

Jaarverslaggeving van universiteiten:

De kwaliteit van de Nederlandse universitaire jaarverslagen gemeten

Arianne Peelen, John Poot en Frans Volmer

SAMENVATTING De jaarverslaggeving van universiteiten staat volop in de belangstelling van zowel publiek als politiek. Uitgangspunt van recente aanpassingen van de richtlijn voor de jaarverslaggeving van universiteiten was om de transparantie en toegankelijkheid van externe verslaggeving te verbeteren. Om kwaliteitsverbeteringen te kunnen bepalen, moet eerst een geschikt meetinstrument ontworpen worden. In dit artikel wordt aan de hand van gangbare disclosure indices en een uitgebreide enquête onder deskundigen en belanghebbenden een op de specifieke situatie van universiteiten toegespitste index ontwikkeld (de UNISTAD-index: UNiversity Stakeholder Accountability Disclosure-index). Door met deze index de kwaliteit van Nederlandse universitaire jaarverslagen te vergelijken met buitenlandse jaarverslagen blijkt dat de eerstgenoemde bij bepaalde informatie-elementen, bijvoorbeeld de onthulling van informatie over het risicomanagement, achterblijft bij de informatieverstrekking in de jaarverslagen van universiteiten uit andere landen, bijvoorbeeld Nieuw-Zeeland. Als we de kwaliteit van universitaire jaarverslagen over 2002 vergelijken met 2001 blijkt dat de kwaliteit van Nederlandse jaarverslagen echter wel is verbeterd.

1 Inleiding

Bij veel instellingen binnen de universitaire sector werd de bestuurlijke agenda de afgelopen paar jaren voor een belangrijk deel bepaald door enkele ontwikkelingen die direct of indirect zijn voortgevloeid uit de ondertekening van de Bologna-verklaring, zoals de invoering van het bachelor-masterstelsel, de toenemende internationalisering, veranderingen in de stelsels van kwaliteitszorg en accreditatie en de noodzaak tot het aangaan van strategische samenwerkingsver-

banden. Daarnaast hebben veel instellingen te kampen met een verhoogde druk op de voorzieningen door de explosieve toename van het aantal studenten en met de verschuiving van de financiering van onderzoek naar subsidiefondsen (KNAW, NWO) en de private sector. Deze ontwikkelingen zijn niet voorbehouden aan de Nederlandse hoger onderwijs- en onderzoeksector. Ook in het buitenland hebben universiteitsbesturen veel werk aan het inspelen op gelijksoortige uitdagingen.

Deze ontwikkelingen hebben ook hun weerslag gehad op de wijze waarop universiteiten verantwoording afleggen. De informatiebehoefte van de in Nederland belangrijkste belanghebbende, het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW), veranderde bijvoorbeeld aanzienlijk. Op het niveau van de rijksoverheid speelt beleidsgericht begroten en verantwoorden tegenwoordig een dermate grote rol dat enkel het

Mevrouw A.S. Peelen RA en drs. J.K. Poot RA zijn respectievelijk senior manager en partner bij Deloitte Assurance Public Sector. De heer Poot is initiatiefnemer en (sinds 1995) voorzitter van de jury van de F.G. Kordes-Trofee, een prijs die jaarlijks wordt uitgereikt voor het beste jaarverslag in de publieke sector. De heer dr F.G. Volmer RA studeerde aan de Erasmus Universiteit Rotterdam waar hij promoveerde op een onderzoek naar de financiële rapportages van gemeenten. Sinds 1986 is hij verbonden aan de Universiteit Maastricht waarbij hij met name onderzoek doet naar de financiële verslaggeving in de publieke sector. De auteurs zijn de heren drs. M. Steegers en drs. W. van Schipstal dank verschuldigd voor de voorbereidende en ondersteunende werkzaamheden bij het totstandkomen van het artikel. Dit geldt eveneens voor prof. dr. F. van Schaik RA voor het becommentariëren van de conceptversie van het artikel. De verantwoordelijkheid van de inhoud van het artikel berust bij de auteurs.

nagaan in welke mate de instelling het door het Ministerie van OCW opgestelde beleid heeft uitgevoerd niet langer voldoende is. Er dient nu een duidelijke koppeling tussen te bereiken doelen, ondernomen handelingen en de mate van beleidsrealisatie gelegd te worden. Zowel de gestelde doelen als de mate waarin deze zijn bereikt, dienen meer en meer met cijfermateriaal onderbouwd te worden¹. Tegelijkertijd wordt door andere belanghebbenden, zoals het bedrijfsleven, de lokale overheid, studenten en maatschappelijke organisaties juist meer kwalitatieve informatie verlangd.

Het onderkennen van de bovengenoemde ontwikkelingen heeft van de zijde van de overheid geleid tot een aantal initiatieven. Voorbeelden hiervan zijn de publicatie van de nieuwe richtlijn 'jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek' (Cfi, 2000), recente aanpassingen aan deze richtlijn (Cfi, 2002; 2004), de nota 'Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording' (Ministerie van Financiën, mei 1999) en de wetgevingsnotitie 'Naar een nieuwe Wet op het op hoger onderwijs' (Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, februari 2005).

2 Probleemstelling

Vanwege het grote belang van de universitaire sector voor de Nederlandse samenleving is het van eminent belang dat belanghebbenden kunnen bepalen in hoeverre de door de Nederlandse universiteiten verstrekte informatie aan externe partijen van adequate kwaliteit is. Een geschikt meetinstrument daarvoor ontbreekt echter tot op heden.

Het eerste onderzoeksdoel is daarom het ontwikkelen van een meetinstrument, de disclosure index, dat voldoet aan de wensen van de wetgevende instanties, opstellers, controleurs, deskundigen en andere belanghebbenden, voor het meten van de kwaliteit van de externe verslaggeving van universiteiten.

Vervolgens zal met dit meetinstrument worden onderzocht of als gevolg van de 'Wijziging Regeling jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek' (Cfi, 2002), met ingangsdatum 1 januari 2002, de jaarverslagen van de Nederlandse universiteiten verbeterd zijn. In dit licht richt dit onderzoek zich op de kwantiteit en kwaliteit van de verstrekte informatie in de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten over de boekjaren 2001 en 2002.

Tenslotte is het door de internationalisering van de onderwijs- en onderzoeksmarkt en de ontstane concurrentie met buitenlandse universiteiten interessant om de kwantiteit en kwaliteit van de in de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten opgenomen informatie te vergelijken met de informatie in de jaarver-

slagen van buitenlandse universiteiten om zo mogelijke verbeterpunten te identificeren.

3 Het meten van de kwaliteit van de externe verslaggeving

Bij de beschrijving van het onderzoeksdoel is het begrip kwaliteit genoemd. De kwaliteit van de externe verslaggeving hangt nauw samen met de mate waarin deze haar doel weet te bereiken. Volgens Aukes (1988) heeft de externe verslaggeving van organisaties zonder winstoogmerk (waaronder universiteiten) twee functies:

- 1 de verantwoordingsfunctie: het afleggen van verantwoording door de instellingsleiding over het in de verslaggevingperiode gevoerde beleid, primair bedoeld voor de verstrekkers van financiële middelen;
- 2 de informatieve functie: het verstrekken van informatie voor de oordeelsvorming en de daarop gebaseerde besluitvorming aan bij de instelling betrokken belanghebbenden.

Hoewel de richtlijn² met name het belang van de verantwoordingsfunctie binnen de publieke sector benadrukt, zal er in dit onderzoek vanuit worden gegaan dat bij het bepalen van de mate waarin de verslaggeving erin geslaagd is haar doel te bereiken beide functies in ogenschouw dienen te worden genomen.

Hoewel *het verslag*³ absoluut niet de enige methode is om informatie over te brengen op geïnteresseerde externe partijen, is dit het enige verantwoordingsdocument met zowel financiële als niet-financiële informatie dat op regelmatige basis beschikbaar wordt gesteld aan het publiek en dat voldoet aan alle verslaggevingverplichtingen. Bovendien hebben Lang en Lundholm (1993) vastgesteld dat het niveau van de informatieverstrekking van het jaarverslag positief gecorreleerd is met het niveau van de informatieverstrekking via andere media. Het jaarverslag is daarmee als geen ander document geschikt voor het meten van de kwaliteit van de externe verslaggeving.

4 De disclosure index

Door gebruik te maken van een instrument dat zowel kwalitatieve als kwantitatieve percepties omzet in scores is het mogelijk een indicatie te krijgen van de kwaliteit van de geopenbaarde informatie. Dergelijke disclosure indices worden veelvuldig gehanteerd bij onderzoeken naar informatieverstrekking door publieke en private organisaties (Gray en Haslam, 1990; Coy et al., 1993a, 1993b, 1995; Fisher et al., 1996; Nelson et al., 2003).

Al deze onderzoeken hebben tot nu toe niet geleid tot het ontstaan van één universele disclosure index

binnen het vakgebied verslaggeving. Onderzoekers staan dus voor de keuze tussen het aanpassen van een bestaande index die aansluit bij het door hen gekozen onderzoeksonderwerp of het ontwikkelen van een nieuwe index.

Een veel gebruikte index is de door Coy et al. (1993a, 1993b, 1995) ontwikkelde 'Modified Accountability Disclosure (MAD)'-index. Deze index zal ook als basis voor dit onderzoek dienen.

5 De MAD-index

De MAD-index bevat 26 onderdelen die een jaarverslag van universiteiten zou moeten bevatten en die vervolgens op een open en oplopende 5-puntsschaal worden beoordeeld. Omdat niet ieder onderdeel van de index even belangrijk is, wordt aan ieder onderdeel een gewicht toegekend op een 3-puntsschaal. Deze toekenning van gewichten (laag, gemiddeld, hoog), geschiedde in het geval van de MAD-index op basis van een literatuurstudie. Hoewel de MAD-index in de hierboven beschreven vorm nog steeds wordt gebruikt door onderzoekers, bijvoorbeeld Nelson et al. (2003), is door de auteurs besloten om de MAD-index als beginpunt te nemen maar deze dermate te wijzigen dat een nieuwe index ontstaat.

6 Ontwikkeling van de UNISTAD-index

Hooks et al. (2001) identificeren drie fasen bij de ontwikkeling of aanpassing van een disclosure index:

- a de identificatie van potentiële onderdelen;
- b de ontwikkeling van een proefindex;
- c de vaststelling van de index.

Hieronder wordt beschreven welke processen per fase van de door de auteurs ontwikkelde UNiversity Stakeholder Accountability Disclosure (UNISTAD)-index hebben plaatsgevonden.

a De identificatie van potentiële onderdelen

De 26 onderdelen van de hierboven beschreven MAD-index zijn door de auteurs verder aangevuld met 22 financiële en niet-financiële informatieonderdelen die naar voren kwamen na bestudering van de wet- en regelgeving betreffende de verslaggeving van universiteiten in verscheidene landen, het analyseren van recente verslagen van universiteiten uit verscheidene landen en de bestudering van andere literatuur. Deze 48 potentiële informatieonderdelen werden onderverdeeld in 5 categorieën: *Bestuur en organisatie, Strategie en doelstellingen, Bedrijfsvoering en prestatiemeting, Financiële situatie en prestaties en Overige aspecten van het verslag* (zie appendix I).

b De ontwikkeling van een proefindex

Door het houden van een enquête aan 182 personen is geprobeerd om van een grote groep belanghebbenden en inhoudsdeskundigen informatie te verkrijgen over de compleetheid en geschiktheid van de potentiële informatieonderdelen. Onder de benaderde personen bevinden zich leidinggevend en medewerkers op de financiële afdelingen verantwoordelijk voor het opstellen van het jaarverslag van alle Nederlandse universiteiten en verscheidene buitenlandse universiteiten, leden van de hoogste bestuursorganen, controlerende accountants, externe financiers en afgevaardigden van binnen- en buitenlandse overheidsinstanties en koepelorganisaties. Hierbij is geprobeerd een balans te vinden tussen de beleidsvormende, de beleidsuitvoerende en de beleidscontrolerende groep.

Het reactiepercentage is 32,4%, oftewel 59 valide reacties. Vanuit iedere in de vorige alinea genoemde groep is wel één of meer reacties ontvangen. Beperkt is echter wel de hoeveelheid bruikbare reacties die is ontvangen uit het buitenland, slechts 10.

De respondenten werd gevraagd hun mening over de relevantie en het belang van de 48 eerder geïdentificeerde potentiële informatie-elementen te geven door het noteren van een cijfer tussen de 0 (niet belangrijk) en 5 (zeer belangrijk) naast ieder informatie-element. Bij alle 48 potentiële informatie-elementen vond meer dan 90% van de respondenten het informatie-element van belang. Daarom is besloten alle 48 potentiële informatie-elementen op te nemen in de uiteindelijke index. Het bij ieder informatie-element behorende rekenkundige gemiddelde en mediaan zijn terug te vinden in appendix I.

Onderzocht is tevens of er tussen de Nederlandse respondenten en de buitenlandse respondenten een statistisch significant verschil bestaat in de mate van belang die wordt toegerekend aan ieder informatie-element. De verzamelde data geven de indicatie⁴ dat respondenten uit het buitenland meer belang hechten aan de wettelijk voorgeschreven informatie-elementen zoals de *exploitatierekening, de balans, de accountantsverklaring, het kasstroomoverzicht en het overzicht van gelieerde partijen*.

Deze uitkomst leidt tot de hypothese dat belanghebbenden en inhoudsdeskundigen in Nederland het jaarverslag zien als een breed verantwoordings- en informatiedocument terwijl in het onderzochte buitenland meer de opvatting leeft dat het jaarverslag voornamelijk gericht is op de publicatie van een kleinere groep wettelijk voorgeschreven informatie-elementen. De hoeveelheid buitenlandse respondenten is echter te klein om statistisch na te gaan voor welke landen dit specifiek geldt.

Voor de bepaling van de kwaliteit van de informatieverstrekking sluit eveneens de door Coy (1995) gebruikte methode het beste aan op dit onderzoek. Hierbij wordt eerst bepaald of het informatie-element op enige wijze in het jaarverslag aanwezig is. Indien dit niet het geval is, ontvangt het jaarverslag voor dit informatie-element een score van nul. Is een informatie-element wel aanwezig dan gaat men over tot het beoordelen van de kwaliteit van de informatieverstrekking op dit punt op een ordinale schaal. Deze kan uiteenlopen van 1 (slecht) tot 5 (uitmuntend).

Het gebruiken van een duidelijke benchmark draagt bij aan het zo consistent mogelijk maken van het scoringsproces. Daarnaast kunnen er directe vergelijkingen tussen informatieverstrekkings worden gemaakt. In dit onderzoek zal ook gebruik worden gemaakt van een 5-puntschaal. Verder wordt de feitelijke informatieverstrekking op ieder informatie-element vergeleken met de door de auteurs geïdentificeerde 'best practice' op dit gebied⁵.

c De vaststelling van de uiteindelijke index

Drie onderzoekers hebben onafhankelijk van elkaar de proefindex vervolgens gebruikt voor het beoordelen van de jaarverslagen van 7 universiteiten uit zowel binnen- als buitenland. De verschillen in indexscores voor hetzelfde verslag tussen de 3 onderzoekers bedroeg ten hoogste 5,5% en de 2 hoogst scorende en de 2 laagst scorende van de verslagen kwamen bij alle onderzoekers overeen.

Omdat het beoordelen van enkele feitelijke informatieverstrekkings met de proefindex geen onoverkomelijke problemen opleverde en de verkregen resultaten dermate consistent en betrouwbaar overkwamen, is door de onderzoekers besloten geen verdere wijzigingen aan de proefindex door te voeren.

7 Het vergelijkingsmateriaal

Als vergelijkingsmateriaal voor de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten is gekozen voor de jaarverslagen van universiteiten uit Australië, Nieuw-Zeeland en Vlaanderen (België) over het kalenderjaar 2002 en Canada en Groot-Brittannië over het boekjaar 2002/2003.

Deze landen zijn gekozen omdat de manier van financiering van universiteiten, voornamelijk met publieke middelen, en de accountingmethodiek grotendeels overeenkomen met die in Nederland⁶ en om de resultaten van dit onderzoek te kunnen vergelijken met eerdere bevindingen van o.a. Banks et al. (1997) en Nelson et al. (1997; 2003). In totaal zijn 132 buitenlandse universiteiten benaderd.

Bij de ontvangen Australische en Nieuw-Zeelandse jaarverslagen valt op dat de financiële en niet-financiële informatie in beide landen meestal wordt samengevoegd in één document.

Bij de zes Vlaamse universiteiten valt op dat hoewel de kwantiteit en vorm van de te publiceren informatie wettelijk is vastgelegd door de Vlaamse regering in haar besluit van 4 februari 1997, de informatieverstrekking per universiteit sterk uiteen loopt. In nagenoeg alle gevallen ontbreekt gedetailleerde financiële informatie. In tegenstelling tot andere landen ontbreekt ook meestal een accountantsverklaring.

Zowel in Groot-Brittannië als in Canada hebben de verslaggevingverplichtingen van universiteiten nagenoeg uitsluitend betrekking op de financiële informatie. Gevolg hiervan is dat indien niet-financiële informatie wordt gepubliceerd dit veelal los van de financiële informatie gebeurt. In deze landen komen we een allesomvattend jaarverslag zelden tegen.

Uit de binnengekomen jaarverslagen uit Australië, Canada en Groot-Brittannië is per land aselekt een steekproef getrokken. Een overzicht met daarin enkele

Tabel 1: scoringspercentages per groep informatie-elementen en de gemiddelde totale indexscore per land

Land	Bestuur en organisatie	Strategie en doelstellingen	Bedrijfsvoering en prestatiemeting	Financiële situatie en prestaties	Overige aspecten	Gemiddelde totale Indexscore	Standaarddeviatie	MAD-index score 1994
Nieuw-Zeeland	53,1	56,4	55,0	61,1	76,0	59,1	4,6	85
Australië	62,3	43,2	50,5	57,3	77,6	56,9	5,5	30
Nederland	57,2	32,0	59,1	58,9	61,5	56,4	5,0	
Groot-Brittannië	37,7	20,3	27,6	58,6	79,2	43,7	3,9	18-19
België	36,9	22,9	60,2	25,9	42,8	40,2	3,3	
Canada	38,4	19,5	27,0	46,8	72,9	39,4	11,2	16
Gemiddeld	47,1	32,4	46,6	51,4	68,3	49,3	9,1	

le gemiddeldes van de geselecteerde universiteiten per land is te vinden in appendix II. Uiteindelijk zijn er 84 informatieverstrekkings beoordeeld aan de hand van de UNISTAD-index. De bespreking van de resultaten volgt hieronder.

8 Resultaten per land

De verslagen van de Nieuw-Zeelandse universiteiten ontvangen gemiddeld de hoogste indexscore. Dit komt overeen met de bevindingen van Nelson et al. (2003) die door het bijeenbrengen van onderzoeksresultaten geboekt met de MAD-index constateerde dat in 1994⁷ in Nieuw-Zeeland betere jaarverslagen werden verstrekt dan in Australië, Canada en Groot-Brittannië. Australië, dat volgens Nelson et al. (2003) in 1994 nog een grote achterstand had op Nieuw-Zeeland, heeft deze in 2002 volgens tabel 1 grotendeels weten in te lopen (zie pag. 153).

De lagere indexscore van Canada en Groot-Brittannië wordt grotendeels veroorzaakt door de slechte score op het onderdeel 'bedrijfsvoering en prestatiemeting'. Dit komt weer door de geringe informatieve waarde van de in deze landen gepubliceerde 'annual reports' of 'annual reviews', die meestal meer weg hebben van een promotiebrochure dan van een verantwoordingsdocument. Opvallend is bovendien de hoge standaarddeviatie van de onderzochte verslagen vanuit Canada. Dit duidt op grote verschillen tussen de informatieverstrekkings, wat overeenkomt met de bevindingen van Nelson et al. (2003), waarbij er ook grote verschillen zaten in de toegekende MAD-scores.

De lage indexscore van België wordt daarentegen veroorzaakt door de afwezigheid van nagenoeg alle uitgebreide financiële informatie. Alleen de meest elementaire financiële overzichten zoals een exploitatierekening en een balans zijn aanwezig. Verder bevatten de Belgische verslagen wel veel niet-financiële detailinformatie maar worden daardoor ook erg omvangrijk (meer dan 150 pagina's).

Nederland bevindt zich net achter Australië en Nieuw-Zeeland. De geringe achterstand ontstaat met name bij de groepen onderdelen 'strategie en doelstellingen' en 'overige aspecten van het verslag'. Bij de eerste groep scoort Nederland met een gemiddeld toegekende score van 0,21 op het informatie-element 'risicomanagement' relatief laag. Australië en Nieuw-Zeeland behalen op dit onderdeel een gemiddelde score van respectievelijk 2,00 en 2,56. De Nederlandse universiteiten zetten hier, zoals al blijkt uit de score, nagenoeg niets tegenover. Bij de 'overige aspecten van het verslag' blijft de vermelding van de wet- en regel-

geving waaraan het verslag en de universiteit dienen te voldoen achter bij Australië waar universiteiten onder het kopje 'Statutory Reporting' vaak diverse wetten en de naleving ervan door de universiteit behandelen. In Nederland komen de universiteiten vaak niet verder dan de vermelding dat het verslag is opgesteld volgens de richtlijn 'jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek'.

9 Resultaten per universiteit

Om te kunnen komen tot een gemiddelde indexscore per land zijn eerst de jaarverslagen van individuele universiteiten beoordeeld. De 10 onderzochte universiteiten met de hoogste indexscore voor hun jaarverslag over 2002 zijn terug te vinden in tabel 2.

Tabel 2: de 10 onderzochte universiteiten met de hoogste indexscore voor hun jaarverslag over 2002

#	Universiteit	Land	Indexscore
1	University of Otago	Nieuw-Zeeland	67,2
2	University of Queensland	Australië	65,4
3	Universiteit Twente	Nederland	65,1
4	RMIT University	Australië	62,9
5	Katholieke Universiteit Nijmegen	Nederland	61,2
6	Lincoln University	Nieuw-Zeeland	61,0
7	Vrije Universiteit	Nederland	60,7
8	Erasmus Universiteit Rotterdam	Nederland	60,6
9	University of Melbourne	Australië	60,2
10	Deakin University	Australië	60,1

De University of Otago heeft haar hoge indexscore mede te danken aan de 11 informatie-elementen waarop het jaarverslag de maximale score van 5 punten behaalt. Hieronder bevinden zich de informatie-elementen 'beschrijving van de service en activiteiten ten behoeve van de gemeenschap' en 'kostprijsberekeningen' waarop de University of Otago zelfs een internationale 'best practice' vormt. Daarentegen is het jaarverslag met 150 pagina's omvangrijk en geeft de universiteit vaak aan dat bepaalde doelstellingen behaald zijn maar geeft het geen inzicht in de manier waarop dit bereikt is en op welke uitgangspunten de doelstellingen waren gebaseerd.

Van de Nederlandse jaarverslagen komt het jaarverslag van de Universiteit Twente als beste naar voren met een score van 65,1%. Hoewel deze universiteit de keuze heeft gemaakt om alleen de verkorte jaarrekening op te nemen, waardoor het jaarverslag op het vlak van de financiële prestaties en situatie minder gedetailleerde informatie verstrekt, kan dit

jaarverslag de vergelijking met de beste onderzochte jaarverslagen van buitenlandse universiteiten goed doorstaan.

10 Resultaten van de Nederlandse universitaire jaarverslagen over 2001 en 2002

De gemiddeld toegekende indexscore voor de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten is gestegen van 50,3 in 2001 naar 56,4 in 2002.

Zoals is te zien in tabel 3 is bij 13 van de 14 universiteiten de totale indexscore voor het jaarverslag over 2002 hoger dan voor het jaarverslag van 2001. De in tabel 3 geconstateerde verbetering is bovendien statistisch significant (Wilcoxon Signed Ranks Test op het 1% significantieniveau).

Met bijna een verdubbeling in de score is het jaarverslag van de Universiteit van Amsterdam het sterkst verbeterd. Hierbij moet wel worden vermeld dat de UvA voor het boekjaar 2002 het bestuursverslag niet verstrekke aan het publiek waardoor het voordien voor de in dit gedeelte voorkomende informatie-elementen ook geen score ontving.

Dat de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten over 2002 zijn verbeterd ten opzichte van 2001 is gezien het bovenstaande dus een aannemelijke conclusie. Nu rijst de vraag welke informatie-elementen hiertoe hebben bijgedragen en welke nog steeds achterblijven. De informatie-elementen waarvan de absolute scores met 0,8 of meer gestegen zijn, worden weergegeven in tabel 4.

Tabel 3: Indexscores per universiteit voor boekjaren 2001 en 2002

Universiteit	Indexscore	indexscore	Percentuele verandering ⁱ
	2001	2002	
Universiteit van Amsterdam	37,7	56,4	+49,6%
Katholieke Universiteit 51,2 Nijmegen	61,2	+19,5%	
Technische Universiteit Eindhoven	45,5	53,3	+17,1%
Universiteit Leiden	50,4	58,7	+16,5%
Universiteit Maastricht	45,6	52,6	+15,4%
Universiteit van Tilburg	52,2	58,5	+12,1%
Universiteit Utrecht	51,6	57,3	+11,0%
Erasmus Universiteit Rotterdam	54,9	60,6	+10,4%
Rijksuniversiteit Groningen	52,3	56,7	+8,4%
Wageningen Universiteit	45,9	49,4	+7,6%
Technische Universiteit Delft	48,5	51,7	+6,6%
Vrije Universiteit	57,7	60,7	+5,2%
Universiteit Twente	62,1	65,1	+4,8%
Open Universiteit	48,2	47,2	-2,1%
Gemiddeld	50,3	56,4	+11,7%

i Het opnemen van de percentuele veranderingen heeft als doel een indicatie te geven van de gemaakte progressie. Aan de percentages kan verder geen statistische betekenis worden gehecht.

Tabel 4: Informatie-elementen met de sterkste verbetering in de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten

Informatie-element	Gemiddelde score 2001	Gemiddelde score 2002	Absolute verbetering
Analyse van de ondersteunende services aan studenten	1,9	2,9	+1,0
Interne en externe kwaliteitszorg	2,8	3,8	+1,0
Tevredenscores studenten en personeel	0,9	1,8	+0,9
Bronnen 2 ^{de} , 3 ^{de} en 4 ^{de} geldstromen	1,9	2,8	+0,9
Missie, visie en doelstellingen	2,4	3,3	+0,9
Prestaties vs. Doelstellingen	0,9	1,7	+0,8

Tabel 5: Informatie-elementen met een lage gemiddelde score in de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten

Informatie-element	Gemiddelde score 2001	Gemiddelde score 2002	Absolute verbetering
Kostprijsberekeningen	0,3	0,0	-0,3
Beschrijving risicomanagement	0,00	0,2	0,2
Informatie over toekomstige ontwikkelingen en prestaties	0,9	0,9	0,0
Loopbaanontwikkeling van de afgestudeerden	1,1	1,2	0,1
Beschrijving van de historie en reputatie van de instelling	1,0	1,3	0,3
Service en activiteiten ten behoeve van de gemeenschap	0,9	1,5	0,6

De kwalitatieve verbetering van jaarverslagen in 2002 is grotendeels te danken aan de toegenomen aandacht voor kwaliteitszorg, dienstverlening aan en tevredenheid van studenten en de mate waarin door het bestuur gestelde doelstellingen worden gerealiseerd. Er zijn echter ook informatie-elementen die met hun gemiddelde score voor 2002 enigszins achterblijven. Deze staan vermeld in tabel 5.

Hoewel de aandacht is toegenomen voor verantwoording over aspecten waar studenten en personeel direct bij betrokken zijn, is de aandacht afgenomen voor verantwoording aan indirecte betrokkenen. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de verslechtering van jaarverslagen op punten als 'activiteiten ten behoeve van de gemeenschap' en de loopbaanontwikkeling van studenten die de universiteit reeds verlaten hebben.

Veel van de sterk verbeterde informatie-elementen zijn daarnaast voor het eerst expliciet opgenomen in de nieuwe richtlijn of de wijziging hiervan van juli 2002. Over veel van de informatie-elementen die qua indexscore vooralsnog achterblijven is echter weinig of niets in de richtlijn terug te vinden. De expliciete opname van informatie-elementen in de richtlijn 'jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek' levert dus een duidelijke bijdrage aan de verbetering van de kwaliteit van de jaarverslagen.

11 Conclusie en discussie

Onze poging tot het ontwikkelen van een meetinstrument, dat voldoet aan de wensen van wetgevende instanties, opstellers, controleurs, deskundigen en andere belanghebbenden, heeft geleid tot het ontstaan van de 'UNiversity Stakeholder Accountability Disclosure'-index. Uit de kwaliteitsmeting die met de UNISTAD-disclosure index is uitgevoerd, is gebleken dat de algehele kwaliteit van de jaarverslagen van de Nederlandse universiteiten vergelijkbaar is met enkele toonaangevende landen. Nederland bevindt zich net achter Nieuw-Zeeland en Australië maar bevindt zich wel ruim boven de internationaal gemiddelde UNISTAD-score in 2002. Binnen de internationale top-10 van onderzochte jaarverslagen van universiteiten bevinden zich 4 Nederlandse universiteiten maar ook hier wordt de ranglijst aangevoerd door universiteiten uit Nieuw-Zeeland en Australië.

Nederlandse universiteiten hebben in 2002 een kwalitatieve inhaalslag gemaakt ten opzichte van 2001. De gemiddelde Nederlandse UNISTAD-disclosure score steeg van 50 naar 56 punten. Op het gebied van de kwaliteitszorg, tevredenheidsscores en financieringsbronnen

was er een duidelijke stijging in kwaliteit en kwantiteit van de openbaar gemaakte informatie te onderkennen. Vooral op het gebied van kengetallen en studentenpresentaties behalen de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten een hoge score. Tegelijkertijd is het opmerkelijk om te zien dat Nederlandse universiteiten erg laag scoren op belangrijke gebieden als het identificeren en beschrijven van toekomstige ontwikkelingen en het actief beheersen van risico's. Dit onderdeel is met name van belang gezien de dynamische omgeving waarin universiteiten opereren en tal van ontwikkelingen die de continuïteit van een universiteit beïnvloeden. Internationaal blijft Nederland op het gebied van risicomanagement ver achter bij de 'best practices'. Zo wordt in Australië in de jaarverslagen uitgebreid stilgestaan bij de diverse risico's en geven sommige universiteiten zelfs een analyse van de kans op en de *impact* van deze risico's, terwijl in Nederland slechts een enkele universiteit melding maakt van het feit dat zij bezig zijn met het opzetten van een risicomanagement-programma.

De kwaliteit van de jaarverantwoording van Nederlandse universiteiten is toegenomen door de invoering van de wijziging van de richtlijn van de jaarverslaggeving van het Hoger Onderwijs en Wetenschappelijk Onderzoek met ingangsdatum 1 januari 2002. Toekomstig onderzoek zal uit moeten wijzen of dit een eenmalig effect is of dat dit enkel de aanzet is die tot verdere verbetering van de kwaliteit van de jaarverslagen van Nederlandse universiteiten zal leiden.

Literatuurlijst

- Aukes, J., (1988), *Externe verslaggeving door organisaties zonder winst-oogmerk*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Australian Accounting Research Foundation, (1995), *Statements of Accounting Concepts (SAC) 1-4*, Caulfield, Victoria.
- Banks, W., J. Fisher en M. Nelson, (1997), University Accountability in England, Wales, and Northern Ireland: 1992-1994, in: *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, vol. 6, no. 2, pp. 211-226.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), (1996), *CICA Handbook, section 4400*, Toronto.
- Canadian Association of University Business Officers (CAUBO), (1984), *The Guide to Accounting Principles, Practices and Standards of Disclosure for Universities and Colleges of Canada*, Ottawa.
- Committee of Vice-Chancellors and Principals (CVCP), (1994), *Statement of Recommended Practice: Accounting in Higher Education Institutions*, London.
- Centrale Financiën Instellingen, (2000), *OCenW-richtlijn jaarverslaggeving: hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek*, Zoetermeer.
- Centrale Financiën Instellingen, (2002), *Wijziging regeling jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek*, Uitleg Gele Katern, no. 18, pp. 130-140.
- Centrale Financiën Instellingen, (2004), *Regeling tot wijziging van de richtlijn jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek*, Uitleg Gele Katern, no. 6, pp. 72-76.

Coy, D., K. Dixon en G. Tower, (1993a), *The Annual Reports of Tertiary Education Institutions: Quality, Timeliness, and Distribution (Working Paper)*, University of Waikato, Hamilton.

Coy, D., G. Tower en K. Dixon, (1993b), Quantifying the Quality of Tertiary Education Annual Reports, *Accounting and Finance*, no. 33, pp. 121-129.

Coy, D.V., (1995), *A Public Accountability Index for Annual Reporting by NZ Universities (PhD Thesis)*, University of Waikato, Hamilton.

Deloitte, (2003), *Juryverslag F.G. Kordes-Trofee 2002: Verslaggeving en Prestatieverantwoording door publieke organisaties*, Deloitte.

Department of Employment Education and Training (DEET), (1996), *Instructions for the Preparation of Annual Financial reports for the 1996 Reporting Period by Australian Higher education Institutions*, Higher Education Division, DEET, Canberra.

Fisher, J., M. Nelson en W. Banks, (1996), Accountability in Scottish Universities, in: *Certified Accountant*, pp. 46-47

Gray, R. en J. Haslam, (1990), External Reporting by UK Universities: An Exploratory Study of Accounting Change, in: *Financial Accountability and Management*, vol. 6, no. 1, pp. 51-72.

Hoogendoorn, M.N., (1993), *Het belang van de jaarrekening: interactie tussen gebruikers, verschaffers en controleurs*, Academic Service, Schoonhoven.

Hooks, J., Coy, D. en Davey H., (2001), Accountability through annual reporting by New Zealand electricity retail and distribution companies, *Pacific Accounting Review*, vol. 13, no. 2, pp. 35-69.

Lang, M. en Lundholm, R.J., (1996), Corporate disclosure policy and analyst behaviour, *The Accounting Review*, vol. 71, no. 4, pp. 467-492.

Linker, P.J. en M. Rijswijk, (2003), *Verantwoord Inhalen!*, Centrale Financiën Instellingen, Zoetermeer.

Marston, C.L. en P.J. Shives, (1991), The Use of Disclosure Indices in Accounting Research: A Review Article, *British Accounting Review*, vol. 23, no. 3, pp. 195-210.

Nelson, M., J. Fisher, G. Tower en W. Banks (1997), A Comparison of University Accountability in Australia and Canada, *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, vol. 4, no. 1, pp. 36-46.

Nelson, M., W. Banks en J. Fisher, (2003), Improved Accountability Disclosures by Canadian Universities, *Canadian Accounting Perspectives*, vol. 2, no. 1, pp. 77-107.

New Zealand Society of Accountants (NZSA), (1987), *Statement of Public Sector Accounting Concepts (SPAC)*, Wellington.

Universities UK, (2003), *Statement of recommended practice: accounting for further and higher education*, London.

Volmer, F., (2001), *The Financial Report of the Universities: maintaining academic standards?*, Maastricht University.

van dit artikel zal voor het geheel van bestuurverslag en jaarrekening echter de term jaarverslag gebruikt worden.

- 4 Door gebruik te maken van een statistische gamma (γ) waarde, gekoppeld aan een F-toets en bijbehorende P-waarde werd onderzocht of de enquêtedata blijf geven van het bestaan van dergelijke verschillen. Op het 5% statistisch significantieniveau is hier in twee gevallen bewijs voor. Deze twee informatie-elementen zijn de accountantsverklaring en het kasstroomoverzicht met P-waardes van respectievelijk 0,047 en 0,021.
- 5 De lijst met de geïdentificeerde 'best practices' inclusief toelichting is opvraagbaar bij de auteurs.
- 6 De Verenigde Staten, waar universiteiten in grote mate met privaatsgeld worden gefinancierd en waar veelal het 'fund-accounting' systeem wordt gehanteerd, viel daarom af.
- 7 Bron: Nelson, Banks en Fisher, (2003), p. 38, tabel 5. Van Nederland en België zijn geen MAD-scores opgenomen aangezien deze niet aan de hand van de MAD-index zijn beoordeeld. Bij Groot-Brittannië zijn twee scores opgenomen omdat Schotland door Banks et al. (1997) afzonderlijk van de rest van het koninkrijk is onderzocht met als gevolg twee MAD-scores. Eén voor Schotland en één voor Engeland, Wales en Noord-Ierland. Van Australië en Canada zijn ook nog latere jaarverslagen beoordeeld aan de hand van de MAD-index. De meest recente MAD-scores zijn voor Canada 57,5 voor de jaarverslagen over 2002 en voor Australië 34 voor de jaarverslagen over 1998. Door de andere onderzoeksopzet zijn de scores behaald met de MAD-index niet één op één vergelijkbaar of omzetbaar in scores behaald met de UNISTAD-index. De algemene indicatie die beide indices geven, bijvoorbeeld dat de overige onderzochte landen dicht bij het kwaliteitsniveau van Nieuw-Zeeland komen, komen echter wel overeen.

Noten

- 1 Zie nota: 'Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording', vergaderjaar 1998-1999, 26 573, nr. 2.
- 2 Zie Toelichting bij Regeling in de 'Wijziging Regeling jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek'.
- 3 Met het verslag wordt in de wet bedoeld wat in de spreektaal het jaarverslag wordt genoemd. Het geheel van bestuursverslag en jaarrekening dat wordt gepubliceerd om verantwoording af te leggen en uitleg te geven over de prestaties van de organisatie. In het vervolg

Appendix I Informatie-elementen met toegekend belang (enquête onder 59 deskundigen)

Informatie-element	Mediaan	Gemiddelde Ned.	Gemiddelde Tot.
- Bestuur en organisatie			
Voorwoord met voornaamste ontwikkelingen en prestaties	4	3,8	3,9
Beschrijving van de historie en reputatie van de instelling	2	1,9	1,9
Beschrijving van de aard en reikwijdte van de geboden services	3	3,1	3,0
Beschrijving van de organisatiestructuur incl. organogram	3	3,2	3,2
Overzicht opleidingen en onderzoeksscholen	3	3,5	3,4
Samenstelling bestuurs- en adviesorganen	3	3,4	3,3
Belangrijke kengetallen en kerncijfers	5	4,7	4,7
Functie en bericht van het toezichthoudende orgaan	4	3,9	3,8
- Strategie en doelstellingen			
Missie, visie, strategie en doelstellingen	4	4,3	4,3
Gerealiseerde prestaties vs. Doelstellingen en streefcijfers	5	4,4	4,4
Informatie over toekomstige ontwikkelingen en prestaties	4	4,1	4,1
Beschrijving risicomanagement	4	3,7	3,6
- Bedrijfsvoering en prestatiemeting			
Informatie over studentenaantallen	4	4,3	4,3
Studentenprestaties waaronder aantallen afgestudeerden	4	4,2	4,1
Loopbaanontwikkeling van de afgestudeerden	3	3,1	3,0
Wetenschappelijke publicaties, dissertaties etc.	4	4,1	3,9
Bronnen 2 ^{de} , 3 ^{de} en 4 ^{de} geldstromen	4	3,7	3,8
Interne en externe kwaliteitszorg	4	3,5	3,5
Samenwerking met strategische partners	3	3,4	3,5
Service en activiteiten ten behoeve van de gemeenschap	3	3,1	3,2
Demografische informatie betreffende het personeelsbestand	2	2,4	2,3
Loopbaanontwikkeling, arbeidsvoorwaarden etc. personeel	2	2,4	2,3
Tevredenheidsscores van de studenten en personeelsleden	3,5	3,5	3,5
Huisvestingsbeleid	3	2,8	2,8
Arbo- en milieubeleid	3	2,8	2,8
Beleid en gebruik van ICT	3	2,8	2,8
Overzicht service prestaties per hoofdkostenplaats	2	2,5	2,3
Analyse van de ondersteunende services aan studenten	2	2,5	2,4
Verkregen onderzoeksbeurzen en persoonsgebonden prijzen	3	3,3	3,2
- Financiële situatie en prestaties			
Beschrijving van de financiële situatie en prestaties	5	4,4	4,5
Beschrijving van het fin. beleid en de financieringsstructuur	4	4,1	4,1
Investerings	4	3,9	3,8
Financieel vooruitzicht	4	4,1	4,0
Beschrijving van de gebruikte accounting methoden	4	3,5	3,6
Afschrijvingsinformatie	3	3,5	3,4
Balans en toelichting	5	4,3	4,4
Exploitatierkening en toelichting	5	4,5	4,6
Kasstroomoverzicht	4	3,8	3,9
Overzicht verbonden partijen	4	3,8	3,9
Begrotingsinformatie	3	3,4	3,4
Niet uit de balans blijvende verplichtingen etc.	4	4,0	3,9

Kostprijsberekeningen	3	2,6	2,5
Overzicht opbrengsten en kosten per hoofdkostenplaats	3	3,0	3,0
- Overige aspecten van het verslag			
Basisgegevens	3	3,4	3,2
Accountantsverklaring en verantwoordelijkheidsinformatie	4	4,1	4,2
Wet- en regelgeving betreffende het verslag en de instelling	4	3,4	3,5
Tijdigheid van de publicatie	4	4,0	4,0
Presentatie en gebruikersvriendelijkheid	4	4,2	4,3

Appendix II Gemiddeldes van de beschrijvende statistieken van de onderzochte universiteiten per land

Per land	Studenten (in duizendtallen)	Omzet (in miljoen €)	Overheidssteun (in miljoen €)	% Overheidssteun/Omzet	Omzet per student (in €)
Australië	27	249	92	37%	9.200
België	20	321	237	74%	16.000
Canada	15	180	77	43%	12.000
Nederland	15	327	213	65%	21.800
Nieuw-Zeeland	20	134	56	42%	6.700
Groot-Brittannië	18	264	98	37%	14.700
Gemiddeld	18	242	117	48%	13.400