

SECTOR ONDERWIJS
19 SEPTEMBER 2005

Projectbureau Lumpsum Primair Onderwijs

Rapportage bevindingen
financieel onderzoek 2005 pilot 1

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do



VERTROUWELIJK

Projectbureau Lumpsum Primair Onderwijs
t.a.v. mevrouw M.C. van der Hoff-Israël
Postbus 2511
3500 GM UTRECHT

Dordrecht, 19 september 2005

Betreft: **rapportage bevindingen financieel onderzoek 2005 pilot 1**

Geachte mevrouw Van der Hoff,

Het Projectbureau Lumpsum Primair Onderwijs heeft ons opdracht gegeven tot het verrichten van een onderzoek naar de financiële effecten en risico's van lumpsumfinanciering voor de 12 pilot-besturen in het primair onderwijs die vanaf 1 januari 2004 als pilot 1 werken met lumpsumfinanciering. Dit onderzoek is een vervolg op een door ons in 2004 uitgevoerd onderzoek. Hierbij treft u onze rapportage aan.

In dit rapport gaan wij in op de uitvoering en de uitkomsten van het onderzoek. Wij besluiten het rapport met onze conclusies en aanbevelingen naar aanleiding van het onderzoek.

Wij vertrouwen erop u in dit rapport een goed beeld te hebben gegeven van de wijze waarop wij ons onderzoek hebben uitgevoerd en de bevindingen die hieruit voortkomen en zijn tot het geven van een nadere toelichting graag bereid.

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants
namens deze

drs. M. Verschoor RA

J.C. Besters RA

INHOUDSOPGAVE

1	Inleiding	3
1.1	Achtergrond onderzoek	3
1.2	Onderzoeksdoelstelling	3
1.3	Opbouw rapportage	4
2	Toelichting onderzoeksuitvoering	6
2.1	Opzet van het onderzoek	6
2.2	Aard en reikwijdte van het onderzoek	7
3	Invoering lumpsumfinanciering primair onderwijs	9
3.1	Kwantitatieve aanduiding van de sector	9
3.2	Ontwikkelingen in de financiering	9
3.3	Beschrijving lumpsumfinanciering	10
3.4	Pilots	11
4	Financiële positie 2004 pilot 1	12
4.1	Jaarverslaggeving 2004 pilot 1	12
4.2	Grondslagen en aandachtspunten jaarrekening 2004	12
4.3	Analyse financiële positie 2004	16
4.4	Bevindingen bij de jaarcijfers 2004	21
5	Bekostigingseffecten lumpsumfinanciering pilot 1	27
5.1	Inleiding	27
5.2	Werkgroep financiën pilot 1	28
5.3	Uitwerking onderzochte factoren	29
6	Risicobeheersing pilot 1	34
6.1	Risicomangement	34
6.2	Planning & control cyclus	37
6.3	Weerstandsvermogen	39
6.4	Risicobeheersing besturen pilot 1	41
7	Risicoanalyse lumpsumfinanciering	45
7.1	Inleiding	45
7.2	Algemene risico's	46
7.3	Risico's in de inkomsten	51
7.4	Risico's in de uitgaven	56
7.5	Risico's in de interne beheersing	58

8	Conclusies en aanbevelingen	63
8.1	Algemene conclusie	63
8.2	Analyse jaarrekeningen 2004 pilot 1	64
8.3	Bekostigingseffecten lumpsumfinanciering pilot 1	65
8.4	Risicobeheersing en weerstandsvermogen pilot 1	66
8.5	Risicoanalyse lumpsumfinanciering primair onderwijs	68
9	Bijlage: Geraadpleegde literatuur	71

1 Inleiding

1.1 Achtergrond onderzoek

Per 1 augustus 2006 zal naar verwachting lumpsumfinanciering worden ingevoerd voor de personele bekostiging in het primair onderwijs. Deze wijziging in de bekostiging maakt onderdeel uit van een pakket maatregelen in het kader van autonomievergroting en deregulering en sluit aan bij de tendens in de onderwijssector om meer verantwoordelijkheden bij de besturen zelf neer te leggen. De overige deelsectoren in het onderwijs zijn hieraan al voorafgegaan. De invoering van lumpsumfinanciering kan als een basisvoorwaarde worden gezien om tot een effectieve autonomievergroting en deregulering te komen.

De besturen en directies van scholen zullen een proactief financieel beleid moeten ontwikkelen om de beoogde onderwijsorganisatorische doelstellingen mogelijk te maken voor wat betreft de daartoe gewenste personele inzet, de nodige materiële toerusting en (in samenwerking met de gemeente) de vereiste huisvesting. Dat brengt ook veranderingen met zich mee op het terrein van de verantwoording, de zeggenschap en de medezeggenschap. Hierbij staat de kwaliteit van het onderwijs voorop. De beslissingen van het bestuur en management, ook met betrekking tot de besteding van middelen, zullen ten dienste moeten staan van de kwaliteit van het onderwijs.

In de opmaat naar 1 augustus 2006 wordt een veelheid aan activiteiten ontplooid, zowel in formeel juridische en technische zin (wet- en regelgeving, technische voorbereiding) als in begeleidende en onderzoekende zin. Om dit laatste goed uit te kunnen voeren, is door de Projectorganisatie Lumpsum Primair Onderwijs een Projectbureau opgericht. In de Projectorganisatie participeren naast het ministerie van Onderwijs Cultuur en Wetenschap (hierna te noemen ministerie van OCW), de organisaties voor bestuur en management, de managementorganisatie primair onderwijs en de onderwijsvakorganisaties.

1.2 Onderzoeksdoelstelling

Mede ten behoeve van het flankerend beleid, maar ook als onderdeel van de voortgangsrapportage van het ministerie van OCW aan de Tweede Kamer heeft Ernst & Young Accountants in opdracht van het Projectbureau in 2004 een onderzoek uitgevoerd naar de invoering van lumpsumfinanciering bij de 12 besturen uit pilot 1. Het onderzoek heeft inzicht verschaft in de financiële gegevens over 2003 van besturen uit pilot 1 alsmede in de met lumpsumfinanciering samenhangende financiële risico's.

Het Projectbureau heeft besloten in 2005 opnieuw een financieel onderzoek uit te laten voeren door Ernst & Young Accountants. Dit onderzoek richt zich op de financiële gegevens over 2004. Door toepassing van uniforme verslaggevingsvoorschriften binnen pilot 1 zijn deze gegevens in principe vergelijkbaar. Tevens is een update gevraagd van de risicoanalyse en de beoordeling van een redelijk weerstandsvermogen.

In het onderzoek zijn mede de resultaten betrokken welke naar voren zijn gekomen uit het door een werkgroep uitgevoerde onderzoek naar de bekostiging van de deelnemende besturen in pilot 1. Ernst & Young Accountants participeert ook in deze werkgroep.

De doelstelling van het door ons uitgevoerde onderzoek is vierledig:

- 1 Een kwantitatieve beschrijving van de financiële positie van de in pilot 1 deelnemende besturen. Het gaat hierbij om:
 - De startpositie per 1 januari 2004 (de cijfers 2003 zoals vergelijkenderwijs opgenomen in de jaarrekening 2004), uitgaande van aanpassing van deze cijfers aan de nieuwe verslaggevingsvoorschriften (EFJ);
 - De positie per 31 december 2004, gebaseerd op EFJ en inclusief de effecten van één jaar lumpsumfinanciering.
- 2 Inzicht in de maatregelen die de besturen uit pilot 1 hebben genomen om de risico's te beheersen dan wel efficiënt met lumpsumfinanciering om te gaan;
- 3 Een analyse van de effecten van lumpsumfinanciering, zoals uit de eerste vraagstelling is gebleken, naar:
 - Autonome oorzaken (de directe gevolgen van het nieuwe financieringssysteem);
 - Door de besturen uit pilot 1 opgeroepen oorzaken als gevolg van de maatregelen zoals uit de tweede vraagstelling gebleken.
- 4 Voorzover de derde vraagstelling hiertoe aanleiding geeft een update van:
 - De in de rapportage 2004 beschreven risico's met hun kleurcode;
 - De beschrijving van de maatregelen om risico's te mitigeren;
 - De beoordeling van een redelijk weerstandsvermogen.

In deze rapportage treft u de uitkomsten aan van dit onderzoek voor de pilot als geheel. Hiernaast rapporteren wij de bevindingen per pilotbestuur op individuele basis aan het betreffende bestuur.

1.3 Opbouw rapportage

Het rapport begint in hoofdstuk 2 met een toelichting op de uitvoering van het onderzoek, waarbij de onderzoeksopzet en de uitgevoerde werkzaamheden worden beschreven.

Vervolgens geven wij in hoofdstuk 3 enige achtergrondinformatie over de sector primair onderwijs, de ontwikkelingen in de financiering van de sector, een beknopte aanduiding van de werking van lumpsumfinanciering en een typering van de pilot.

Hierna richten wij ons op de financiële positie van de besturen uit pilot 1. Hoofdstuk 4 bevat een weergave van de balans, de exploitatierekening, het kasstroomoverzicht en relevante kengetallen voor pilot 1. De financiële effecten van de invoering van lumpsumfinanciering voor de besturen uit pilot 1 worden beschreven in hoofdstuk 5.

Hoofdstuk 6 bevat een geïntegreerde beschrijving van het Ernst & Young model voor risico-management, een uitwerking van de planning & control cyclus en overwegingen inzake het benodigde weerstandsvermogen. Vervolgens gaan wij in op de wijze waarop de besturen uit pilot 1 met deze onderwerpen zijn omgegaan.

In hoofdstuk 7 hebben wij een update opgenomen van de risicoanalyse uit ons rapport 2004; hierbij richten wij ons op de invoering van lumpsumfinanciering in 2006 voor het gehele veld.

Wij beëindigen dit rapport met hoofdstuk 8, waarin de belangrijkste conclusies en aanbevelingen naar aanleiding van ons onderzoek zijn weergegeven. Als bijlage hebben wij een overzicht van de geraadpleegde literatuur opgenomen.

2 Toelichting onderzoeksuitvoering

2.1 Opzet van het onderzoek

In overleg met de opdrachtgever is ons onderzoek ingedeeld in de volgende fasen:

- 1 Voorbereiding en informatieverzameling;
- 2 Voorlopige informatieanalyse;
- 3 Diepteonderzoek;
- 4 Rapportage.

Hierna gaan wij per fase in op de uitgevoerde werkzaamheden.

1 *Vorbereiding en informatieverzameling*

Na het verstrekken van de onderzoeksopdracht zijn de pilotbesturen en hun administratiekantoren hierover geïnformeerd en zijn zij verzocht hun medewerking aan het onderzoek te verlenen. Tijdens een bijeenkomst op 25 mei 2005 hebben wij ons onderzoek nader toegelicht aan de pilotbesturen.

Vervolgens hebben wij een tweetal vragenlijsten verzonden aan de pilotbesturen en deze om een schriftelijke reactie verzocht. Wegens onduidelijkheden over de toepassing van de nieuwe verslaggevingsvoorschriften hebben wij op 10 juni 2005 de belangrijkste aandachtspunten bij het opstellen van de jaarrekening 2004 in een notitie aan de pilotbesturen gerapporteerd. Wij hebben de pilotbesturen verzocht om een schriftelijke uiteenzetting over de wijze waarop in de jaarrekening 2004 met deze aandachtspunten is omgegaan.

2 *Voorlopige informatieanalyse*

De ontvangen informatie hebben wij geanalyseerd in relatie tot de vier onderzoeksvragen. De uitkomsten hiervan zijn:

- De voorlopige financiële positie per 1 januari 2004 (na verwerking van de stelselwijzigingen) en per 31 december 2004 van de besturen uit pilot 1, tot uiting komend in het weerstandsvermogen in relatie tot de financieringsbronnen en de gehanteerde waarderingsgrondslagen;
- De autonome financiële effecten in 2004 van de invoering van lumpsumfinanciering voor de besturen uit pilot 1. Deze effecten baseren wij op de bevindingen van een werkgroep die een analyse hiervan heeft uitgevoerd;
- De voorlopig aan te brengen wijzigingen in de risicoanalyse zoals opgenomen in ons onderzoeksrapport 2004.

De onderzoeksvraag inzake de financiële effecten in 2004 van de door het bestuur genomen beheersingsmaatregelen ter mitigering van onderkende risico's samenhangend met lumpsum-financiering is door ons niet beantwoord, aangezien over deze financiële effecten door de pilotbesturen geen relevante informatie kon worden geleverd. Wel is in kwalitatieve zin aangegeven welke effecten zijn opgetreden.

3 Diepteonderzoek

Op basis van de uitkomsten uit de vorige fasen en de uitkomsten uit de werkgroep financiën pilot 1 hebben wij een diepteonderzoek uitgevoerd. Hierbij hebben wij waar nodig interviews gehouden met de betrokken bestuursleden, medewerkers en functionarissen. Daarnaast heeft een expertmeeting plaatsgevonden met onder andere vertegenwoordigers van het ministerie van OCW en deskundigen uit het veld.

Omdat de benodigde informatie voor ons onderzoek in meerdere gevallen niet tijdig beschikbaar was, hebben wij in overleg met de opdrachtgever afgezien van het afstemmen van de individuele rapportages per bestuur alvorens over te gaan tot de eindrapportage. De individuele rapportages per bestuur zullen nu na afloop van deze eindrapportage worden afgestemd met de pilotbesturen.

4 Rapportage

Naar aanleiding van de in fase 1 tot en met 3 uitgevoerde werkzaamheden en de hieruit voortvloeiende bevindingen hebben wij deze eindrapportage opgesteld ten behoeve van het Projectbureau, de hierin participerende onderwijsorganisaties, het ministerie van OCW en de Tweede Kamer. De eindrapportage is in concept met het Projectbureau en de hierin participerende organisaties (waaronder het ministerie van OCW) afgestemd.

2.2 Aard en reikwijdte van het onderzoek

Onze werkzaamheden zijn verricht in overeenstemming met in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen inzake opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. De opdracht houdt in dat op het in dit rapport van bevindingen opgenomen cijfermateriaal en toelichtingen daarop geen accountantscontrole is toegepast en dat tevens geen beoordelingsopdracht is uitgevoerd.

Een en ander impliceert dat aan onze rapportage geen zekerheid kan worden ontleend over de getrouwheid van het in dit rapport opgenomen cijfermateriaal en de toelichtingen daarop, anders dan ter zake van de aspecten zoals door ons zijn onderzocht en waarover dienovereenkomstig in deze rapportage wordt gerapporteerd.

De uit te voeren werkzaamheden zijn vooraf overeengekomen met de opdrachtgever. Het rapport heeft alleen betrekking op de gespecificeerde elementen, posten, onderwerpen of de aangegeven financiële en niet-financiële informatie. De jaarrekeningen van de individuele pilotbesturen als geheel vallen niet onder de reikwijdte van het onderzoek.

Wij merken op dat de conclusies inzake de pilotbesturen niet gelden voor de gehele deelsector primair onderwijs. Dit wordt veroorzaakt door de volgende zaken:

- De populatie is te gering om (statistisch gezien) als representatief te worden beschouwd voor de gehele deelsector;
- De bekostiging van de pilotbesturen vindt weliswaar plaats op basis van lumpsum-financiering, maar wijkt af van de bekostiging zoals deze vanaf 1 augustus 2006 geldt voor de gehele deelsector;
- De pilotbesturen hebben door hun ervaring binnen de pilot en door het feit dat zij voordien in overwegende mate behoorden tot de groep initiatiefrijke scholen een voorsprong ten opzichte van de overige scholen.

3 Invoering lumpsumfinanciering primair onderwijs

3.1 Kwantitatieve aanduiding van de sector

Het totaal van de uitgaven door het ministerie van OCW aan onderwijs in 2004 bedroeg € 23,4 miljard. Het aandeel primair onderwijs hierin was € 7,6 miljard (32% van de totale sector onderwijs); deze is hiermee qua geldstroom de grootste deelsector. De personele uitgaven in het primair onderwijs bedroegen € 6,5 miljard (86%). De scholen waren in 2004 ondergebracht bij 1.609 besturen; in 2003 waren dit nog 1.722 besturen.

Sinds 1 augustus 1998 gelden de Wet op het primair onderwijs (WPO) en de Wet op de expertisecentra (WEC). Het primair onderwijs omvat sindsdien het basisonderwijs (BAO), het speciaal basisonderwijs (SBAO) als bedoeld in de Wet op het primair onderwijs en het (voortgezet) speciaal onderwijs ((V)SO) als bedoeld in de Wet op de expertisecentra (WEC). Het voortgezet speciaal onderwijs aan kinderen met leer- en opvoedingsmoeilijkheden (VSO LOM) en aan moeilijk lerende kinderen (VSO MLK) valt vanaf 1 augustus 1998 onder de Wet op het voortgezet onderwijs.

Verdeeld over de diverse onderwijscategorieën in het primair onderwijs zijn over 2004 de volgende kengetallen weer te geven:

Onderwijscategorie	Gemiddelde schoolgrootte	Aantal scholen	Totaal uitgaven <i>x € 1 miljoen</i>	Aantal fte's	Aantal leerlingen <i>x 1.000</i>	Uitgaven per leerling <i>€</i>
BAO	222	6.973	6.268	105.700	1.549	4.050
SBAO	153	328	444	8.000	50	8.880
WEC	176	324	862	15.500	57	15.120
Totaal / gemiddeld	217	7.625	7.574	129.200	1.656	4.570

Tabel 3.1 Kengetallen deelsector primair onderwijs

3.2 Ontwikkelingen in de financiering

Tot op heden worden de personele kosten in het primair onderwijs volledig bekostigd door het ministerie van OCW, waarbij vanaf 1992 het formatiebudgetsysteem is ingevoerd. Het voornemen is om in het primair onderwijs, als laatste deelsector, met ingang van 1 augustus 2006 volledige lumpsumfinanciering in te voeren.

Onder toepassing van het huidige formatiebudgetstelsel krijgt de school een formatiebudget toegewezen op basis van het aantal leerlingen per 1 oktober voorafgaand aan het schooljaar (t-1). Per personeelsfunctie is een normverbruik aan formatierekeneenheden (fre's) vastgesteld. De werkelijke loonkosten hebben in dit stelsel geen directe relatie met het verbruik aan fre's. De loonkosten komen, mits het fre-verbruik binnen het toegekende formatiebudget blijft, volledig voor declaratie bij het ministerie van OCW in aanmerking.

De budgetten voor materiële kosten en een budget voor personeelsbeleid blijven gehandhaafd. Vanaf 1 augustus 2006 bestaan geen schotten meer tussen deze budgetten; met ingang van 1 augustus 2004 zijn de verzilveringsgelden reeds vrij besteedbaar.

De doelstelling van lumpsumfinanciering is vergroting van autonomie en beleidsvrijheid bij het primair onderwijs, gericht op verbetering van de kwaliteit van het onderwijs.

3.3 Beschrijving lumpsumfinanciering

Voor de bepaling van de lumpsumbudgetten gelden de volgende uitgangspunten:

- De totale bekostiging wordt per school berekend en bestaat uit een budget voor materiële uitgaven en twee budgetten voor personele uitgaven. De budgetten voor personele uitgaven betreffen het budget voor personeelsbeleid en het formatiebudget (vanaf 2006 uitgekeerd in geld). Hierbinnen bestaan toeslagen voor directie, kleine scholen en nevenvestigingen, welke straks worden uitgekeerd in geld;
- Bekostiging vindt plaats op basis van het aantal leerlingen vermenigvuldigd met een vast tarief dat is bepaald op basis van de landelijk gemiddelde personele last (GPL). Rekening wordt gehouden met het feit dat ouder personeel gemiddeld duurder is. De scholen ontvangen in verband hiermee een aanvullend bedrag dat mede afhankelijk is van de gewogen gemiddelde leeftijd (GGL) van het onderwijzend personeel van een individuele school. De systematiek van toepassing van de GGL-correctie is bij wet geregeld;
- De GGL heeft een minimum van 30 jaar. De maximumleeftijd voor een individuele leerkracht is voor de berekening van de GGL gesteld op 50 jaar;
- De gehanteerde formules vormen slechts de grondslag voor de berekening van de hoogte van het lumpsumbudget en hebben geen sturend karakter;
- Het budget voor primair onderwijs blijft op macroniveau gelijk. Tussen scholen onderling kunnen positieve en negatieve verschillen tussen de huidige bekostiging en lumpsumfinanciering optreden en leiden tot herverdeeffecten op school- en bestuursniveau;
- Met betrekking tot de herverdeeffecten is een overgangsregeling uitgewerkt welke een duur heeft van vier jaar. De herverdeeffecten die uit het meetjaar 2004-2005 blijken, worden hierin betrokken. Besturen hebben gedurende deze overgangperiode de gelegenheid het kostenniveau aan te passen aan het budget;
- De beschikbaarstelling van middelen vindt plaats aan de hand van een betaalritme dat is afgestemd op het gemiddelde uitgavenpatroon van scholen in het primair onderwijs.

Voor de berekening van het lumpsumbudget zijn basisgegevens nodig over het schooljaar 2004-2005, dat als meetjaar fungeert. In dit jaar zijn de gegevens welke benodigd zijn voor de berekening van het lumpsumbudget en de overgangsregeling verzameld door het ministerie van OCW. Tevens is over de schooljaren 2002-2003 en 2003-2004 aanvullende informatie bij de besturen opgevraagd bij de Aanvraag Vaststelling Rijksvergoeding 2003 en 2004.

De invoering van lumpsumfinanciering in 2006 gaat gepaard met risico's. In hoofdstuk 7 van dit rapport hebben wij een integrale risicoanalyse opgenomen; deze risicoanalyse geldt niet specifiek voor de besturen uit pilot 1, maar voor de gehele sector primair onderwijs. Op aandringen vanuit de politiek zal voor scholen die door lumpsumfinanciering eventueel in financiële problemen komen een 'vangnet' worden gecreëerd, zoals destijds in het voortgezet onderwijs ook het geval was. Bijdragen uit het 'vangnet' kunnen plaatsvinden in geld (in totaal is ongeveer € 3 miljoen per jaar structureel beschikbaar) of bijvoorbeeld in de vorm van deskundigenondersteuning. Voorwaarden voor toekenning van steun zijn onder meer dat het bestuur hier zelf een beroep op doet, kan aantonen dat op langere termijn wel perspectief is op continuïteit en kan aantonen dat de financiële problemen daadwerkelijk zijn ontstaan door lumpsumfinanciering.

3.4 Pilots

Met ingang van 1 januari 2004 fungeert een aantal schoolbesturen als pilot voor lumpsumfinanciering. De Tweede Kamer wordt geïnformeerd over het verloop van het pilotprogramma. Omwille van de uitvoeringslasten en de beheersbaarheid wordt gewerkt met twee pilots.

De besturen in pilot 1, waar dit onderzoeksrapport betrekking op heeft, werken met volledige lumpsumfinanciering. Deze besturen vormen in principe een dwarsdoorsnede van het gehele onderwijsveld. Overigens is de omvang van deze groep beperkt, zodat de aan de uitkomsten van de pilot te verbinden conclusies niet representatief zijn voor het gehele veld. Onder deze pilotbesturen is een aantal thema's verdeeld, welke zij tijdens de pilotperiode in het bijzonder uitwerken. De ervaringen die zij hiermee opdoen worden ter beschikking gesteld om het gehele veld bij te staan in het invoeringstraject. Het gaat onder meer om de volgende thema's:

- Ontwikkelen van meerjarenbeleid;
- Risicospreiding;
- Samenwerking tussen bestuur en management en het opstellen van een managementstatuut;
- (Mede)zeggenschap van personeel en ouders;
- Financieel beleid in samenhang met personeelsbeleid;
- (Boven)schoolse inzet van middelen;
- Jaarverslag.

De besturen die deelnemen aan pilot 2 worden nog bekostigd volgens het formatiebudgetsysteem, waarbij echter de schotten tussen de scholen zijn vervallen, zodat door het bestuur kan worden besloten op welke wijze de totale bekostiging wordt verdeeld over de diverse scholen. De afrekening met het ministerie van OCW zal plaatsvinden op bestuursniveau. Deze pilot is gericht op bestuurlijke vormgeving, medezeggenschap, verantwoording (jaarverslag) en ontwikkeling van overige instrumenten.

4 Financiële positie 2004 pilot 1

4.1 Jaarverslaggeving 2004 pilot 1

In dit hoofdstuk geven wij de financiële positie van pilot 1 weer, zoals deze is gebleken uit de ontvangen jaarrekeningen 2004. De analyse van de financiële positie hebben wij onderverdeeld in de volgende onderdelen:

- Balans;
- Exploitatierkening;
- Kasstroomoverzicht;
- Kengetallen (waaronder weerstandsvermogen).

Van 3 besturen hebben wij bij het uitbrengen van deze rapportage nog geen definitieve, door de externe accountant gecontroleerde jaarrekening ontvangen. Van de 9 definitieve jaarrekeningen hebben de hierbij door de externe accountants van de instellingen afgegeven accountantsverklaringen de volgende strekking:

- Goedkeurende accountantsverklaring: 7 keer;
- Accountantsverklaring met beperking: 2 keer. Deze beperkingen hebben betrekking op een onzekerheid over de inbaarheid van een vordering van € 453.000 en een gering verschil in een leerlingentelling.

De werkelijke positie van de pilotbesturen op grond van de definitieve jaarrekeningen 2004 wijkt daarom mogelijk af van de in dit hoofdstuk gepresenteerde gegevens. Tevens wijzen wij in dit kader op de bevindingen uit paragraaf 4.4 van dit rapport.

4.2 Grondslagen en aandachtspunten jaarrekening 2004

Met ingang van het verslagjaar 2004 zijn de pilotbesturen verplicht een jaarrekening op te stellen die voldoet aan de door het ministerie van OCW hieraan gestelde eisen, zoals geformuleerd in:

- Een door het ministerie van OCW op 1 april 2004 verzonden brief inzake de jaarverslaggeving 2004;
- Het EFJ-model;
- Het controleprotocol voor deelnemers aan pilot 1;
- Het OCW-voorschrift jaarverslaggeving primair onderwijs¹.

¹ Formeel is dit voorschrift niet van toepassing, aangezien in genoemde brief van 1 april 2004 de Richtlijn jaarverslaggeving voortgezet onderwijs met enkele wijzigingen van toepassing is verklaard. Aangezien inmiddels het OCW-voorschrift jaarverslaggeving primair onderwijs definitief is, ligt het in de rede om dit tevens te hanteren voor deelnemers aan pilot 1.

Tijdens de presentatie van onze onderzoeksuitvoering op 25 mei 2005 bleek bij de pilotbesturen behoefte te bestaan aan een handreiking inzake de specifieke aandachtspunten in de jaarrekening 2004. Wij hebben in overleg met het Projectbureau de pilotbesturen daarom op 10 juni 2005 schriftelijk ingelicht over deze aandachtspunten. Hierna lichten wij deze aandachtspunten nader toe. De bevindingen bij deze aandachtspunten hebben wij opgenomen in paragraaf 4.4 van dit rapport.

1 Stelselwijzigingen

Door de eerste toepassing van de nieuwe grondslagen voor verslaggeving komen stelselwijzigingen voor in de jaarrekening 2004. Het cumulatieve effect van de stelselwijzigingen ten opzichte van de tot en met 2003 gehanteerde grondslagen wordt bij voorkeur per 1 januari 2004 rechtstreeks in het eigen vermogen verwerkt met aanpassing van de vergelijkende cijfers. Hiermee wordt bereikt dat de beginpositie 2004 en het resultaat over 2004 zijn bepaald op basis van de aangepaste grondslagen en dat de gegevens over 2004 vergelijkbaar zijn met 2003.

2 Waardering materiële vaste activa

In de jaarrekening 2004 worden investeringen in materiële vaste activa verantwoord tegen historische kostprijzen, verminderd met afschrijvingen. Het verdient sterke aanbeveling om de aanwezige activa die per 1 januari 2004 nog niet geheel (zouden) zijn afgeschreven te waarderen. Deze waardering wordt aan de creditzijde van de balans opgenomen in het eigen vermogen. Afschrijvingslasten worden verantwoord in de exploitatierekening en – via de verdeling van het exploitatiesaldo – onttrokken aan het eigen vermogen. Eerste waardering van materiële vaste activa beïnvloedt derhalve het balanstotaal, de vermogenspositie, de solvabiliteit en het resultaat van de instelling.

Exacte juistheid in de waardering is niet beoogd; het gaat er om dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het aanwezige vermogen en dat dit beeld zou worden verstoord door het niet opnemen van deze activa. Activa die reeds geheel (zouden) zijn afgeschreven worden niet in de balans gewaardeerd.

Investeringen in gebouwen die worden gehuurd dan wel eigendom zijn van derden worden eveneens verantwoord onder de materiële vaste activa. Van belang is de vraag of de financiële risico's door de instelling worden gedragen (economische eigendom).

Het is van belang om de afschrijvingslasten die uit de eerste waardering van materiële vaste activa voortvloeien in de exploitatierekening te verantwoorden en niet rechtstreeks naar het eigen vermogen te boeken. Ook is het onjuist om de reserves voor het bedrag van deze afschrijvingslasten vrij te laten vallen ten gunste van het resultaat. Het risico is immers dat de afschrijvingslasten dan geen onderdeel uitmaken van het exploitatiesaldo, hetgeen bij toekomstige investeringen wel het geval zal zijn; op enig moment is de bij de eerste waardering gevormde reserve namelijk uitgeput.

Wanneer een te hoge kostenstructuur is gecreëerd, omdat de exploitatie door het niet verantwoord van afschrijvingslasten hiervoor ogenschijnlijk ruimte bood, loopt de instelling in de toekomst belangrijke risico's. Van belang is derhalve om de afschrijvingslasten reeds vanaf de eerste waardering te kunnen dekken uit de reguliere exploitatie. In de praktijk levert dit veelal geen problemen op, omdat de dotaties aan voorzieningen lager zijn dan in het verleden; er kan immers geen voorziening meer worden gevormd voor toekomstige investeringen.

3 Onderscheid reserves en voorzieningen

In de jaarrekening 2004 geldt een strikt onderscheid tussen reserves en voorzieningen. Voorzieningen kunnen alleen worden gevormd voor:

- Concrete risico's, verplichtingen of verwachte verliezen, die per balansdatum bekend zijn, maar waarvan de omvang onzeker is (bijvoorbeeld een voorziening voor BAPO- en wachtgeldverplichtingen);
- Kostenegalisatie, in de praktijk met name voor meerjarige onderhoudsuitgaven.

De betreffende uitgaven worden ten laste van de voorziening gebracht; dotaties komen ten laste van de exploitatie. Reeds aanwezige voorzieningen per 1 januari 2004 worden omgezet naar een (bestemmings)reserve als zij niet voldoen aan de genoemde definitie of voorwaarde voor deze voorzieningen.

Reserves ontstaan of worden gemuteerd door verdeling van het exploitatieresultaat. De bestemmingsreserves zijn vaak beklemd, wat betekent dat aan deze reserves bepaalde voorwaarden zijn verbonden door derde partijen of dat het bestuur een bestemming heeft aangewezen.

4 Consolidatie

Consolidatie dient plaats te vinden indien sprake is van een zodanig kapitaalbelang en/of organisatorisch belang voor die verbonden partij(en), dat het bestuur – direct of indirect – beslissende zeggenschap kan uitoefenen. Integrale consolidatie moet altijd plaatsvinden als het bestuur:

- Meer dan 50% van het aandelenkapitaal van de verbonden partij (N.V. of B.V.) direct of indirect bezit;
- Bij een stichting of vereniging een organisatorisch belang heeft van meer dan 50% en volgens de statuten de directe of indirecte bevoegdheid heeft in de benoeming en/of het ontslag van de bestuursleden van de verbonden partij.

Als het percentage 50% of minder is, wordt het belang niet geconsolideerd, maar als actiefpost opgenomen in de jaarrekening.

5 Overlopende passiva

Verplichtingen inzake rechten die door het personeel zijn opgebouwd, maar per balansdatum nog niet zijn afgerekend worden opgenomen in de jaarrekening 2004. Deze verplichtingen betreffen met name:

- Vakantiegeld over de periode juni 2004 tot en met december 2004, uitbetaald in mei 2005;
- ZKOO-bijdrage over de periode van april 2004 tot en met december 2004, uitbetaald in januari 2005 en deels in mei 2005.

6 Uitgestelde bekostiging bij de overgang naar lumpsumfinanciering

Tijdens de periode van lumpsumfinanciering zijn door de pilotbesturen enkele posten betaald aan het personeel van de instelling waarvoor op dat moment nog geen volledige bekostiging vanuit het lumpsumbudget heeft plaatsgevonden. Deze betalingen hebben namelijk voor een deel betrekking op de periode vóór ingang van lumpsumfinanciering bij pilot 1 (1 augustus 2003); dit gedeelte wordt als overlopende actiefpost in de balans opgenomen. Het betreft de volgende posten:

- Het vakantiegeld over de periode juni 2003 tot en met mei 2004 is aan het personeel uitbetaald in mei 2004. Vanaf 1 augustus 2003 is dit bekostigd in het lumpsumbudget. Over de maanden juni en juli 2003 heeft nog geen bekostiging plaatsgevonden;
- De in januari 2004 betaalde ZKOO-bijdrage betreft de periode van april 2003 tot en met september 2003; de betaling in mei 2004 betrof de periode van oktober 2003 tot en met maart 2004. De ZKOO-rechten vanaf 1 augustus 2003 zijn bekostigd vanuit het lumpsumbudget. In de betaling van januari 2004 is de periode van april 2003 tot en met juli 2003 begrepen, welke nog niet is bekostigd;
- De eindejaarsuitkering en 13^e maand welke in december 2003 zijn uitbetaald aan het personeel betreffen de periode van januari 2003 tot en met december 2003. De hierin begrepen betaling over de periode januari tot en met juli 2003 is nog niet bekostigd.

Het ministerie van OCW onderkent deze uitgestelde bekostiging zoals hierboven omschreven en zal tot afrekening overgaan bij het beëindigen van de pilotperiode. Afrekening zal plaatsvinden door deze bedragen op te nemen in het betaalritme van de lumpsumbekostiging vanaf 1 augustus 2006. Feitelijk is dan sprake van een steeds 'verjongende' vordering op het ministerie van OCW.

7 Vorderingen inzake bijstellingen fre-prijzen

Per balansdatum 2004 bestaan vorderingen op het ministerie van OCW inzake bijstellingen van de fre-prijzen. Dit betreft zowel het schooljaar 2003-2004 als 2004-2005.

- De fre-prijzen over het schooljaar 2003-2004 zijn in 2005 definitief vastgesteld. De deelnemers aan pilot 1 dienen daarom in hun jaarrekening een vordering (dan wel verplichting) op te nemen inzake een eventueel afrekeningsverschil uit hoofde van een gewijzigde toekenning;

- De fre-prijzen over het schooljaar 2004-2005 hebben nog slechts een voorlopig karakter. De prijzen zullen pas definitief worden vastgesteld als de macrogegevens over dit schooljaar bekend zijn. Wel heeft medio 2005 reeds een voorlopige bijstelling plaatsgevonden, waarbij de prijzen hoger zijn uitgevallen dan eerder werd verondersteld. Dit betekent dat de besturen van pilot 1 een vordering op het ministerie van OCW hebben ter grootte van het aan het kalenderjaar 2004 toe te rekenen prijsverschil. Als de hoogte van de bijgestelde prijzen bij het uitbrengen van de jaarrekening bekend is, kan hiervoor een vordering worden opgenomen. Als dit niet het geval is heeft vermelding van een niet uit de balans blijkende vordering de voorkeur.

8 Toerekening lumpsumbudget 2004-2005

Een belangrijk aandachtspunt in de jaarrekening 2004 is de toerekening van het lumpsumbudget 2004-2005 aan het kalenderjaar 2004. Per balansdatum zijn 5 maanden van het schooljaar verstreken. Op dat moment is (afgezien van prijsbijstellingen) echter nog niet 5/12 deel van het lumpsumbudget ontvangen, aangezien door het ministerie van OCW rekening wordt gehouden met een betaalritme. Dit houdt in dat in de bekostiging rekening wordt gehouden met het gemiddelde moment waarop de scholen hun uitgaven doen.

Een belangrijke factor hierin is het vakantiegeld. Dit wordt uitbetaald in mei 2005 en ook op dat moment opgenomen in de inkomende geldstroom (betaalritme) vanuit het ministerie van OCW. In de praktijk is hierdoor het in 2004 ontvangen gedeelte van het lumpsumbudget ongeveer 5/13 van het totaal. Omdat in de jaarrekening een reservering voor het te betalen vakantiegeld over de periode van juni 2004 tot en met december 2004 is opgenomen, heeft de instelling wel reeds een belangrijk deel van de lasten die met deze post samenhangen verantwoord.

Het is daarom niet reëel om de verantwoording van het lumpsumbudget in de jaarrekening te baseren op de op dat moment van het ministerie van OCW ontvangen bekostiging. Bij een juiste toerekening van baten en lasten aan het kalenderjaar wordt 5/12 deel van het lumpsumbudget 2004-2005 aan het kalenderjaar 2004 toegerekend.

Bovenstaande houdt in dat in de jaarrekening een vordering wordt opgenomen ter grootte van het aan 2004 *toegerekende* lumpsumbedrag verminderd met het over de periode van augustus tot en met december 2004 *ontvangen* lumpsumbedrag.

4.3 Analyse financiële positie 2004

In deze paragraaf geven wij, gecumuleerd voor de 12 pilotbesturen waarop ons onderzoek betrekking heeft, de balans, de exploitatierekening en het kasstroomoverzicht weer, alsmede de hierop gebaseerde kengetallen. Waar relevant geven wij de spreiding over de pilot van de vermelde bedragen en kengetallen weer in een grafiek. Wij wijzen erop dat de informatie in de grafieken oplopend is gesorteerd en dat de pilotbesturen niet steeds dezelfde positie in de grafieken innemen.

4.3.1 Balans

In tabel 4.1 hebben wij de balansgegevens van de 12 pilotbesturen opgenomen. Wij hebben de volgende balansmomenten weergegeven:

- 1 januari 2004: dit betreft de vergelijkende cijfers per 31 december 2003 zoals opgenomen in de jaarrekening 2004, herzien voor het cumulatief effect van de stelselwijzigingen. In sommige gevallen hebben wij deze cijfers pro forma aangepast, teneinde de cijfers op een voor de pilot uniforme wijze te presenteren;
- 31 december 2004: de cijfers, zoals opgenomen in de jaarrekening 2004, inclusief een hierin door ons verwerkte aanpassing wegens nagekomen bijstellingen van de fre-prijzen 2003-2004.

BALANS ACTIVA	31-12-2004 € 1.000	1-1-2004 € 1.000	PASSIVA	31-12-2004 € 1.000	1-1-2004 € 1.000
Vaste activa			Eigen Vermogen	27.079	26.930
Materiële vaste activa	8.889	8.975	Egalisatierekening	5	-
Financiële vaste activa	2.574	3.084	Voorzieningen	6.627	6.241
	11.463	12.059	Langlopende schulden	56	90
Vlottende activa			Kortlopende schulden	16.365	15.279
Vorraden	4	4			
Vorderingen	10.200	11.221			
Liquide middelen	28.465	25.256			
	38.669	36.481			
Totaal activa	50.132	48.540	Totaal passiva	50.132	48.540

Tabel 4.1 Balans

4.3.2 Exploitatierkening

De exploitatierkening over 2004 voor de pilot is weergegeven in tabel 4.2. De exploitatierkening over 2003 hebben wij niet opgenomen, omdat de vergelijkbaarheid van de exploitatierkening 2004 ten opzichte van 2003 zeer beperkt is. Het jaar 2004 betreft immers het eerste jaar waarin de nieuwe verslaggevingsvoorschriften voor het primair onderwijs zijn toegepast.

De verwerking van het effect van de stelselwijzigingen heeft niet op uniforme wijze plaatsgevonden. Omwille van een uniforme presentatie van de resultaten hebben wij de cijfers in de exploitatierkening op enkele onderdelen aangepast.

EXPLOITATIEREKENING	2004	
	€ 1.000	€ 1.000
BATEN		
Rijksbijdragen ministerie van OCW	95.576	
Overige overheidsbijdragen (o.a. gemeente)	7.010	
Overige baten	4.418	
Totaal baten		107.004
LASTEN		
Personele lasten	90.498	
Afschrijvingen	1.548	
Huisvestingslasten	6.927	
Overige materiële lasten	8.600	
Totaal lasten		107.573
Saldo baten en lasten		-/- 569
Saldo financiële baten en lasten (o.a. rente)		654
Resultaat uit buitengewone bedrijfsvoering		64
Saldo exploitatie		149

Tabel 4.2 Exploitatierkening

Het resultaat van de pilot is negatief beïnvloed door het niet opnemen van vorderingen inzake de bijstellingen van de fre-prijzen. Dit betreft zowel het jaar 2003-2004 als het jaar 2004-2005:

- De fre-prijzen 2003-2004 zijn in 2005 definitief vastgesteld. Wij hebben op basis van gegevens van het ministerie van OCW vastgesteld dat meerdere pilotbesturen geen bate in hun jaarrekening hebben opgenomen voor deze prijsbijstellingen. In de hierboven weergegeven exploitatierkening van de pilot hebben wij een positieve correctie toegepast ten opzichte van de ontvangen jaarrekeningen van € 360.000;
- De fre-prijzen 2004-2005 zijn nog niet definitief. Ten opzichte van 2003-2004 heeft een geringe indexatie plaatsgevonden. De werkelijke fre-prijzen zullen naar verwachting hoger uitvallen. Alleen een klein pilotbestuur heeft hiervoor een vordering in de jaarrekening opgenomen. Elke procentpunt prijsverhoging leidt tot een geraamd positief effect op de exploitatie 2004 van € 350.000. Dit effect is niet meegenomen in de hierboven weergegeven exploitatie.

Enkele pilotbesturen hadden (afgezien van bovengenoemd effect van aanpassing van de fre-prijzen 2004-2005) over 2004 een negatief exploitatiesaldo. Een generieke verklaring hiervoor is, voorzover uit onze analyse blijkt, niet te geven, temeer daar de resultaten van de diverse besturen divers zijn en soms zijn beïnvloed door incidentele posten. De daling van het resultaat kan in ieder geval niet worden toegeschreven aan een tekortschietend lumpsumbudget 2003-2004; zoals blijkt uit hoofdstuk 5 zijn deze gevolgen voor pilot 1 gering. Wel kan het hanteren van de nieuwe verslaggevingsvoorschriften een rol hebben gespeeld. Zo hebben de afschrijvingslasten effect op het exploitatiesaldo. Hier staat echter tegenover dat lagere dotaties aan voorzieningen voor materiële uitgaven hebben plaatsgevonden. Een eenduidige verklaring voor de negatieve resultaten is derhalve niet te geven.

4.3.3 Kasstroomoverzicht

Het kasstroomoverzicht voor de pilot over het jaar 2004 is opgenomen in tabel 4.3. Het kasstroomoverzicht is opgesteld volgens de indirecte methode.

Het kasstroomoverzicht geeft inzicht in de geldmiddelen die gedurende 2004 beschikbaar zijn gekomen en in het gebruik daarvan. Het gaat hierbij om de mutaties in alle liquide middelen van de pilotdeelnemers.

KASSTROOMOVERZICHT	2004	
	€ 1.000	€ 1.000
Kasstroom uit operationele activiteiten		
Exploitatiesaldo (inclusief aanpassingen)	149	
Afschrijvingen	1.548	
Mutaties werkkapitaal		
- Vorderingen	1.021	
- Kortlopende schulden	1.086	
Mutaties voorzieningen	390	
		4.194
Kasstroom uit investeringsactiviteiten		
(Des)investeringen materiële vaste activa	-/- 1.461	
(Des)investeringen financiële vaste activa	510	
		-/- 951
Kasstroom uit financieringsactiviteiten		
Mutatie overige langlopende schulden		-/- 34
Mutatie liquide middelen		3.209
Beginstand liquide middelen		25.256
Eindstand liquide middelen		28.465

Tabel 4.3 Kasstroomoverzicht

4.3.4 Kengetallen

Op basis van het ontvangen cijfermateriaal hebben wij de volgende kengetallen bepaald:

- *Solvabiliteit 1* (eigen vermogen als percentage van het balanstotaal). Dit kengetal (maximaal 100%) geeft aan in welke verhouding de bezittingen op de activazijde van de balans zijn gefinancierd met eigen of vreemd vermogen. Een lage solvabiliteit betekent dat in hoge mate financiering met vreemd vermogen (kortlopend en/of langlopend) heeft plaatsgevonden en bemoeilijkt het aantrekken van aanvullend vreemd vermogen (leningen). Ten behoeve van de uitwerking van dit percentage hebben wij alle beschikbare reserves (inclusief bestemmingsreserves) tot het eigen vermogen gerekend;
- *Solvabiliteit 2* (eigen vermogen plus voorzieningen als percentage van het balanstotaal). Dit kengetal (maximaal 100%) hebben wij opgenomen, omdat meerjarige voorzieningen deels ter financiering van activa kunnen worden aangewend;

- *Solvabiliteit 3* (eigen vermogen minus materiële vaste activa, als percentage van het balanstotaal). Dit kengetal (maximaal 100%) geeft inzicht in de omvang van de vermogensbuffer, gerelateerd aan het balanstotaal;
- *Weerstandsvermogen* (eigen vermogen minus materiële vaste activa, als percentage van de rijksbijdrage OCW). Dit percentage geeft inzicht in de capaciteit om onvoorziene tegenvallers in de exploitatie op te vangen. In hoofdstuk 6 gaan wij dieper in op het onderwerp weerstandsvermogen;
- *Liquiditeit of current ratio* (vlottende activa in verhouding tot de kortlopende schulden). Deze ratio geeft inzicht in het vermogen van de instelling om aan haar verplichtingen op korte termijn te voldoen. Bij een ratio van 1 of hoger is de liquiditeit voldoende;
- *Personele lasten als percentage van de totale baten*. Met dit percentage wordt aangegeven welk deel van de ontvangen bijdragen en subsidies wordt aangewend voor de personele lasten;
- *Niet-financiële gegevens*, zoals aantal leerlingen;
- *Financiële gegevens in relatie tot niet-financiële gegevens*, zoals:
 - Eigen vermogen per leerling;
 - Rijksbijdrage per leerling;
 - Personele lasten per leerling.

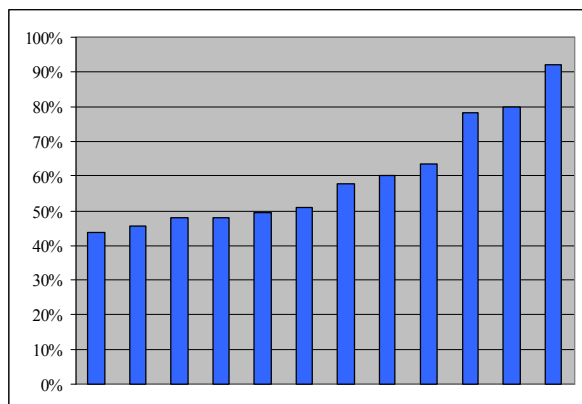
KENGETALLEN	31-12-2004	1-1-2004
Solvabiliteit 1 (eigen vermogen / balanstotaal)	54%	55%
Solvabiliteit 2 (eigen vermogen + egalisatierekening + voorzieningen / balanstotaal)	67%	68%
Solvabiliteit 3 ((eigen vermogen -/- materiële vaste activa) / balanstotaal)	36%	37%
Weerstandsvermogen ((eigen vermogen -/- materiële vaste activa) / totale rijksbijdrage)	19%	19%
Liquiditeit (vlottende activa / vlottende passiva)	2,4	2,4
Personele lasten / totale baten	85%	84%
Aantal leerlingen per 1 oktober (exclusief wegingsfactoren)	22.937	22.747
Eigen vermogen per leerling	€ 1.181	€ 1.184
Rijksbijdrage per leerling	€ 4.167	€ 4.207
Personele lasten per leerling	€ 3.946	€ 3.942

Tabel 4.4 Overzicht kengetallen

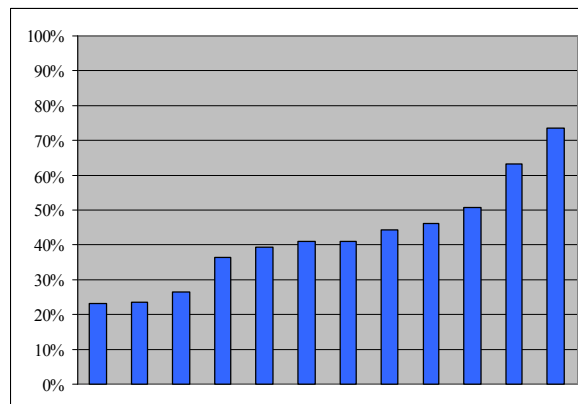
De daling van de gemiddelde rijksbijdrage per leerling kan mede zijn beïnvloed door de t-1 systematiek en mutaties in wegingsfactoren bij de leerlingentellingen.

In de hiernavolgende grafieken is de spreiding binnen de pilot weergegeven van de volgende kengetallen:

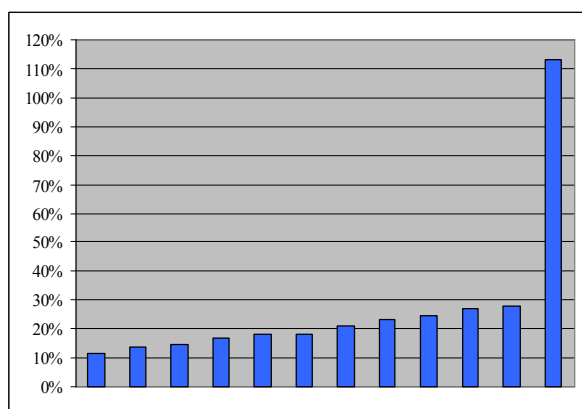
- Solvabiliteit 1;
- Solvabiliteit 3;
- Weerstandsvermogen;
- Liquiditeitsratio.



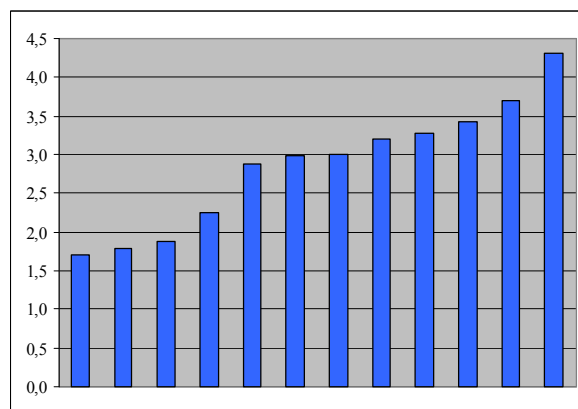
Grafiek 4.1 Spreiding solvabiliteit 1



Grafiek 4.2 Spreiding solvabiliteit 3



Grafiek 4.3 Spreiding weerstandsvermogen



Grafiek 4.4 Spreiding liquiditeitsratio

Het pilotbestuur met het procentueel hoogste weerstandsvermogen betreft een kleinere instelling die in 2004 een vermogende steunstichting heeft meegeconsolideerd. Het vrij beschikbaar vermogen is hierdoor in verhouding fors toegenomen.

4.4 Bevindingen bij de jaarcijfers 2004

Onze bevindingen bij de jaarcijfers 2004 betreffen enerzijds de inhoud van de jaarrekeningen zelf en anderzijds het traject waarin de jaarrekeningen tot stand zijn gekomen en de tijdigheidsaspecten die hierbij een rol spelen.

4.4.1 Inhoudelijke bevindingen

Hierna geven wij onze bevindingen weer per aandachtspunt, zoals genoemd in paragraaf 4.2 van dit rapport. Het navolgen van deze bevindingen kan mogelijk een effect hebben op de omvang van het weerstandsvermogen van de pilot.

Zoals in de vorige paragraaf vermeld, hebben wij omwille van uniformiteit enkele pro forma aanpassingen doorgevoerd in de gepresenteerde cijfers.

1 Stelselwijziging

De effecten van de stelselwijzigingen zijn op verschillende manieren verwerkt in de jaarrekeningen 2004. De voorgekomen varianten zijn:

- Rechtstreekse verwerking in het eigen vermogen per 1 januari 2004;
- Verwerking in de exploitatierekening 2004;
- Verwerking in het beginvermogen van de vergelijkende cijfers 2003;
- Verwerking in het eindvermogen van de vergelijkende cijfers 2003.

Op grond van algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving heeft verwerking in de beginstand van het eigen vermogen per 1 januari 2004 de voorkeur. Van aanpassing van de vergelijkende cijfers 2003 hebben vrijwel alle pilotbesturen afgezien, waarschijnlijk vanwege praktische problemen.

2 Waardering materiële vaste activa

Van de pilotbesturen hebben er 8 de materiële vaste activa in 2004 voor het eerst gewaardeerd. De overige pilotbesturen zijn als volgt omgegaan met de materiële vaste activa:

- 1 pilotbestuur had in 2003 de materiële vaste activa reeds gewaardeerd, zodat eerste waardering in 2004 niet meer aan de orde was;
- 1 pilotbestuur heeft alleen de investeringen 2004 geactiveerd. De waardering van de in het verleden aangeschafte materiële vaste activa zal pas in 2005 worden doorgevoerd;
- 2 pilotbesturen hebben de materiële vaste activa niet gewaardeerd. Zij geven aan dit in 2005 te doen.

De aanwezigheid van de materiële vaste activa is, door de deelnemers welke deze post hebben gewaardeerd op de balans, vastgesteld door inventarisatie. De bruto waardering is bepaald op basis van facturen en indien deze ontbreken op basis van de meerjaren investeringsbegroting dan wel normen welke door externe bureaus worden gehanteerd. Twee besturen hebben de waardering bepaald op basis van de londo-systematiek. De netto waardering is tot stand gekomen rekening houdend met de al dan niet geschatte levensduur van de activa en de door het bestuur vastgestelde afschrijvingstermijnen.

De waarde van de eerste waarderingsreserves is vrijwel unaniem opgenomen in een herwaarderingsreserve, met uitzondering van 1 pilotbestuur, welke de waarde heeft toegevoegd aan de algemene reserve.

De afschrijvingskosten zijn door 7 pilotbesturen via de resultaatverdeling in mindering gebracht op de herwaarderingsreserve. De overige 3 pilotbesturen hebben de afschrijvingskosten direct ten laste van de herwaarderingsreserve gebracht, dus buiten de exploitatierekening om. Deze systematiek is niet juist, aangezien in dat geval de exploitatie een gunstiger beeld geeft dan de werkelijkheid.

Bovendien zullen de afschrijvingslasten over nieuwe investeringen wanneer de herwaarderingsreserve is uitgeput wel ten laste van de exploitatie moeten worden gebracht door deze besturen. Het risico van een te hoge kostenstructuur is dan aanwezig.

Het verwerken van de materiële vaste activa in de jaarrekening levert derhalve een zeer gemengd beeld op, wat de vergelijkbaarheid van de instellingen belemmert.

3 Onderscheid reserves en voorzieningen

Alle pilotbesturen hebben waar nodig een herverdeling aangebracht tussen reserves en voorzieningen. De verwerkingswijze hierbij is als volgt.

- Vorming van voorzieningen:
 - 8 pilotbesturen hebben geen nieuwe voorzieningen gevormd;
 - 4 pilotbesturen hebben nieuwe voorzieningen gevormd voor BAPO- en spaarverlof ten laste van de exploitatie 2004. Opvallend is dat sommige besturen wel het bestaan van BAPO-risico's hebben onderkend, maar hiervoor geen voorzieningen hebben opgenomen in hun balans.
- Vrijval van voorzieningen:
 - Bij 5 pilotbesturen was vrijval van voorzieningen niet noodzakelijk, omdat de indeling reeds in overeenstemming met EFJ was;
 - 4 pilotbesturen hebben voorzieningen laten vrijvallen ten gunste van het eigen vermogen;
 - 1 pilotbestuur heeft een voorziening vrij laten vallen ten gunste van de exploitatie;
 - 2 pilotbesturen hebben de vrijval van de voorzieningen verwerkt in de vergelijkende cijfers 2003.
- De behandeling van toekomstige uitgaven voor groot onderhoud:
 - 9 pilotbesturen hadden reeds een voorziening getroffen in 2003, waaraan in 2004 is gedoteerd;
 - 1 pilotbestuur heeft als onderdeel van het eigen vermogen een bestemmingsreserve voor toekomstig onderhoud gevormd van € 180.000. Dit betreft feitelijk een voorziening;
 - 2 pilotbesturen hebben geen voorziening of bestemmingsreserve gevormd, maar activeren investeringen en verwerken overig onderhoud direct ten laste van de exploitatie.

4 Consolidatie

Voor 11 pilotbesturen is consolidatie volgens de betreffende besturen niet van toepassing. Eén deelnemer heeft een steunstichting geconsolideerd in de jaarrekening 2004.

5 Overlopende passiva

De verwerking van overlopende passiva in de jaarrekening is divers:

- 7 pilotbesturen hebben een verplichting voor vakantiegeld en ZKOO opgenomen ten laste van de exploitatie 2004;
- 1 pilotbestuur had reeds een verplichting opgenomen in de vergelijkende cijfers;
- 3 pilotbesturen hebben de verplichting verwerkt als stelselwijziging en aangepast in de vergelijkende cijfers;
- 1 pilotbestuur heeft een verplichting opgenomen en deze verwerkt als stelselwijziging ten laste van het eigen vermogen per 1 januari 2004.

6 Uitgestelde bekostiging bij overgang naar lumpsumfinanciering

De behandeling van vorderingen op het ministerie van OCW wegens uitgestelde bekostiging bij de overgang naar lumpsumfinanciering onder pilot 1 is als volgt:

- 5 pilotbesturen hebben een vordering opgenomen ten gunste van de exploitatie 2004;
- 1 pilotbestuur heeft een vordering opgenomen ten gunste van het eigen vermogen;
- 1 pilotbestuur heeft een vordering opgenomen en verwerkt in de vergelijkende cijfers;
- 5 pilotbesturen hebben geen vordering opgenomen. Eén daarvan heeft aangegeven deze post reeds te hebben opgevoerd op de AVR 2003. Dit bestuur heeft dit bedrag reeds ontvangen bij de vaststelling van de rijksvergoeding 2003. Waarom de overige besturen geen vordering hebben opgenomen is niet duidelijk.

Het effect op het weerstandsvermogen van de pilot van eventueel ten onrechte niet opgenomen vorderingen kon door ons op basis van het beschikbare cijfermateriaal niet worden gekwantificeerd.

7 Vorderingen inzake bijstellingen fre-prijzen

Van de pilotbesturen hebben er 6 geen vordering opgenomen inzake bijstellingen van fre-prijzen 2003-2004. Het totaal belang bedraagt € 360.000. Wij hebben dit bedrag gecorrigeerd in de exploitatierekening 2004. Dit bedrag is derhalve tevens begrepen in het eigen vermogen per 31 december 2004.

Van de pilot heeft slechts één bestuur een vordering opgenomen inzake de bijstelling van de fre-prijzen 2004-2005. Dit geringe aantal heeft waarschijnlijk te maken met de onzekerheid die bij het opmaken van de jaarrekening nog bestond over de exacte hoogte van het bedrag.

8 Toerekening lumpsumbudget 2004-2005

Alle 12 pilotbesturen hebben een overlopende post opgenomen inzake het aan het boekjaar 2004 toegerekende deel van het lumpsumbudget (5/12), verminderd met het per balansdatum uit hoofde van het betaallitme ontvangen bedrag. Het effect is door allen verwerkt ten gunste van de exploitatie.

9 Overige inhoudelijke bevindingen

Naast genoemde bevindingen inzake de specifieke aandachtspunten in de jaarrekening 2004 hebben wij nog de volgende inhoudelijke bevindingen:

- De effecten van de stelselwijzigingen als gevolg van de waardering van materiële vaste activa zijn verschillend verwerkt in de kasstroomoverzichten:
 - Opname onder de kasstroom uit investeringsactiviteiten en gecorrigeerd op de kasstroom uit operationele activiteiten. Deze methode vloeit voort uit een rigide uitleg van het begrip ‘indirecte methode’, waarbij het verschil tussen begin- en eindbalans van de diverse balansposten als kasstroom wordt verantwoord. In onze rapportage hebben wij deze stelselwijziging niet als kasstroom verwerkt;
 - Niet weergegeven in het kasstroomoverzicht. Deze methode heeft de voorkeur aangezien de stelselwijziging niet tot kasstromen leidt.
- Verplichtingen inzake spaarverlof zijn wisselend gerubriceerd als voorziening of als kortlopende schuld. Opname onder het eigen vermogen hebben wij niet vastgesteld;
- Bij het openbaar onderwijs geeft het zogenaamde zelfbeheer van de scholen – het doorstorten van de rijksbijdragen vanuit de gemeente aan scholen ter eigen besteding – problemen bij de verantwoording van de ontvangsten en de uitgaven. Om deze decentrale middelen te verantwoorden in de jaarrekening zijn de administratieve gegevens van de individuele scholen benodigd. Deze zijn niet in alle gevallen tijdig beschikbaar. Kennelijk ontbreekt in die gevallen een centrale administratie van de scholen gezamenlijk, welke uit oogpunt van beheersbaarheid en het afleggen van verantwoording wel wenselijk zou zijn;
- De pilotbesturen hebben qua model het OCW-voorschrift jaarverslaggeving primair onderwijs gehanteerd voor de jaarrekening 2004. Ook de vermelde grondslagen zijn conform dit voorschrift. In een aantal gevallen komen de presentatie en toelichting echter niet overeen met het voorschrift en soms ontbreken vereiste bijlagen;
- In meerdere gevallen is het voorgeschreven model van de accountantsverklaring niet gebruikt. Wij hebben daardoor niet kunnen vaststellen of de betreffende accountants kennis hebben genomen van het controleprotocol pilot 1 en of de jaarrekeningen volledig voldoen aan de eisen vanuit het OCW-voorschrift.

4.4.2 Bevindingen inzake de totstandkoming van de jaarrekeningen

Het heeft de pilotbesturen en hun administratiekantoren veel moeite gekost om tijdig een jaarrekening op te stellen die aan de nieuwe verslaggevingsvoorschriften voldoet. De deadline van 1 juli 2005, zoals door het ministerie van OCW was voorgeschreven, is slechts door 5 pilotbesturen behaald. De datering van de accountantsverklaringen bij de jaarrekeningen van pilot 1 is als volgt gespreid:

- 5 vóór 1 juli 2005;
- 3 in juli 2005;
- 1 in september 2005;
- 3 nog niet beschikbaar.

Enkele besturen hebben van het ministerie van OCW overigens uitstel gekregen tot 15 september 2005.

Onze indruk is dat onder meer de volgende oorzaken zijn aan te geven voor de vertraagde gegevensaanlevering:

- Het traject waarmee de jaarrekening 2004 tot stand moest komen is zowel bij besturen als bij administratiekantoren te laat in gang gezet en heeft kennelijk niet die prioriteit gekregen die gezien de deelname aan de pilot mocht worden verwacht;
- Het kennisniveau van sommige administratiekantoren inzake externe verslaggeving is niet toereikend;
- Er bestonden inhoudelijke onduidelijkheden over de toepassing van de verslaggevingsvoorschriften, met name over de specifieke aandachtspunten zoals door ons uiteengezet in paragraaf 4.2 van dit rapport. De bevindingen bij deze aandachtspunten hebben wij opgenomen in paragraaf 4.4.1;
- Deze inhoudelijke onduidelijkheden bij het opstellen van de jaarrekening hebben in sommige gevallen ook geleid tot discussies tussen besturen, administratiekantoren en externe accountants;
- Het opstellen van de jaarrekening en de hiermee gepaard gaande stelselwijzigingen leidde tot aanvullende informatiebehoefte en werkzaamheden (onder meer de waardering van materiële vaste activa en het inzicht in decentraal in de organisatie aanwezige middelen), wat heeft geleid tot een langduriger traject bij het totstandkomen van de jaarrekening;
- Bij één bestuur was de accountantscontrole al afgerond voordat het aanvullende controleprotocol was ontvangen.

Gezien de ervaringen van pilot 1 wijzen wij op het risico dat bij de invoering van het verplicht jaarverslag in 2006 voor het gehele veld invoeringsproblemen ontstaan. Wij adviseren het ministerie van OCW en het Projectbureau om het invoeringstraject goed te monitoren en zorg te dragen voor een optimale informatievoorziening aan besturen, administratiekantoren en accountants. De concreet geplande maatregelen in dit kader zijn weergegeven in paragraaf 8.1. Ook de besturen dienen toe te zien op voortgang van het jaarrekeningtraject binnen het administratiekantoor en hierover duidelijke afspraken te maken.

5 Bekostigingseffecten lumpsumfinanciering pilot 1

5.1 Inleiding

De pilotbesturen ontvangen een specifiek pilot-lumpsumbudget. Dit budget is gebaseerd op de werkelijke loonkosten 2002-2003 volgens toepassing van het formatiebudgetsysteem, waarop vervolgens prijs- en indexatiecorrecties zijn toegepast per onderwijssoort. Het door pilotbesturen ontvangen budget is dus voor elk bestuur apart berekend per school, zodat sprake is van een op maat gemaakt lumpsumbudget per school. Dit budget wijkt af van het budget dat de pilotbesturen en overige besturen in het primair onderwijs vanaf 1 augustus 2006 ontvangen.

Voor de deelnemers aan pilot 1 zijn de mogelijke bekostigingseffecten van lumpsumfinanciering dus tweeledig:

- 1 Het verschil tussen de bekostiging volgens het formatiebudgetsysteem en het pilot-lumpsumbudget;
- 2 Het verschil tussen het pilot-lumpsumbudget en de definitieve lumpsumfinanciering vanaf 1 augustus 2006.

In dit hoofdstuk richten wij ons uitsluitend op het eerste verschil. De conclusies zijn niet van toepassing voor de overige besturen in het primair onderwijs. Wel heeft de in dit hoofdstuk gepresenteerde analyse inzichten opgeleverd, welke van nut kunnen zijn voor overige besturen, omdat deze zaken zich – in andere vorm en met wellicht andere uitkomsten – ook voor kunnen doen bij de feitelijke invoering van lumpsumfinanciering per 1 augustus 2006.

De financiële effecten van lumpsumfinanciering zijn nader te onderscheiden in:

- 1 Autonome effecten, zijnde effecten door toepassing van de nieuwe bekostigingsregels bij ongewijzigd beleid van het bestuur;
- 2 Effecten welke zijn opgeroepen door beleid van de besturen zelf.

Hoewel beide effecten onderwerp zijn geweest van ons onderzoek, hebben de in dit hoofdstuk gerapporteerde bevindingen grotendeels betrekking op de autonome effecten. Dit is met name veroorzaakt door het feit dat de pilotbesturen en hun administratiekantoren nog niet aan konden geven welke financiële effecten zijn opgetreden door eigen beheersingsmaatregelen. Naar verwachting zal, bij een verbetering van de planning & control cyclus bij de pilotbesturen en opname van deze effecten in de begroting, deze informatie het komende jaar wel beschikbaar komen, zodat besturen beter in staat zijn om het gevoerde beleid te evalueren en bij te sturen.

5.2 Werkgroep financiën pilot 1

De salariskosten 2003-2004 bij de pilotbesturen kunnen, afgezien van de in de bekostiging verdisconteerde prijsbijstelling, afwijken van 2002-2003. Het kan zijn dat op één of meer scholen van een bestuur de salariskosten door bijzondere omstandigheden uitzonderlijk laag waren in het basisjaar 2002-2003. Ook kunnen er kostenontwikkelingen zijn waarmee in het pilot-lumpsum-budget geen rekening is gehouden, terwijl met die kosten wel rekening wordt gehouden in de definitieve lumpsumbekostiging per 1 augustus 2006. Zo kent het pilot-lumpsumbudget geen leeftijdsafhankelijke bekostiging en de definitieve lumpsumbekostiging wel. Door deze afwijkingen in salariskosten zou een bestuur tekort kunnen komen. Daarom is met de besturen uit pilot 1 afgesproken na afloop van het eerste pilotjaar de kostenontwikkeling van de scholen te analyseren.

De analyses zijn uitgevoerd namens de werkgroep financiën pilot 1. In deze werkgroep nemen de volgende partijen deel:

- Ministerie van OCW;
- Projectbureau Lumpsum PO;
- VOS/ABB;
- Universiteit van Tilburg;
- Onderwijsadministratiekantoor Cabo;
- Ernst & Young Accountants.

In deze werkgroep is voor elk van de 12 pilotbesturen een gedetailleerde analyse gemaakt van de personele lasten over het schooljaar 2003-2004 ten opzichte van 2002-2003. Ondanks de bundeling van expertise bleek het moeilijk om de noodzakelijke gegevens beschikbaar te krijgen. Dit had te maken met de volgende factoren:

- De inrichting van de administraties en de deskundigheidsniveaus van administratief personeel bij administratiekantoren en bij de schoolbesturen verschilde onderling sterk;
- Het salarissysteem waarmee het onderwijsveld werkt kent geen afsluiting per schooljaar, waardoor de kosten van verschillende schooljaren door elkaar lopen. De noodzakelijke correcties (mutaties met terugwerkende kracht) die dat met zich meebrengt zijn complex;
- Niet bij elk bestuur was achteraf nog duidelijk welke personeelskosten moesten worden meegerekend en welke personeelskosten ook onder het formatiebudgetsysteem voor eigen rekening zouden zijn gekomen.

Deze factoren hebben ertoe geleid dat het onderzoek langer heeft geduurd dan was gepland en dat over vier van de twaalf besturen geen resultaten zijn gepresenteerd.

De mutatie in de gerealiseerde fre-prijs 2004-2005 ten opzichte van 2003-2004 is nog niet betrokken in de analysewerkzaamheden van de werkgroep. De analyse van die periode wordt naar verwachting in een later stadium uitgevoerd nadat de gegevens over het schooljaar 2004-2005 beschikbaar zijn.

De uitkomsten van de analyse kunnen tot de volgende acties leiden:

- Met de besturen die een kostenontwikkeling hebben die boven de prijsaanpassing uitgaat, is door het ministerie van OCW afgesproken of en zo ja in welke mate zij worden gecompenseerd;
- De analysemethode wordt aan de besturen beschikbaar gesteld, zodat zij in staat zijn vervolganalyses in samenspraak met hun administratiekantoor uit te voeren. Voor het pilotjaar 2004-2005 maken de pilotbesturen zelf een analyse van de kostenontwikkeling in vergelijking met de voorcalculatorische prijsaanpassing;
- De verklarende factoren voor het ontstaan van verschillen worden verwerkt in de simulatietool van het ministerie van OCW die voor het hele veld beschikbaar is;
- De opgebouwde expertise wordt overgedragen aan een team dat fungeert als tweedelijns helpdesk voor vragen over de nieuwe lumpsumbekostiging;
- Aan de hand van de ervaringen gedurende de analyse wordt met administratiekantoren gesproken over de beschikbaarheid en de kwaliteit van de benodigde informatievoorziening en over de mogelijkheid service level agreements af te sluiten tussen besturen en administratiekantoren.

Uit de analyse blijkt dat slechts in enkele gevallen sprake is van een kostenontwikkeling die uitgaat boven de algemene prijsaanpassing van de fre-prijzen voor de pilotbesturen. De verschillen voor onderzochte pilotbesturen bevinden zich in een bandbreedte van € 70.000 voordelig tot € 140.000 nadelig per bestuur; dit laatste bestuur behoort qua omvang bij de grotere pilotbesturen. Procentueel zijn ten opzichte van de bekostiging op bestuursniveau geen grote afwijkingen geconstateerd.

5.3 Uitwerking onderzochte factoren

In deze paragraaf behandelen wij de onderkende factoren die een mogelijk verschil in de personeelskosten voor de besturen uit pilot 1 kunnen opleveren. Van meerdere onderzochte factoren is het moeilijk gebleken om deze in te delen in autonome factoren door lumpsum-financiering en in door het bestuur zelf opgeroepen factoren. Dit belemmert de aan de analyses te verbinden conclusies, met name omdat besturen geneigd zijn alle bekostigingsnadelen als autonome factoren te beschouwen.

De onderkende factoren betreffen:

- 1 BAPO-verlof;
- 2 In- en uitstroom van personeel;
- 3 Incidentele looncomponent (ILC);
- 4 Werkgeversaandeel WAO-premie;
- 5 Buitengewoon verlof en ouderschapsverlof;
- 6 Korting in verband met langdurige ziekte.

Naast deze factoren is de hoogte van de werkgeverslasten inzake pensioenpremies van belang; deze leidt echter niet tot grote afwijkingen per bestuur ten opzichte van de toegekende prijsbijstelling (de gestegen pensioenlasten zijn juist één van de belangrijkste componenten van de prijsbijstelling). Daarom is de pensioenpremie niet in de analyse betrokken.

Zoals aangegeven hebben de uitkomsten van de analyse uitsluitend betrekking op pilot 1. Wel geven wij waar mogelijk per onderzochte factor aan of dit risico vanaf 1 augustus 2006 bij de invoering van de definitieve lumpsumfinanciering ook de overige primair onderwijsinstellingen kan raken.

1 BAPO-verlof

Wanneer personeel aan de BAPO-regeling deelneemt, leidt dit tot extra kosten voor de werkgever. Deze extra kosten bestaan uit het doorbetalen van 65% van het brutoloon van de deelnemer en de volledige werkgeverslasten. Inclusief deze werkgeverslast zijn deze extra kosten per deelnemer gelijk aan 108% van het brutoloon van een deelnemer over de omvang van zijn BAPO-deelname.

De mate waarin van de BAPO-regeling gebruik wordt gemaakt, kan van jaar op jaar sterk variëren. Omdat personeel BAPO-rechten opbouwt, heeft een schoolbestuur wel een registratie (of in ieder geval een indicatie) van de mate waarin van de regeling gebruik kan worden en daarmee van de financiële risico's die hieruit voortvloeien. Uit ontvangen informatie van de besturen uit pilot 1 komt naar voren dat deze risico's in veel gevallen ook worden onderkend. In onze risicoanalyse (hoofdstuk 7) gaan wij verder in op het risico inzake niet opgenomen flexibele BAPO.

De verschillen in deelname aan de BAPO-regeling tussen besturen zijn groot, veroorzaakt door verschillen in de grootte en leeftijdsopbouw van het personeelsbestand en de omvang van het in het verleden reeds opgenomen verlof. Ook de ontwikkeling van deze kosten tussen beide schooljaren verschilt sterk tussen besturen; hierbij is zowel sprake van stijgingen als dalingen van de gemiddelde fre-prijs.

Het BAPO-risico kan ook bij overige primair onderwijsinstellingen bij een verhoogde opname een financieel nadeel met zich meebrengen. Dit nadeel zal veelal een tijdelijk karakter hebben en worden gecompenseerd door andere voordelen, zoals een lager gebruik van ouderschapsverlof. Bovendien is in de lumpsumbekostiging een beperkte prijsbijstelling opgenomen voor dit risico. Overigens is de continuïteit van de BAPO-regeling niet gegarandeerd nu de levensloopregeling zal worden ingevoerd.

2 In- en uitstroom van personeel

Instroom, uitstroom en werktijdveranderingen van personeel beïnvloeden zowel de loonkosten als het fre-verbruik in beide schooljaren. Het uiteindelijke effect op de gemiddelde fre-prijs wordt door een drietal elementen bepaald.

- Het moment in het schooljaar waarop de mutatie plaatsvindt;
- De inschaling van het betrokken personeelslid en de omvang van de mutatie in termen van de werktijdfactor;
- Het normverbruik behorende bij de functie van het betrokken personeelslid.

Het is noodzakelijk per bestuur alle mutaties nauwkeurig in kaart te brengen. Aan de hand daarvan kan het effect op de loonkosten en het fre-verbruik en hiermee op de gemiddelde fre-prijs worden bepaald.

Bij de analyses is gebleken dat het lastig is voor besturen en administratiekantoren om een sluitend overzicht op te leveren van alle relevante mutaties. Waar nog sprake is van onvolledige informatie is er voor gekozen om de ontbrekende informatie te benaderen, zodat in ieder geval een beeld ontstaat van het effect van personeelsmutaties op de ontwikkeling van de fre-prijs.

In- en uitstroom van personeel kan grote effecten hebben op de fre-prijs. Instroom van jong, goedkoop personeel en uitstroom van oud, relatief duur personeel verlaagt de gemiddelde fre-prijs in een schooljaar.

Ongeacht de systematiek van financieren kunnen in- en uitstroom een groot effect op de kosten van de besturen hebben. Dit bewustzijn is onder lumpsumfinanciering des te belangrijker.

3 Incidentele looncomponent (ILC)

De loonkosten worden niet alleen beïnvloed door in- en uitstroom van personeel, maar ook door zittend personeel dat een salarisverhoging krijgt (ILC). In de meeste gevallen hangt deze verhoging samen met de toekenning van een reguliere periodiek, welke in principe is begrepen in de toegekende bijstelling van de fre-prijs en daarom geen nadeel inhoudt voor de pilotbesturen. In enkele gevallen is echter sprake van een promotie of functieverandering; de hiermee gepaard gaande extra lasten zijn niet begrepen in de ontvangen bijstelling van de fre-prijs.

De kosten van ILC hangen sterk samen met de leeftijdsopbouw van het personeelsbestand. Scholen met relatief oude personeelsleden hebben doorgaans minder ILC. Besturen zullen zich bewust moeten zijn van de leeftijdsopbouw van het personeelsbestand in combinatie met de inschaling van het personeel, teneinde op de ILC te kunnen anticiperen.

Ook voor de overige primair onderwijsinstellingen kunnen onder lumpsumfinanciering vanaf 1 augustus 2006 afwijkingen ten opzichte van de landelijke ILC financiële effecten hebben.

4 Werkgeversaandeel WAO-premie

De WAO-premie wordt per kalenderjaar vastgesteld voor het bestuur. De premie bestaat uit een basispremie en een gedifferentieerde premie. Verschillen tussen besturen worden veroorzaakt door verschillen in de hoogte van de gedifferentieerde premie. Binnen de acht beschouwde besturen varieert dit percentage van 0,97% negatief tot 6% positief. Uit de analyses volgt dat een procentpunt stijging van de gedifferentieerde premie zich vertaalt in een stijging van de fre-prijs met circa € 1.

Tussen kalenderjaren en daarmee tussen schooljaren kan het gedifferentieerde premiepercentage sterk wijzigen, zodat deze factor potentieel van grote invloed is. Het terugdringen van het ziekteverzuim – en in het verlengde daarvan het WAO gebruik – kan leiden tot sterke kostenbesparingen.

Het risico van hoge, voor eigen rekening komende WAO-lasten speelt vanaf 1 augustus 2006 ook bij de overige instellingen in het primair onderwijs.

5 Buitengewoon verlof en ouderschapsverlof

Wanneer personeel gebruik maakt van onbetaald verlof, loopt het fre-verbruik voor deze werknemers door, maar nemen de betaalde loonkosten voor deze werknemers sterk af. Ook bij betaald ouderschapsverlof nemen de declarabele loonkosten sterk af, omdat het betaalde verlof niet wordt gedeclareerd, maar wordt gefinancierd uit het budget voor personeelsbeleid. Daardoor blijven deze loonkosten buiten beschouwing bij de bepaling van de fre-prijs.

Beide typen verlof leiden dus tot fre-verbruik met relatief weinig loonkosten op declaratiecode 1. Dit betekent dat veranderingen in het gebruik van dit type verlof ook de fre-prijs beïnvloeden. Scholen waarbij beide typen verlof in het meetjaar 2002-2003 relatief veel voorkwamen, hebben in dat jaar een relatief lage fre-prijs gekregen. Wanneer het gebruik in schooljaar 2003-2004 is afgenomen, leidt dit dus tot een stijging van de fre-prijs.

Afhankelijk van de grootte van het bestuur (in termen van het totale fre-verbruik op jaarbasis) kan zelfs een betrekkelijk kleine mutatie in de omvang van het verlof een groot effect hebben op de gemiddelde fre-prijs. Slechts bij één bestuur heeft dit geleid tot een stijging van de gemiddelde fre-prijs.

Bij de definitieve invoering van lumpsumfinanciering in 2006 leveren het buitengewoon verlof en het ouderschapsverlof geen aanvullende risico's op. Overigens wordt het ouderschapsverlof nu reeds gefinancierd uit het budget voor personeelsbeleid.

6 Korting in verband met langdurige ziekte

Kortingen in verband met langdurige ziekte beïnvloeden de loonkosten en daarmee de fre-prijs van een school. Veranderingen in de hoogte van de korting hebben daarom ook een effect op de ontwikkeling van de fre-prijs.

Kortingen blijken relatief weinig voor te komen, waarbij veranderingen tussen schooljaren slechts een gering effect hebben. Voor besturen waarbij de korting tussen beide schooljaren toeneemt, is sprake van een dempend effect op de fre-prijs. Immers, de toegenomen korting impliceert een afname van de declarabele loonkosten (bij een gelijkblijvend personeelsbestand). Evenzo betekent een afnemende korting dat de fre-prijs stijgt. Daarvan is bij twee besturen sprake. Bij één van deze besturen is het effect relatief groot, omdat het hier gaat om een bestuur met relatief weinig fre-verbruik.

Voor korting bij langdurige ziekte geldt, dat dit pas een financieel effect heeft op de overige primair onderwijsinstellingen vanaf 1 augustus 2006, indien de toegepaste korting voor het bestuur afwijkt van het landelijk gemiddelde.

6 Risicobeheersing pilot 1

6.1 Risicomangement

Met de invoering van lumpsumfinanciering krijgen de besturen in het primair onderwijs meer beleidsvrijheid en worden zij zelf verantwoordelijk voor het definiëren, vastleggen en uitvoeren van strategisch en tactisch beleid. Hiermee samenhangend worden echter de volledige financiële risico's (waaronder de zorg voor continuïteit) overgeheveld van de overheid naar de besturen. Het is daarom noodzakelijk dat de besturen zicht hebben op de risico's die zij lopen en een systeem van risicomangement invoeren.

De noodzaak van een goed risicomangement is ook beschreven in de Code voor goed bestuur in het primair onderwijs. In artikel 25 van deze code is aangegeven dat het bestuur beleid dient te voeren inzake risicomangement, geldbeheer, financiering en belegging. Het bestuur verantwoordt de uitvoering hiervan in het jaarverslag. In deze paragraaf werken wij een model voor risicomangement uit, zoals weergegeven in figuur 6.1.



Figuur 6.1 Model risicomangement

Een belangrijke beheersingsmaatregel voor de onderkende risico's is de planning & control cyclus, welke wij in paragraaf 6.2 uitwerken. Voor het opvangen van de mogelijke financiële effecten van restructurering dienen besturen een buffer, het zogenaamde weerstandsvermogen aan te houden. Het weerstandsvermogen behandelen wij in paragraaf 6.3.

De in dit hoofdstuk gepresenteerde modellen zijn in eerste instantie bedoeld als denkmodellen. Uitwerking van deze modellen dient bovendien te zijn toegesneden op de specifieke situatie, waarbij de aard en de omvang van het bestuur een belangrijke rol spelen.

In het model van risicomanagement, zoals weergegeven in figuur 6.1, onderkennen wij 6 stappen, welke wij hierna behandelen.

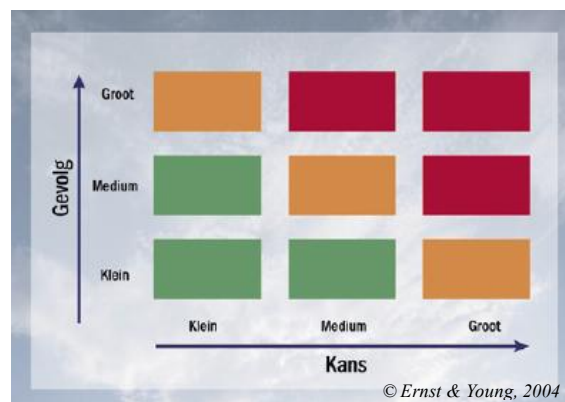
1 Risicoanalyses

De eerste stap in dit model is het analyseren en beoordelen van de beheersingsomgeving, gevolgd door een analyse van alle relevante risico's in de omgeving van de instelling, het zogenaamde 'RiskuniverseTM'. Deze risico's kunnen zowel betrekking hebben op interne als externe bedreigingen en zijn nader onder te verdelen in strategische, operationele, financiële en verslaggevingsrisico's. Het bepalen van de risico's dient systematisch plaats te vinden, gerelateerd aan de missie, de doelstellingen en de strategie van het bestuur.

2 Bepalen significante risico's

Het is niet nodig om alle risico's die in de eerste stap zijn gedefinieerd volledig te beschrijven en te beheersen. Voor een goede beheersing vormen vooral de significante risico's ('Risks That MatterTM') het uitgangspunt. Deze significante risico's definiëren wij als risico's die het behalen van de doelstelling van de instelling ernstig kunnen bedreigen.

Een risico is significant als zowel de kans dat dit zich voordoet als de impact hiervan hoog is, zoals weergegeven in figuur 6.2.



Figuur 6.2 Bepaling significante risico's

De significante risico's bevinden zich in de hoek rechts bovenin. Deze inschatting van deze risico's vindt plaats op basis van vooraf vastgestelde criteria.

Per significant risico bepaalt het bestuur welke strategie wordt gevolgd. Het bestuur heeft de keuze uit de volgende strategieën: overdragen, mitigeren, elimineren, reduceren of accepteren van de risico's. Bij de keuze van de risicostrategieën worden onder meer de volgende factoren overwogen:

- De aard en omvang van de risico's;
- Het risiconiveau en de risicostrategieën die het bestuur acceptabel vindt;
- Het vermogen van het bestuur om het aantal risico's dat zich daadwerkelijk voordoet en de gevolgen daarvan voor de activiteiten van de instelling te beperken;
- De kosten van het invoeren van bepaalde beheersingsmaatregelen in verhouding tot het voordeel van beheersing van de daarmee samenhangende risico's.

Als het bestuur besluit haar risico's te verkleinen dienen beheersingsmaatregelen te worden ontworpen of geïmplementeerd.

3 Ontwerpen van beheersingsmaatregelen

Bij het ontwerpen van toereikende beheersingsmaatregelen ('Controls That MatterTM') gaat het bestuur na in hoeverre het samenstel van reeds bestaande beheersingsmaatregelen toereikend is in het kader van de beheersing van de risico's. De belangrijkste beheersingsmaatregel voor besturen in het primair onderwijs is een goed functionerende planning & control cyclus.

In de praktijk bestaat veelal reeds een aantal beheersingsmaatregelen. Deze maatregelen zijn dikwijls geïsoleerd opgezet. In het kader van het risicomanagement is een sterke integratie van het stelsel van beheersingsmaatregelen nodig. Indien noodzakelijk dienen aanvullende beheersingsmaatregelen te worden getroffen.

Na het ontwerpen van het stelsel van beheersingsmaatregelen moet worden vastgesteld of de opzet en werking hiervan adequaat is. Deze beoordeling wordt jaarlijks uitgevoerd.

4 Verankering in de organisatie

Na het ontwerp van het beheersingssysteem is de implementatie hiervan en de verankering in de organisatie van belang. De beheersingsmaatregelen moeten worden gecommuniceerd aan alle betrokkenen. Tevens is vastlegging in interne beschrijvingen en richtlijnen gewenst.

5 Monitoring effectieve werking

Het systeem van risicomanagement dient ertoe het bestuur zoveel mogelijk zekerheid te verschaffen dat de risico's intern voldoende worden onderkend en beheerst. Het bestuur dient periodiek informatie te ontvangen over de belangrijkste aspecten van de risicobeheersing.

6 Bestuurstoezicht en -rapportage

Het verdient aanbeveling als het bestuur in het jaarverslag verantwoording aflegt over het gevoerde risicomanagement. Het bestuur dient hiertoe jaarlijks een beoordeling van het gevoerde risicomanagement uit te voeren. Hierbij wordt nagegaan of de essentiële punten van het proces van risicobeheersing in voldoende mate zijn nageleefd. Het bestuur baseert zich hierbij mede op de ontvangen managementinformatie.

6.2 Planning & control cyclus

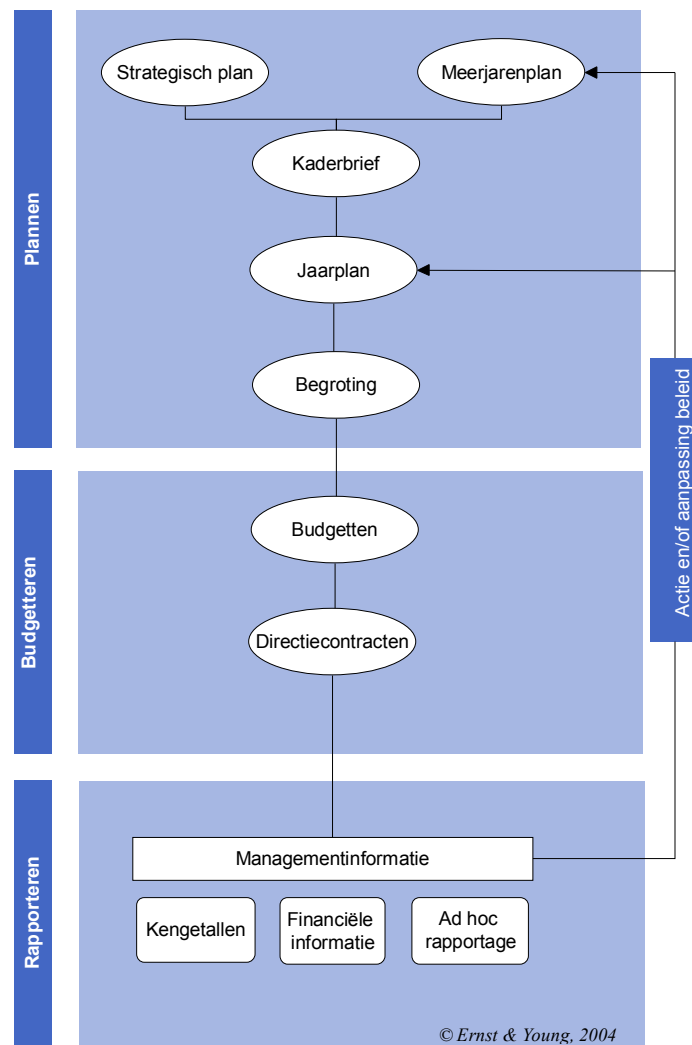
Zoals aangegeven is een goed functionerende planning & control cyclus één van de belangrijkste beheersingsmaatregelen voor besturen in het primair onderwijs. Door het formuleren van de te volgen strategie en het hierop gebaseerde meerjarenplan wordt invulling gegeven aan de taken om de doelstellingen te realiseren. De onderdelen van de meerjarencyclus zijn weergegeven in tabel 6.1.

Begrip	Omschrijving
Strategisch plan	Vastlegging van de visie van het bestuur en management, vertaald in missie, beleidsdoelstellingen en strategie om doelstellingen te bereiken
Meerjarenplan	Een vertaalslag van beleid naar taken en verantwoordelijkheden, verwoord in een meerjarenperspectief
Kaderbrief	Financiële uitwerking van het meerjarenplan, waarbij het beschikbare 'middelenkader' op bestuursniveau wordt gepresenteerd, rekening houdend met de verwachte ontwikkelingen
Jaarplan	Vertaling van de kaderbrief naar een middelenkader voor een jaar, aangevuld met de interne allocatie van de middelen naar de individuele scholen met daaraan gekoppeld de begrotingsrichtlijnen voor de scholen
Begroting	De jaarlijkse begroting, gebaseerd op de begrotingen per school
Budgetten	Vastlegging van de taken en verantwoordelijkheden op schoolniveau inclusief de te realiseren doelstellingen, producten en prestaties
Directie- contracten	Formalisering van gemaakte afspraken over taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden van de schooldirecties. Tevens zijn hierin bepalingen opgenomen over af te leggen verantwoording, de incentives voor de prestaties die worden geleverd en de consequenties voor de schooldirectie wanneer de doelstellingen niet worden gehaald
Management- informatie	Instrumenten ter evaluatie van de financiële en niet-financiële resultaten en de mogelijkheid om bij te sturen, aangevuld met een instrument voor 'early warning' om problemen vroegtijdig te signaleren en regelmatig overleg tussen het bestuur en management en de schooldirecties over de gang van zaken

Tabel 6.1 Elementen planning & control cyclus

De planning & control cyclus wordt in de praktijk op verschillende manieren ingevuld. Om de producten uit de cyclus een betrouwbare basis te laten vormen voor een goede (risico)beheersing is van belang dat, gebaseerd op de geformuleerde lange termijnstrategie, een activiteitenplanning wordt opgesteld, die vervolgens financieel wordt vertaald in de vorm van lange termijn exploitatie-, investerings- en liquiditeitsbegrotingen.

In figuur 6.3 is een voorbeeld van een planning & control cyclus opgenomen. Bij dit voorbeeld merken wij op dat dit is gebaseerd op een groot bestuur met meerdere scholen; bij een kleiner bestuur kunnen diverse onderdelen beknopter worden weergegeven en/of worden samengevoegd.



Figuur 6.3 Planning & control cyclus

6.3 Weerstandsvermogen

Bij toepassing en verankering van het risicomanagement in de organisatie en het goed functioneren van de planning & control cyclus blijven altijd restrisico's achter. Voor het opvangen van de mogelijke financiële effecten van deze restrisico's moeten besturen voldoende weerstandsvermogen hebben of opbouwen. Het gaat hierbij niet om risico's die buiten de normale bedrijfsvoering liggen, maar om reguliere bedrijfsrisico's.

In hoofdstuk 7 gaan wij nader in op de financiële risico's van lumpsumfinanciering en de hierbij te onderkennen beheersingsmaatregelen. De belangrijkste beheersingsmaatregel die wij hebben onderkend is een goed functionerende planning & control cyclus, waardoor risico's tijdig worden gesignaleerd en de noodzakelijke maatregelen kunnen worden getroffen.

Als het belangrijkste bedrijfsrisico zien wij een mogelijke mismatch tussen rijksbijdragen en noodzakelijke uitgaven. Het kostenniveau zal dan moeten worden aangepast naar het lagere opbrengstenniveau. Gedurende de tijd die hiervoor nodig is zal het weerstandsvermogen moeten worden aangesproken. Excessieve risico's die qua aard of omvang het normale bedrijfsrisico te boven gaan zijn niet voorzienbaar en zijn in principe niet begrepen in het gewenste weerstandsvermogen.

De planning & control cyclus en het weerstandsvermogen zijn tot op zekere hoogte te beschouwen als 'communicerende vaten': hoe beter de planning & control cyclus, hoe lager (theoretisch) het weerstandsvermogen zal zijn, omdat de kans dat de gesignaleerde risico's daadwerkelijk tot financiële nadelen leiden dan geringer is. Uiteraard blijft wel altijd een minimaal weerstandsvermogen noodzakelijk.

Wij hebben de volgende functies van het eigen vermogen onderscheiden:

- Ter financiering van activa (financieringsfunctie);
- Als buffer voor het opvangen van risico's (bufferfunctie of weerstandsvermogen).

Belangrijke uitgangspunten inzake de financieringsfunctie van het vermogen zijn:

- Financiering van vaste activa, zoals inventaris en gebouwen die in economische eigendom zijn, vindt plaats met eigen vermogen (eventueel inclusief meerjarige voorzieningen);
- Financiering van vlottende activa (vooral debiteuren en overige vorderingen) vindt plaats met vlottende passiva en kortlopende voorzieningen.

Omdat in het primair onderwijs de financiering van gebouwen en de eerste inrichting van lokalen overwegend door de gemeente plaatsvindt, kan de financieringsfunctie van het eigen vermogen beperkt van omvang blijven.

Voor de berekening van het weerstandsvermogen hebben wij volledig geabstraheerd van de financieringsfunctie van het vermogen door de aanwezige (materiële) vaste activa in mindering te brengen op het beschikbare vermogen, zodat een positief resterend vermogen beschikbaar is als weerstandsvermogen.

Het weerstandsvermogen hebben wij vervolgens uitgedrukt in een percentage van de jaarlijkse rijksbijdragen, omdat bij een goede kostenbeheersing met name het wegvallen van een deel van de rijksbijdrage met het weerstandsvermogen moet kunnen worden opgevangen.

Een eenduidige norm voor een gemiddeld noodzakelijk weerstandsvermogen is niet te geven. In ons onderzoeksrapport 2004 hebben wij aangegeven dat minimaal een weerstandsvermogen noodzakelijk is van 5%, uitgaande van een adequate risicobeheersing. De feitelijk gewenste omvang van het weerstandsvermogen per bestuur zal veelal hoger zijn dan 5% en is onder meer afhankelijk van de volgende zaken:

- De kwaliteit van de planning & control cyclus, welke indien deze niet goed is ingericht of functioneert een verhoging van het weerstandsvermogen met zich mee zal brengen;
- De omvang van de instelling en het aantal onder het bestuur vallende scholen: hoe kleiner de massa, des te minder mogelijkheden bestaan tot interne risicospreiding, waardoor het gewenste weerstandsvermogen hoger zal zijn;
- De mate waarin risico's alleen worden gedragen of met andere besturen worden gedeeld, waarbij massavergroting zal leiden tot verlaging van het gewenste weerstandsvermogen;
- Risico's inzake de rijksbekostiging (onder meer door verloop van het leerlingenaantal), waardoor een hoger weerstandsvermogen noodzakelijk zal zijn;
- De mate waarin de instelling afwijkt van landelijk gemiddelde bekostigingsuitgangspunten, waarbij ongunstige afwijkingen zullen leiden tot een hoger weerstandsvermogen;
- De flexibiliteit van de kostenstructuur (met name afhankelijk van de personele mobiliteit), waarbij geldt dat hoe vaster of minder beïnvloedbaar de kosten zijn, hoe hoger het noodzakelijke weerstandsvermogen is;
- De feitelijke risicosituatie per instelling, waarbij specifieke risicoverhogende factoren een rol kunnen spelen die per bestuur verschillen en zullen leiden tot een hoger of lager weerstandsvermogen.

In theorie zou, zoals hiervoor opgemerkt, bij een groot bestuur een relatief lager weerstandsvermogen noodzakelijk zijn dan bij een klein bestuur, omdat door de grotere massa de kans groter is dat positieve en negatieve gevolgen van risico's elkaar compenseren. Wel bestaat bij grote besturen een hogere afhankelijkheid van de planning & control cyclus en hiermee samenhangende formeel ingerichte systemen. Het risico is dan met name dat door gebrekkig functionerende systemen risico's niet tijdig worden gesignaleerd, zodat te laat wordt ingegrepen, waardoor toch grote nadelige gevolgen kunnen optreden. Grotere besturen zijn op het punt van de planning & control cyclus derhalve kwetsbaarder dan kleine besturen, omdat de hieraan te stellen eisen gezien de grotere afhankelijkheid hiervan hoger zijn.

Bij een klein bestuur zal van compensatie van positieve en negatieve effecten van risico's veel minder sprake zijn. Een negatief effect zal dan eerder desastreuze gevolgen hebben. Hier staat tegenover dat een klein bestuur veel overzichtelijker is dan een groot bestuur, waardoor risico's mogelijk eerder worden gesignaleerd en sneller maatregelen kunnen worden genomen. Hierbij bestaat wel een grote afhankelijkheid van de deskundigheid en daadkracht van de leiding, welke bij een klein bestuur uit slechts één of enkele personen bestaat.

Zoals blijkt uit paragraaf 4.3 van dit rapport is het weerstandsvermogen van pilot 1 gemiddeld 19%, terwijl de meeste besturen hebben aangegeven in de toekomst nog meer weerstandsvermogen op te willen bouwen. Deze wens is mede ingegeven vanuit onzekerheid over de gelopen risico's en mogelijke lastenverzwaring in de toekomst door wijzigingen in wet- en regelgeving. Onze verwachting op grond hiervan is dat de meeste besturen een hoger weerstandsvermogen dan 5% aan zullen willen houden. Dit sluit aan bij de ervaringen met lumpsum-financiering in andere onderwijssectoren.

Momenteel hebben veel besturen een eenzijdige focus op weerstandsvermogen, zonder duidelijkheid te hebben over de risico's die hiermee moeten worden afgedekt. In de analogie van een automobilist zou het weerstandsvermogen kunnen worden vergeleken met een airbag (voor de echte noodscenario's) en de beheersingsmaatregelen met de rem, het stuur, het gaspedaal etc. Niemand zal in een auto gaan rijden met een airbag, maar zonder rem...

Wij benadrukken het grote belang van een geïntegreerde toepassing van risicomanagement, planning & control cyclus en als sluitstuk het aanhouden van weerstandsvermogen. Een goed risicomanagement zou de basis moeten vormen voor de inrichting van de planning & control cyclus; restrisico's moeten worden afgedekt door een toereikende en onderbouwde omvang van het weerstandsvermogen.

6.4 Risicobeheersing besturen pilot 1

Wij hebben de pilotbesturen verzocht een tweetal vragenlijsten in te vullen. Deze vragenlijsten gaan met name over risicomanagement en inrichting van de planning & control cyclus bij de pilotbesturen. Wij hebben van 10 deelnemers een ingevulde vragenlijst ontvangen. In deze paragraaf geven wij per aandachtsgebied een samenvatting van de ontvangen informatie.

In verband met de vertraagde gegevensaanlevering door meerdere pilotbesturen hebben nog geen aanvullende interviews plaatsgevonden naar aanleiding van deze vragenlijsten; deze interviews zouden mogelijk het opgeroepen beeld hebben beïnvloed.

6.4.1 Risicomanagement

Uit de ontvangen informatie blijkt dat de pilotbesturen het afgelopen jaar risico's hebben onderkend, diverse beheersingsmaatregelen hebben getroffen en actief zijn geweest met het opzetten van een planning & control cyclus.

Deze activiteiten zijn veelal nog niet gebaseerd op een integraal risicomanagement, zoals beschreven in paragraaf 6.1. Waar dit wel gebeurd is, is dit voornamelijk uitgevoerd en/of begeleid door externe deskundigen.

Zoals kan worden verwacht zijn de grotere besturen het meest ver met hun risicomanagement. Dit hangt mede samen met de governance structuur bij deze besturen; in een situatie waarin het bestuur zich vooral toelegt op haar toezichhoudende functie en het (bovenschools) management zich bezig houdt met de uitvoering van het beleid, zal eerder behoefte bestaan aan een integraal en formeel vastgelegd risicomanagement.

De meeste pilotbesturen hebben zich het afgelopen jaar opnieuw georiënteerd op hun strategie. De onderwerpen, gemaakte overwegingen en keuzes lopen sterk uiteen.

- Nadrukkelijk terugkerende thema's zijn verzelfstandiging, samenwerking en fusie. Meerdere pilotbesturen verkeren thans in een dergelijk traject of hebben dat net afgerond. Eén van de grotere besturen is bewust op zoek naar fusiepartners om een gewenste omvang te bereiken. Eénpitters zoeken bewust naar samenwerking met andere partijen teneinde risico's te kunnen spreiden, maar hechten veel waarde aan bestuurlijke zelfstandigheid;
- De code voor goed bestuur in het primair onderwijs heeft veel aandacht gekregen en heeft geleid tot een heroriëntatie op de governance structuur binnen de besturen;
- Vrijwel alle besturen hebben de strategische relatie met hun administratiekantoor opnieuw bezien en zijn actief geweest met het opstellen van een service level agreement. De opvattingen over de kwaliteit van de kantoren zijn divers, maar overwegend negatief. Waar de ervaringen positief zijn, is veelal sprake van een proactieve houding van het administratiekantoor, een behoorlijke financiële bijdrage vanuit het pilotbestuur en een gezamenlijke aanpak van het invoeringstraject. Eén bestuur heeft de financiële administratie in eigen beheer genomen en een controller aangesteld. Het werken met een service level agreement wordt veelal als niet eenvoudig ervaren, maar benadrukt wel sterker de verantwoordelijkheid van het bestuur en leidt tot toegenomen transparantie;
- De pilotbesturen hebben meer geld uitgegeven aan externe deskundigen. Dit betreft vooral accountants en organisatieadviseurs. Enkele besturen hebben de relatie met hun accountant opnieuw bezien; hierbij zijn veelal de contacten met de accountant verstevigd. Bij de besturen is meer behoefte ontstaan aan managementletters inzake de bevindingen en aanbevelingen die uit de controle van de jaarrekening en de beoordeling van de planning & control cyclus naar voren zijn gekomen. Enkele besturen hebben een nieuwe accountant aangesteld. De ingeschakelde adviseurs zijn met name betrokken bij de strategie van de instelling, samenwerking en fusie en risicomanagement;
- Enkele besturen hebben een nieuw geautomatiseerd systeem ingericht, waarin betere mogelijkheden zijn opgenomen voor integrale aansturing van de organisatie en het genereren van betere managementinformatie;
- Het personeelsbeleid is in enkele gevallen zodanig aangepast, dat op termijn een meer evenwichtige opbouw van het personeelsbestand kan worden gerealiseerd;
- De meeste pilotbesturen hebben door lumpsumfinanciering minder geld besteed aan het primaire onderwijsproces. Dit hangt enerzijds samen met hogere lasten door bijvoorbeeld externe deskundigen en anderzijds door het vormen van voorzieningen en weerstandsvermogen.

De pilotbesturen hebben diverse beheersingsmaatregelen getroffen inzake lumpsumfinanciering. De algemene indruk van de pilot is dat de getroffen beheersingsmaatregelen een op zichzelf staand karakter hebben; van een geïntegreerd stelsel van risico's en beheersingsmaatregelen inclusief de monitoring hiervan is in de meeste gevallen nog geen sprake.

Hierbij valt op dat de pilotbesturen nog niet in staat zijn de financiële effecten van de getroffen beheersingsmaatregelen te kwantificeren. Naar verwachting zal, bij een verbetering van de planning & control cyclus bij de pilotbesturen en opname van deze effecten in de begroting, deze informatie het komende jaar wel beschikbaar komen, zodat besturen beter in staat zijn om het gevoerde beleid te evalueren en bij te sturen.

6.4.2 Planning & control cyclus

De pilotbesturen hebben het afgelopen jaar veel aandacht gehad voor hun planning & control cyclus, maar zijn nog niet geheel tevreden over de inrichting en het functioneren hiervan. Wel is nadrukkelijk gewerkt aan het opstellen van beleidsdocumenten, meerjarenbegrotingen en dergelijke. Een meerjarenbegroting voor personele uitgaven is bij de meeste besturen nog niet opgesteld; hetzelfde geldt voor het opstellen van een liquiditeitsbegroting.

Een belangrijk pijnpunt betreft de beschikbaarheid van kwalitatief goede managementinformatie. De administratiekantoren vormen hierin een uitermate belangrijke partij. Aangezien de administratiekantoren zich momenteel veelal in een transitieproces bevinden van een aanbodgericht naar een vraaggestuurd dienstenpakket, veel energie besteden aan interne processen (waaronder wijzigingen in automatisering) en niet altijd over voldoende deskundig personeel beschikken, ervaren meerdere besturen de support van hun administratiekantoor als onvoldoende. Dit betreft soms zelfs basale zaken, zoals het op een juiste wijze registreren van de financiële mutaties en het vergelijken van de werkelijkheid versus de begroting. In verband hiermee wordt het komende jaar vanuit het Projectbureau en het ministerie van OCW aan de administratiekantoren aanvullende ondersteuning, voorlichting en training aangeboden.

Besturen hebben moeite met de interpretatie van hun exploitatierekening onder toepassing van de nieuwe verslaggevingsvoorschriften. Vooral de interpretatie van afschrijvingslasten roept vragen op.

Het opstellen van de jaarrekening 2004 is voor de meeste besturen en administratiekantoren een lastig traject geweest; voor onze bevindingen in dat kader verwijzen wij naar paragraaf 4.4 van deze rapportage.

6.4.3 Weerstandsvermogen

De pilotbesturen hebben in de meeste gevallen nog geen beleid inzake de gewenste omvang van het weerstandsvermogen. Diverse besturen hebben wel aangegeven met dit onderwerp bezig te zijn, maar hebben het doorgeschoven. Waar wel is nagedacht over de gewenste omvang, is dit nog niet gebeurd op basis van een systematische analyse van de risico's van de instelling en de mate waarin deze door beheersingsmaatregelen worden afgedekt.

Bij het opstellen van de jaarrekening 2004 hebben de meeste besturen wel voorzieningen getroffen voor concrete risico's en kostenegalitatie, mits passend binnen de verslaggevingsvoorschriften. Deze voorzieningen betreffen onder andere binnenonderhoud, BAPO- en spaarverlof. Enkele besturen hebben aangegeven dat de getroffen voorzieningen op dit moment nog niet toereikend zijn.

De kwalitatieve overwegingen die besturen hebben aangedragen inzake het aanhouden van weerstandsvermogen betreffen onder meer de volgende zaken:

- Er is onduidelijkheid over de eigenlijke invoeringseffecten van lumpsumfinanciering vanaf 1 augustus 2006. Besturen geven aan de simulatietool van het ministerie van OCW niet betrouwbaar te vinden. De onzekerheid leidt ertoe dat besturen de neiging hebben om hun weerstandsvermogen te laten toenemen ten koste van het primaire onderwijsproces;
- De middelen welke benodigd zijn voor een goed bestuur en management en inzet van externe deskundigen hebben grote impact op de begroting. Enkele besturen ervaren de extra middelen voor bestuur en management momenteel als onvoldoende;
- De continuïteit van de aansluiting bij het Vervangings- en Participatiefonds is onzeker. Sommige besturen zouden graag eigenrisicodrager willen zijn en houden bij de bepaling van hun vermogensbuffer rekening met toekomstige lasten in dit kader.

Zoals blijkt uit paragraaf 4.3 is het gemiddelde weerstandsvermogen van de pilot 19%. Bij alle pilotbesturen komt het percentage ruim boven de genoemde ondergrens van 5% uit.

7 Risicoanalyse lumpsumfinanciering

7.1 Inleiding

Als vervolg op de risicoanalyse die wij in de rapportage naar aanleiding van ons onderzoek 2004 hebben opgenomen, geven wij in dit hoofdstuk een update van deze risicoanalyse voor het jaar 2005. Deze risico's hebben betrekking op de invoering van lumpsumfinanciering in 2006 voor het gehele veld en betreffen dus niet specifiek de pilotbesturen.

De update is als volgt tot stand gekomen:

- Wij hebben de besturen uit pilot 1 verzocht in een vragenlijst aan te geven welke risico's voor hun instelling van belang zijn, welke beheersingsmaatregelen zijn getroffen en wat de effecten hiervan zijn. Tevens hebben wij hen gevraagd de risicoanalyse aan te vullen met ontbrekende risico's;
- Daarnaast heeft op 12 september 2005 een expertmeeting plaatsgevonden, waarin de risicoanalyse is besproken met vertegenwoordigers van het Projectbureau, het ministerie van OCW en deskundigen uit het veld;
- Tot slot hebben wij onze eigen ervaringen vanuit de sectorgroep onderwijs binnen Ernst & Young in de risicoanalyse betrokken.

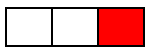
In dit hoofdstuk hebben wij de aangepaste risicoanalyse opgenomen. Voor het risicoprofiel hebben wij de volgende indeling gehanteerd:



Normaal risico: dit risico dient bij de invoering van lumpsumfinanciering in de overwegingen een rol te spelen, maar leidt niet direct tot invoeringsproblemen of financiële nadelen.





Verhoogd risico: het beschreven risico kan mogelijk leiden tot invoeringsproblemen of financiële nadelen. Het treffen van de onderkende beheersingsmaatregelen is daarom aan te bevelen.





Hoog risico: het treffen van onvoldoende beheersingsmaatregelen voor het onderkende risico zal waarschijnlijk leiden tot ernstige invoeringsproblemen van lumpsumfinanciering dan wel tot ernstige financiële nadelen voor de instelling. Het treffen van de onderkende beheersingsmaatregelen is daarom noodzakelijk.



Wij merken op dat het risicoprofiel het 'bruto' risico betreft, dus het risico zonder het effect van de genoemde beheersingsmaatregelen.



7.2 Algemene risico's

Risico		Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
1.1	<p><i>Niet toereikende competenties van betrokkenen die de overgang naar lumpsumfinanciering moeten begeleiden.</i></p> <p>Om de overgang naar lumpsumfinanciering goed te laten verlopen zijn de competenties van de betrokkenen van essentieel belang. De omslag naar lumpsumfinanciering vereist deskundigheid bij onder meer de volgende partijen:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Optimale facilitering, ondersteuning en monitoring door of namens het ministerie van OCW inzake het invoeringstraject van lumpsumfinanciering en jaarverslag; • Optimale voorlichting aan de relevante spelers in het veld door het Projectbureau; • Vrijmaken van voldoende capaciteit bij betrokkenen om maatregelen concreet uit te voeren. 	
a	<p>Het bestuur en management van de onderwijsinstelling inzake:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De regievoering over het implementatietraject: het bestuur kan dit zelf aansturen en intern uitvoeren, dan wel dit (deels) met behulp van externe deskundigen doen, waarbij het bestuur zelf eindverantwoordelijk blijft; • De 'inkoopmarkt' van externe deskundigen en het selecteren van de juiste aanbieder; • De risico's, maar ook de mogelijkheden en kansen van (de invoering van) lumpsumfinanciering; • Risicomanagement en planning & control cyclus binnen de instelling; • Mogelijke samenwerkingsvormen met andere besturen (samenwerkingsverbanden, coöperaties etc.); • Deskundigheid inzake bedrijfsvoering en financieel management. Vooral bij grotere instellingen (veelal met bovenschools management) is een kwalitatief beter bestuur nodig; • De taakafbakening tussen bestuur en management, waarbij een tendens gaande is dat het bestuur zich ontwikkelt naar een toezichhoudend orgaan, waardoor overdracht van taken en bevoegdheden plaatsvindt naar het management. Bestuur en management zijn als het gaat om taakuitoefening deels communicerende vaten. 	<ul style="list-style-type: none"> • Idem; • Versterken deskundigheid van het bestuur en management, mede door een gericht (na)scholingsaanbod op het gebied van financiën en bedrijfsvoering; • Gedegen voorbereiding en voortgangsbewaking van het invoeringstraject door het management; • Inhuur van externe expertise; • Managementletters van de externe accountant gericht aan het bestuur; • Implementatie gedragscode voor goed bestuur; • Benutting van het structurele budget voor versterking bestuur en management; • Duidelijke vastlegging van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden in het management-statuut. 	



Projectbureau Lumpsum Primair Onderwijs
 Rapportage bevindingen financieel onderzoek 2005 pilot 1

Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>b Administratiekantoren inzake:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Geautomatiseerde financiële systemen, mede in relatie tot de gewenste management-informatie en het jaarverslag; • Risicomanagement en planning & control cyclus binnen het administratiekantoor en de aangesloten besturen, gericht op interne controle en juiste en tijdige management-informatie die sturing voor de instelling mogelijk maakt. Hierbij is het transitieproces van een boekhoudkundige en aanbodgerichte benadering naar een meer beheersmatige en vraaggestuurde benadering van essentieel belang; • Kennis van regelgeving, lumpsumfinanciering en jaarverslaggeving in het primair onderwijs; • De organisatorische en projectmatige vaardigheden om de invoering van het jaarverslag in 2006 soepel te realiseren. 	<ul style="list-style-type: none"> • Idem; • Overeenkomen van service level agreements door het bestuur met het administratiekantoor waarin het overeengekomen serviceniveau is vastgelegd; • Inhuur van externe expertise; • Third party mededeling van een externe accountant over de implementatie en werking van beheersingsmaatregelen binnen het administratiekantoor inzake de werkzaamheden voor de aangesloten schoolbesturen; • Deskundigheidsbevordering inzake (de invoering van) lumpsumfinanciering en de gevolgen hiervan binnen de administratiekantoren; • Monitoring door of namens het ministerie van OCW van het invoeringstraject van het jaarverslag en lumpsumfinanciering bij administratiekantoren. 	
<p>c Accountants:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kennis van regelgeving, lumpsumfinanciering en verslaggeving; • Planning & control cyclus, mede gericht op de adviesfunctie, waaronder het uitbrengen van managementletters; • Specifieke controleaandachtspunten en wensen vanuit het ministerie. 	<ul style="list-style-type: none"> • Idem; • Meer communicatie met de schoolbesturen, waaronder het uitbrengen van managementletters; • Voorlichting en kwaliteitscontrole door het ministerie van OCW. 	

Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>1.2 <i>Onduidelijke en niet formeel vastgelegde verhoudingen tussen bestuur, (bovenschools) management en (mede)zeggenschapsraden (personeel en ouders).</i></p> <p>Deze verhouding dient bij invoering van lumpsumfinanciering voor alle betrokkenen duidelijk te zijn. Het ontbreken van duidelijke afspraken hieromtrent kan leiden tot onduidelijkheden ten aanzien van besluitvormingsprocessen binnen de onderwijsinstelling over onder meer inzet van financiële middelen (waarbij de ontschotting tussen personeel en materieel en tussen besturen onderling tot grotere vrijheden leidt), onderwijskundig beleid, verdeling van taken (wie heeft de regie?) en niet door het bestuur gemandateerde handelingen van overige betrokkenen (management, personeel en ouders). Hierdoor kan het bestuur (financiële) nadelen ondervinden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Duidelijke vastlegging van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden in het managementstatuut; • Eenduidige overlegstructuren en communicatie binnen de onderwijsinstelling; • Formeel vastgelegde structuren voor besluitvorming over de inzet van (financiële) middelen; • Duidelijkheid bij alle betrokkenen over de eigen rol en verwachtingen dienaangaande; • Gerichtheid op kwaliteit van onderwijs; • Implementatie gedragscode voor goed bestuur; • Goed geregelde en functionerende (mede-)zeggenschapsstructuren. 	
<p>1.3 <i>Tijdens de invoeringperiode van lumpsumfinanciering zullen hogere beheerslasten ontstaan.</i></p> <p>De invoering van lumpsumfinanciering vereist inspanning van het bestuur en management van de onderwijsinstellingen. Daarnaast zal bij een groot aantal onderwijsinstellingen externe expertise worden ingehuurd. Het risico bestaat dat de inzet van de beschikbare capaciteit en de aanwending van financiële middelen voor externe expertise ten koste gaat van de kwaliteit van het onderwijs.</p> <p>Naar verwachting zullen na de invoerings- en gewenningsperiode juist meer middelen beschikbaar komen voor het primaire onderwijsproces. Het is derhalve noodzakelijk om deze periode zo kort mogelijk te houden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Planning & control cyclus, waarbij ook de beheerslasten goed worden gestuurd; • Duidelijke vastlegging van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden in het managementstatuut; • Service level agreements met administratiekantoren; • Prijsafspraken met externe deskundigen; • Goed geregelde en functionerende (mede)zeggenschapsstructuren; • Benutting van het structurele budget voor versterking bestuur en management; • Aanwending opgebouwde reserves. 	




Risiko	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>1.4 <i>Samenloop van invoering van lumpsumfinanciering en andere trajecten kunnen leiden tot een beperkter draagvlak en een soepele invoering ondermijnen door risicocumulatie.</i></p> <p>Relevante trajecten zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gelijklopende bezuinigingen (zoals GOA, I/D banen en in meerdere gevallen materiële bekostiging vanuit de gemeenten), waarbij sommige besturen voor hun exploitatie mede afhankelijk zijn van de gemeentebekostiging; • Invoering jaarverslag met uniforme verslaggevingsvoorschriften (waardoor ook financiële tekorten beter zichtbaar worden); • Toekomstige invoering onderwijsnummer (voorlopig uitgesteld); • Inzake het WEC-onderwijs: REC-vorming en de doorwerkende effecten van de invoering van leerling-gebonden financiering (LGF); • Herziening leerlingengewichten, waarvoor de gegevens per 1 oktober 2006 bekend moeten zijn en vanaf 1 augustus 2007 bekostigingseffecten hebben; • Veranderende regelgeving inzake onderwijsbegeleidingsdiensten; • Mogelijke beëindiging van verplichte aansluiting bij Participatiefonds en het Vervangingsfonds. <p>Deze verandertrajecten kunnen onder lumpsumfinanciering leiden tot extra financiële risico's voor de besturen (bijvoorbeeld inzake afvloeiing van personeel door externe bezuinigingen).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Optimale voorlichting over lumpsumfinanciering en samenlopende trajecten door of namens het ministerie van OCW; • Planning & control cyclus waarbij financiële effecten van toekomstige wijzigingen tijdig bekend zijn en tot acties kunnen leiden. 	
<p>1.5 <i>Bij een klein bestuur is het risico van relatief gezien grotere financiële nadelen groter dan bij een groot bestuur.</i></p> <p>Bij een klein bestuur is van compensatie van positieve en negatieve effecten van risico's veel minder sprake dan bij een groot bestuur. Een negatief effect zal dan eerder desastreuze gevolgen hebben.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ondersteunen en stimuleren door het ministerie van OCW van initiatieven gericht op samenwerking en risicospreiding bij kleine besturen; • Het aanhouden of vormen van voldoende weerstandsvermogen; • Versterken deskundigheid van het bestuur en management, mede door een gericht (na)scholingsaanbod op het gebied van financiën en bedrijfsvoering; • Goed functionerende planning & control cyclus. 	

Projectbureau Lumpsum Primair Onderwijs
 Rapportage bevindingen financieel onderzoek 2005 pilot 1




Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>1.6 <i>Bestuurlijke samenwerking door kleine besturen gericht op risicospreiding zal waarschijnlijk gepaard gaan met selectiemechanismen, waardoor financieel zwakkere onderwijsinstellingen (nog verder) worden geïsoleerd.</i></p> <p>Om risico's voor kleine besturen te mitigeren, kunnen vormen van samenwerking met andere besturen ontstaan. Besturen met een hoog risicoprofiel zullen mogelijk van deze samenwerking worden uitgesloten.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ondersteunen en stimuleren door het ministerie van OCW van initiatieven gericht op samenwerking en risicospreiding tussen kleine besturen; Monitoring vermogenspositie van scholen aan de hand van het vanaf 2006 verplichte financieel jaarverslag. 	
<p>1.7 <i>Specifieke risico's in het openbaar onderwijs.</i></p> <p>In geval van integraal bestuur is het voor instellingen in het openbaar onderwijs veelal lastig om betrouwbare basisgegevens voor de startbalans per 1 januari 2006 te genereren, omdat deze zijn begrepen in de gemeenterekening. Hetzelfde geldt voor de beschikbaarheid van goede managementinformatie.</p> <p>De huidige verzelfstandigingstrajecten in het openbaar onderwijs leggen een groot beslag op de organisatie. Naast verzelfstandiging speelt immers de invoering van het jaarverslag en de voorbereiding van lumpsumfinanciering. Ondanks grote overlappingsen tussen deze onderdelen (bijvoorbeeld het opstellen van de beginbalans school vanuit de gemeenteadministratie) vindt niet altijd een geïntegreerde aanpak plaats.</p> <p>In sommige gevallen is bij het verzelfstandigd openbaar onderwijs sprake van onvoldoende financiële middelen (indien van de gemeente onvoldoende bruidsschat en weerstandsvermogen wordt meegekregen). Bovendien lopen deze besturen grotere risico's inzake planning & control, omdat zij in het verleden onvoldoende focus op interne beheersing hadden en dit nu zelfstandig (los van de gemeente) moeten uitvoeren.</p> <p>Soms is de gedifferentieerde WAO-premie in het openbaar onderwijs afhankelijk van het ziekteverzuim onder het personeel van de gemeente als geheel. Dit leidt tot financiële effecten onder lumpsumfinanciering (zie risico 3.2 en paragraaf 5.3).</p>	<ul style="list-style-type: none"> Integrale planning en uitvoering gelijklopende trajecten inzake verzelfstandiging, invoering jaarverslag en voorbereiding lumpsumfinanciering; Bewaking financiële positie verzelfstandigd openbaar onderwijs. 	

7.3 Risico's in de inkomsten

Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel			
<p>2.1 <i>Door toepassing van de t-1 systematiek in de bekostiging loopt de instelling het risico dat het bekostigingsniveau niet tijdig wordt aangepast aan wijzigingen in het noodzakelijke kosten-niveau.</i></p> <p>De bekostiging van primair onderwijsinstellingen is gebaseerd op de t-1 systematiek, waarbij met name de gewogen gemiddelde leeftijd (GGL) van het onderwijzend personeel en het leerlingenaantal per 1 oktober (inclusief bijbehorende wegingen) van het voorafgaande jaar bepalend zijn. Wanneer de instelling in de loop van het cursusjaar door personeelsverloop jonge leerkrachten moet vervangen door oudere leerkrachten wordt hierop in de bekostiging niet meteen geanticipeerd zodat financiële nadelen voor het bestuur ontstaan. In het huidige formatiebudgetsysteem bestaat dit nadeel niet.</p> <p>Door krimp van het leerlingenaantal en onder toepassing van het anciënniteitbeginsel – waarbij de laatst erbij gekomen (vaak jonge) personeelsleden als eerste afvloeien – kan een onevenwichtige opbouw van het personeelsbestand ontstaan (zie ook de risico's 2.3 en 3.1). Overigens is krimp van het leerlingenaantal op zich geen nieuw risico, omdat dit onder het formatiebudgetsysteem ook reeds gevolgen heeft voor de bekostiging. Bovendien leidt de t-1 systematiek in dit geval tot een tijdelijk hogere bekostiging dan op basis van de meekrimpende personele omvang noodzakelijk.</p> <p>Stijging van het leerlingenaantal na de teldatum leidt conform het formatiebudgetsysteem tot groeibekostiging.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Personeels- en benoemingsbeleid waarbij gestreefd wordt naar een evenwichtige leeftijdsopbouw van het personeelsbestand; • Goed functionerende planning & control cyclus waardoor tijdig kan worden geanticipeerd op ontwikkelingen in het personeelsbestand; • In geval van krimp heeft de school pas in het volgende cursusjaar te maken met lagere bekostiging, zodat in tussentijd de noodzakelijke (personele) maatregelen kunnen worden genomen; • Risicospreiding tussen meerdere besturen bij met name éénpitters; • Het aanhouden of vormen van voldoende weerstandsvermogen. 	<table border="1"> <tr> <td style="background-color: #00FF00; width: 20px; height: 15px;"></td> <td style="width: 20px; height: 15px;"></td> <td style="width: 20px; height: 15px;"></td> </tr> </table>			



Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>2.2 <i>Herverdeeeffecten op bestuursniveau door de invoering van lumpsumfinanciering.</i></p> <p>Ten opzichte van het huidige formatiebudgetsysteem zal invoering van lumpsumfinanciering leiden tot herverdeeeffecten tussen de besturen. Dit herverdeeeffect kan een negatief effect hebben op de exploitatie van de onderwijsinstelling.</p> <p>Uit de uitgevoerde analyses bij pilot 1 (zie hoofdstuk 5) blijkt dat het complex en tijdrovend is om de verklarende factoren voor de invoeringseffecten te onderkennen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Gebruikmaken van het door het ministerie van OCW beschikbaar gestelde rekenmodel ter berekening van de herverdeeeffecten; • Overgangsregeling gedurende 4 jaren na invoering van lumpsumfinanciering, waarbij zowel positieve als negatieve herverdeeeffecten (deels) worden gecompenseerd; • Goed functionerende planning & control cyclus, zodat tijdig kan worden geanticipeerd op het verloop van de bekostiging en het aanpassen van het kostenniveau naar het uiteindelijk verwachte niveau van de lumpsumfinanciering; • Optimale voorlichting en ondersteuning door de helpdesk vanuit de Projectorganisatie bij het onderkennen en verklaren van herverdeeeffecten. 	
<p>2.3 <i>De bekostiging op macroniveau is normatief, waardoor op bestuursniveau afwijkingen kunnen ontstaan in het kostenniveau ten opzichte van de bekostiging.</i></p> <p>De totale bekostiging op macroniveau wordt normatief vastgesteld en zal, afgezien van prijsbijstellingen, jaarlijks in principe gelijk blijven. De totale bekostiging heeft daardoor geen relatie met de landelijke ontwikkeling van de GGL. De bekostiging voor een individuele school is niet toereikend indien de school-GGL sneller stijgt dan de landelijke GGL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Op bestuursniveau monitoren van de ontwikkelingen in de school-GGL ten opzichte van de landelijke GGL; • Bevordering van de personele mobiliteit. 	
<p>2.4 <i>Het ministerie van OCW kan besluiten om in de bekostiging op macroniveau de incidentele looncomponent (ILC) niet te betrekken.</i></p> <p>Wanneer de landelijke ontwikkeling in de ILC niet wordt betrokken in de bekostiging, ondervinden besturen die wel te maken hebben met stijgende loonkosten wegens ILC hiervan financiële nadelen omdat de bekostiging op dit punt dan niet toereikend is.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Monitoring van de ontwikkeling van de ILC door het ministerie van OCW; • Kwantificering van deze effecten en opname hiervan in de meerjarenbegroting. 	

Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel			
<p>2.5 <i>De verdeling van de middelen voor lumpsumfinanciering is gebaseerd op één meetjaar (2004-2005), waardoor incidenten in dit meetjaar kunnen leiden tot afwijkende bekostiging op grond van de overgangsregeling.</i></p> <p>De verdeling van de middelen voor lumpsumfinanciering is gebaseerd op het meetjaar 2004-2005. In het meetjaar worden per school het fre-verbruik, de daarbijbehorende loonkosten (GPL) en de GGL van de leerkrachten vastgesteld. Incidenten in dit meetjaar kunnen leiden tot afwijkende bekostiging tijdens de overgangsregeling. Individuele scholen kunnen door toepassing van het meetjaar nadelen ondervinden ten aanzien van de bijstellingen in de bekostiging tijdens de overgangsregeling, bijvoorbeeld wanneer in het meetjaar sprake is van:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Niet ingevulde vacatures (onderuitputting van het formatiebudget); • Duur personeel voor eigen rekening; • Hoge verzilvering; • Overschrijdingen van het fre-budget in het meetjaar, aangezien deze ter bepaling van de overgangsregeling worden gecorrigeerd voor de gemiddelde prijs per fre (in plaats van de prijs van de goedkoopste leerkrachten). <p>In dit kader merken wij op dat het eerste jaar van lumpsumfinanciering (2006-2007) niet aansluit op het overgangsjaar (2004-2005). Daardoor leidt een wijziging in het uitgavenpatroon in het jaar 2005-2006 niet tot bijstelling van de aanvullende bekostiging uit hoofde van de overgangsregeling.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verstrekken van richtlijnen en voorschriften door het ministerie van OCW inzake het meetjaar; • Toezicht namens het ministerie van OCW op naleving van deze richtlijnen en voorschriften; • Bewustwording van de ‘meetjaar-risico’s’ door de besturen en administratiekantoren. 	<table border="1" style="width: 100%; height: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%; background-color: #00FF00;"></td> <td style="width: 33%;"></td> <td style="width: 33%;"></td> </tr> </table>			

Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>2.6 <i>De verdeling van middelen op basis van één meetjaar kan ook leiden tot manipulatie van gegevens of ongewenst sturend gedrag door scholen, waarbij de bij 2.5 genoemde risico's zich in omgekeerde richting kunnen voordoen.</i></p> <p>Wanneer instellingen de meetgegevens manipuleren zal door deze instellingen ten onrechte een hogere bekostiging tijdens de overgangsregeling worden ontvangen en zal de landelijke GPL hierdoor worden beïnvloed. Het ministerie van OCW heeft aangegeven dat, indien de meetjaargegevens significant afwijken van de bestendige declaratielijn, over voorgaande jaren op macroniveau correctie van deze gegevens zal plaatsvinden. Instellingen worden hierdoor voor een 'prisoner's dilemma' gesteld: enerzijds een zo eerlijk mogelijke weergave van de meetjaargegevens, anderzijds het risico dat 'eerlijke' instellingen kunnen worden 'gestraft' door de bijstelling van de GPL op macroniveau.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Idem als 2.5. 	
<p>2.7 <i>De GGL wordt alleen bepaald voor onderwijzend personeel.</i></p> <p>De financiering van de personeelslasten van directie en onderwijsondersteunend personeel dient plaats te vinden uit de reguliere bekostiging voor de school; leeftijdscorrectie vindt voor deze categorie niet plaats. Voor besturen met relatief ouder niet-onderwijzend personeel is de bekostiging in deze categorie mogelijk niet toereikend. Dit risico speelt met name in het WEC-onderwijs, waarbij relatief veel onderwijsondersteunend personeel werkzaam is.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Monitoring van het personeelsbestand per bestuur in deze categorie ten opzichte van landelijke gemiddelden; • Kwantificering van deze effecten en opname hiervan in de meerjarenbegroting. 	
<p>2.8 <i>Bij lumpsumfinanciering is de bekostiging voor de directie globaler genormeerd dan bij het formatiebudgetsysteem het geval is.</i></p> <p>Onder lumpsumfinanciering is ten aanzien van de bepaling van de directietoeslag sprake van 2 situaties: scholen met minder dan 98 leerlingen en scholen met 98 leerlingen of meer. Bij toepassing van het formatiebudgetsysteem bestonden meer trappen in de bekostiging voor de directie. Besturen met grotere scholen (vanaf 400 leerlingen) zullen hierdoor financiële nadelen ondervinden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kwantificering van deze effecten en opname hiervan in de meerjarenbegroting. 	




Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel			
<p>2.9 <i>De lumpsumformules gaan uit van een verband tussen leeftijd en schaal.</i></p> <p>Aangezien de rekenregels ter bepaling van de lumpsumbedragen uitgaan van een vast verband tussen leeftijd en schaal, gebaseerd op macrogegevens, hebben besturen met jonger instromend en sneller doorstromend personeel dan gemiddeld een bekostigingsnadeel. Dit nadeel wordt deels gecompenseerd indien de GGL zich onder het aangehouden minimum van 30 jaar bevindt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Kwantificering van deze effecten en opname hiervan in de meerjarenbegroting. 	<table border="1"> <tr> <td></td> <td></td> <td style="background-color: red;"></td> </tr> </table>			

7.4 Risico's in de uitgaven


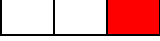
Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>3.1 <i>De opbouw van het personeelsbestand kan tot specifieke financiële risico's aanleiding geven.</i></p> <p>Door een onevenwichtige opbouw van het personeelsbestand ten opzichte van het landelijk gemiddelde kunnen bepaalde personeelslasten bij een bestuur vaker voorkomen. Enkele voorbeelden zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bij een instelling waar relatief veel vrouwen in de leeftijd van 25 tot 35 jaar werken zal gemiddeld vaker zwangerschapsverlof voorkomen; • Bij een ouder personeelsbestand zal het bestuur waarschijnlijk hogere lasten hebben voor jubileumgratificaties en BAPO-verlof; • Een krappe (regionale) arbeidsmarkt kan door werving van personeel uit andere regio's leiden tot hogere verhuiskostenvergoedingen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Personeels- en benoemingsbeleid waarbij wordt gestreefd naar een evenwichtige leeftijdsopbouw van het personeelsbestand; • Monitoring van het personeelsbestand per bestuur ten opzichte van landelijke gemiddelden; • Kwantificering van risico's en opname hiervan in de meerjarenbegroting; • Bevordering van de personele mobiliteit; • Opstellen van een liquiditeitsbegroting om tijdelijke tekorten zichtbaar te maken; • Aanhouden of vormen van bestemmingsreserves. 	
<p>3.2 <i>Risico's in de personele sfeer die nu volledig kunnen worden gedeclareerd, maar onder lumpsumfinanciering voor eigen rekening komen.</i></p> <p>In de huidige situatie kunnen de meeste personele risico's onder toepassing van het formatiebudgetsysteem op het ministerie van OCW worden afgewenteld. Een voorbeeld van een dergelijk risico is de wet Pemba, waarbij de gedifferentieerde WAO-premie gedeclareerd wordt bij het ministerie van OCW. Onder lumpsumfinanciering draagt de instelling deze risico's.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kwantificering van deze risico's en opname hiervan in de meerjarenbegroting; • Aanhouden of vormen van bestemmingsreserves. 	

Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel			
<p>3.3 <i>Het kostenniveau kan voor individuele scholen afwijken van het landelijke gemiddelde, zodat hierdoor financiële nadelen kunnen ontstaan.</i></p> <p>Op macroniveau worden specifieke personeelskosten op basis van landelijke gemiddelden in de GPL verdisconteerd. Indien de kosten voor een instelling hoger zijn dan de landelijke gemiddelden zullen ten aanzien van deze specifieke personeelskosten nadelen ontstaan. Hierbij valt (naast de bij risico 3.1 genoemde zaken) te denken aan de volgende onderwerpen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Herintreders, welke aanspraak kunnen maken op extra periodieken; • Afwijkende ILC ten opzichte van landelijke gemiddelde; • Zij-instromers, waarbij het causale verband tussen leeftijd en salaris ontbreekt; • Salarisgaranties; • Functie- en beloningsdifferentiatie (voor zover dit thans niet ten laste van het budget voor personeelsbeleid is gebracht); • Ouderschapsverlof, BAPO-verlof en buitengewoon verlof; • Werkeloosheidsuitkeringen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vastleggen personeels- en benoemingsbeleid, waarbij wordt gestreefd naar een evenwichtige leeftijdsopbouw van het personeelsbestand; • Monitoring van het personeelsbestand per bestuur ten opzichte van landelijke gemiddelden; • Kwantificering van risico's en opname hiervan in de meerjarenbegroting; • Bevordering van de personele mobiliteit; • Opstelling liquiditeitbegroting om tijdelijke tekorten financieel te kunnen opvangen; • Aanhouden of vormen van bestemmings-reserves. 	<table border="1"> <tr> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px; background-color: red;"></td> </tr> </table>			
<p>3.4 <i>Uitgestelde flexibele BAPO leidt tot verhoogde lasten onder lumpsumfinanciering.</i></p> <p>BAPO-risico's betreffen niet alleen afwijkingen ten opzichte van landelijke gemiddelden, maar voor een belangrijk deel ook opgebouwde (uitgestelde) BAPO-rechten die bij de overgang naar lumpsumfinanciering nog niet zijn opgenomen door de rechthebbende. Onder het declaratiestelsel werd de vervanging voor deze opnames aanvullend bekostigd, onder lumpsumfinanciering echter niet meer. In de bekostigingsformules is weliswaar een verhoging van de GPL met 0,2% opgenomen, maar individuele besturen kunnen desondanks invoerings-effecten ondervinden van dit risico.</p> <p>Dit risico kan in werkelijkheid overigens lager uitvallen, omdat in de praktijk niet alle BAPO-verloven worden opgenomen, samenhangend met het feit dat de verlofgenietende tijdens de verlofperiode geen volledig salaris ontvangt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Onderkenning van dit risico en opname in de meerjarenbegroting en een voorziening BAPO. 	<table border="1"> <tr> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px; background-color: red;"></td> </tr> </table>			

7.5 Risico's in de interne beheersing


Risico		Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
4.1	<p><i>Onvoldoende kennis en toepassing van risicomangement.</i></p> <p>Bestuur en management hebben nog niet voldoende kennis van risicomangement. Dit betreft zowel het onderkennen van risico's (niet onderkennen, onderschatten of overschatten), de kwantificering hiervan en het treffen van toereikende beheersingsmaatregelen (vooral planning & control) en niet verwerkt in de meerjarenbegroting, waardoor een onjuiste inzet van de beschikbare middelen kan optreden.</p> <p>Op het moment dat deze risico's zich daadwerkelijk voordoen kunnen vervolgens onvoldoende voorzieningen en reserves (weerstandsvermogen) aanwezig zijn.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Versterken deskundigheid van het bestuur en management, gericht op onderkenning en (beoordeling van) kwantificering van risico's; • Onderkenning van het verband tussen risicomangement, planning & control cyclus en weerstandsvermogen; • Inzet van externe deskundigen. 	
4.2	<p><i>Niet toereikend ingerichte en functionerende planning & control cyclus.</i></p> <p>Wanneer de planning & control cyclus geheel ontbreekt, kunnen de hierna genoemde risico's cumuleren, waardoor de onbeheersbaarheid van vrijwel alle risico's fors toeneemt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Inrichten en implementeren van een optimaal functionerende planning & control cyclus, zoals beschreven in paragraaf 6.2. 	
4.3	<p><i>Ontbreken van schriftelijk vastgelegde beleidsuitgangspunten.</i></p> <p>Voor het realiseren van de doelstellingen van de instelling zijn schriftelijk vastgelegde beleidsuitgangspunten, zoals een strategisch plan, een meerjarenplan en een kaderbrief van groot belang. Indien dergelijke plannen niet aanwezig zijn, ontbreekt het fundament voor het strategisch en tactisch handelen. De gestelde doelen zijn mogelijk niet bekend binnen de organisatie, waardoor risico's worden gelopen ten aanzien van de inzet van middelen. Tevens belemmert dit het afleggen van verantwoording aan overige betrokkenen, zoals de (mede)zeggenschapsraad binnen de instelling.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Formalisering van beleidsuitgangspunten; • Het organiseren van intern toezicht op de naleving hiervan. 	



Projectbureau Lumpsum Primair Onderwijs
 Rapportage bevindingen financieel onderzoek 2005 pilot 1

Risico		Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
4.4	<p><i>Niet tijdige informatieverstrekking vanuit het ministerie van OCW inzake de bekostiging (beschikkingen, aanvullende subsidies etc.).</i></p> <p>Om te komen tot een gedegen begroting is betrouwbare toekomstgerichte beleidsinformatie noodzakelijk. Tijdige beschikking over gegevens van het ministerie van OCW inzake de bekostiging is voor het bestuur noodzakelijk om betrouwbare (meerjaren)begrotingen op te stellen. Bij het ontbreken van deze gegevens kunnen foutieve aannames in de begrotingen worden opgenomen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Optimale informatieverschaffing door het ministerie van OCW; • Beleidswijzigingen dienen door het ministerie van OCW tijdig bekend te worden gemaakt zodat besturen hierop kunnen anticiperen. 	
4.5	<p><i>Onvoldoende vertaling van de beleidsuitgangspunten naar concrete doelen en resultaten (vastgelegd in jaarplan, begroting, budgetten, directiecontracten etc.).</i></p> <p>De beleidsuitgangspunten zoals vastgelegd in het strategisch plan en het meerjarenplan dienen te worden vertaald naar concrete doelen en te realiseren resultaten. Deze doelen en te realiseren resultaten behoren breed in de organisatie bekend te zijn. Om tot een vertaalslag te komen is het van belang dat sprake is van betrouwbare, bruikbare informatie (vanuit de besturen zelf of totstandgekomen door uitbesteding aan een administratiekantoor), alsmede deskundig management om een juiste vertaalslag te maken. Risico's hierbij zijn onder meer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gebrekkige aanlevering van gegevens (zowel intern als door administratiekantoren) ten behoeve van meerjarenramingen en analyses, bijvoorbeeld inzake de opbouw personeelsbestand; • Onvoldoende deskundigheid bij het bestuur en management om een juiste vertaalslag te maken naar benodigde financiële middelen, realiseerbare doelen en meerjarenramingen; • Mogelijk hanteren van een meer boekhoudkundige standaardaanpak door administratiekantoren, welke geen recht doet aan de specifieke kenmerken van het bestuur en de hieronder vallende scholen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Overeenkomen van service level agreements door het bestuur met het administratiekantoor waarin het overeengekomen serviceniveau inzake de gegevensaanlevering en managementinformatie is vastgelegd; • Versterken deskundigheid van het bestuur en management; • Inhuur van externe expertise; • Implementatie gedragscode voor goed bestuur; • Goed functionerende en zelfstandig optredende (mede)zeggenschapsraden. 	

Projectbureau Lumpsum Primair Onderwijs
 Rapportage bevindingen financieel onderzoek 2005 pilot 1

Risico		Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
4.6	<p><i>Kwalitatief onvoldoende en/of niet tijdig aangeleverde managementinformatie, zodat de relevantie voor (bij)sturing hiervan gering is.</i></p> <p>Het is voor de instelling van groot belang dat tijdige en betrouwbare informatie aangaande de realisatie van de doelstellingen aanwezig is. Hiertoe zijn tussentijdse management-rapportages nodig waarin een vergelijking plaatsvindt met de begroting en de vastgestelde budgetten. Aan de hand van deze informatie kunnen ontwikkelingen en risico's in een vroeg stadium worden gesignaleerd zodat tijdig bijsturing kan plaatsvinden. Onbetrouwbare, niet tijdige managementrapportages kunnen leiden tot financiële risico's en het nemen van onjuiste managementbeslissingen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Versterking interne deskundigheid inzake het opstellen van managementrapportages; • Overeenkomen van service level agreements door het bestuur met het administratiekantoor waarin het overeengekomen serviceniveau inzake de kwaliteit en tijdigheid van periodieke managementrapportages is vastgelegd. 	
4.7	<p><i>Onvoldoende deskundigheid om verschillen tussen werkelijkheid en budget en begroting goed en tijdig te analyseren en naar aanleiding hiervan de juiste maatregelen te treffen.</i></p> <p>Naast betrouwbare managementinformatie is het nodig dat het bestuur en management over voldoende deskundigheid en bestuurskracht beschikken om deze informatie te analyseren en hieraan de juiste conclusies en bijsturingsacties te verbinden. Onder het formatiebudget-systeem zijn deze vaardigheden mogelijk onvoldoende 'gekweekt'.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Versterken deskundigheid van het bestuur en management; • Implementatie gedragscode voor goed bestuur; • Zodanige inrichting van de begroting en registratie van de werkelijkheid dat verschillen-analyse op een eenvoudige wijze mogelijk is; • Aanvullende ondersteuning vanuit het administratiekantoor vastleggen in de service level agreement. 	
4.8	<p><i>Mogelijk ontoereikende inrichting van de administratieve organisatie en interne controles bij de besturen, de scholen en de administratiekantoren.</i></p> <p>Hierbij valt te denken aan procedures, richtlijnen, functiescheidingen en interne controles ten aanzien van bestellingen (inkopen), betalingen, verantwoording van opbrengsten, formatiebeheer (waaronder personele aanstellingen) etc. Het in onvoldoende mate aanwezig zijn hiervan kan leiden tot onrechtmatige bekostiging en uitgaven alsmede onbetrouwbare (tussentijdse) rapportages.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vastleggen van de opzet van de administratieve organisatie en interne controle en een goede implementatie hiervan bij de besturen en administratiekantoren; • Periodieke toetsing van en rapportage over de werking van deze maatregelen; • Overeenkomen van service level agreements door het bestuur met het administratiekantoor waarin de verantwoordelijkheden van beide partijen op duidelijke wijze zijn vastgelegd. 	

Risico	Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
<p>4.9 <i>Onvoldoende beleid ten aanzien van het beheer van liquiditeiten.</i></p> <p>Aandachtspunten inzake het beheer van liquiditeiten zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Liquiditeitsplanning (met name relevant omdat het betaalritme per bestuur kan afwijken van het betaalritme van de bekostiging door het ministerie van OCW); • Beveiliging van beschikbare liquide middelen; • Belegging van tijdelijk overtollige middelen en de tijdige beschikbaarheid hiervan. <p>Omdat het betaalritme van de inkomsten kan afwijken van het betaalritme van de uitgaven moet op bestuursniveau een goede liquiditeitsplanning aanwezig zijn. Hiermee kan worden bereikt dat steeds voldoende geldmiddelen beschikbaar zijn om een eventuele ‘timelag’ tussen uitgaven door de instelling en vergoeding door het ministerie van OCW te overbruggen.</p> <p>Een algemeen risico ten aanzien van liquide middelen betreft het risico van diefstal en frauduleuze handelingen. Preventieve beveiliging van middelen door kasprotocollen, autorisatiebevoegdheden en dergelijke is van groot belang. Tijdelijk overtollige middelen kunnen binnen de grenzen van de wet- en regelgeving worden belegd, mits zij tijdig beschikbaar zijn voor noodzakelijke uitgaven.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Opstellen van een liquiditeitenbegroting met indeling per maand om in de loop van het jaar optredende tekorten tijdig te kunnen signaleren; • Opstellen beleid ten aanzien van beheer en beveiliging van liquiditeiten en vastlegging hiervan in een treasury-statuuut; • Voor zover sprake is van uitbesteding aan een administratiekantoor dient de verantwoordelijkheid op duidelijke wijze te zijn overeengekomen in de service level agreement. 	

Risico		Beheersingsmaatregel	Risicoprofiel
4.10	<p><i>Onnodig creëren van weerstandsvermogen als tegenwicht voor gesignaleerde risico's, waardoor mogelijk te weinig exploitatieruimte beschikbaar is voor de uitvoering van de eigenlijke onderwijsstaak. Ook kan onwil bestaan om het beschikbare weerstandsvermogen, indien nodig, daadwerkelijk aan te wenden.</i></p> <p>Naast het gevaar dat risico's niet (tijdig) worden gesignaleerd of worden onderschat bestaat het gevaar dat risico's worden overschat, waardoor bovenmatige reservering van financiële middelen kan plaatsvinden. Veelal kan aanvullende vermogensvorming buiten beschouwing blijven indien goede (organisatorische) beheersingsmaatregelen worden getroffen. Door te hoge vermogensvorming komen onvoldoende middelen beschikbaar voor het onderwijs en kan de kwaliteit hiervan in het geding komen.</p> <p>Wanneer gesignaleerde risico's waarvoor weerstandsvermogen is gevormd zich daadwerkelijk voordoen kan onwil bij de besturen bestaan om dit weerstandsvermogen daadwerkelijk aan te wenden. Deze besturen zullen het jaarlijkse exploitatiesaldo positief wensen te houden en daarom mogelijk te snel het kostenniveau terug willen brengen naar het gedaalde bekostigingsniveau. Ook dit gedrag kan ten koste gaan van de kwaliteit van het onderwijs.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Invoering van risicomanagement met een concrete vertaling in de meerjarenbegrotingen; • Vastlegging taken en verantwoordelijkheden in een managementstatuut; • Eenduidige overlegstructuren en communicatie binnen de instelling; • Formeel vastgelegde structuren voor besluitvorming over inzet van (financiële) middelen; • Gerichtheid op kwaliteit van onderwijs; • Goede onderbouwing van bestemmingsreserves; • Goed functionerende en zelfstandig optredende (mede)zeggenschapsraden. 	
4.11	<p><i>Eenzijdige focus op beheersing materiële uitgaven.</i></p> <p>Mede door samenloop met de invoering van het jaarverslag kan lumpsumfinanciering ten onrechte leiden tot een eenzijdige focus op beheersing van materiële uitgaven. De begroting, beheersingsmaatregelen en managementinformatie betreffen in veel gevallen slechts de materiële uitgaven, welke echter maar 15% van de totale uitgaven betreffen. De échte wijziging door lumpsumfinanciering betreft (afgezien van de gelijktijdige ont-schotting) niet de materiële uitgaven, maar de bekostiging van de personele uitgaven, welke 85% van het totaal uitmaken. In de personele uitgaven kunnen forse risico's begrepen zijn (zie ook paragraaf 7.4).</p> <p>Slechts weinig besturen en administratiekantoren zijn al in staat om een meerjarenbegroting van personele uitgaven te maken.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Toepassing integraal risicomanagement zoals beschreven in hoofdstuk 6 van dit rapport; • Opstellen meerjarenbegroting inzake personele uitgaven, waarin de genoemde risico's in toereikende mate zijn opgenomen. 	

8 Conclusies en aanbevelingen

8.1 Algemene conclusie

Onze algemene conclusie naar aanleiding van dit onderzoek is dat de invoeringstrajecten van het jaarverslag en lumpsumfinanciering in 2006 niet moeten worden onderschat. Gedurende de invoerings- en gewenningsperiode ontstaan extra inspanningen en hogere lasten voor de besturen. Deze lasten betreffen enerzijds de professionalisering van het bestuur en management en het inrichten van de planning & control cyclus en anderzijds externe lasten door de grotere behoefte aan dienstverlening van administratiekantoren, accountants en adviseurs. Hiernaast zal sprake zijn van het treffen van voorzieningen en het opbouwen van weerstandsvermogen als buffer voor de onderkende risico's.

Voor de financiering van extra uitgaven zijn structureel middelen beschikbaar gesteld in de vorm van een oplopend budget voor bestuur en management. Bovendien hebben veel besturen de afgelopen jaren reserves opgebouwd, bijvoorbeeld door niet volledig uitgegeven budgetten voor personeelsbeleid. Wanneer deze middelen onvoldoende zijn, is gedurende de invoerings- en gewenningsperiode minder geld beschikbaar voor het primaire onderwijsproces. Naar verwachting zal na deze termijn wel rendement optreden van de gepleegde investeringen en verbeteringen, zodat de kwaliteit van het onderwijsproces na deze periode toeneemt.

Het is daarom noodzakelijk om de investeringsperiode zo kort mogelijk te houden, onder meer door vanuit het ministerie van OCW en het Projectbureau de schoolbesturen en administratiekantoren maximaal te faciliteren, te ondersteunen en te monitoren. Met name de administratiekantoren vervullen in het primair onderwijs een belangrijke rol. Inmiddels zijn in dit kader reeds concrete acties gepland, zoals:

- Het organiseren van voorlichting en cursussen voor administratiekantoren. Dit betreft onder meer het invoeringstraject van lumpsumfinanciering, het onderkennen en analyseren van hierbij optredende bekostigingseffecten en de invoering van het jaarverslag;
- Op korte termijn zal een notitie verschijnen over de inhoudelijke uitwerking van het jaarverslag. In deze notitie zullen mede de ervaringen uit pilot 1 worden betrokken;
- De komende tijd zullen de bevindingen zoals opgenomen in deze rapportage worden gepresenteerd aan de administratiekantoren en de ambassadeurs van het jaarverslag;
- Vanuit het Projectbureau zullen concrete handreikingen worden gedaan over de inhoud van service level agreements tussen besturen en administratiekantoren.

Om de nodige support te kunnen bieden aan besturen en administratiekantoren en het werken met lumpsumfinanciering te monitoren adviseren wij het ministerie van OCW om minimaal gedurende het eerste jaar van lumpsumfinanciering (dus tot en met 1 augustus 2007) verlengde openstelling van het Projectbureau te overwegen.

In de volgende paragrafen geven wij meer in detail onze conclusies weer per onderzocht onderwerp. Deze onderwerpen betreffen:

- Analyse jaarrekeningen 2004 van pilot 1;
- Bekostigingseffecten van lumpsumfinanciering bij pilot 1;
- Risicobeheersing en weerstandsvermogen bij pilot 1;
- Risicoanalyse inzake (de invoering van) lumpsumfinanciering in 2006.

8.2 Analyse jaarrekeningen 2004 pilot 1

1 Financiële positie 2004 pilot 1

Het gemiddeld weerstandsvermogen per 31 december 2004 van pilot 1 was 19%, waarbij het niet voor financiering van materiële vaste activa benodigde eigen vermogen is uitgedrukt in een percentage van de totale rijksbijdrage. Op enkele uitschieters na wijken de meeste pilotbesturen niet sterk af van dit gemiddelde.

Alle besturen hadden per 31 december 2004 een toereikende liquiditeitsratio. Hierbij komen positieve afwijkingen voor, aangezien de meeste pilotbesturen beschikken over ruime saldi aan liquide middelen. Bij alle besturen op twee na was over 2004 sprake van een positieve nettokasstroom.

Enkele pilotbesturen hadden over 2004 een negatief exploitatiesaldo; het totaal resultaat van de pilot over 2004 was positief.

2 Totstandkoming jaarrekeningen 2004

Minder dan de helft van de pilotbesturen is in staat gebleken om voor 1 juli 2005 een jaarrekening 2004 aan te leveren. Van 3 besturen was bij het uitbrengen van dit rapport de jaarrekening nog niet definitief.

Voor deze vertraagde gegevensaanlevering hebben wij de volgende oorzaken onderkend:

- Te late ingangzetting en te lage prioriteitstelling van het jaarrekeningtraject vanuit zowel pilotbesturen als administratiekantoren;
- Een te gering kennisniveau inzake externe verslaggeving binnen administratiekantoren;
- Inhoudelijke onduidelijkheden over toepassing van verslaggevingsvoorschriften, mede leidend tot discussies tussen besturen, administratiekantoren en externe accountants;
- Het opstellen van de jaarrekeningen en de hiermee gepaard gaande stelselwijzigingen heeft tot een langduriger traject geleid.

Gezien deze ervaringen van pilot 1 wijzen wij op het risico dat bij de invoering van het verplicht jaarverslag in 2006 voor het gehele veld invoeringsproblemen ontstaan. Wij adviseren het ministerie van OCW en het Projectbureau om het invoeringstraject goed te monitoren en zorg te dragen voor een optimale informatievoorziening aan besturen, administratiekantoren en accountants. De concreet geplande maatregelen in dit kader zijn reeds weergegeven in paragraaf 8.1. Ook de besturen dienen toe te zien op voortgang van het jaarrekeningtraject binnen het administratiekantoor en hierover duidelijke afspraken te maken.

3 Inhoudelijke bevindingen jaarrekeningen 2004

De pilotbesturen zijn op verschillende wijze omgegaan met de toepassing van de nieuwe verslaggevingsvoorschriften 2004. Dit heeft er toe geleid dat de beoogde uniformiteit in de praktijk niet volledig is bereikt. Uiteraard hangt dit mede samen met het feit dat de verslaggevingsvoorschriften ruimte bieden voor eigen keuzen en interpretaties.

De belangrijkste inhoudelijke bevindingen betreffen:

- Verschillen in de wijze waarop de stelselwijzigingen zijn verwerkt;
- Al dan niet voor het eerst waarden van aanwezige materiële vaste activa;
- Niet voor alle relevante onderdelen (zoals onderhoud en BAPO-verlof) hebben de pilotbesturen toereikende voorzieningen getroffen;
- Er bestonden diverse onduidelijkheden over vorderingen op het ministerie van OCW inzake niet afgerekende bekostiging bij de overgang van het formatiebudgetsysteem naar de lumpsumbekostiging onder pilot 1. Deze problematiek speelt ook een rol bij de overgang naar lumpsumfinanciering per 1 augustus 2006 voor het gehele primair onderwijs veld, zodat een duidelijke communicatie over deze posten vanuit het ministerie naar de schoolbesturen van groot belang is;
- Besturen hebben moeite met het interpreteren van hun exploitatierekening, welke vanaf 2004 is gebaseerd op het baten- en lastenstelsel. Voorbeelden hiervan zijn de interpretatie van afschrijvingslasten van materiële vaste activa en de toerekening van het lumpsumbudget aan het boekjaar;
- Bij grotere besturen is het lastig om de decentraal in de organisatie aanwezige en beheerde middelen te verantwoorden, omdat veelal geen centrale administratie op bestuursniveau van deze middelen plaatsvindt. Uit oogpunt van beheersbaarheid en het afleggen van verantwoording zou deze centrale administratie wel wenselijk zijn.

8.3 Bekostigingseffecten lumpsumfinanciering pilot 1

De in deze rapportage weergegeven bekostigingseffecten betreffen de financiële gevolgen die de pilotbesturen hebben ondervonden bij de overgang van het formatiebudgetsysteem in 2002-2003 naar de pilot 1-bekostiging in 2003-2004 en zoals deze zijn geanalyseerd door een werkgroep.

De belangrijkste conclusies die aan deze analyses kunnen worden verbonden zijn:

- De bekostigingseffecten voor pilot 1 zijn beperkt van omvang, waarbij op bestuursniveau sprake is van compensatie van voor- en nadelige verschillen;
- De analyse levert een gedetailleerd inzicht in de verklarende factoren voor bekostigingseffecten onder de besturen uit pilot 1. De analyse biedt tevens een handreiking voor het gehele veld ter onderkenning van bekostigingseffecten bij de overgang van het formatie-budgetsysteem naar de definitieve lumpsumbekostiging in 2006;
- Problemen in de beschikbaarheid en de betrouwbaarheid van de voor de analyse noodzakelijke gegevens alsmede de juiste interpretatie hiervan vormden een beperking bij de uitgevoerde analyses. Dit hangt ook samen met de grote diversiteit aan gehanteerde administratiesystemen en de deskundigheid van personeel bij administratiekantoren;
- Van meerdere onderzochte factoren is het moeilijk gebleken om deze in te delen in autonome factoren door lumpsumfinanciering en in door het bestuur zelf opgeroepen factoren. Dit belemmert de aan de analyses te verbinden conclusies, met name omdat besturen geneigd zijn alle bekostigingsnadelen als autonome factoren te beschouwen;
- De onderkende factoren zijn BAPO-verlof, incidentele looncomponent, het werkgevers-aandeel in de WAO-premie, in- en uitstroom van personeel en korting in verband met langdurige ziekte. Deze factoren kunnen in theorie leiden tot bekostigingseffecten, welke zich ook voor kunnen doen bij de overgang naar de definitieve lumpsumbekostiging in 2006. Wel zijn de meeste risico's beïnvloedbaar door het bestuur door een goed functionerende planning & control cyclus en een actief personeelsbeleid.

Het is noodzakelijk om de bekostigingseffecten over het jaar 2004-2005 opnieuw goed te analyseren. Hiernaast dient veel aandacht te bestaan voor het wegnemen van onzekerheid bij de overige besturen in het veld, ondermeer door het ter beschikking stellen van betrouwbare en eenvoudig te bedienen rekenmodellen ter analyse van bekostigingseffecten onder lumpsumfinanciering in 2006 en het bieden van ondersteuning bij het trekken van de juiste conclusies. Het oprichten van een helpdesk vanuit de Projectorganisatie alsmede de geplande ondersteuning van de administratiekantoren zijn hiervoor een goed initiatief.

8.4 Risicobeheersing en weerstandsvermogen pilot 1

De risicobeheersing binnen pilot 1 hebben wij gezien vanuit de volgende onderdelen:

- Een goed risicomanagement, waarbij risico-onderkenning, het treffen van beheersingsmaatregelen en monitoring essentieel zijn;
- De planning & control cyclus als belangrijkste beheersingsmaatregel ter mitigering van onderkende risico's;
- Het weerstandsvermogen als buffer voor restrisico's.

De meeste pilotbesturen hebben zich het afgelopen jaar door de invoering van lumpsum-financiering en de risicobeleving hierbij opnieuw georiënteerd op hun strategie, waarbij onder meer de volgende zaken aan de orde zijn gekomen:

- Verzelfstandiging, samenwerking en fusie, waarbij de éénpitters veel waarde hechten aan bestuurlijke zelfstandigheid;
- Invoering van de code voor goed bestuur in het primair onderwijs;
- Herziening van de relatie met het administratiekantoor, waarbij veelal service level agreements zijn opgesteld en in één geval de financiële administratie volledig in eigen beheer is genomen;
- De relatie met de accountant, welke in de meeste gevallen een managementletter heeft uitgebracht en meer contact heeft gehad met het bestuur;
- Wijzigingen in het personeelsbeleid, zodat op termijn een evenwichtiger opbouw van het personeelsbestand kan worden gerealiseerd.

De pilotbesturen hebben zich in het afgelopen jaar nadrukkelijk met risico's bezig gehouden, al dan niet samen met externe deskundigen. Een systematische en geïntegreerde aanpak ontbreekt veelal nog. Besturen zijn nog niet in staat om de financiële effecten van de gemaakte beleidskeuzen en getroffen beheersingsmaatregelen te kwantificeren. Naar verwachting zal, bij een verbetering van de planning & control cyclus bij de pilotbesturen en opname van deze effecten in de begroting, deze informatie het komende jaar wel beschikbaar komen, zodat besturen beter in staat zijn om het gevoerde beleid te evalueren en bij te sturen.

De planning & control cyclus heeft veel aandacht gekregen. De meeste aandacht is uitgegaan naar het verkrijgen dan wel verbeteren van managementinformatie. De dienstverlening van het administratiekantoor is hierbij in de meeste gevallen als onvoldoende ervaren. Het valt op dat de meeste aandacht is uitgegaan naar de beheersing van de materiële uitgaven; besturen hebben vrijwel geen meerjarenbegrotingen van personele uitgaven opgesteld. Ook beschikken zij nauwelijks over liquiditeitsbegrotingen.

Inzake het weerstandsvermogen binnen pilot 1 merken wij het volgende op:

- In de meeste gevallen bestaat nog geen beleid over de gewenste omvang van het weerstandsvermogen. Waar wel is nagedacht over de gewenste omvang, is dit veelal niet gebeurd op basis van een systematische analyse van de risico's van de instelling en de mate waarin deze door beheersingsmaatregelen worden afgedekt;
- Bij het opstellen van de jaarrekening 2004 hebben de meeste besturen voorzieningen getroffen voor concrete risico's, mits passend binnen de verslaggevingsvoorschriften. Deze voorzieningen betreffen vooral binnenonderhoud, BAPO- en spaarverlof;
- Er is onduidelijkheid over de eigenlijke invoeringseffecten van lumpsumfinanciering vanaf 1 augustus 2006. Besturen geven aan de simulatietool van het ministerie van OCW niet betrouwbaar te vinden. De onzekerheid kan er toe leiden dat besturen de neiging hebben om hun weerstandsvermogen te laten toenemen ten koste van het primaire onderwijsproces;
- De middelen welke benodigd zijn voor een goed bestuur en management en de inzet van externe deskundigen hebben grote impact op de begroting. Enkele besturen ervaren de extra middelen voor bestuur en management momenteel als onvoldoende;

- De continuïteit van de aansluiting bij het Vervangings- en Participatiefonds is onzeker. Sommige besturen zouden graag eigenrisicodrager willen zijn en houden bij de bepaling van hun vermogensbuffer rekening met toekomstige lasten in dit kader;
- Zoals blijkt uit paragraaf 4.3 is het gemiddelde weerstandsvermogen van de pilot 19%. Bij alle pilotbesturen komt het percentage ruim boven de genoemde ondergrens van 5% uit.

In ons rapport 2004 hebben wij als ondergrens voor het weerstandsvermogen een percentage genoemd van 5%, uitgaande van geringe risico's en een goede planning & control cyclus. Het weerstandsvermogen van pilot 1 is gemiddeld 19%, terwijl de meeste besturen hebben aangegeven in de toekomst nog meer weerstandsvermogen op te willen bouwen. Deze wens is mede ingegeven vanuit onzekerheid over de gelopen risico's, mogelijke lastenverzwaring in de toekomst door wijzigingen in wet- en regelgeving en wellicht ook door de kwalitatief als onvoldoende ervaren planning & control cyclus. Onze verwachting is daarom dat de meeste besturen een hoger weerstandsvermogen aan willen houden dan 5%.

8.5 Risicoanalyse lumpsumfinanciering primair onderwijs

In hoofdstuk 7 is een risicoanalyse opgenomen inzake de invoering van lumpsumfinanciering in 2006. Deze risicoanalyse heeft niet specifiek betrekking op de besturen uit pilot 1, maar geldt voor de gehele sector primair onderwijs. Uit de risicoanalyse blijkt dat sprake is van enkele forse (financiële) risico's. De meeste risico's zijn echter beheersbaar door het treffen van de juiste beheersingsmaatregelen. De belangrijkste risico's en beheersingsmaatregelen geven wij hierna weer.

1 Algemene risico's inzake (de invoering van) lumpsumfinanciering

- Niet toereikende deskundigheid bij besturen en administratiekantoren inzake jaarverslaggeving, de gevolgen van lumpsumfinanciering, risicomanagement en de planning & control cyclus;
- Niet tijdige voorbereiding door besturen en administratiekantoren van de invoeringstrajecten van jaarverslaggeving en lumpsumfinanciering. Gezien de geconstateerde problemen bij pilotbesturen bestaan risico's voor het gehele veld bij de invoering van het jaarverslag en lumpsumfinanciering in 2006;
- Relatief grotere risico's van financiële nadelen bij kleine besturen vanwege het feit dat minder sprake zal zijn van elkaar compenserende voor- en nadelen;
- Het openbaar onderwijs loopt specifieke financiële en organisatorische risico's door de samenloop van de invoering van het jaarverslag, lumpsumfinanciering en bestuurlijke verzelfstandigingstrajecten. Bovendien zijn de basisgegevens voor de startbalans bij integrale bestuursvormen veelal moeilijker te achterhalen.

2 Risico's ten aanzien van de inkomsten

- Bij de invoering van lumpsumfinanciering ontstaan bekostigingseffecten, welke gedurende een overgangperiode in afnemende mate worden gecompenseerd. Bij grotere negatieve effecten zal op termijn sprake moeten zijn van bezuinigingen om de baten en lasten in evenwicht te houden;
- Aangezien de lumpsumbekostiging op macroniveau normatief is zullen de landelijke ontwikkelingen van de gemiddelde leeftijd en de incidentele looncomponent niet automatisch leiden tot in totaliteit hogere bekostiging. Afwijkingen op bestuursniveau ten opzichte van de landelijke trends kunnen daarom financiële consequenties hebben.

3 Risico's ten aanzien van de uitgaven

- Afwijkende kostenniveaus voor individuele besturen ten opzichte van landelijke gemiddelden kunnen leiden tot financiële effecten. Dit betreffen onder meer salarisgaranties, functie- en beloningsdifferentiatie, gedifferentieerde WAO-premie en BAPO-verlof;
- De lasten samenhangend met opname van uitgestelde flexibele BAPO werden tijdens de periode van declaratiebekostiging gedragen door het Rijk. Door personeelsleden zijn tijdens de periode van declaratiebekostiging rechten opgebouwd, waarvoor de uitgaven bij opname tijdens de lumpsumperiode ten laste van het bestuur komen. Op grond van de huidige bekostigingsvoorstellen krijgen de schoolbesturen hiervoor een compensatie in de vorm van een generieke prijsbijstelling van de lumpsumbekostiging. Op macroniveau en per bestuur over meerdere jaren beschouwd zou deze prijsbijstelling toereikend moeten zijn; wel kunnen hierdoor op korte termijn per bestuur grote invoeringseffecten ontstaan.

4 Risico's inzake de planning & control cyclus

- Onvoldoende kennis en toepassing van risicomangement;
- Het ontbreken van een goed functionerende planning & control cyclus;
- Ontoereikende vertaling van de beleidsuitgangspunten naar concrete doelen en resultaten;
- Onbetrouwbare of niet tijdig beschikbare managementinformatie;
- Een niet toereikend ingerichte administratieve organisatie;
- Eenzijdige focus op materiële uitgaven, terwijl de personele uitgaven gemiddeld zo'n 85% van het totaal betreffen.

5 Belangrijkste maatregelen

De maatregelen die wij met name van belang achten om deze risico's te mitigeren zijn:

- Optimale facilitering, ondersteuning en monitoring van besturen en administratiekantoren door of namens het ministerie van OCW en het Projectbureau inzake het invoeringstraject van lumpsumfinanciering en jaarverslag;
- Verlengde openstelling van het Projectbureau, minimaal gedurende het eerste jaar van lumpsumfinanciering (dus tot en met 1 augustus 2007);
- Vrijmaken van voldoende capaciteit en bevordering van de noodzakelijke deskundigheid bij besturen en administratiekantoren;
- Implementatie van de gedragscode voor goed bestuur, inclusief de toepassing van integraal risicomanagement;
- Goed functionerende planning & control cyclus.

Voor echte calamiteiten is, voorzover een relatie met de invoering van lumpsumfinanciering bestaat, een structureel vangnet beschikbaar vanuit het ministerie van OCW.

9 Bijlage: Geraadpleegde literatuur

CentER Applied Research (2002), Rapportage ontwikkeling lumpsum modellen.

Commissie Koopmans, De vermogenspositie van universiteiten.

Ecorys-NEI (2005), De voorbereidingen van lumpsum in het openbaar onderwijs (PO).

Ecorys (2005), Flankerend beleid invoering lumpsum PO, Resultaten tweede meting (voorjaar 2005).

Ernst & Young (2004), Bestuursrapportage over interne risicobeheersings- en controlesystemen.

Ernst & Young (2004), Onderzoek pilot lumpsumfinanciering Primair Onderwijs.

ITS/Radboud Universiteit (2005), Tweede voortgangsrapportage pilots lumpsum primair onderwijs, Rapport tweede meting.

Kamerstukken (2004 en 2005) inzake behandeling wetsvoorstellen primair onderwijs in Eerste en Tweede Kamer

Keizer, Bé (2004), Lumpsum primair onderwijs.

OCW (2002), Financiële sturingsinstrumenten in het primair onderwijs in relatie tot lumpsumfinanciering.

OCW (2002), Jaarverslaggeving VO en BVE 2002.

OCW (2002), Lumpsum primair onderwijs. Brief over resultaten van verkenning introductie lumpsumfinanciering primair onderwijs en uitgangspunten voor verdere beleidsontwikkeling.

OCW (2002), Lumpsumfinanciering in het primair onderwijs: Conditie, Administratieve Organisatie & Maatregelen.

OCW (2003), Wijziging van de Wet op het primair onderwijs, de Wet op de expertisecentra, de Wet op het voortgezet onderwijs en de Wet medezeggenschap onderwijs 1992 in verband met een verruiming van de bestedingsvrijheid voor scholen in het primair en voortgezet onderwijs.

OCW (2003), Invoering lumpsumfinanciering. Brief over voortgang invoering lumpsumfinanciering en voorstel tot uitstel naar 1 augustus 2006.

OCW (2003), Vragen inzake lumpsum. Lijst van vragen en antwoorden op de vragen 28600 van de vaststelling van de begrotingsstaat van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (VIII) voor het jaar 2003, inzake lumpsumfinanciering in het primair onderwijs.

OCW (2004), Financiële aandachtspunten en andere aanwijzingen voor de deelnemers aan de 'pilot lumpsum I' van belang voor onder andere de verantwoording over 2004.

OCW (2004), Pilot-programma lumpsum primair onderwijs. Brief met beschrijving van de deelnemers aan de pilot I en II en beschrijving van de berekening van het lumpsumbudget voor deze deelnemers.

OCW (2004), Uitwerkingsnotitie lumpsum primair onderwijs.

OCW (2005), OCW-Voorschrift Jaarverslaggeving Primair Onderwijs.

OCW (2005), Controleprotocol OCW 2004 voor het Primair Onderwijs, van toepassing op de deelnemers aan de pilot lumpsum I.

OCW (2005), Kerncijfers 2000-2004 Onderwijs, Cultuur en Wetenschap.

OCW - Cfi (2005), Stappenplan voor het opstellen van een startbalans.

OCW - Cfi (2005), Zo is het verantwoord, Basisprincipes voor financieel management in het primair onderwijs.

Projectorganisatie flankerend beleid (2003), Plan van aanpak flankerend beleid invoering lumpsum PO periode 2003-2006.

Projectbureau lumpsum primair onderwijs (2004), Invoering lumpsum primair onderwijs, Om de kwaliteit van het onderwijs.

Projectbureau lumpsum primair onderwijs (2004), Bekostiging lumpsum primair onderwijs, De knikkers en het spel.

Projectbureau lumpsum primair onderwijs (2004), Lumpsum in het basisonderwijs.

Projectbureau lumpsum primair onderwijs (2004), Lumpsum in het (V)SO.

Projectbureau lumpsum primair onderwijs (2005), 1^{ste} Tussenrapportage veldbenadering.

Projectbureau lumpsum primair onderwijs (2005), De belangrijkste wijzigingen op de balans bij invoering van het jaarverslag.

Projectbureau lumpsum primair onderwijs (2005), Checklist administratieve organisatie.

VOS/ABB (2005), Het jaarverslag PO, Een stevige kennismaking met het deel jaarrekening.

Werkgroep Code Bestuurlijk Handelen primair onderwijs (2004), Code Goed Bestuur PO, Definitief concept.

Contactpersonen:

Coen Besters

Tel.: (020) 549 72 95

E-mail: coen.besters@nl.ey.com

Maarten Verschoor

Tel.: (078) 611 72 48

E-mail: maarten.verschoor@nl.ey.com