 1: Turbulentie vergt inhaalslag bestuurlijke kwaliteit	10
Signaal 2: Noodzaak financiële professionaliteit onderschat	12
Signaal 3: Vastgoed vormt een financieel risico	14
Signaal 4: Private activiteiten: kansen benutten, risico's onderkennen	16
Signaal 5: Accountant vooral bezig met verleden	18
Reacties van belanghebbenden	21
Colofon	31

# Besturen, een vak apart

## Signalen:

1. Turbulentie vergt inhaalslag bestuurlijke kwaliteit
2. Noodzaak financiële professionaliteit onderschat
3. Vastgoed vormt een financieel risico
4. Private activiteiten: kansen benutten, risico's onderkennen
5. Accountant teveel bezig met verleden



# MBO, een turbulente onderwijssector

Het middelbaar beroepsonderwijs (MBO) vormt een van de vier onderwijssectoren in Nederland. De sector promoot zichzelf met enig recht als de ruggengraat van Nederland<sup>1</sup>. Bijna 40 procent van de beroepsbevolking is opgeleid in het MBO. In het schooljaar 2011-2012 volgden 523.000 leerlingen in totaal 1.300 opleidingen, verdeeld over 70 scholen. Het MBO is ook een grote werkgever, er werken ongeveer 55.000 personen. Jaarlijks ontvangt het MBO 4 miljard euro aan subsidie van de rijksoverheid.

## Sector in vogelvlucht

Het MBO is in de jaren negentig ontstaan met de invoering van de Wet Educatie en Beroepsonderwijs (WEB). Deze leidde tot de fusie van talloze scholen en instituten tot drie soorten onderwijsinstellingen: Regionale opleidingscentra (ROC's), Agrarische opleidingscentra (AOC's) en de Vakinstellingen (bedoeld voor een specifieke bedrijfstak). De MBO Raad en de AOC Raad zijn de brancheorganisaties in de sector<sup>2</sup>. De omvang van de scholen varieert sterk. ROC's in de Randstad kunnen soms 30.000 leerlingen hebben verdeeld over verschillende onderwijslocaties. Subsidiering van de sector vindt plaats door de ministeries van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) en Economische Zaken (EZ). Leerlingenaantallen en aantallen diploma's zijn de belangrijkste bekostigingsfactoren binnen de rijksbijdrage.

MBO scholen zijn maatschappelijke organisaties zonder winstoogmerk (rechtspersonen met een wettelijke taak of RWT's). Ze bereiden leerlingen voor op de beroepspraktijk of een vervolgopleiding met goed beroepsonderwijs. Dit wordt aangeduid als het primaire proces van de school. Alle ondersteunende functies en diensten, waaronder de financiële functie, worden secundaire processen genoemd. Om goede aansluiting met de arbeidsmarkt te bewaren, hebben de scholen vaak uitgebreid contact met het regionale bedrijfs-

leven, gemeenten en maatschappelijke instellingen. Het bedrijfsleven is enerzijds afnemer van afgestudeerden, maar anderzijds ook leverancier van praktijkkennis en stageplaatsen.

De opleiding kan de vorm hebben van een beroepsopleidende leerweg (BOL) of een beroepsbegeleidende leerweg (BBL). In het eerste geval ligt het accent op leren, in het tweede geval op werken. Studeren kan op vier niveaus, waarvan het hoogste recht geeft op een vervolgopleiding bij het Hoger Beroepsonderwijs (HBO). Belangrijkste leverancier van leerlingen voor het MBO is het Voorbereidend Middelbaar Beroepsonderwijs (VMBO). Dit betekent dat MBO scholen ook contacten met onderwijsinstellingen in de andere onderwijssectoren onderhouden.

Naast intern toezicht in de vorm van een Raad van Toezicht (RvT) hebben scholen te maken met extern toezicht door de Inspectie van het Onderwijs (IvO). Dit toezicht volgt twee sporen: enerzijds de kwaliteit van het onderwijs en anderzijds de financiële stabiliteit en de naleving van wet- en regelgeving (rechtmatigheid). Elk jaar moeten scholen hun jaarverslaggeving bij de IvO inleveren, voorzien van een controleverklaring van de accountant. Het onderwijs controleprotocol dat jaarlijks door de Inspectie van het Onderwijs (IvO) wordt uitgebracht voor de accountants van alle onderwijssectoren telt meer dan 100 pagina's. Het protocol is inzichtelijk en komt via een zorgvuldig proces tot stand, maar weerspiegelt in zijn omvang ook de complexiteit van de regelgeving en de controle. Eind 2012 stonden 5 van de 70 MBO scholen onder extra toezicht van de IvO.

## Een ingewikkeld speelveld

Het MBO is ook een turbulente en complexe sector. Dit heeft deels te maken met de ontstaansgeschiedenis. De sector

<sup>1</sup> Bron: [www.mboraad.nl](http://www.mboraad.nl)

<sup>2</sup> Omdat de opleiding van volwassenen tot de sector werd gerekend, wordt ook wel de term Beroepsonderwijs en Volwasseneneducatie (BVE) gebruikt





kent een grote variëteit aan opleidingen, diverse inkomstenstromen en veel belanghebbende partijen. Bestuurders en toezichthouders van MBO scholen moeten niet alleen letten op de kwaliteit van het beroepsonderwijs, maar ook verstand hebben van financiële zaken. De sector ligt onder een vergrootglas bij publiek en politiek. De visie van de politiek op het onderwijs is aan voortdurende verandering onderhevig, wat steeds weer nieuwe eisen stelt aan docenten, huisvesting en faciliteiten.

Daarnaast heeft het MBO te maken met bezuinigingen en worden ingewikkelde eisen gesteld aan de samenwerking met private partijen. Incidenten kunnen snel leiden tot imagoverlies voor de gehele sector en uitbreiding van de toch al complexe regelgeving. Het is de kunst om bij het aanpassen van regelgeving niet meer regels te geven, maar aandacht te vragen voor de juiste toepassing van de onderliggende principes. Zorgplicht is een van die principes. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de recente discussie over de 850-urennorm als factor voor de bekostiging. De kwaliteit van het onderwijs zou hierbij centraal moeten staan, niet zozeer het voldoen aan een formele norm<sup>3</sup>.

### Onderwijskwaliteit voorop

De kwaliteit van het onderwijs heeft in Nederland altijd op grote politieke belangstelling kunnen rekenen. De gemaakte keuzes zijn niet altijd gelukkig geweest, in 2007-2008 werd een parlementaire enquête gewijd aan onderwijsvernieuwingen<sup>4</sup>. Eind 2010 concludeerde de Commissie Onderwijs en Besturing BVE<sup>5</sup> dat op te veel scholen de onderwijs- en examenkwaliteit onvoldoende is. Kwaliteitsverbetering is nodig om het imago van de sector te verbeteren en opleidingen op voldoende niveau te houden. Anderzijds werd vastgesteld dat de eisen aan de scholen steeds hoger worden, terwijl de subsidiestroom vanuit de overheid krimpt en de crisis zijn invloed doet gelden. Dit noodzaakt MBO scholen tot een meer efficiënte bedrijfsvoering. In reactie hierop heeft de Minister van OCW het actieplan 'Focus op Vakmanschap 2011-2015' opgesteld. De maatregelen in het actieplan gaan ver. Zo wordt gewerkt aan het verkorten en intensiveren van opleidingen, het invoeren van een nieuwe bekostigingssystematiek, het herijken van de onderwijs-eindtermen (via kwalificatiedossiers) en het versterken van de samenwerking tussen ROC's in dezelfde regio. Demografische ontwikkelingen en de economische crisis vragen om meer bestuurlijke aandacht en regionale samenwerking

op het gebied van opleidingen, personeel en huisvesting. Al deze maatregelen zorgen voor een toenemende regeldruk en een stijgende behoefte aan transparante verantwoording door de MBO scholen. Een belangrijk instrument hiervoor is het Geïntegreerd Jaardocument (GJ). In dit document dienen ook niet-financiële ontwikkelingen uit het primair proces aan de orde te komen, bijvoorbeeld diplomaresultaten en leerlingentevredenheid. Ambities, beleid, prestaties en financiën kunnen zo in samenhang met elkaar gepresenteerd worden.

### Bestuurlijke daadkracht

Een turbulente sector vraagt om professionele bestuurders en toezichthouders, met extra aandacht voor de financiële functie. Het bieden van goed onderwijs is niet meer voldoende. Bestuurders en toezichthouders moeten professioneel en daadkrachtig optreden, de juiste link weten te leggen tussen onderwijskwaliteit en financieel beheer. Een goede beheersing van de kosten is essentieel. Het beheren van vastgoed en het ontplooiën van private activiteiten vereist zorgvuldigheid. Ook de accountant<sup>6</sup> speelt een rol van betekenis, vooral bij het jaarverslag en door uitbreiding van zijn signalerende functie.

3 Algemene Rekenkamer rapport Administratieve lasten van onderwijstijd in het mbo (2013)

4 Eindrapport Tijd voor onderwijs. Tweede Kamerstuk 31007, nr. 6.

5 Adviesrapport Naar meer focus op het MBO. November 2010

6 Overal waar in deze publicatie de hij-vorm is gebruikt wordt hij/zij bedoeld.

# Signaal 1 | voor MBO scholen

## Turbulentie vergt inhaalslag bestuurlijke kwaliteit

*De turbulente en complexe omgeving van een MBO school stelt hoge eisen aan de kwaliteit van het bestuur. Naast het bieden van goed onderwijs moet de school ook professioneel georganiseerd zijn. Daarbij dienen het College van Bestuur en de Raad van Toezicht steeds de maatschappelijke doelstelling van de school voor ogen te houden. Sinds 2009 is de branche code 'Goed bestuur in de BVE-sector' van kracht. Deze biedt belangrijke kaders voor de besturing van een MBO school, waaronder een goede planning en control cyclus. In de praktijk blijkt het nog regelmatig te schorten aan de naleving van de code. De Raad van Toezicht van een school vervult als tegenspeler van het College van Bestuur een sleutelrol die in de praktijk bij veel scholen nog onvoldoende wordt waargemaakt.*

### Uitwerking

Net als iedere andere professionele organisatie moet een school beschikken over een goede governance structuur. Bestuurders en toezichthouders moeten oog hebben voor zowel de kwaliteit van het onderwijs als van de secundaire processen en de kwaliteit van de school als geheel. Hierbij moet ook aandacht geschonken worden aan de organisatorische inrichting, het financieel bestuur, het toezicht en de verslaggeving. De branchecode biedt kaders voor bestuur, toezicht, risicomanagement en dialoog met belanghebbende partijen. Zo wordt voor een goede planning en control cyclus uitgegaan van drie niveau's: een strategisch meerjarenplan met een visie voor de langere termijn, een jaarplan met een concrete jaarbegroting en periodieke monitoring en verantwoording van de feitelijke gang van zaken. In de praktijk worden de kaders niet altijd nageleefd. Het schort aan de meerjarenplanning, de meerjarenbegroting of de monitoring. Risicomanagement maakt

nog onvoldoende deel uit van de planning en control cyclus en wordt teveel vanuit een geïsoleerde positie benaderd. In periodieke management-rapportages wordt nog niet standaard gerapporteerd over de risico's, beheersmaatregelen en het 'in control' zijn.

Risico's zijn er genoeg: gaat het niet om de kwaliteit van onderwijs of steeds veranderende regelgeving, dan betreft het wel demografische ontwikkelingen, het effect van de crisis of vastgoed problemen. Een MBO school heeft te maken met een grote hoeveelheid aan belanghebbende partijen. Naast leerlingen, medezeggenschapsraden, MBO en AOC Raad, ministerie en inspectie valt te denken aan bankiers, gemeenten en andere maatschappelijke organisaties.

De Raad van Toezicht vervult een sleutelrol in het bestuur van de school. Enerzijds als toezichthouder en tegenspeler van het College van Bestuur, gericht op de realisatie van de onderwijsdoelstellingen en de financiële gezondheid van de school. Anderzijds als gesprekspartner van de accountant, met aandacht voor de kwaliteit van de interne organisatie, de verslaggeving en de continuïteit. Het komt regelmatig voor dat leden van de Raad niet beschikken over voldoende kennis van zaken. De complexiteit van de omgeving vraagt om een gevarieerde samenstelling van de Raad, kennis van onderwijs is al lang niet meer voldoende. Geen functie om er zomaar even bij te doen.

## Negatief voorbeeld

### Gedateerde meerjarenbegroting

School A vindt het opstellen van een meerjarenbegroting een tijdrovende bezigheid. Daarom is ervoor gekozen om de vorige versie bij te stellen op basis van indexcijfers en externe informatie. De aansluiting op het actuele onderwijsbeleid van de school en het effect van interne en externe ontwikkelingen is hierdoor beperkt. Factoren als het verloop van de leerlingenaantallen, studierendementen en benodigde huisvesting komen onvoldoende tot uitdrukking. De invloed ervan op de baten, lasten, investeringen en financiering is hierdoor niet goed te bepalen. De termijn waarop vooruit wordt gekeken is te kort, waardoor de in de toekomst noodzakelijke investeringen in huisvesting en automatisering onvoldoende uit de verf komen in de financiële planning. De risico's voor A zijn niet afdoende in kaart gebracht, in cijfers uitgedrukt of in mogelijke toekomstscenario's verwerkt. Door het gedateerde karakter van de meerjarenbegroting is deze ongeschikt als stuurinformatie.

## Positief voorbeeld

### Risicomanagement maakt vliegende start

School B heeft haar visie op risicomanagement neergelegd in een strategische notitie. Vorig jaar is een risicobeheersingssysteem opgezet, waarin de strategische doelen van de school gekoppeld zijn aan interne en externe ontwikkelingen. Dit heeft geleid tot het in kaart brengen van de belangrijkste risico's en het vastleggen van de gewenste maatregelen om deze te beheersen. Dit jaar wordt het systeem ingebouwd in de planning en control cyclus. De gekozen beheersingsmaatregelen worden ingevoerd en de rapportage hierover zal frequenter plaatsvinden. Het bestuur van B heeft het doel om op termijn een 'In Control Statement' (ICS) af te geven en deze op te nemen in het Geïntegreerd Jaardocument.

## AANBEVELING 1

### Zorg voor krachtig bestuur en toezicht

- Zorg voor een daadkrachtig College van Bestuur met een samenstelling en omvang die past bij de complexiteit en diversiteit van de school. De bestuurscultuur dient op het publieke belang gericht te zijn. Actualiseer als bestuur regelmatig het meerjarenbeleid. Stel vast of de ambities aansluiten bij de ontwikkelingen in de regio. Vertaal het meerjarenbeleid naar een financiële prognose en werk met diverse scenario's op het gebied van personeel, huisvesting en ICT. Organiseer regionale afstemming over belangrijke zaken met andere scholen, gemeenten en toezichthouders.
- Regel een adequate integratie van risicomanagement in de planning en control cyclus. Herijk regelmatig geïdentificeerde risico's. Ga in het Geïntegreerd Jaardocument expliciet in op de risico's, de getroffen beheersmaatregelen en de effectiviteit hiervan, bijvoorbeeld via een 'In Control Statement' (ICS).
- Zorg voor een adequate samenstelling van de Raad van Toezicht als tegenspreker van het bestuur. Naast kennis op het gebied van onderwijskwaliteit is ook ervaring met financiering, vastgoed en bedrijfsvoering wenselijk. Maak in afstemming met de medezeggenschap een profielschets, met aandacht voor competenties, portefeuilles en diversiteit. Gebruik een openbare procedure. Evalueer jaarlijks op welk terrein bijscholing gewenst is. Leg als Raad jaarlijks verantwoording af over visie en taken, de totstandkoming en samenstelling van de Raad op basis van de profielen, de naleving van de governance code en het oordeel over de kwaliteit van het bestuur.
- Installeer een audit commissie waarin in ieder geval bestuur, Raad van Toezicht en accountant tenminste tweemaal per jaar zaken evalueren zoals de meerjarenbegroting, de financiële positie en het huisvestingsbeleid. Spreek af welke aandachtspunten het komende jaar gekozen worden voor de controle.

# Signaal 2 | voor MBO scholen

## Noodzaak financiële professionaliteit onderschat

*De afgelopen jaren zijn de financiële risico's voor MBO scholen aanzienlijk toegenomen. Terwijl de inkomstenkant door ontwikkelingen in de leerlingpopulatie steeds meer fluctuaties gaat vertonen, is sprake van een vaste kostenstructuur. Ongeveer 72 procent van de kosten bestaat uit personeelskosten, waarvan zo'n 81 procent voor direct onderwijzend personeel. Daarnaast vormt de huisvesting een forse vaste kostenpost. Bij een dergelijke mismatch in flexibiliteit is een professionele financiële functie van levensbelang. In de praktijk blijken niet alle MBO scholen hiervan de noodzaak in te zien. Flexibilisering van kosten gaat moeizaam, terwijl bij bezuinigingen vaak het eerste wordt gesneden in de ondersteunende diensten, waaronder de financiële functie.*

### Uitwerking

De afgelopen jaren hebben grote veranderingen in de sector plaatsgevonden. Niet alleen op het gebied van het primair proces en de onderwijskwaliteit, maar ook wat betreft de inkomsten en uitgaven. De aard en omvang van de inkomende geldstroom is veel minder voorspelbaar dan voorheen en vertoont steeds meer fluctuatie. Te noemen zijn de nieuwe bekostigingssystematiek (meer accent op prestaties) en de verkorting van de opleidingsduur volgens het actieplan 'Focus op Vakmanschap' van het ministerie van OCW, de bezuinigingen op volwassenenonderwijs en de bedrijfsopleidingen die op de commerciële markt worden aangeboden. Door de economische crisis staat de belangstelling bij bedrijven voor private activiteiten van scholen onder druk. Daarnaast spelen de demografische ontwikkelingen in de regio een rol en heeft de sector te maken met een soms negatief imago. Leerlingen-aantallen fluctueren door deze ontwikkelingen meer dan ooit. Tegenover de afnemende zekerheid over de inkomsten staat

een min of meer vaste kostenstructuur. Het grootste deel van de uitgaven van de school bestaat uit personele lasten en huisvestingskosten. Bezuinigen op docenten is duur door hogere afvloeiingskosten en wachtgeldregelingen. De kwaliteit van het onderwijs moet wel voorop blijven staan. Er is sprake van relatief veel vergrijzing en daardoor hogere kosten voor de school als de werkgever. Daarnaast hebben veel scholen panden in eigen beheer. De hieraan verbonden lasten in de vorm van afschrijvingen, financieringskosten en onderhoud leggen een groot beslag op het resultaat. Een dergelijk verschil in flexibiliteit van de inkomende en uitgaande geldstromen valt alleen te beheersen als de financiële functie van de MBO school van professionele kwaliteit is.

Een school moet over professionals op het gebied van financieel beheer en integrale bedrijfsvoering kunnen beschikken. Het beschikken over ervaren administrateurs is niet meer voldoende, de gehele cyclus van (financiële) planning en control zal op orde moeten zijn als onderdeel van de totale bedrijfsvoering. Stevige budgetdiscipline en tijdige bijsturing zijn essentieel, met de mogelijkheid om flexibel in te springen op nieuwe ontwikkelingen. Meerjarenramingen en het doorrekenen van alternatieve scenario's zijn hierbij belangrijke hulpmiddelen.

In de praktijk blijkt bij diverse MBO scholen dat verandering en flexibilisering van de interne beheersing onvoldoende prioriteit krijgen. De kwaliteit van de financiële functie is in het algemeen nog niet op het noodzakelijke en gewenste niveau. Omdat de kwaliteit van het primaire onderwijsproces altijd voorop staat, is het aantrekkelijk om bij bezuinigingen het eerste te snijden in de ondersteunende diensten, waaronder de financiële functie. Terwijl een adequate informatievoorziening van levensbelang is om tijdig te kunnen bijsturen.

## Negatief voorbeeld

### Ontoereikende informatievoorziening

School C heeft de administratieve organisatie onvoldoende op orde. De financiële functie is niet in staat om inzicht te geven in het gerealiseerde resultaat per opleiding, laat staan een meerjarenprognose voor de toekomst. C moet rekening houden met regionale krimp in de leerlingenaantallen en bezuinigingen door de overheid. Het bestuur moet keuzes maken over het besturingsmodel en de inrichting van de organisatie. Om de juiste strategische beslissingen te nemen, moeten diverse maatregelen snel op hun budgettaire gevolgen doorgerekend kunnen worden. De huidige financiële functie is echter niet in staat om de hiervoor noodzakelijke financiële en niet-financiële informatie aan te leveren. Hierdoor heeft het bestuur niet genoeg materiaal ter beschikking om goede scenarioanalyses te maken.

## Positief voorbeeld

### Helder strategisch meerjarenbeleid

School D heeft het strategisch meerjarenbeleid vastgelegd in een aparte visie. Dit heeft geleid tot project X met de volgende kernmaatregelen: reductie van personeel, optimalisering onderwijsaanbod, verbetering bezettingsgraad gebouwen, stopzetten van onrendabele opleidingen en herschikking van het aanbod in de regio. Voor het meten van de effecten van de maatregelen zijn indicatoren opgesteld. Over de voortgang van project X wordt aan het College van Bestuur en de Raad van Toezicht gerapporteerd via een aparte projectmonitor. De uitrol van project X verloopt voorspoedig.

## AANBEVELING 2

### Professionaliseer de financiële functie

- Zorg dat de planning en control cyclus op orde is als onderdeel van het financieel bestuur. De financiële functie moet een verbindende rol innemen in het primaire onderwijsproces van de school, met een directe lijn naar het bestuur. Zorg voor voldoende gekwalificeerde (public) controllers en andere medewerkers.
- Verbeter de tijdigheid en betrouwbaarheid van de financiële en niet-financiële informatievoorziening. Besteed aandacht aan meerjaren informatie over resultaat, liquiditeit en vermogen, zowel in het verleden als in de toekomst (verwachte ontwikkelingen en mogelijke scenario's). Ontwikkel voor het bestuur een samenvattend informatie-dashbord, dat periodiek wordt bijgesteld en snel inzicht geeft in de effecten van de genomen beslissingen op de relevante thema's. Vertaal dit ook door naar de informatie in het Geïntegreerd Jaardocument.
- Verbeter de budgetdiscipline van de afzonderlijke directies en teams. Uitgaven buiten budget moeten vooraf goedgekeurd worden en voldoende onderbouwd zijn. Zorg voor een juiste toewijzing van budgetten aan de resultaat-verantwoordelijke eenheden. Monitor de bestedingen en zorg voor tijdige bijstelling.
- Bouw in de interne beheersing altijd voldoende flexibiliteit in. De financiële functie moet gereed zijn voor de komst van nieuwe of veranderende taken. Bezuinig daarom niet te snel op de financiële functie, ook al wordt deze ervaren als bureaucratische ballast.

# Signaal 3 | voor MBO scholen

## Vastgoed vormt een financieel risico

*Huisvesting is belangrijk voor het primaire onderwijsproces en vormt een belangrijk onderdeel van de bedrijfsvoering. Door veranderende leerlingaantallen en opleidingen en door de huidige vastgoedcrisis is vastgoed een voortdurende bron van aandacht. Nieuwbouw of verbouw zijn kostbaar en nemen tijd in beslag. Schoolgebouwen kunnen leeg komen te staan of verouderen. De hierdoor noodzakelijke afwaarderingen kunnen de vermogenspositie onder druk zetten. Dit kan nadelig effect hebben op het aanpassen van leningen. Veel besturen hebben moeite met het doorvertalen van de actuele ontwikkelingen naar hun beleid en informatievoorziening over hun vastgoed.*

### Uitwerking

Huisvesting is als secundair proces een belangrijk onderdeel van de bedrijfsvoering en de begroting van MBO scholen. Scholen zijn zelf verantwoordelijk voor de bouw, de financiering en het beheer van hun onderwijsvastgoed. Nieuwbouw of verbouw gaat vaak gepaard met grote investeringen, een doorlooptijd van meerdere jaren en een lange tijdshorizon. Demografische ontwikkelingen, teruglopende leerlingenaantallen, de bezuinigingen vanuit de overheid en de effecten op het personeelsbestand vragen om een kritische visie over het huisvestingsbeleid op de langere termijn. De bezuinigingen op het volwassenen-onderwijs en de verkorting van de opleidingsduur volgens het actieplan 'Focus op Vakmanschap' kunnen leiden tot overcapaciteit. Onderwijsvastgoed heeft vaak een beperkte bestemmingsmogelijkheid en valt minder gemakkelijk af te stoten. De huidige vastgoedcrisis maakt dit alleen maar moeilijker. Naast mogelijk leegstand kunnen gebouwen ook functioneel verouderen door vernieuwing van lesmethoden, of onrendabel worden door stijgende onderhoudskosten. Hierdoor zijn gebouwen sneller aan het

einde van hun gebruiksduur, wat een negatief effect heeft op de restwaarde.

Deze ontwikkelingen kunnen leiden tot een te hoge waardering van het vastgoed in eigen beheer. Afwaardering van vastgoed leidt tot vermogensverlies, waardoor de financiële positie onder druk komt te staan. Omdat sprake is van een afboeking op papier leidt dit niet direct tot een negatieve geldstroom. Dat is pas het geval als financiers door de verslechterde ratiocijfers hogere financieringsrente gaan vragen of zelfs hun lening opeisen. Dit speelt vooral bij het aanpassen van leningen, wat tot acute continuïteitsproblemen kan leiden. Om renterisico's te beperken heeft ongeveer een derde van de MBO scholen rentederivaten aangeschaft. Deze derivaten lijken vooralsnog geen grote financiële problemen te kunnen veroorzaken, maar vragen wel om extra aandacht. Bijvoorbeeld bij herfinanciering. Minder eigen vermogen zorgt ook voor een zwakkere onderhandelingspositie. Ook het uitvoeren van nieuwbouw- of verbouwplannen wordt erdoor bemoeilijkt.

In de praktijk blijken veel scholen moeite te hebben met hun vastgoeddossier. Actuele ontwikkelingen worden niet direct doorvertaald naar de vastgoedstrategie, het te hanteren huisvestingsbeleid en de meerjarenbegroting. Ook de interne beheersing rondom nieuwbouw- en verbouw-projecten is voor verbetering vatbaar. Scholen zouden meer werk moeten maken van het periodiek monitoren van hun vastgoedportefeuille. Hierbij past ook een adequate informatievoorziening richting de Raad van Toezicht. Het uitvoeren van waarderingsanalyses (impairmenttests) en de inschatting van de financiële effecten ervan zou jaarlijks op de bestuurlijke agenda moeten staan. Dit is essentieel om te kunnen bepalen of het vastgoed nog wel rendabel is of dat bijstelling van beleid nodig is. Samenwerking met andere scholen in de regio kan een positieve bijdrage leveren aan de bezettingsgraad.

## Negatief voorbeeld

### Vastgoedportefeuille mist actualisering

School E beschikt niet over een gedetailleerde meerjarenbegroting op het gebied van de vastgoedportefeuille. Op dit moment is er geen reden tot zorg, alle locaties zijn vol in gebruik. Uit berekeningen blijkt echter dat de instroom van leerlingen in de nabije toekomst zal afnemen en dat het benodigde aantal locaties fors gereduceerd moet worden. Hiervoor zijn een aantal scenario's opgesteld, maar er is nog niets besloten. Gezien de huidige vastgoedmarkt is de kans aanwezig dat de marktwaarde van panden op balansdatum ver onder de boekwaarde zal duiken. Omdat het bestuur nog geen besluit over de toekomstige huisvesting heeft genomen worden echter geen impairmenttests uitgevoerd. De boekwaarde van de panden wordt gehandhaafd en afschrijving vindt als vanouds plaats. De kans is hierdoor reëel dat de balans een verborgen vermogensverlies bevat en het eigen vermogen te hoog in de boeken staat.

## Positief voorbeeld

### Adequate waarderinganalyse

Op basis van de door school F uitgevoerde impairmentanalyses blijkt dat op dit moment geen schoolgebouwen leegstaan of op korte termijn duurzaam leeg komen te staan. Het doel van school F is om het schoolvastgoed blijvend in te zetten voor het onderwijskundig proces. Een mogelijk versnelde afwaardering van gebouwen is daarom niet aan de orde. Tevens geldt voor het vastgoed met een meer privaat karakter, dat de verhuurovereenkomsten doorlopen en huurders hun verplichtingen tijdig nakomen. Over deze analyses wordt inhoudelijk uitgebreid gerapporteerd aan het bestuur en de Raad van Toezicht.

## AANBEVELING 3

### Vastgoed vergt permanente sturing

- Actualiseer de huidige vastgoedportefeuille. Kijk of de vastgoedstrategie nog wel aansluit op het meerjarenplan en de leerling- en personeelontwikkeling, mede gezien het overheidsbeleid. Denk na over de keuze eigen beheer of huren, het inbouwen van flexibiliteit in de huisvesting en eventuele regionale afstemming met andere scholen of het bedrijfsleven. Zorg ook voor voldoende expertise om impairmenttests te kunnen uitvoeren en actualiseer taxaties.
- Zorg voor een adequaat systeem van interne beheersing bij de meerjaren planning en realisatie van nieuwbouw en verbouw van vastgoed. Projectfasering met meetbare prognoses, tussentijdse calculaties, risicoanalyses en scenarioberekeningen zijn hierbij essentieel.
- Informeer het bestuur en de Raad van Toezicht transparant en tijdig over het vastgoeddossier. Aandachtspunten zijn de voortgang van nieuwbouw of verbouw, de uitkomsten van impairmenttests, de ontwikkeling van de vastgoedportefeuille en de gevolgen voor de solvabiliteit, liquiditeit en financiering.
- Besteed bijzondere aandacht aan het gebruik en de planning van rente derivaten, financieringsfaciliteiten en bijbehorende verplichtingen bij (her)financiering. Zorg voor voldoende deskundigheid en de juiste verantwoording ervan. Bewaak de naleving van de aanvullend gemaakte afspraken zorgvuldig.

# Signaal 4 | voor MBO scholen

## Private activiteiten: kansen benutten, risico's onderkennen

*Mede als compensatie voor de teruglopende rijksbijdrage zijn steeds meer MBO scholen bezig met het vergroten van hun inkomsten door private activiteiten. Naast onderwijskundige meerwaarde en bedrijfseconomische voordelen brengen deze ook risico's met zich mee. Het kan gaan om financiële risico's en mogelijke imagoschade. Publieke middelen mogen niet voor private activiteiten worden ingezet. Hoewel de overheid private activiteiten stimuleert, is de regelgeving ingewikkeld. Private activiteiten verhogen het risicoprofiel van een MBO school en stellen extra eisen aan de beheersing. Transparante verantwoording hierover is essentieel.*

### Uitwerking

Private activiteiten kunnen vele vormen aannemen, waaronder samenwerking met derden. Het kan bijvoorbeeld gaan om het beschikbaar stellen van eigen gebouwen, het verzorgen van particuliere opleidingen, leerbedrijven, contractonderwijs, het exploiteren van een hotel of een restaurant, waarin leerlingen ervaring kunnen opdoen of een bijdrage aan het Topsectorenbeleid van de overheid. Private partijen kunnen in een school financiële investeringen doen.

Private activiteiten kunnen een positieve bijdrage leveren aan de kwaliteit van het onderwijs. Praktijkonderwijs krijgt meer diepgang en leerlingen kunnen beter worden voorbereid op de arbeidsmarkt. Actuele kennis en ervaring uit het bedrijfsleven komt direct ten goede aan het onderwijs, terwijl bedrijven beter kunnen inschatten waar de arbeidsmarkt behoefte aan heeft. Naast onderwijskundige meerwaarde en bedrijfseconomische voordelen brengen private activiteiten ook risico's met zich mee. Dit hangt in belangrijke mate samen met de regelgeving van de over-

heid. Publieke middelen mogen niet worden ingezet voor private activiteiten en er moeten kostendekkende tarieven gehanteerd worden. In de administratie en in de jaarverslaggeving moet duidelijk onderscheid bestaan tussen publiek en privaat vermogen. Er zijn diverse risico's te noemen: onrechtmatige besteding van publieke middelen voor private activiteiten, onjuiste toepassing van belastingwetgeving, belangenverstremgeling, oneerlijke concurrentie, aansprakelijkheidsstelling bij tegenvallende onderwijskwaliteit en mogelijke imagoschade. Slecht renderende private activiteiten of tegenvallende projecten kunnen zelfs de continuïteit bedreigen.

Het belang dat gehecht wordt aan de rechtmatige besteding van publieke gelden is de afgelopen jaren sterk toegenomen. De afbakening tussen private en publieke activiteiten krijgt de toenemende aandacht van de politiek en externe toezichhouders, zoals het ministerie van OCW en de IvO. Vanuit de overheid worden private activiteiten gestimuleerd. Via voorlichting en het uitbrengen van notities en handreikingen wordt geprobeerd meer helderheid te geven. Naast deze semi-regelgeving hebben MBO scholen ook te maken met diverse andere nationale en Europese wet- en regelgeving, zoals de aanbestedingswetgeving. Een helder normenkader is hiermee nog niet gecreëerd, zoals de Algemene Rekenkamer in een recente publicatie constateerde. Inmiddels werkt de overheid aan verduidelijkende wetgeving.

MBO scholen die zich ook bezighouden met private activiteiten hebben een hoger risicoprofiel dan scholen die alleen publiek onderwijs verzorgen. Het stelt ook bijzondere eisen aan de publieke en private kennis van bestuurders en toezichhouders. Onderkennen dat er naast kansen ook bedreigingen zijn is belangrijk. Transparante verantwoording is essentieel.



### Negatief voorbeeld:

#### Haperende projectadministratie

School G houdt zich ook bezig met zakelijke dienstverlening en onderwijs voor derden. Voor deze private geldstromen wordt een projectadministratie gevoerd. Dit systeem is bedoeld om managementinformatie te krijgen, aan de hand waarvan beleidskeuzes gemaakt kunnen worden. De informatie is ook bedoeld om het onderscheid tussen het private en publieke aandeel in het resultaat beter inzichtelijk te maken. In de praktijk blijkt het systeem niet optimaal te functioneren. De toerekening van kosten kent de nodige verbeterpunten. Ook de urenregistratie en het inlezen van bestanden behoeft aandacht. Hoewel de private activiteiten geen materiële post in het resultaat vormen, is een juiste scheiding van de publieke onderwijstaak van belang om aan de rechtmatigheidseisen van het ministerie van OCW te kunnen voldoen.

### Positief voorbeeld

#### Adequate verantwoording van private projecten

Diverse projecten worden door school H aan private organisatie Y uitbesteed en vice versa. Een groot deel van de afspraken is inmiddels via contracten geformaliseerd. In de jaarverslaggeving wordt op transparante wijze verantwoording afgelegd over de onderlinge dienstverlening en de hieraan verbonden kosten. Private en publieke activiteiten zijn zichtbaar gescheiden. Op deze wijze krijgen de belanghebbende partijen van school H adequaat inzicht in de aard en omvang van de activiteiten en de hiermee verbonden risico's.

## AANBEVELING 4

### Wees helder over private activiteiten

- Zorg als bestuur voor een duidelijke beleidsvisie op private activiteiten. Deze visie dient onderbouwd te zijn in het meerjarenplan en de begroting. Reken scenario's door en maak een heldere analyse van de kansen en bedreigingen. Durf hierbij kritisch te zijn over de verwachte meerwaarde. Schenk hierbij ook aandacht aan de administratie, beheersing en verantwoording.
- Zet een adequaat systeem van planning en control op rondom private activiteiten. Aandachtspunten zijn onder andere kostentoe rekening, tariefstelling, mogelijke belangenconflicten en risico's op schadeclaims. Zorg voor voldoende juridische en fiscale expertise bij het aangaan van verbintenissen. Besteed aandacht aan de administratieve scheiding van publieke en private activiteiten.
- Zorg voor een adequate en transparante verantwoording. Geef belanghebbende partijen via de jaarverslaggeving inzicht in de omvang van de private activiteiten, de getroffen beheersingsmaatregelen, de effecten op resultaat en vermogen en de feitelijke meerwaarde voor de publieke onderwijstaken.
- Overleg met de Inspectie van het Onderwijs, als twijfel bestaat over de juiste interpretatie van regelgeving. Zorg hierbij voor toereikende vastlegging. De overheid kan hieraan meehelpen door in wetgeving duidelijker vast te leggen wat de normen zijn voor private activiteiten en in hoeverre hiervoor publieke middelen mogen worden aangewend.

# Signaal 5 | voor accountants

## Accountant vooral bezig met verleden

*Op dit moment vervult de accountant alleen een rol bij het financiële toezicht op een MBO school. Zijn rol bij het jaarverslag is beperkt, terwijl gebruikers steeds meer gewicht toekennen aan de informatie die hierin is opgenomen. Belanghebbenden hebben behoefte aan andere informatie, zoals meerjaren prognoses, het naleven van de branche-code voor goed bestuur en informatie over de kwaliteit van de bedrijfsvoering en het bestuur. Recente incidenten zoals de casus Amarantis hebben hieraan bijgedragen. Belanghebbenden verwachten een rol van de accountant die hij nog niet hoeft te vervullen. Daarom is het belangrijk dat hij zijn rol bij het jaarverslag uitbreidt en oog heeft voor zijn signalerende functie.*

### Uitwerking

Volgens het Onderwijscontroleprotocol dat jaarlijks door de Inspectie van Onderwijs (IvO) wordt uitgebracht, vervult de openbare accountant alleen een rol bij het financiële toezicht op een MBO school. Hij geeft een controleverklaring van getrouwheid en rechtmatigheid bij de jaarrekening en voorziet de bekostigingsopgave van een assurance-rapport. Het accent ligt op financiële informatie en de naleving van de wet- en regelgeving in het verleden. Wat betreft het jaarverslag (bestuursverslag) stelt de accountant vast of het verslag aan de wettelijke voorschriften en het protocol voldoet en met de jaarrekening verenigbaar is. Hij geeft geen oordeel over het verslag als zodanig, noch over de inhoud daarvan. Bij het verslag van de Raad van Toezicht speelt de accountant geen rol. Dit geldt ook voor de Resultatenbox met verschillende indicatoren, als onderdeel van het Geïntegreerd Jaardocument (GJ). Met de indeling en vormgeving van het GJ gaan de MBO scholen nog verschillend om, er is geen sprake van uniformiteit.

Het belang van het jaarverslag neemt toe. Door de vele ontwikkelingen in de sector verwachten belanghebbende partijen steeds meer informatie. Naast de onderwijskwaliteit gaat de interesse hierbij uit naar de kwaliteit van de governance en de invulling van het moreel kompas of de toonzetting door het bestuur. Ook komt steeds vaker de vraag aan de orde of de school beschikt over een 'In Control Statement', de bedrijfsvoering professioneel is ingericht en de continuïteit voldoende is gewaarborgd. Hierbij wordt ook naar de accountant gekeken, in de veronderstelling dat een goedgekeurde jaarrekening impliceert dat het ook wel goed zit met de bedrijfsvoering, risicobeheersing en continuïteit. Hoewel de accountant hierover een oordeel kan geven, behoort dit niet tot zijn opdracht. Er is duidelijk sprake van een verwachtingskloof, van de accountant wordt meer verwacht dan hij feitelijk moet doen. Aanvullende eisen kunnen leiden tot uitbreiding van werkzaamheden en extra kosten. Belanghebbende partijen hebben vooral behoefte aan een signalerende rol van de accountant. Verwacht wordt dat hij ook kritisch kijkt naar het primair proces en de niet-financiële informatie in het jaarverslag. Klopt er iets niet, dan zou hij corrigerend moeten optreden en/of in overleg met de audit commissie een (vertrouwelijk) signaal aan derden (waaronder IvO) moeten afgeven. Ook in de politieke discussie over de casus Amarantis is dit een thema. Vanuit zijn rol van vertrouwensman van het maatschappelijke verkeer is het belangrijk dat de accountant oog heeft voor deze discussie. Het is daarom een goede zaak als de accountant zijn rol bij het jaarverslag uitbreidt en een oordeel geeft over de inhoud van dit verslag of de uitspraken die hierin door het bestuur worden gedaan. Het NBA-adviesrapport 'Verbreding poortwachtersfunctie, Meer zekerheid bij meer informatieve rapportages' heeft een aantal aanbevelingen gedaan over uitbreiding van de signalerende rol van de accountant. Het is nu de tijd om concrete stappen te nemen.

## Negatief voorbeeld

### Signalerende rol niet opgepakt

Volgens de Commissie onderzoek financiële problematiek Amarantis is de rol van de instellingsaccountant in een stelsel dat uitgaat van autonomie van schoolbesturen van groot belang. In de keten van bestuur en toezicht is uitgangspunt dat de informatie die de accountant controleert, een reëel beeld geeft van de stand van zaken in de organisatie. De verwachtingen die partijen in de keten van bestuur en toezicht - maar ook stakeholders in de samenleving in het algemeen - hebben over de controle door de accountant moeten zoveel mogelijk stroken met de feitelijke rol die hij in het stelsel vervult. De commissie concludeert dat de accountant binnen de daarvoor geldende regels inclusief het Onderwijscontrole-protocol heeft geopereerd. Tegelijkertijd oordeelt de commissie dat het College van Bestuur van Amarantis de maximale ruimte heeft opgezocht om in de jaarstukken een solvabiliteit neer te zetten die voldeed aan het gewenste niveau. Volgens de commissie heeft de accountant in het kader van zijn natuurlijke adviesfunctie geen of onvoldoende aanleiding gezien om te komen tot bijsturing van dit gedrag.

## Positief voorbeeld

### Scenarioanalyse voor sturen op flexibele kostenstructuur

Bij school I beoordeelt de accountant het risicomanagementsysteem, met als uitgangspunt het COSO ERM risicomodel. Hierbij identificeert hij belangrijke risico's voor de continuïteit op lange termijn. De accountant stelt vast dat I geen adequate meerjarenbegroting opstelt en geen scenarioanalyses maakt voor het geval leerlingenaantallen dalen of private activiteiten tegenvallen. Op basis van de bevindingen en aanbevelingen van de accountant worden alsnog scenarioanalyses uitgevoerd. Dit leidt ertoe dat I meer gaat sturen op flexibilisering van de kostenstructuur. Hierbij wordt gekeken naar een acceptabele verhouding tussen panden die de school in eigendom heeft en huurpanden en naar een juiste combinatie van vast en flexibel personeel.

## AANBEVELING 5

### Accountant moet naast controleren ook signaleren

- Werk als NBA, MBO Raad en ministerie van OCW aan een meer informatief en uniform Geïntegreerd Jaardocument, de uitbreiding van de accountantscontrole en de rapportage hierover. Aandachtspunten zijn: kwaliteit risicomanagement, naleving van de governance code, continuïteit, verslag van de Raad van Toezicht en toekomstverwachtingen. Dit kan zijn weerslag krijgen in de Richtlijn 660 *Onderwijsinstellingen* van de Raad voor de Jaarverslaggeving en in het Onderwijscontroleprotocol van het ministerie van OCW/EZ.
- Informeer de belanghebbende interne partijen van de school over de uitkomsten van de controle. Bijvoorbeeld door in het accountantsverslag meer informatie op te nemen over de gehanteerde materialiteit, belangrijke schattingen van het bestuur, veronderstellingen over de continuïteit en onderwerpen die tijdens de controle bijzondere aandacht hebben gevraagd. Houd rekening met verwachtingen van stakeholders.
- Signaleer op basis van de jaarrekeningcontrole en een risicoanalyse ontwikkelingen die van belang zijn voor de toekomst van de school. Rapporteer de bevindingen over bijvoorbeeld de kwaliteit van de bedrijfsvoering, verhouding publiek/private activiteiten, interne beheersing en de meerjarige financiële positie aan de Raad van Toezicht. Ook de kwaliteit van de governance en de 'Toon aan de Top' zijn belangrijke aandachtspunten. Organiseer in specifieke situaties zonnodig een afstemmingsoverleg met externe toezichthouders en de instelling en/of een eventuele vertrouwelijke rapportage of melding aan de IvO via de audit commissie (de noodzaak van een wettelijke grondslag hiervoor moet nog onderzocht worden).
- Maak, gezien de risico's in de sector, meer gebruik van de reeds bestaande mogelijkheid om aanvullende informatie in de controleverklaring op te nemen. NBA-Praktijkhandreiking 1119 '*Nadere toelichtingen in de controleverklaring*' biedt hiervoor ondersteuning.



# Reacties van belanghebbenden

Onderstaande belanghebbenden hebben op verzoek gereageerd op de publieke managementletter en hun reacties zijn integraal opgenomen in dit hoofdstuk:

- MBO Raad
- Vereniging van Toezichthouders in Onderwijsinstellingen (VTOI)
- Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW)
- Inspectie van Onderwijs (IvO)



NBA, Nederlandse Beroepsgroep Voor Accountants  
De heer drs. R.B.M. Mul MPA  
Postadres 7984  
1008 AD Amsterdam

Houttuinlaan 6  
3447 GM Woerden  
Postbus 2051  
3440 DB Woerden

Woerden, 5 april 2013

Ons kenmerk:  
JZI/EWE/223441/2013

Doorkiesnummer: 0348 - 75 35 72

T: 0348 - 75 35 00

Onderwerp: Publieke Management Letter MBO

Uw brief van:

F: 0348 - 75 35 01

E: [info@mboraad.nl](mailto:info@mboraad.nl)

[www.mboraad.nl](http://www.mboraad.nl)

Geachte heer Mul,

Onder het project Kennis Delen heeft de Signaleringsraad van de NBA besloten een Publieke Management Letter uit te brengen over het MBO. Gebaseerd op de kennis van uw leden werkzaam in de sector presenteert u vijf signalen en aanbevelingen primair bestemd voor bestuurders en toezichthouders van MBO instellingen, brancheorganisaties, Rijksoverheid en accountants in de sector.

In uw brief van 21 maart 2013 heeft u ons de gelegenheid geboden schriftelijke te reageren op de PML. Dit nadat in een stakeholdermeeting van 20 februari 2013 vertegenwoordigers van de genoemde partijen, waaronder ook de MBO raad een conceptversie van de PML hebben besproken. De reactie die wij toen hebben uitgesproken komt in grote lijnen overeen met hetgeen wij nu wat explicieter en schriftelijk willen uitspreken. Als eerste willen wij u dank zeggen voor de door u genoemde moeite om uw kennis en ervaring te bundelen.

Voordat wij ingaan op uw signalen en aanbevelingen willen we u laten weten dat de MBO raad zich in haar Algemene Ledenvergadering van 7 november 2012 heeft uitgesproken over een eigen antwoord op de "turbulentie" in en rond de MBO instellingen.

De leden van de MBO raad hebben daar afgesproken hierin de juiste bestuurlijke cultuur en de daarbij behorende juiste bestuurlijke houding leidend principe te willen laten zijn. Om die reden is concreet afgesproken de Code Goed Bestuur bindend te verklaren en dat alle instellingen zich hierover zullen verantwoorden in het Geïntegreerd Jaardocument 2012 (GJ 2012). Niet naleving van deze afspraken kan middels een bepaalde escalatieladder voor een instelling uiteindelijk leiden tot beëindiging van het lidmaatschap van de MBO raad. Voor de verantwoording over de naleving van de code Goed Bestuur is door het Bestuur van de MBO Raad een checklist voor de instellingen opgesteld.



De door u geformuleerde signalen in de PML zijn volledig herkenbaar. Veel van uw aanbevelingen worden door het MBO onderschreven. Hoewel er verschillen in ontwikkeling tussen instellingen zijn te duiden, kan gesteld worden dat alle instellingen al op zoek waren en nu mede gelet op de afspraken in de ALV van november 2012, op zoek zijn naar een goede toepassing van de code Goed Bestuur. Uw aanbevelingen passen in die ontwikkeling en kunnen de instellingen daarbij goed gebruiken. Voor de meeste instellingen kan gesteld worden dat veel van uw aanbevelingen al op enigerlei wijze al worden toegepast.

Kritisch zijn we ten aanzien van de aanbevelingen die betrekking hebben aanpassing en uitbreiding van de voorschriften voor het Geïntegreerd Jaardocument. Transparantie is de instellingen en het Bestuur van de MBO raad veel waard. Leesbaarheid en bruikbaarheid in de juiste dialoog met de interne en externe stakeholders is voor de instellingen een groot goed. Voorstellen voor aanpassing van de voorschriften voor het GJ die dit bevorderen zijn voor de MBO raad uiteraard bespreekbaar. Uitbreidingsvoorstellen die uitsluitend gericht lijken op uitbreiding van externe controle of het controleprotocol en/of ten koste gaan van de leesbaarheid en de dialoog niet.

Met vriendelijke groet,



J.P.C.M. van Zijl  
voorzitter



NBA  
T.a.v. Mw. Koekoek en dhr. drs. R.B.M. Mul MPA  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

Ons kenmerk: VTOI/2013/055  
Betreft: Reactie op Publieke Managementletter  
voor het MBO  
Datum: 12 april 2013

Geachte heer Mul,

Met uw 'Publieke Managementletter' maakt u een heldere analyse van problemen die zich in de afgelopen periode hebben voorgedaan in het MBO. In algemene zin kunnen deze aanbevelingen een flinke stap vooruit betekenen, als ze in de praktijk ook gerealiseerd worden.

Als eerste ligt de verantwoordelijkheid voor de realisering van uw aanbevelingen bij de bestuurders en toezichthouders van de betrokken instellingen. U speelt daar echter als accountants eveneens een belangrijke rol in, zoals naar voren komt in 'signaal 5'. Vanuit uw deskundigheid en onafhankelijke rol als accountant kunt u een belangrijke bijdrage leveren als u het tot uw opdracht rekent om aandacht te besteden aan alle vijf aspecten die u belicht in uw rapport. Het zou een enorme stap vooruit zijn als u in uw managementrapportages meer aandacht besteedt aan signalen die u registreert ten aanzien van bestuurlijke kwaliteit, financiële deskundigheid, financiële en bestuurlijke checks and balances, kwaliteit van de monitoring en informatievoorziening, de benutting van kansen en de inschatting van risico's.

Juist een toekomstgerichte blik, met aandacht voor zowel opportuniteiten als risico's, kan helpen om het CvB en de RvT scherp te houden. 'Cijfers' vormen immers een reflectie van zowel het beleid als de managementcultuur en bedrijfsvoering van een instelling. Het behoort onzes inziens tot uw taak om dieper te graven dan de financiële verslaglegging en kengetallen waarover u tot nu toe rapporteert. De casus Amarantis vormt daarvan zelf een treffende illustratie. Enkele voorbeelden daaruit:

- de bedrijfsvoering en administratieve organisatie: er was wel een financiële werkgroep, en op RvT niveau een auditcommissie, maar er ontbrak een echte controller. Voor een grote en complexe organisatie is dat een fundamenteel gemis, dat niet onopgemerkt had mogen blijven in de rapportage van de accountant. Daarmee ontbrak de combinatie van financiële deskundigheid en onafhankelijkheid die er binnen een grote organisatie behoort te zijn.





- de uitvoering van financiële afspraken zegt iets over de bedrijfscultuur: vrijwel alle schooldirecties overschreden stelselmatig, jaar in jaar uit, de (personeels-)begroting, zonder (echte) sancties en toekomstgerichte beheersingsmaatregelen van het CvB.
- de hardheid van de gehanteerde beleidsmatige vooronderstellingen: ondanks het feit dat de instroom van de meeste scholen jaar in jaar uit daalde, werden toch (leerlingen-)groecijfers gehanteerd die het financiële perspectief maskeerden.
- de steun voor het financiële beleid binnen de organisatie: de GMR onthield enkele jaren achtereen haar instemming, zonder dat dit door de accountant en RvT als signaal werd opgevat.
- de realisering van huisvestingsdoelstellingen: de doelstellingen van het Integraal Huisvestingsplan werden, zowel qua realisering van de nieuwbouw als afstoten van gebouwen, jaar in jaar uit niet gehaald, zonder dat de financiële consequenties voldoende terugkwamen in de Managementletter.
- de communicatie binnen het CvB en de RvT, en tussen CvB en RvT. De verhoudingen binnen en tussen beide bestuursorganen waren al enkele jaren zodanig verstoord, dat dit de communicatie, besluitvorming en verantwoordelijkheidsverdeling ondermijnde. De accountant moet dit, gezien zijn jarenlange verbondenheid aan de instelling, gesignaleerd hebben. Toch zijn opmerkingen hierover niet terug te vinden in de managementletters.

Het zou onzes inziens tot de rapportageplicht van een accountant moeten behoren om op de hierboven genoemde elementen (pro-)actief te rapporteren, waarbij niet alleen aandacht is voor de feitelijke constatering en de mogelijke effecten voor de toekomst, maar ook voor de onderliggende oorzaken. De feitelijke constatering kunnen de accountant aanleiding geven tot vragen en hypothesen ten aanzien van organisatorische en bedrijfscultuurproblemen, waarop het CvB gevraagd wordt een adequate toelichting te geven.

Tot slot willen we nog een aparte opmerking maken over de positie en rol van de controller. De controller vervult een wezenlijke rol bij de interne financiële en administratieve checks & balances in een organisatie. Essentieel is dat de controller een directe rapportagelijn naar de RvT heeft als de RvT daarom vraagt. De onafhankelijke positie van de controller kan versterkt worden als deze in formele zin benoemd en ontslagen wordt door de RvT, net zoals dat met de accountant het geval is.

Met vriendelijke groet,

Drs. Pieter Hettema  
Voorzitter VTOI



> Retouradres Postbus 16375 2500 BJ Den Haag

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants  
T.a.v. de heer drs. R.B.M. Mul MPA  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

Rijnstraat 50  
Den Haag  
Postbus 16375  
2500 BJ Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

**Contactpersoon**  
S.A. Felius

T +31-70-412 2636  
[s.a.felius@minocw.nl](mailto:s.a.felius@minocw.nl)  
IPC 2150

**Onze referentie**  
502227

Datum **16 APR. 2013**  
Betreft Publieke Managementletter MBO

Geachte heer Mul,

Eind maart jl. ontving ik van u de concept publieke managementletter *Signalen voor het MBO*. In deze managementletter presenteert u vijf signalen en aanbevelingen bestemd voor bestuurders en toezichthouders van mbo instellingen, betrokken brancheorganisaties, Rijksoverheid en accountants in de sector. U geeft aan dat de turbulente omgeving waarmee mbo instellingen de laatste jaren worden geconfronteerd, het belang van professionele bestuurders, toezichthouders en degelijk financieel beheer doet toenemen. Dit leidt ook tot reflectie op de wijze waarop de accountant zijn taak vervult.

Laat ik beginnen om te zeggen dat ik verheugd ben met de aandacht van de NBA voor het beroepsonderwijs. De accountant vormt een onmisbare schakel in het corrigerende mechanisme binnen het geheel van checks en balances van een onderwijsorganisatie. De aanbevelingen die u doet om te komen tot krachtig bestuur en toezicht met financiële professionaliteit, stevige sturing op de vastgoedportefeuille, goed beheer van private activiteiten en een meer signalerende rol voor de accountant onderschrijf ik van harte. U doet mijn inziens waardevolle suggesties die in de eerste plaats voor de sector zelf bruikbaar zijn.

De thema's die u aansnijdt komen voor een groot deel overeen met de vraagstukken waarover het departement de laatste maanden heeft nagedacht naar aanleiding van het rapport van de Commissie Onderzoek financiële problematiek Amarantis en het vervolgonderzoek van de commissie onder voorzitterschap van mevrouw Halsema. Het gaat bijvoorbeeld over de wijze waarop de kwaliteit, de diversiteit en het moreel bewustzijn van bestuurders en toezichthouders beter geborgd kan worden en de gevolgen die dit heeft voor de werving en selectie van deze doelgroep. Het betreft ook aandacht voor verbeteringen van het financieel beheer en een verduidelijking en aanscherping van regels voor het jaarverslag. Een ander belangrijk thema is het versterken van de corrigerende mechanismen binnen het governancestelsel van een onderwijsinstelling.

Over de maatregelen die hieruit volgen zullen de minister en de staatssecretaris de Tweede Kamer eind april informeren in een brief over de versterking van de



bestuurkracht in het onderwijs. Tot op het moment van verzenden aan de Tweede Kamer kan ik niet concreet ingaan op de maatregelen en voornemens in deze brief. Ik vraag hiervoor uw begrip. De komende periode gaan wij in gesprek met bestuurders en toezichthouders over hun initiatieven en over de uitwerking van de maatregelen voor versterking van de bestuurskracht in de bve sector.

**Datum**  
4 april 2013

**Onze referentie**  
502227

Met vriendelijke groet,

de directeur Beroepsonderwijs en Volwasseneneducatie,

Hans Leenders



Inspectie van het Onderwijs  
Ministerie van Onderwijs, Cultuur en  
Wetenschap

> Retouradres Postbus 2730 3500 GS Utrecht

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants  
t.a.v. dhr.dr. R.B.M. Mul MPA  
Postbus 7984  
1008 AD AMSTERDAM

**Locatie Utrecht**

Park Voorn 4  
Postbus 2730  
3500 GS Utrecht  
[www.onderwijsinspectie.nl](http://www.onderwijsinspectie.nl)

**Contact**

T (088) 669 60 98  
F (088) 669 60 50  
[a.hassan@owinsp.nl](mailto:a.hassan@owinsp.nl)

**Onze referentie**

HB 3512917

**Uw referentie**

KD/kv

Datum 5 april 2013  
Betreft Publieke managementletter MBO

Geachte heer Mul,

Uw brief d.d. 21 maart 2013 (kenmerk KD/kv) heb ik in goede orde ontvangen. Ik heb met belangstelling kennis genomen van de inhoud van de publieke managementletter (PML) MBO. In uw brief verzoekt u mij om schriftelijk op de PML te reageren. Deze treft u hieronder aan.

Ik ben van mening dat accountants hun maatschappelijke functie nog beter kunnen invullen door zelf tijdig in actie te komen bij constatering van lacunes in het toezicht bij hun cliënt en in het toezichtmodel. Ik waardeer het initiatief van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) dan ook zeer om zijn leden bewust te maken van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid bij het tijdig signaleren van risico's in het mbo. Omdat in andere onderwijssectoren soortgelijke risico's kunnen voorkomen verdient het aanbeveling het initiatief van een publieke managementletter uit te breiden naar de andere onderwijssectoren.

Zowel in de begeleidende brief als in het eerste hoofdstuk van de PML MBO worden naar mijn mening te eenvoudig en eenzijdig externe omstandigheden (u noemt o.a. de bezuinigingen en ingewikkelde en gewijzigde regelgeving) en externe partijen (u noemt de politiek) genoemd als oorzaak van risico's. Hierbij wordt de rol en verantwoordelijkheid van zowel het bestuur, de interne toezichthouder als de accountant zelf te onderbelicht gelaten. Juist in de gevallen die aanleiding zijn geweest voor deze PML, waaronder bijvoorbeeld Amantis, heeft het handelen of het juist niet handelen van genoemde partijen geleid tot de financiële problemen van deze instelling. Dit neemt overigens niet weg dat veel mbo-instellingen zich in de afgelopen jaren adequaat hebben aangepast aan de veranderende maatschappelijke omstandigheden en de eisen die hieraan door de politiek en de stakeholders zijn gesteld.

Als laatste wil ik aandacht vragen voor de door u in de PML MBO genoemde risicogebieden (signalen en aanbevelingen). Ik vind het van groot belang dat accountants in voorkomende gevallen daarover onvermijdelijk en duidelijk rapporteren.

Pagina 1 van 2

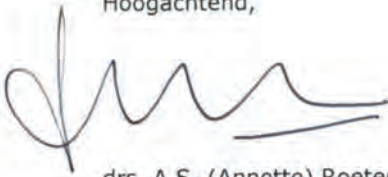
**Locatie Utrecht**

Ik hoop u hiermee een voldoende reactie te hebben gegeven op uw concept PML MBO. Ik ben uiteraard bereid desgewenst bovenstaande nader toe te lichten.

**Datum**  
5 april 2013

**Onze referentie**  
HB 3512917

Hoogachtend,

A handwritten signature in black ink, consisting of a large initial 'A' followed by a series of connected loops and a horizontal line at the end.

drs. A.S. (Annette) Roeters  
Inspecteur-Generaal van het Onderwijs

Pagina 2 van 2



# Colofon

## Kennis Delen in het Middelbaar Beroepsonderwijs

In het NBA beleidsprogramma Kennis Delen wordt de kennis van accountants collectief ingezet om vroegtijdig risico's te signaleren in maatschappelijke sectoren. Het accent ligt hierbij op bestuurlijke risico's die te maken hebben met de beheersing van financiële en administratieve zaken. In deze publieke managementletter (PML) presenteert de NBA vijf signalen en aanbevelingen aan belanghebbenden en belangstellenden bij MBO scholen. De MBO sector is het negende thema dat door de Signaleringsraad van de NBA is geselecteerd. Een werkgroep van openbaar accountants in de sector heeft geanonimiseerde bevindingen verzameld en bediscussieerd. Daarna is dit besproken in een bijeenkomst met belanghebbenden. De Signaleringsraad heeft de signalen vervolgens maatschappelijk geijkt. Brancheorganisaties en andere belanghebbenden in de sector zijn bereid gevonden om schriftelijk op de PML te reageren. De coördinatie en eindredactie zijn in handen van het programmateam Kennis Delen.

## Meer informatie

Een publieke managementletter is één van de publicatievormen van het beleidsprogramma Kennis Delen. Eerder bracht de NBA publieke managementletters uit over Verzekeringen (juni 2010), Langdurige Zorg (november 2010), Commercieel Vastgoed (juni 2011), Glastuinbouw (november 2011), Gemeenten (juni 2012) en Goede Doelen (december 2012). Verder zijn verschenen een open brief over Pensioenen (februari 2011) en een discussierapport over Toon aan de Top (september 2012). Alle publicaties zijn openbaar en bedoeld voor een breed publiek.

## Signaleringsraad

Prof. dr. mr. F. van der Wel RA (voorzitter)  
H. Geerlofs AA  
Prof. dr. M.N. Hoogendoorn RA  
R.J. van de Kraats RA  
L.A.M. van den Nieuwenhuijzen RA  
Mw. drs. M. A. Scheltema

## Werkgroep Middelbaar Beroepsonderwijs

A.P. Boonman MSc RA (PwC)  
drs. T.A.G. van Bortel RA (PwC)  
drs. R.W.J. Bruinooge RA (Dubois & Co Registeraccountants)  
drs. J.J.M. Huijbregts RA (Dubois & Co Registeraccountants)  
A.G.J. Lammerink MSc RA (KPMG)  
drs. J.F.G. Morsink RA (KPMG)  
drs. J.A. Koorn RA (Ernst&Young)  
drs. H.E. Oostdijck RA (Ernst&Young)  
Mw M.H.M.J. Verbruggen (Deloitte)  
drs. A.J.H. van Vliet RA (Deloitte)

## Programmteam Kennis Delen

drs. R.B.M. Mul MPA (voorzitter)  
M.J.P. Admiraal RA  
drs. P.J.J. Vos RA  
Mw. drs. J. Dankbaar

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

---

# NBA

Antonio Vivaldistraat 2 - 8  
1083 HP Amsterdam  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

T 020 3010301  
F 020 3010302  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)

