

DE ONTWIKKELINGEN VAN DE ACCOUNTANTSCONTROLE- WERKZAAMHEDEN BIJ NIET OP WINST GERICHTE INSTEL- LINGEN

door S. Kalkman R.A.

1 Inleiding

1.1 Dit artikel heeft de ontwikkelingen van de accountantscontrolewerkzaamheden bij niet op winst gerichte instellingen tot onderwerp. Deze - door de redactie van dit tijdschrift meegegeven - titel veronderstelt de aanwezigheid van ten minste twee soorten van verschillen welke bovendien beide invloed hebben op de accountantscontrolewerkzaamheden:

- verschillen tussen vroeger en nu;
- verschillen tussen niet op winst gerichte en andere instellingen.

Nu zal niemand ontkennen, dat er veel verschillen zijn tussen wel en niet op winst gerichte instellingen en ook tussen de controlewerkzaamheden van nu en 15 of 20 jaar geleden. De vraag is echter wel, of deze beide ook kunnen worden gecombineerd: zijn bij niet op winst gerichte instellingen de ontwikkelingen in de controlewerkzaamheden van de accountant wezenlijk anders geweest dan elders? Enig verschil is er altijd, maar is dat verschil wezenlijk? Het zal de meeste lezers zo vergaan als de auteur: hij kon deze zo op het oog eenvoudige, uit de praktijk gegrepen, vraag niet dan na een nadere analyse beantwoorden.

1.2 Het eerste verschil, namelijk dat tussen vroeger en nu, is reeds onderwerp van twee artikelen in dit nummer, namelijk:

- „De waarneming van het bestaan en de werking van de interne organisatie als middel van accountantscontrole”, door J. P. van Rossem, en
- „Ontwikkelingen in de techniek der accountantscontrole”, door C. J. I. M. van Tilburg.

Het in deze artikelen gestelde geldt in grote lijnen evenzeer voor niet op winst gerichte instellingen. Daarom zal deze bijdrage zich vooral bezighouden met de tweede groep verschillen, namelijk die tussen wel en niet op winst gerichte instellingen.

1.3 De bespreking van verschillen tussen wel en niet op winst gerichte instellingen wordt bemoeilijkt door het feit dat er tussen niet op winst gerichte instellingen onderling grote verschillen zijn. Er zijn bijvoorbeeld:

- verenigingen met uiteenlopende doelstellingen (zoals sportclubs en vakverenigingen);
- stichtingen in de liefdadigheidssfeer, die vooral fondsen aantrekken en deze voor een bepaald doel besteden;
- instellingen met enigszins bedrijfsmatige activiteiten, zoals ziekenhuizen en zwembaden;
- instellingen in de religieuze en welzijnssfeer, zoals kerken, club- en buurthuizen;

- onderwijsinstellingen (scholen, universiteiten).
- Later zal op de verschillen nader worden ingegaan.

1.4 In het artikel van de hand van Van Rossem wordt een overzicht gegeven van de middelen van de accountantscontrole.

De afweging van de betekenis van deze middelen, in een concreet geval, wordt gekenschetst als het moeilijkste onderdeel van de taakuitoefening van de accountant.

In deze bijdrage zullen enkele factoren die van belang zijn bij de keuze uit de beschikbare controlemiddelen nader worden besproken, namelijk:

- doelstelling van de te controleren instelling (§ 2);
- aard der activiteiten van de te controleren instelling (§ 3);
- organisatiestructuur, de administratieve organisatie en de interne controle (§4);
- aard van de verslaggeving (§ 5);
- eventuele aanvullende wensen en extra opdrachten van de zijde van de gecontroleerde of eventuele derden (§ 6).

Er zijn nog meer keuzebepalende factoren, zoals:

- de deskundigheid en de voorkeur van de betrokken accountant;
- de wens, te komen tot zo laag mogelijke controlekosten;
- de wens, via bepaalde controlemiddelen betere aanknopingspunten te vinden voor de adviesfunctie.

Deze factoren zullen echter niet nader worden besproken, daar zij niet tot verschillen tussen wel en niet op winst gerichte organisaties leiden.

2 Verschillen in doelstelling

2.1 De accountants-controlewerkzaamheden worden in belangrijke mate mede bepaald door de doelstelling van de controle. Deze laatste vloeit voort uit de opdracht (certificering van de jaarrekening). De inhoud van de jaarrekening wordt grotendeels bepaald door de doelstelling en werkwijze van de te controleren instelling. Een analyse van eventuele verschillen in doelstelling dient dus onze verdere beschouwingen vooraf te gaan.

2.2 Organisaties bezitten een veelheid van doelen en subdoelen. Tegenwoordig wordt erkend, dat ook een onderneming veel méér doeleinden dient dan alleen maar het realiseren van winst voor een kleine groep van eigenaars/aandeelhouders. Ook de onderneming wordt steeds meer gezien als een organisatie, waarin groepen van belanghebbenden samenwerken om hun subdoelen te bereiken. Voorbeelden van subdoelen zijn:

- voor eigenaren en financiers:
 - het leveren van economisch rendement (winst, dividend, rente);
 - instandhouding van het vermogen;
- voor werknemers:
 - het verkrijgen van inkomen;
 - instandhouding van de arbeidsplaats;
 - een aantrekkelijke, zinvolle tijdspassering (werkklimaat);
- voor de gemeenschap;

- leveren en produceren van gewenste goederen en diensten;
- instandhouding en groei van het aantal arbeidsplaatsen;
- het beperkt houden van schadelijke neveneffecten der activiteiten;
- het via belastingen e.d. bijdragen aan de handhaving van de infrastructuur en andere gemeenschapsbelangen.

2.3 Beschouwing van bovenstaande subdoelen leidt tot de slotsom, dat wel en niet op winst gerichte organisaties naar doelstelling slechts op één van de doeleinden wezenlijk van elkaar verschillen, namelijk het leveren van een economisch rendement. En zelfs voor dit subdoel wordt er bij not-profit organisaties veelal één in de plaats gesteld, die er in de praktijk sterk op lijkt, namelijk het bereiken van zo laag mogelijke kosten. Ook bij deze non-profits is er dus sprake van economisch streven en handelen.

Voor het overige ziet het ernaar uit, dat het gaat om accentverschillen: de volgorde naar prioriteit verschilt, maar geen der subdoelen kan voor langere tijd verwaarloosd worden.

Daarop wordt teruggekomen in de volgende paragraaf, waar zal blijken dat dergelijke verschillen tussen de niet op winst gerichte instellingen onderling tenminste even groot zijn als die met organisaties, welke wel naar winst streven.

Men kan stellen, dat, wil continuïteit op lange termijn verzekerd zijn, door *alle* organisaties aan *alle* genoemde subdoelen voldaan moet worden, zij het niet steeds in dezelfde mate en niet steeds doorlopend.

Voor alle organisaties geldt, dat het effect der activiteiten (het al dan niet bereiken van de doeleinden) niet in alle opzichten kwantitatief en kwalitatief meetbaar, c.q. vaststelbaar is. Zeker niet op korte termijn.

3 Verschillen in de aard der activiteiten

3.1 Zoals reeds gesteld, zijn er niet op winst gerichte instellingen van velerlei aard.

Enkele verschillen worden hieronder aangegeven.

3.2 *Markt, prijs, concurrentie*

Een groot deel van de niet op winst gerichte instellingen biedt haar diensten niet aan op een markt, zodat er geen prijs voor de diensten tot stand komt in concurrentie met anderen.

Er is vrij vaak sprake van een - regionaal - monopolie (musea, ziekenhuizen, welzijnsinstellingen).

Ziekenhuizen e.d. kunnen feitelijk wel met elkaar concurreren, maar doen dat veelal niet via de prijs, maar op andere wijze. De prijs voor een deel der diensten staat onder sterke controle van de overheid of instanties met een mandaat van de overheid, zoals het Centraal Orgaan Ziekenhuistarieven.

Bejaardentehuizen zijn er zowel in de vorm van een onderneming (met winstdoelstelling) als in de vorm van een niet op winst gerichte instelling, echter beide onder overheidstoezicht.

Ook woningbouwverenigingen kunnen concurreren met andere woningverhuurders, maar veelal is de woningmarkt naar prijsklassen gelaagd en als

gevolg van de woningnood is van deze concurrentie weinig gebleken. Ook voor hen is de huurprijs een van de zijde van anderen (de overheid) opgelegd gegeven, dat niet als middel tot concurrentie gebruikt kan worden.

Het onderscheid tussen commerciële bankinstellingen en de niet op winst gerichte (spaar)banken vervaagt steeds meer. Het overheidstoezicht is op beide globaal van dezelfde inhoud, er is sprake van concurrentie en de tarieven zijn daarin bij beide een belangrijk middel.

3.3 Beïnvloeding van de vraag

Vele niet op winst gerichte instellingen kunnen de vraag naar hun diensten niet of slechts beperkt laten groeien. Voor sommige geldt zelfs, dat zij er op grond van hun doelstelling naar moeten streven hun diensten - met behoud van resultaat - te beperken: denk bijvoorbeeld aan een ziekenhuis dat hetzelfde resultaat in een geringer aantal ligdagen tracht te bereiken, of de chirurg die zijn ingrijpen zo min mogelijk ingrijpend doet zijn.

3.4 Overheidstoezicht op investeringen

Samenhangend met het handhaven van een zekere mate van regionaal monopolie en het streven, de kosten te beheersen, worden de vestiging en de uitbreiding van vele non profit instellingen beheerst door de overheid. Deze geeft toestemming voor investeringen en geeft regels voor de financiering (gezondheidszorg, onderwijs, welzijnszorg, woningbouw).

Niet ontkend kan worden, dat via vestigingsbeleid en investeringspremies de overheidsbeïnvloeding op dit punt ook in de profitsector toeneemt.

3.5 Vermogensvorming

Op dezelfde gronden is het bepaalde instellingen niet toegestaan een vermogen te vormen. Een eventueel overschot leidt dan tot vermindering van inkomsten, bijvoorbeeld via vermindering van subsidies of korting op in de toekomst in rekening te brengen tarieven (gezondheidszorg, bejaarden, e.d.).

3.6 Vaststelbaarheid prestaties

Voor vele non-profit instellingen geldt, dat de prestaties niet goed kwantitatief en/of kwalitatief vaststelbaar zijn. In het onderwijs bijvoorbeeld kan het aantal leerlingen worden geteld, de kwaliteit van het onderwijs is echter minder eenvoudig vast te stellen. Zeker als daarbij niet alleen naar de echte vakken wordt gekeken, maar mede in beschouwing wordt genomen de mate waarin de leerlingen op hun rol in de maatschappij worden voorbereid.

De opbrengsten zijn in die gevallen dan ook niet gekoppeld aan het aantal verrichte prestaties, maar worden grotendeels bepaald op basis van de kosten en in de vorm van subsidies of contributies ontvangen. Er is dan geen rechtstreeks, op korte termijn werkend, financieel belang bij uitbreiding van de diensten.

3.7 Verband prestaties en opbrengsten

Ook indien het aantal verrichte prestaties eenvoudig is vast te stellen, (bijvoorbeeld bij musea, toneel en muziekgezelschappen, zwembaden) is er soms weinig verband tussen prestaties en opbrengsten. Zo betalen de gebruikers of be-

zoekers bij sommige instellingen slechts een zeer klein deel van de totale kosten in de vorm van b.v. toegangsprijzen. Het overgrote deel wordt dan, zonder dat er rechtstreeks verband bestaat met de prestaties, in de vorm van subsidies of particuliere ondersteuning bijgepast.

Bij andere instellingen (b.v. sportverenigingen) is de contributieopbrengst evenmin gerelateerd aan de verrichte prestaties.

Vaak ontstaan opbrengsten door tijdsverloop, waarbij soms de hoogte vaststaat (contributies, periodieke uitkeringen), maar soms ook niet (donaties). Soms is zelfs geen verband met de tijd aanwezig (giften).

3.8 Controle door de gebruikers

Waar gebruikers niet zelf rechtstreeks voor de diensten betalen, komen zij niet tot een afweging van het nut of de zin van de dienst tegenover een door hen gebracht offer. Voorts verkeren gebruikers vaak in een zeer afhankelijke en zwakke positie ten opzichte van de instelling, niet alleen door het reeds genoemde regionale monopolie, maar vooral doordat de gebruiker andere dingen aan zijn hoofd heeft of sociaal zwak is. (Denk bijvoorbeeld aan patiënten in een psychiatrisch ziekenhuis, waarvan de onmondigheid bijna spreekwoordelijk is.)

De gebruikers aanvaarden de diensten dan zoals ze worden aangeboden en ze oefenen weinig controle uit op het op adequate wijze verrichten ervan.

Wat dat betreft is er een zeer groot verschil in positie tussen een psychiater en de cassière in een supermarkt.

3.9 Conclusie

Het geheel overziende is de conclusie, dat de niet op winst gerichte instellingen naar de aard van hun activiteiten sterk van elkaar verschillen. Er zijn er, die op duidelijk bedrijfsmatige, zelfs commerciële wijze, hun activiteiten beoefenen, waar de gebruikers geheel of nagenoeg geheel voor de diensten betalen en ten aanzien waarvan het verschil met ondernemingen gering is.

Er zijn er ook met activiteiten, waarvan het effect veel moeilijker of niet meetbaar is, niet alleen kwantitatief, maar ook kwalitatief. De maatschappelijke waarde van de diensten gaat dan vaak het bedrag dat de gebruikers er rechtstreeks voor willen of kunnen betalen te boven. Toch geldt in het algemeen dat, ten aanzien van niet op winst gerichte instellingen het marktmechanisme niet meer optreedt als de uiteindelijke toets voor de aanvaarding der diensten tegen een bepaalde prijs.

Het marktmechanisme is vervangen door een maatschappelijke prioriteitsstelling, gekoppeld aan een stelsel van toezicht namens de gemeenschap, veelal door de overheid.

Op langere termijn dient ook een niet op winst gerichte instelling aan de „economische” doelstelling te voldoen: de maatschappij dient uiteindelijk bereid te blijven voor de diensten te betalen.

4 Verschillen in organisatiestructuur, administratieve organisatie en interne controle

Bijzondere aandacht wordt in deze paragraaf gegeven aan het bestuur, de begroting en de kascommissie.

Het bestuur

4.1 Vrijwel alle niet op winst gerichte instellingen hebben de rechtsvorm van een vereniging of van een stichting.

Indien wij afzien van de bijzondere positie van de ledenvergadering bij een vereniging, is het bestuur het orgaan, dat formeel de hoogste leiding uitoefent.

De feitelijke dagelijkse leiding is veelal opgedragen aan de directie van de instelling.

Hoewel het bestuur formeel de „hoogste baas” is, valt bij grotere instellingen (maar soms ook bij kleinere) deze rol in de praktijk toe aan de directie, die haar volledige dagtaak binnen de instelling heeft.

Een bestuur bestaat meestal uit een vrij groot aantal personen; deze worden van buiten aangetrokken en zij vervullen hun bestuursstaak als nevenfunctie zonder of tegen een geringe vergoeding. Het feit dat vele bestuursleden zich met grote betrokkenheid en deskundigheid inzetten voor hun bestuursstaak, kan niet geheel goedmaken dat zij slechts een gedeelte van hun tijd voor deze functie beschikbaar hebben. Deze betrokkenheid en inzet kunnen dan ook veelal de aanzienlijke informatie-achterstand en de mindere ervaring die er ten opzichte van de beroepsstaf is, onvoldoende compenseren.

Zowel accountant als bestuur doen er goed aan zich van deze feitelijke beperkingen goed bewust te zijn en daarnaar te handelen.

4.2 Een aan de boven weergegeven situatie aangepaste manier van functioneren van het bestuur bij grotere instellingen wordt hieronder kort beschreven.

Het bestuur toetst het door de directie (met de staf) geformuleerde en onder deze uitgevoerde beleid aan de doelstellingen van de instelling en aan wat elders in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk is. Tevens kunnen bestuursleden vanuit hun achtergrond ideeën en elders opgedane ervaringen inbrengen en de instelling in een enkel geval naar buiten vertegenwoordigen.

Het bestuur dient slechts bij wijze van uitzondering en dan alleen extern zonder de directie op te treden. In deze visie maakt het bestuur geen deel uit van de eigenlijke organisatie. Het heeft de volgende functies:

- eerste instantie aan wie de staf zich omtrent haar beleid moet verantwoorden;
- inbreng deskundigheid;
- inbreng maatschappelijke ervaring en contacten (brugfunctie);
- externe betrekkingen (indien het niet anders kan);
- beroepsinstantie indien conflicten niet binnen de staf opgelost kunnen worden.

Bovenstaande functies zijn uiterst waardevol. Daaruit moge voldoende blijken, dat het niet de bedoeling is, de bestuursfunctie tekort te doen. Het gaat erom, dat, wil het bestuur *deze* functies goed vervullen, het zich op het punt van beleidsformulering en uitvoering moet beperken, gezien de door de feiten gestelde grenzen.

Het bovenstaande geldt daarom slechts voor grotere instellingen met beroepskrachten, waar redelijkerwijs niet gevegd kan worden, dat de tijd en deskundigheid nodig voor een dagelijks leidinggeven, door het bestuur wordt opgebracht.

In deze visie valt ook het personeelsbeleid - dat in veel instellingen nog aan het bestuur is voorbehouden - toe aan de directie.

Voorts wordt een ander probleem opgelost, namelijk de vraag wier beleidsverantwoording de jaarrekening nu eigenlijk is:

- die van de directie jegens het bestuur?
- die van de penningmeester jegens de overige bestuursleden?
- die van het bestuur jegens de leden en/of toezichthoudende instanties?

Het is veelal niet eenvoudig, op deze toch wel wezenlijke vraag antwoord te geven. In de in deze paragraaf geschetste visie is het dat wel: de directie stelt de jaarrekening op als verantwoording van *haar* beleid.

4.3 De formele functie van het bestuur lijkt in vele niet op winst gerichte instellingen van groot belang. Vele beleidsbesluiten dienen door het bestuur genomen, of in ieder geval bekrachtigd te worden. Deze worden vaak (beter dan in menige directie- en commissarissenvergadering) nauwgezet genotuleerd.

Oppervlakkig gezien lijkt het, dat dit een sterk middel van interne controle is. In het voorgaande is echter reeds aangegeven, dat de bestuursfunctie als gevolg van tijdgebrek en informatie-achterstand aan de zijde van het bestuur aan kracht kan inboeten.

Andere factoren die daarbij een rol spelen zijn de volgende:

- Men stelt in de gesprekken vaak het bereiken van de sociale doelstellingen, de dienstverlening, voorop. Bovendien zijn er veelal geen objectieve criteria voorhanden om de bijdrage van een ieder aan het bereiken van die doelstellingen te bepalen. Men is met zijn allen bezig voor „het goede doel”.

In die sfeer schenkt men elkaar vaak veel vertrouwen. Dat wordt ook verwacht. Het wordt dan als minder gepast gevoeld zakelijke controlevragen te stellen.

- De bestuursleden functioneren vaak slechts voor een periode van enkele jaren. Een nieuw bestuurslid kan de neiging hebben bepaalde zaken te aanvaarden, enerzijds omdat hij ervoor terugschrikt te laten zien, dat hij nog niet alles begrijpt en anderzijds omdat hij stilzwijgend aanneemt, dat deze berusten op vroeger gemaakte afspraken, waaraan hij niet wil tornen. Bovendien wil hij de „goede sfeer” niet verstoren, zeker niet nu hij deze nevenfunctie als hobby uitoefent.

Het geheel leidt tot de slotsom, dat functiescheiding door middel van het leggen van bevoegdheden tot besluitvorming bij het bestuur als middel van interne controle in de praktijk aan sterke beperkingen onderhevig is, ondanks de duidelijke vastlegging van bestuursbesluiten via de notulen.

De begroting

4.4 Traditioneel is de begroting bij niet op winst gerichte instellingen een belangrijk instrument voor de sturing en bewaking van de uitgaven.

De begroting wordt tevens gehanteerd als middel, om beleid te delegeren aan de beroepskrachten. Nu ook in het bedrijfsleven een steeds grotere plaats wordt ingeruimd voor begrotingen en taakstellingen, is er op dit punt weinig verschil tussen wel en niet op winst gerichte instellingen.

De kascommissie

4.5 Bij verenigingen treft men vrij regelmatig commissies van leden aan, die de verplichting hebben het financiële beleid van het bestuur te controleren. Het blijkt in de praktijk dat deze kascommissies zeer waardevol kunnen zijn, vooral als gevolg van het feit dat de leden ervan zelf in de verenigingsactiviteiten meedraaien. Anderzijds hangt de diepgang van de interne controle die van dergelijke commissies uitgaat sterk af van de deskundigheid van de leden ervan en de tijd die zij aan hun toezicht willen besteden. Dat blijkt in de praktijk zeer sterk te wisselen, overigens vrijwel steeds zonder dat dit door de bestuursleden of de overige verenigingsleden wordt gesignaleerd. Daarenboven worden de werkzaamheden van de kascommissie meestal niet zodanig vastgelegd, dat anderen daaruit een beeld van die werkzaamheden kunnen krijgen.

5 Verschillen in de aard van de verslaggeving

5.1 Voor alle instellingen geldt, dat de verslaggeving zal moeten aansluiten bij de beleidsdoeleinden.

Middels de verslaggeving verantwoordt de leiding zich immers omtrent de mate waarin zij, door middel van haar beleid, de doelstellingen heeft weten te realiseren.

Voorts dienen belanghebbenden op basis van de verslaggeving na te kunnen gaan, in hoeverre hun (sub-)doeleinden gerealiseerd zijn. De verslaggeving zal dus in beginsel *alle* subdoelen, genoemd in paragraaf 2.2 moeten omvatten. Dit geldt zowel voor wel als niet op winst gerichte instellingen.

5.2 Men kan belanghebbenden onderscheiden al naar gelang ze „dichtbij” en „veraf” staan. Met „dichtbij” wordt aangeduid de kring van degenen aan wie allereerst verslag wordt uitgebracht, tot wie de verantwoording zich richt. „Veraf” is de kring van geïnteresseerden, die daarbuiten nog kennis nemen van het verslag.

Het blijkt in de praktijk, dat het karakter van de verslaggeving sterk wordt bepaald door de belanghebbenden „dichtbij”.

Voor de onderneming zijn dit allereerst de eigenaren (aandeelhouders), dan komen de financiers en daarna de werknemers.

Voor de niet op winst gerichte instellingen zijn dat in het algemeen, na het maatschappij vertegenwoordigende bestuur, de toezichthoudende instanties, zoals de overheid en instanties die het tarief goedkeuren en daarna financiers en werknemers.

Bestuur en toezichthoudende instanties treden mede op als vertegenwoordigers van de gebruikers. Zij bewaken vooral het niveau van dienstverlening en het nakomen van de aan de dienstverlening gestelde eisen en voorwaarden. De categorie van de gebruikers is bij ondernemingen juist niet of nauwelijks betrokken.

Dit wordt geïllustreerd in onderstaand overzicht.

<i>Belanghebbenden:</i>	<i>Niet op winst gerichte instellingen</i>	<i>Ondernemingen</i>
<i>Dichtbij</i>	– bestuur (besturend zowel als toezicht-houdend); – toezichthoudende instanties buiten de instelling (overheid, tariefgoedkeurende instanties, e.d.) als vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer; – leden, patiënten, gebruikers; – werknemers (ondernemingsraad).	– toezichthoudend orgaan (Raad van commissarissen); – aandeelhouders; – werknemers (ondernemingsraad).
<i>Veraf</i>	– financiers – leveranciers	– financiers – afnemers – leveranciers – maatschappelijk verkeer

5.3 Dat de verslaggeving over de dienstverlening zelf bij niet op winst gerichte instellingen voorop staat, wordt geïllustreerd door het feit dat deze instellingen vrijwel steeds een uitgebreid activiteitenverslag opstellen, dat vaak in brede kring wordt verspreid.

Er zijn bijvoorbeeld vele woningcorporaties wier jaarverslag naar alle leden-bewoners wordt gezonden. Naar dit activiteitenverslag gaat de meeste belangstelling uit.

De financiële informatie is voor de meeste belanghebbenden veel minder interessant en wordt dan ook vaak slechts verkort in het verslag opgenomen. De toezichthoudende instanties vragen daarnaast om een afzonderlijke (vaak zeer uitgebreide en volgens gedetailleerde voorschriften opgestelde) jaarrekening. Deze is er vooral op gericht, een goede grondslag te bieden voor de afrekening van subsidies, de beoordeling en de vaststelling van het tarief, e.d.

Bij ondernemingen ligt, hoezeer dit beeld in de afgelopen jaren ook veranderd is, het zwaarste accent nog steeds op de jaarrekening. Ook in het directieverslag staan de behaalde resultaten en de factoren die daarop invloed hebben uitgeoefend, centraal.

Schematiserend zou men kunnen zeggen:

- bij ondernemingen is de jaarrekening hoofdschotel;
- bij niet op winst gerichte instellingen is de jaarrekening, behalve voor enkele rechtstreeks bij het toezicht betrokkenen, een nagerecht, dat als ge-

volg van de overvloedige voorafgaande gangen, door velen niet meer geconsumeerd wordt.

5.4 Aan de jaarverslaggeving van niet op winst gerichte instellingen zijn vaak uit de aard der instelling voortvloeiende problemen van waardering en winstbepaling verbonden.

- De bepaling van de in rekening gebrachte tarieven gebeurt lang niet altijd op basis van de kostprijs, bijvoorbeeld indien er sprake is van:
 - door particulieren of overheid gegeven start- of investeringssubsidies, welke niet in rekening mogen worden gebracht (bijv.: accommodatiesubsidies in het welzijnswerk);
 - door particulieren of overheid gegeven exploitatiesubsidies (naast de gebruikelijke voorbeelden valt ook te denken aan de jaarlijkse overheidsbijdragen aan woningcorporaties).
- Van tariefbepaling op basis van actuele waarde kan meestal geen sprake zijn.
- Op het vermogen rust vaak een „claim” vanuit de doelstelling van de instelling. Er kan dan niet vrijelijk over worden beschikt. Vaak wordt deze claim ook door de toezichthouder of de instantie die het tarief goedkeurt gelegd. Zo zal in de gezondheidszorg het Centraal Orgaan Ziekenhuistarieven erop toezien, dat een via exploitatiebaten gevormd vermogen beschikbaar blijft voor dekking van exploitatieverliezen in de toekomst, eventueel via een tijdelijke verlaging der tarieven. De algemene bedrijfsreserve van woningcorporaties, waaraan in de eerste exploitatiejaren van woningen vaak grote bedragen kunnen worden toegevoegd als gevolg van verplichte stortingen en overheidsbijdragen, terwijl het grote buitengewone onderhoud nog uitblijft, dient beschikbaar te blijven voor calamiteiten in de tweede helft van de levensduur van de woningen. De vraag kan dan ook gesteld worden, of de benaming „eigen vermogen” in deze gevallen terecht wordt gebruikt.
- De activa van de instelling kunnen veelal niet vrijelijk vervreemd en/of overgedragen worden. Op de activa rusten vele ge- en verboden, door de toezichthouder (de overheid) opgelegd.
- Woningcorporaties bijv. kunnen hun woningbezit niet vrijelijk verkopen, maar dienen het eerst aan de gemeente aan te bieden.
- Voor het bezit van musea spreekt een dergelijk verbod nog meer vanzelf.
- Mede als gevolg daarvan heeft bepaling van een actuele waarde weinig of geen zin.

Voor woningcorporaties is dit gemotiveerd in „De Accountant” van november 1978. Een extremer voorbeeld is dat van een museum: voor wie zou het van belang zijn te weten wat de totale verkoopwaarde van het bezit van bijvoorbeeld het Rijksmuseum is, zo dat al te verkopen is, als niemand van plan is tot die verkoop over te gaan?

Indien verkoop niet mogelijk is, is er geen directe opbrengstwaarde. Daar bovendien de aan derden in rekening gebrachte tarieven resp. de van de overheid als subsidie te ontvangen bedragen meestal zijn gebaseerd op historische kosten, kan de indirecte opbrengstwaarde der activa gelijk gesteld worden aan de historische kosten.

- Veelal is instandhouding van het vermogen geen doel. Het via particuliere inzamelingen of startsubsidies verkregen vermogen wordt niet aan de gebruikers in rekening gebracht of in exploitatiebijdragen (zoals subsidies) terugontvangen: het gaat er juist om, de diensten tegen een geringer bedrag dan kostprijs ter beschikking te stellen. Dit betekent dat dit deel van het vermogen niet in de exploitatie wordt terugontvangen, zodat het aan het einde van de levensduur der activa verloren is. Een nieuwe activiteitscyclus zal moeten beginnen met een nieuwe inzameling of startsubsidie.
- Ook kan het juist in de doelstelling liggen, het vermogen aan te wenden, bijvoorbeeld bij fondsen voor bepaald wetenschappelijk onderzoek of voor liefdadigheid.

Resumerend komt het erop neer, dat de staat van lasten en baten vaak meer het karakter heeft van een afrekening van kasmutaties, aangevuld met overlopende posten.

De balans is dan een overzicht van dat deel der in het verleden gedane uitgaven (bezittingen), dat alsnog in de exploitatie zal moeten worden terugontvangen en van de wijze waarop deze uitgaven zijn gefinancierd.

5.5 Niet onvermeld mag blijven, dat ook ten aanzien van de verslaggeving van niet op winst gerichte instellingen de voorschriften toenemen. Deze voorschriften zijn vaak zeer gedetailleerd en er vooral op gericht, een goede grondslag te bieden voor de afrekening van subsidies en de beoordeling en vaststelling van het tarief.

Als voorbeelden worden genoemd:

- Koninklijk Besluit Financiële Jaarstukken Ziekenhuizen;
- Beschikking Voorschriften Beredeneerd Verslag en Jaarrekening Toegelaten Instellingen (woningcorporaties).

6 De accountantscontrolewerkzaamheden

6.1 Nu achtereenvolgens verschillen in doelstelling, aard der activiteiten, organisatiestructuur, administratieve organisatie en interne controle en verslaggeving zijn behandeld, is de vraag aan de orde welke invloed deze verschillen hebben op de accountantscontrolewerkzaamheden.

Vooropgesteld moet worden, dat er ten aanzien van het hoofddoel van de accountantscontrole, namelijk het vaststellen of de voorgelegde jaarrekening een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat, geen verschil is.

De belangrijkste van de daaruit voortvloeiende subdoelen tonen evenmin verschil:

- Zijn alle opbrengsten, die ontvangen moesten worden inderdaad ontvangen en juist verantwoord?
- Zijn alle gedane uitgaven gerechtvaardigd?
- Zijn alle aangegane verplichtingen juist en volledig opgenomen?
- Zijn de bezittingen alle aanwezig, juist gewaardeerd en volledig opgenomen?

De verschillen ontstaan echter bij een nadere detaillering van deze doelen.

De eraan te stellen eisen

6.2 Een belangrijke vraag is bovendien, of uit artikel 13 van de G.B.R. eisen

voortvloeiën, welke verder gaan dan bovenweergegeven hoofddoel: volgens dit artikel houdt de goedkeurende verklaring in, dat de accountant tot het oordeel is gekomen, dat de verantwoording voldoet aan de eraan te stellen eisen.

Dit kan niets anders betekenen, dan dat de accountant na dient te gaan, dat de jaarrekening niet alleen een getrouw beeld geeft, maar ook voldoet aan de veelal sterk gedetailleerde voorschriften. (Voorbeelden van deze voorschriften zijn in 5.4 genoemd.)

Deze voorschriften gaan dikwijls aanzienlijk verder dan nodig is om de getrouwheid van de jaarrekening te verzekeren: zij zijn gegeven om de toezicht houdende instantie in staat te stellen middels de jaarrekening na te gaan, of de instelling zich aan de beleidsvoorschriften heeft gehouden.

Daar kan nog aan worden toegevoegd, dat controle door een openbare accountant veelal in genoemde voorschriften of in subsidievoorwaarden verplicht wordt gesteld, waarbij uitdrukkelijk wordt vermeld, dat de accountant de naleving van deze voorschriften dient te controleren. Het gevolg is, dat de accountant tot in veel groter detail dan in het bedrijfsleven gebruikelijk verantwoordelijk is voor de juistheid en toereikendheid van de jaarrekening.

Dat betekent, dat de definities, welke in de Beschouwingen van het Tripartiete overleg zijn gegeven omtrent posten „van wezenlijk belang” niet zonder meer op niet op winst gerichte instellingen van toepassing zijn.

De accountantsverklaring

6.3 Het blijkt dus, dat de eisen ten aanzien van de jaarrekening zowel op grond van artikel 13 van de G.B.R. als het veelal gegeven voorschrift tot controle voor bepaalde niet op winst gerichte instellingen verder gaan dan voortvloeit uit een op de gebruikelijke wijze geïnterpreteerd begrip „een getrouw beeld”. De standaardbewoording van de goedkeurende verklaring voldoet in deze gevallen niet goed, daar zij een onvolledig beeld geeft van de uitkomsten van het accountantsonderzoek.

Er zal tenminste een zinsnede aan moeten worden toegevoegd, waarin wordt medegedeeld of de jaarrekening aan de toepasselijke voorschriften voldoet.

In het algemeen kan de vraag gesteld worden of bij vele niet op winst gerichte instellingen afwijking van de standaardverklaring niet de voorkeur zou verdienen, mede door de andere inhoud van de begrippen „vermogen” en „resultaat” (zie 5.3). In het kader van dit artikel zou beantwoording van deze vraag echter te ver voeren.

Naleving van voorwaarden

6.4 Een volgende vraag, die voor de controlewerkzaamheden van belang is, is of de accountant de naleving van overige voorwaarden moet nagaan. Te denken valt aan:

- voorwaarden door particulieren en overheid gesteld bij de verkrijging van gelden uit bijvoorbeeld subsidies en legaten;
- statutair gestelde voorwaarden (bijvoorbeeld in de doelstellingsomschrijving);
- voorwaarden neergelegd in een huishoudelijk reglement, een beleidsnota e.d.

Het antwoord is in ieder geval ja, voor zover niet-naleving tot wezenlijke financiële verplichtingen kan leiden of in het geval dat een dergelijke controle uitdrukkelijk aan de accountant is opgedragen.

Voorts dient de accountant erop toe te zien, dat de verantwoording zodanig is ingericht, dat toezicht door degenen wier taak dat is mogelijk is: dat behoort immers tot „de aan de verantwoording te stellen eisen”. De accountant dient echter niet de taak van bestuursleden, subsidiënten, contribuanten en andere toezichthouders over te nemen en zelf toezicht uit te oefenen.

Hij moet zich dan ook (behalve in bovengenoemde gevallen) onthouden van controle op de naleving van voorwaarden en voorschriften.

Ontbreken van verbanden

6.5 Er zijn niet op winst gerichte instellingen waar uit de aard der activiteiten verbanden voortvloeien, waarop een administratieve controle zich kan baseren. Te denken valt bijvoorbeeld aan woningcorporaties, waarbij:

- stichtingskosten van woningen door de gemeentelijke overheid worden gecontroleerd en vastgesteld;
- de opbrengsten grotendeels voortvloeien uit de capaciteit, welke duidelijk vastligt, tezamen met wettelijke huurverhogingen;
- de kosten deels vastliggen (annuïteiten, erfpacht) en deels genormeerd zijn. Bij vele niet op winst gerichte instellingen zijn er echter (zoals vermeld in § 3.6 en 3.7) nauwelijks verbanden als bovengenoemd:
- er zijn ontvangsten, die niet van tevoren vaststaan (giften, donaties);
- er is onvoldoende verband tussen verrichte prestaties en de daarvoor bestede kosten;
- er is onvoldoende verband tussen prestaties en opbrengsten.

Dit betekent dat de accountant bij zijn controle niet of nauwelijks op dergelijke verbanden kan steunen.

Onvoldoende controle door de gebruiker

6.6 Een bondgenoot van de accountant is veelal de afnemer of gebruiker die bij een juiste verrichting van de prestatie belang heeft. Maar er werd reeds op gewezen (in § 3.8) dat juist bij niet op winst gerichte instellingen van de gebruikers vaak onvoldoende controle op de prestatie uitgaat.

Interne controle

6.7 Beide genoemde factoren, het bestaan van verbanden en de controle door de gebruiker, zou men de „natuurlijke controle” kunnen noemen. Nu beide vaak zwak zijn dienen er extra hoge eisen gesteld te worden aan de interne controle.

Te denken valt vooral aan functiescheiding, zowel tussen:

- staf en bestuur;
- bestuursleden onderling;
- als tussen stafleden onderling.

Een extra maatregel is het vormen van een kascommissie. Het is van groot belang, dat deze maatregelen goed zichtbaar worden gemaakt, onder andere door:

- het plaatsen van parafen, e.d. in de administratie;
- de inrichting van de administratie zelf;
- een goede vastlegging van besluiten;
- een goede vastlegging van functies, taken en bevoegdheden;
- en - zo mogelijk - een quasi-goederenbeweging.

In hoofdstuk 4 kwam echter ook naar voren dat er juist bij non-profitinstellingen omstandigheden zijn welke een doorbreking van de formeel aanwezige functiescheiding vergemakkelijken, zoals:

- onvoldoende functioneren van het bestuur (zie § 4.1 en 4.3);
- onvoldoende functioneren van de kascommissie (zie § 4.5);
- de sterke positie van de professionele staf (zie § 4.1);
- de sfeer binnen de instellingen (zie § 4.3).

De accountant dient dus enerzijds grote aandacht te besteden aan de opzet van het systeem van de administratieve organisatie en de interne controle, maar mag anderzijds niet te veel vertrouwen op de goede werking ervan.

Uiteraard zijn er maatregelen te nemen, om deze situatie te verbeteren. De belangrijkste daarvan is die van regelmatige besprekingen met meerdere leden van het bestuur. Een dergelijk contact mag niet tot de penningmeester beperkt blijven. De toezichthoudende, controlerende functie van het bestuur moet daarbij diepgaand aan de orde komen.

Indien er een kascommissie is dient de accountant toezicht te houden op het functioneren ervan. In gezamenlijk overleg kan een werkprogramma voor de kascommissie worden opgesteld en kan tevens de vastlegging van de werkzaamheden worden geregeld.

Detailcontroles met stukken

6.8 Juist daar waar natuurlijke controles, zoals verbandscontroles en controles door gebruikers, zwak zijn, blijkt nu ook de interne controle via functiescheiding minder ver te reiken. Dit, tezamen met het feit dat de accountant ook voor de juistheid van gedetailleerde gegevens in de jaarrekening verantwoordelijk is (zie § 6.2) leidt ertoe, dat detailcontrole met stukken bij non-profitorganisaties een relatief belangrijke plaats in de controlewerkzaamheden inneemt.

Uitwisseling van ervaring

6.9 Zoals ten aanzien van iedere controle-opdracht is het van belang ook bij de controle van niet op winst gerichte instellingen een goede kennis van de betrokken sector te ontwikkelen.

Het is een goede gewoonte, dat met elkaar concurrerende ondernemingen niet door dezelfde accountant (eventueel: wél door hetzelfde accountantskantoor) gecontroleerd worden, daar het menselijkerwijs onmogelijk is, niet bij de ene opdracht gebruik te maken van specifieke gegevens, die bij de behandeling van de andere opdracht ter kennis zijn gekomen.

Echter, niet op winst gerichte instellingen concurreren meestal niet met elkaar, ook al is er vaak sprake van een zekere wedijver. Er is in dat geval dan ook geen goede grond voor het door verschillende accountants laten behandelen van opdrachten in dezelfde sector. Integendeel, gezien de benodigde ge-

detailleerde specifieke kennis en ervaring kan concentratie bij één accountant van soortgelijke opdrachten tot aanzienlijke tijds- en kostenbesparing leiden. Dit effect kan tevens (maar in mindere mate) via ervaringsuitwisseling tussen accountants bereikt worden. Er is zelfs aanleiding voor de stelling, dat er op grond van het algemeen maatschappelijk belang er een plicht is tot concentratie, of in ieder geval tot nader met elkaar overleggen.

Deze afweging tussen enerzijds het belang van de instelling uit hoofde van concurrentie en anderzijds het maatschappelijk belang is niet eenvoudig, mede in aanmerking nemende de geheimhoudingsplicht, neergelegd in artikel 10 van de G.B.R.

7 Samenvatting en conclusie

Er zijn belangrijke accentverschillen tussen wel en niet op winst gerichte instellingen, zowel ten aanzien van prioriteiten in doelstellingen, aard der activiteiten, organisatiestructuur, mogelijkheden van verbandscontroles, controle door gebruikers en interne controle, als de aard van de verslaggeving en inhoud van begrippen als vermogen en resultaat. De verschillen tussen de diverse typen non-profit instellingen onderling lijken echter ten minste even groot als die tussen wel en niet op winst gerichte instellingen. Dit leidt uiteraard tot verschillen in de controle-aanpak. De basisdoeleinden van de controle verschillen echter niet wezenlijk.

Voor iedere controle-opdracht is het van belang een goede kennis van de betrokken sector te ontwikkelen. Voor de controle van niet op winst gerichte instellingen komt daar vaak gedetailleerde kennis van voorschriften bij. De controle dient zich in ieder geval ook te richten op de naleving van deze voorschriften voor zover zij de inrichting van de jaarrekening (met specificaties), de waardering der activa en passiva en de berekening van het resultaat betreffen. Van wezenlijke verschillen in de ontwikkeling van de accountantscontrolewerkzaamheden tussen wel en niet op winst gerichte instellingen is geen sprake. Dit houdt in, dat een ontwikkeling in de richting van een meer analytische controle-aanpak met een grotere plaats voor de interne controle, zich ook bij non-profitorganisaties voordoet.

De aard der activiteiten stelt daaraan echter grenzen. Deze is namelijk relatief vaak zodanig, dat:

- er geen goede verbandscontrole mogelijk is;
- evenmin doeltreffende controle door de gebruikers wordt uitgeoefend;
- daaruit zonder aanvullende maatregelen geen goede interne controle voortvloeit.

Er zijn bovendien diverse factoren die doorbreking van de interne controle vergemakkelijken.

Detailcontrole met stukken neemt daardoor vaak een relatief belangrijke plaats in de controlewerkzaamheden in. Er is grond voor:

- van de standaardverklaring afwijkende bewoordingen voor de accountantsverklaring;
- concentratie van gelijksoortige opdrachten bij een gespecialiseerde accountant en ervaringsuitwisseling tussen accountants welke aanmerkelijk verder gaat dan bij commerciële bedrijven.