

Voor het eerst de uitgebreide controle- verklaring bij onderwijsinstellingen: een overzicht

PwC Onderwijsgroep
Oktober 2015



Voor het eerst de uitgebreide controleverklaring bij onderwijsinstellingen: een overzicht

Door: Danny Janssen en Dorus van Boxtel

Accountants hebben bij de jaarrekeningen 2014 van de onderwijsinstellingen met meer dan € 100 miljoen OCW-rijksbijdragen een uitgebreide controleverklaring afgegeven. Hiermee lopen de accountants van deze instellingen samen met de accountants van organisaties van openbaar belang voorop in de ontwikkeling naar meer transparantie over de accountantscontrole aan de stakeholders.

Door een uitgebreide controleverklaring krijgen stakeholders van de organisatie inzicht in de diepgang en reikwijdte van de uitgevoerde accountantscontrole en kunnen zij vergelijkingen maken tussen de controles bij de diverse organisaties en tussen de verschillende accountantsorganisaties. De in de controleverklaring opgenomen kernpunten en de gehanteerde materialiteit accentueren verschillen en overeenkomsten bij de grote onderwijsinstellingen. Met name het inzicht in de kernpunten geeft de stakeholders een kijkje in de keuken over onderwerpen die een grote impact kunnen hebben op de jaarrekening en de financiële positie van de organisaties en de wijze waarop de accountant zijn werkzaamheden daarop heeft ingericht.

Ministerie van Onderwijs Cultuur en Wetenschap loopt voorop in ontwikkelingen

In 2013 zijn de accountants van een aantal beursgenoteerde organisaties gestart met de pilot voor het hanteren van een uitgebreide controleverklaring. Met deze controleverklaring nieuwe stijl stappen accountants af van standaard teksten. Het is de bedoeling dat deze nieuwe verklaring specifieke informatie geeft over de gebruikte controletolerantie, de inrichting van de controle ten aanzien van groepsonderdelen of de samenwerking met de internal auditafdeling en de belangrijkste kernpunten in de controle.

De vervolgstap was dat de Nederlands Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA) heeft bepaald dat de jaarrekeningen van alle organisaties van openbaar belang vanaf 2014 voorzien moeten worden

van een controleverklaring nieuw stijl. Organisaties van openbaar belang zijn organisaties die beursgenoteerde aandelen of schuldpapieren hebben uitstaan in Nederland. Het ministerie van Onderwijs Cultuur en Wetenschap heeft in navolging hiervan besloten dat de accountants van de onderwijsinstellingen met meer dan € 100 miljoen rijksbijdragen deze uitgebreide controleverklaring met ingang van boekjaar 2014 ook moeten verstrekken. Het betreft een pilot die in het najaar 2015 zal worden geëvalueerd. Hiermee loopt de onderwijssector, na de introductie van de continuïteitsparagraaf in de jaarverslagen over 2013, wederom voorop in de ontwikkeling om meer informatie en transparantie te bieden aan stakeholders.

Niet alle stakeholders krijgen inzicht in de nieuwe controleverklaring

Er zijn 48 onderwijsinstellingen met meer dan € 100 miljoen OCW-rijksbijdragen. Van deze instellingen had tijdens het uitvoeren van dit onderzoek in september 2015 slechts 75% de jaarrekening inclusief de uitgebreide controleverklaring op haar website staan. Het doel van het ministerie om alle stakeholders meer inzicht te verschaffen in de uitgevoerde controle, wordt hierdoor niet geheel bereikt. Door verdere uitvraag hebben we uiteindelijk 45 jaarrekeningen inclusief de uitgebreide controleverklaringen kunnen inzien en analyseren. Hierbij hebben we gekeken naar de belangrijkste verschillen en overeenkomsten ten aanzien van de beschreven kernpunten en de gehanteerde materialiteit in de controle.

Tabel 1. Overzicht van het aantal controles per sector, per accountantsorganisatie.

| Omschrijving | Deloitte | EY | KPMG | PwC | Mazars | Van Ree | Niet ontvangen | Totaal |
|-----------------------------------|----------|----------|-----------|-----------|----------|----------|----------------|-----------|
| Primair onderwijs (PO) | | 1 | 1 | | | | 1 | 3 |
| Voortgezet onderwijs (VO) | 3 | | 4 | | 1 | 1 | 1 | 10 |
| Regionaal opleidingscentrum (ROC) | 1 | 2 | 3 | 3 | | | 1 | 10 |
| Hoger beroepsonderwijs (HBO) | 1 | 1 | 3 | 7 | | | | 12 |
| Universiteiten (UNI) | | 2 | 4 | 7 | | | | 13 |
| Totaal | 5 | 6 | 15 | 17 | 1 | 1 | 3 | 48 |

Tabel 1 geeft inzicht in het aantal verstrekte controleverklaringen aan alle onderwijsinstellingen met meer dan € 100 miljoen rijksbijdragen per sector en per kantoor. Conclusies voor een sector of accountantsorganisatie kunnen (mede door de beperkte aantallen) niet zonder meer geëxtrapoleerd worden naar een hele organisatie of een gehele sector.

Accountants onderkennen gemiddeld 2,6 kernpunten per controle

In de 45 controleverklaringen zijn in totaal 119 kernpunten beschreven. Gemiddeld betekent dit dat de accountant 2 tot 3 kernpunten onderkent en beschrijft in zijn verklaring. Bij één controle in het hoger beroepsonderwijs zijn geen kernpunten benoemd in de controleverklaring.

De meeste kernpunten worden beschreven bij de controles van de universiteiten, gemiddeld 3,4 per verklaring. Bij de regionale opleidingscentra en in het voortgezet onderwijs worden gemiddeld 2,8 respectievelijk 2,7 kernpunten onderkend. In het hoger beroepsonderwijs en het primair onderwijs worden de minste kernpunten benoemd, gemiddeld 1,9 respectievelijk 1,5.

Waardering van de vaste activa is het meest voorkomende kernpunt in de onderwijssector

De kernpunten in een controle zijn die onderwerpen waar de accountant extra aandacht aan besteedt vanwege de aanwezige risico's op een verkeerde verantwoording in de jaarrekening. De risico's hebben vaak betrekking op de waardering van balansposten. Gevolgen kunnen dan zijn dat het resultaat te hoog of te laag wordt weergegeven en dat het eigen vermogen (de buffers van de onderwijsinstellingen) geen goede weergave is van de werkelijke gezondheid van de organisatie.

Tabel 2 maakt inzichtelijk welke kernpunten spelen in de verschillende onderwijssectoren. De waardering van materiële vaste activa komt in 64% van de controles als

kernpunt naar voren. Daarbij moet ook nog in gedachten worden genomen dat in het primair onderwijs en voortgezet onderwijs het eigendom van gebouwen zeer beperkt is.

De waardering van vaste activa is voornamelijk een kernpunt bij controles van de regionale opleidingscentra (bij 8 van de 9 controles), gevolgd door de universiteiten (bij 11 van de 13 controles) en het hoger beroepsonderwijs (bij 7 van de 12 controles). Bij 6 controles is dit een kernpunt omdat onder andere een schattings- of stelselwijzigingen is doorgevoerd in de materiële vaste activa. Daarnaast was bij 10 van de 45 instellingen sprake van bijzondere waardeverminderingen.

Het feit dat de waardering van vaste activa extra aandacht krijgt in de controles geeft aan dat ook organisaties zelf goed en kritisch de waardering van gebouwen moeten inschatten omdat een verkeerde waardering een grote impact kan hebben op de financiële positie van de instelling.

De waardering van voorzieningen is in 53% van de controles een kernpunt. Ook dit kernpunt komt het meest voor bij de regionale opleidingscentra (bij 6 van de 9 controles). Bij alle andere sectoren is de waardering van de voorzieningen in de helft van de gevallen een kernpunt in de controle. Hierbij valt op dat het kernpunt 'waardering van voorzieningen' in de meeste gevallen ingaat op meerdere voorzieningen tegelijk en dat deze niet betrekking hebben op één voorziening of één specifiek onderdeel in een voorziening. Bij 21 van de 24 controles waarbij de waardering van de voorziening een kernpunt is, heeft deze betrekking op personele voorzieningen. Daarnaast was bij 13 controles de reorganisatievoorziening onderdeel van het kernpunt.

Op de derde plaats (in 38% van de controles) komt het kernpunt ten aanzien van de Europese aanbestedingen naar voren.

Uit de analyse blijkt tevens dat bij één accountantsorganisatie twee kernpunten zeer vaak worden benoemd. Dit kantoor benoemt in 4 van de 5 controles de algemene rechtmatigheid als kernpunt. Andere kantoren benoemen de algemene rechtmatigheid wel in de beschreven controleaanpak, maar niet als kernpunt. Een ander kantoor benoemt in 12 van de 15 controles de naleving van de Europese aanbestedingsregels als kernpunt. De overige kantoren benoemen de naleving van de Europese aanbestedingsregels in 5 van de 25 controles als kernpunt.

Verskil in diepgang bij beschrijving van het kernpunt en de controlewerkzaamheden

Bij het lezen van de verklaringen valt een verschil op ten aanzien van de detaillering van de beschrijvingen en het specifiek maken van de kernpunten. Waar sommige accountants ingaan op de concrete kernpunten, zoals een stelselwijziging of specifieke aannames in schattingsposten blijven andere accountants meer op de vlakke door bijvoorbeeld alleen de waardering op zich van de belangrijkste voorzieningen te benoemen. Dit is daarnaast ook terug te zien in de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden. Zo wordt in sommige situaties alleen gerefereerd aan systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden ter afdekking van het kernpunt. Terwijl andere accountants concreter ingaan op de specifiek uitgevoerde werkzaamheden zoals de beoordeling van bepaalde taxatierapporten.

Tabel 2. Aandachtspunten gerubriceerd per onderwijssector. De aandachtspunten zijn zoveel mogelijk geclusterd per onderwerp.

| Description | Per onderwijssector | | | | | |
|--|---------------------|----------------------|------------|------------|--------------|-------------|
| | Primair onderwijs | Voortgezet onderwijs | ROC | Hbo | Universiteit | Totaal (45) |
| Totaal aantal verklaringen per sector | 2 | 9 | 9 | 12 | 13 | 45 |
| Waardering materiële vaste activa | | 3 | 8 | 7 | 11 | 29 |
| Waardering voorzieningen | 1 | 5 | 6 | 6 | 6 | 24 |
| Europese aanbestedingen | 2 | 4 | 2 | 4 | 5 | 17 |
| Vooruitontvangen subsidies | | | | | 12 | 12 |
| Derivaten | | 2 | 1 | 2 | 6 | 11 |
| Algemene rechtmatigheid | | 3 | 2 | | | 5 |
| Afgrenzing rijksbijdragen | | 1 | 1 | 1 | | 3 |
| Impact aardbevingen | | | 1 | 1 | 1 | 3 |
| Continuïteit | | 1 | 1 | | | 2 |
| Opbrengsten (fraude aspect) | | 2 | | | | 2 |
| Waardering vastgoed | | | | 1 | 1 | 2 |
| Claims van derden | | | 2 | | | 2 |
| Juistheid personele lasten | | 2 | | | | 2 |
| Goodwill | | | | | 1 | 1 |
| Afgrenzing overige opbrengsten | | 1 | | | | 1 |
| Stelselwijziging | | | | 1 | | 1 |
| Aansprakelijkheid financiering | | | | | 1 | 1 |
| Uitkomsten onderzoek inspectie | | | 1 | | | 1 |
| Totaal van de aandachtspunten | 3 | 24 | 25 | 23 | 44 | 119 |
| Gemiddeld aantal aandachtspunten | 1,5 | 2,7 | 2,8 | 1,9 | 3,4 | 2,6 |

Gebruikte materialiteit verschilt voornamelijk per accountantsorganisatie en niet per onderwijssector

Materialiteit is een begrip dat door accountants wordt gebruikt om de diepgang van de controle te bepalen. In de basis is dit een bedrag dat per controle wordt bepaald. Hoe lager het bedrag, des te fijner de stofkam waarmee de accountant de jaarrekening controleert. Hierbij moet wel worden gezegd dat accountantsorganisaties hun controles op verschillende wijzen kunnen inrichten. Dit betekent dat het hanteren van een hogere materialiteit bij de ene accountantsorganisatie ten opzichte van de andere niet altijd tot minder werk en een efficiëntere controle hoeft te leiden.

In het onderwijsaccountantsprotocol van het ministerie van Onderwijs Cultuur en Wetenschap wordt onderscheid gemaakt tussen rechtmatigheid en getrouwheid. Voor de controle van de rechtmatigheid schrijft het protocol een materialiteit voor van 3% van de totale publieke middelen. Voor de getrouwheid wordt geen concrete materialiteit voorgeschreven. In het protocol is voor de getrouwheid wel een maximale materialiteit van 2% van het totaal van de baten en 5% van het balanstotaal als aanvaardbaar opgenomen.

Verschillen in de materialiteitsbepaling voor getrouwheid tussen accountantsorganisaties

Kijken we naar de gebruikte materialiteitsniveaus voor rechtmatigheid, dan volgen alle kantoren de voorgeschreven 3% van de totale publieke middelen. Voor de materialiteit voor de getrouwheid zien we grote verschillen. Tabel 3 geeft inzicht in de gebruikte percentages, berekend over de totale baten, voor de bepaling van de materialiteit voor getrouwheid.

Voor de bepaling van de materialiteit voor de controle op getrouwheid gebruiken de kantoren over het algemeen allemaal de totale baten als basis. Hierbij lijkt op hoofdlijnen een tweedeling aanwezig. Twee kantoren (EY en PwC) hanteren over het algemeen 1%

van de totale baten als materialiteit. De andere twee kantoren (Deloitte en KPMG) gebruiken vaak 2% van de totale baten. Deloitte hanteert daarnaast bij twee controles twee verschillende materialiteitsniveaus. Eén materialiteit voor de posten in de staat van baten en lasten (2% van de totale baten) en één materialiteit voor de posten in de balans (5% van het balanstotaal). In een derde verklaring gebruikt Deloitte 5% van het balanstotaal waar deze de laagste is van de twee voorgeschreven opties in het protocol. Deze drie zijn opgenomen onder 'Overig' in tabel 3. Omwille van het beperkt aantal verklaringen dat Mazars en Van Ree accountants hebben afgegeven (ieder 1) zijn deze waarnemingen niet in beschouwing genomen.

Geen eenduidigheid dat in het hoger onderwijs een andere materialiteit wordt gebruikt als in het lager onderwijs

Bij de bepaling van de materialiteit moet de accountant rekening houden met de stakeholders van de organisatie. Simpel gezegd, als er meer stakeholders met meer belangen zijn is het externe risicoprofiel van de organisatie hoger omdat rekening gehouden moet worden met deze hoeveelheid aan (diverse) stakeholders. Hierbij geldt over het algemeen, hoe hoger het risicoprofiel uit de stakeholder analyse, hoe lager de materialiteit.

In het algemeen hebben universiteiten, het hoger beroepsonderwijs en wellicht ook de regionale opleidingscentra te maken met meer externe financiering, meer subsidiepartners en veelal meer en complexere samenwerkingsverbanden met externe partijen dan primair en voortgezet onderwijsinstellingen. Het risicoprofiel uit deze stakeholders analyse is naar verwachting dan hoger. Dit zou tot gevolg moeten hebben dat de materialiteit bij deze instellingen lager zou zijn.

Als de gehanteerde materialiteit inzichtelijk wordt gemaakt per onderwijstype ontstaat het beeld dat bij de controles van de universiteiten en hoger

Tabel 3. Overzicht van gehanteerde materialiteitspercentages voor getrouwheid per accountantsorganisatie.

| Firm | Aantal verklaringen per gehanteerd materialiteitspercentage voor getrouwheid | | | | | | | |
|---------------------|--|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| | 1,0 | 1,4 | 1,5 | 1,7 | 1,8 | 1,9 | 2,0 | Overig* |
| Deloitte | 1 | | | | | | 1 | 3 |
| EY | 6 | | | | | | | |
| KPMG | 1 | 1 | | 1 | 1 | 3 | 8 | |
| Mazars | 1 | | | | | | | |
| PwC | 13 | | 3 | | 1 | | | |
| Van Ree accountants | | | | | | 1 | | |
| Totaal | 22 | 1 | 3 | 1 | 2 | 4 | 9 | 3 |

* Onder overige zijn twee controles waar twee verschillende materialiteitsniveaus in één controle worden gebruikt en één controle waar de materialiteit wordt gebaseerd op het balanstotaal.

beroepsonderwijsinstellingen vaker een materialiteit van 1% van de baten wordt gehanteerd dan in de overige sectoren, namelijk bij 15 van de 25 controles (tabel 4). Bij de regionale opleidingscentra gebruiken accountants bij 5 van de 9 controles 1% van de baten als materialiteit. In het voortgezet onderwijs en primair onderwijs wordt bij 6 van de 11 controles 2% (of 1,9%) gebruikt.

Het blijkt echter wel dat bij de controles van universiteiten EY en PwC gemiddeld 1% respectievelijk 1,1% hanteren. KPMG gemiddeld 2%. Door het aantal controles dat EY en PwC uitvoeren (tezamen 9 controles) in verhouding tot het aantal controles dat KPMG controleert (4 controles) kan niet zonder meer de conclusie worden getrokken dat in het hoger onderwijs standaard een lagere materialiteit wordt gehanteerd bij de controles.

Een andere invalshoek kan zijn dat onderwijsinstellingen met meer dan € 100 miljoen rijksbijdragen inherent een hoger risicoprofiel voor de stakeholders hebben, dan onderwijsinstellingen met minder rijksbijdragen. Deze invalshoek kan niet worden onderzocht op basis van de huidige informatie, omdat we alleen zicht hebben op de gebruikte materialiteit van de onderwijsinstellingen met meer dan € 100 miljoen rijksbijdragen. Verder onderzoek zou hier inzicht in kunnen geven. Hetgeen dan wel gesteld kan worden, is dat twee accountantsorganisaties voor het merendeel van haar controles van de grote onderwijsinstellingen aan de bovenkant van het maximale percentage zitten dat in het onderwijsaccountantsprotocol wordt beschreven. Het hanteren van een nog hogere materialiteit door een lager risicoprofiel voor de kleinere instellingen is hierdoor dan bijna niet mogelijk.

Relevanter rapporteren

Na de invoering van de risicoparagraaf (richtlijn 660) en de continuïteitsparagraaf in de verslaggeving van onderwijsorganisaties, is de uitgebreide controleverklaring een volgende stap in het relevanter rapporteren. Door de invoering van de uitgebreide controleverklaring geven accountants meer inzicht in de controle-aanpak en de uitgevoerde werkzaamheden aan stakeholders. De uitdaging ligt bij de accountants om nog concreter te worden in het benoemen van kernpunten en de relevante controlewerkzaamheden die ze hierop uitvoeren. Tevens kunnen accountants meer duidelijkheid verschaffen over de diepgang van de controle door niet alleen de materialiteit, maar ook de argumenten en afwegingen ten aanzien van de gekozen materialiteit beter te beschrijven.

Een kans voor meer transparantie ligt daarnaast ook bij het verslag van het bestuur en van de raad van toezicht. Momenteel wordt nog niet concreet 'afgedwongen' dat dit verslag ook aandacht schenkt aan de belangrijkste kernpunten vanuit de controle. De verwachting is echter dat de raad van toezicht minimaal dezelfde onderwerpen in het vizier heeft vanuit haar toezichhoudende rol als accountant. Door deze aspecten en de reactie van de raad hierop ook concreet te benoemen in het verslag van de raad van toezicht krijgt de gebruiker van de jaarrekening ook inzicht in de visie van de interne toezichthouder op de kernpunten.

Tot slot is in het kader van relevanter rapporteren door de accountant van belang te onderzoeken hoe de gebruiker van de jaarrekening de relevantie van deze uitgebreide controleverklaring in de onderwijssector ervaart. Een dergelijke evaluatie zal de komende maanden in ieder geval onder leiding van het ministerie van OCW plaatsvinden.

Tabel 4. Overzicht van gehanteerde materialiteitspercentages per onderwijssector en uitgedrukt als percentage van het totaal.

| Onderwijssector | Aantal verklaringen per gehanteerd materialiteitspercentage voor getrouwheid | | | | | | | | Totaal |
|-----------------------------------|--|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|
| | 1,0 | 1,4 | 1,5 | 1,7 | 1,8 | 1,9 | 2,0 | Overig* | |
| | Aantal controleverklaringen | | | | | | | | |
| Primair onderwijs (PO) | 1 | | | | | 1 | | | 2 |
| Voortgezet onderwijs (VO) | 1 | | | | 1 | 2 | 2 | 3 | 9 |
| Regionaal opleidingscentrum (ROC) | 5 | | 1 | | | | 3 | | 9 |
| Hoger beroepsonderwijs (HBO) | 7 | | 1 | | 1 | | 3 | | 12 |
| Universiteiten (UNI) | 8 | 1 | 1 | 1 | | 1 | 1 | | 13 |
| Totaal | 22 | 1 | 3 | 1 | 2 | 4 | 9 | 3 | 45 |

* Onder overige zijn twee controles waar twee verschillende materialiteitsniveaus in één controle worden gebruikt, en één controle waar de materialiteit wordt gebaseerd op het balanstotaal.

Contact

Voor meer informatie kunt u contact opnemen met:



Dorus van Boxtel
Accountant Onderwijsgroep
088 792 47 63
dorus.van.boxtel@nl.pwc.com



Richard Goldstein
Voorzitter Onderwijsgroep
088 792 50 48
richard.goldstein@nl.pwc.com