

# De ontwikkeling van de financieel-economische functie bij non-profit organisaties

Prof. Dr. G.J. van Helden

## 1 Inleiding

De financieel-economische functie binnen een organisatie kan veranderen mede in samenhang met de omgeving, de strategie en de structuur van die organisatie. Deze functieveranderingen kunnen betrekking hebben op diverse aspecten, zoals het te gebruiken instrumentarium, de professionaliteit van de betrokken functionarissen en de inbedding in de structuur en cultuur van de organisatie. Zowel externe als interne impulsen kunnen bedoelde veranderingen teweeg brengen.

De fasegewijze ontwikkelingsgang, welke de financieel-economische functie kan doormaken, is gebaseerd op de denkbeelden van Van Loon (Van Loon, 1993, 1994; zie ook elders in deze editie van het MAB); deze worden in paragraaf 2 samengevat. In dit artikel wordt een checklist ontwikkeld aan de hand waarvan de financieel-economische functie binnen een (non-profit)organisatie kan worden beschreven, geïnterpreteerd en beoordeeld (paragraaf 3). Deze checklist wordt vervolgens toegepast bij een achttal non-profit organisaties. Het oogmerk daarbij is tweeledig. Ten eerste om te bezien in hoeverre een 'adequaat en realistisch beeld' is te geven van de financieel-economische functie bij non-profit organisaties (paragraaf 4). En ten tweede om het ontwikkelingsmodel zelf aan een kritische beschouwing te onderwerpen (paragraaf 5). Het artikel wordt in paragraaf 6 afgesloten met enkele conclusies.

## 2 Het ontwikkelingsmodel van Van Loon

Van Loon heeft gepoogd, mede op basis van denkbeelden van anderen en op grond van prak-

tijkervaringen als organisatie-adviseur, een beeld te schetsen van de dynamiek in de financieel-economische functie van organisaties.<sup>1</sup> De *kerntaken* van deze functie hebben betrekking op de economische beoordeling en de financiering. Daarnaast worden zogenaamde *secundaire taken* onderscheiden, namelijk fiscaliteit/subsidies en risicomanagement/verzekeringen. Ook worden een drietal *facilitaire taken* genoemd: werkvoorbereiding, productie van financieel-economische informatie en kwaliteitsmanagement (zie voor enkele vergelijkbare indelingen: Izeboud, 1993). Met betrekking tot deze taken kan een ontwikkelingspad van de financieel-economische functie worden geschetst. Hierbij worden *vijf fasen* onderscheiden:

- non-planning;
- financiële budgettering;
- jaarplanning/planmatige budgettering;
- meerjarenplanning;
- strategische planning.

Ieder van deze fasen kan worden beschreven door middel van een *drietal dimensies*:

- de planmatigheid van het management (bijvoorbeeld de inrichting van een planning- en controlproces);
- de professionaliteit van de financieel-economische functionarissen (de vereiste deskundigheid, zowel kwantitatief als kwalitatief);
- en het instrumentarium (zoals de aard en omvang van de financiële systemen).

Prof. Dr. G.J. van Helden is universitair hoofddocent management accounting aan de economische faculteit van de RUG en hoogleraar management control in non-profit organisaties aan de postdoctorale controllersopleiding van de VU.

Geponeerd wordt dat organisaties een nieuwe, meer geavanceerde fase van de financieel-economische functie kunnen bereiken door prikkels van buitenaf, zoals verzelfstandigingsoperaties of veranderingen in bekostingssystemen, of door impulsen uit een van de drie genoemde dimensies: het management, de professionals of (de mogelijkheden van) het instrumentarium.

Door een organisatie aan de hand van dit '*vijf fasen/drie dimensies*'-model te beschrijven en te beoordelen, kunnen onder meer aanwijzingen worden verkregen omtrent:

- 1 de vervolgfase die bereikbaar is en de condities waaronder dit mogelijk is;
- 2 de eventuele spanningen die er bestaan tussen de onderscheiden dimensies, bijvoorbeeld als een organisatie bij de ene dimensie in een andere fase verkeert dan bij de andere dimensie;
- 3 de maatregelen die nodig zijn om een vervolgfase te bereiken (sub 1) of om de spanningen tussen de onderscheiden dimensies op te heffen (sub 2), vanzelfsprekend voorzover doelmatig uitgaande van de context waarbinnen de betrokken organisatie opereert.

In tabel 1 wordt het model aan de hand van trefwoorden samengevat; deze samenvatting komt voor rekening van de auteur en is gebaseerd op: Van Loon, 1994.

### 3 Verantwoording van de checklist

Om het model te kunnen gebruiken voor een beschrijving en beoordeling van de financieel-economische functie van enkele non-profit organisaties, is een 'checklist' opgesteld. Daarbij zijn de volgende uitgangspunten gehanteerd.

De checklist is primair bedoeld om een *globaal oordeel* mogelijk te maken van de financieel-economische functie van non-profit organisaties. Het oogmerk is dus het verkrijgen van een 'quick scan'. De diverse bestanddelen van de financieel-economische functie zijn daarom niet op detailniveau beschreven aan de hand van de *taken van de betrokken financiële functionarissen*; deze benadering is door Van Loon zelf bij een vijftal profitorganisaties gebruikt (Van Loon, 1993, hoofdstuk 4). Door ons is daarentegen een meetinstrument ontwikkeld dat refereert aan algemene documenten

die in het planning- en controlproces worden gebruikt. Daarbij is gekozen voor een *naamgeving van documenten* die aansluit bij de praktijk van veel non-profit organisaties. In het bijzonder komen aan de orde:

- het strategische plan;
- het meerjarenplan (beleidsplan/meerjarenbegroting);
- de begroting en jaarrekening van de totale organisatie;
- deelbegrotingen (bijvoorbeeld per kostencategorie, per organisatie-eenheid, per project);
- rapportages (met inbegrip van frequentie en onderwerp);
- de liquiditeitsplanning- en beheersing.

In de checklist wordt, behalve naar de al dan niet aanwezigheid van deze planning- en control-documenten, ook gevraagd naar de kwaliteit en werking in de organisatie van deze documenten. Daarnaast komt ook de kwaliteit van financieel-economische functionarissen binnen de organisatie aan de orde, alsmede knelpunten en perspectieven in de financieel-economische functie als geheel. Teneinde eventuele verschillen tussen organisaties voor wat betreft hun financieel-economische functie op te kunnen sporen, is in de checklist ook aandacht besteed aan *mogelijk relevante kenmerken van de betrokken organisaties*, zoals de schaal, de gebruikte en wenselijk geachte bestuursfilosofie, de organisatiestructuur en belangrijke omgevingskenmerken.

Alvorens de checklist te gebruiken bij het onderzoek, is deze door de gebruikers ervan van commentaar voorzien, waarna de definitieve versie is opgesteld. In de appendix bij dit artikel is de checklist in extenso weergegeven.

### 4 De resultaten van het praktijkonderzoek

De auteur heeft in de periode van januari tot mei 1994 een cursus 'management control in non-profit organisaties' verzorgd, die onderdeel uitmaakt van de postdoctorale controllersopleiding van de VU te Amsterdam. Tijdens deze cursus hebben de deelnemers het ontwikkelingsmodel van Van Loon bestudeerd en in hun eigen organisatie toegepast aan de hand van de in paragraaf 3 geïntroduceerde checklist.<sup>2</sup> In totaal zijn op deze wijze acht non-profit organisaties bij het onderzoek betrokken.

**Tabel 1: Het vijf fasen/drie dimensiesmodel in trefwoorden**

| <i>Fasen/<br/>dimensies</i>              | <i>Dimensie a:<br/>planmatigheid</i>                                                                                                                                                                                                             | <i>Dimensie b:<br/>professionaliteit</i>                                                                                                                                                                                                 | <i>Dimensie c:<br/>instrumentarium</i>                                                                                                                                                                                 |
|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Fase 1:<br>non-planning                  | Beperkt, vnl. intuïtief/<br>niet-fin. kengetallen                                                                                                                                                                                                | Beperkt, vnl. voor kasfunctie<br>en administratie                                                                                                                                                                                        | Beperkt/ geen begroting en<br>interne rapportages/fin. info<br>retrospectief: jaarrekening                                                                                                                             |
| Fase 2:<br>fin. budgettering             | Begroting gebaseerd op centrale<br>planning/doortrekken van trends<br>door financiële functionarissen/<br>uiteenraffeling begroting in<br>deelbudgetten/meer tussentijd-<br>se rapportages en overleg/<br>weinig betrokkenheid<br>lijnmanagement | Ontwikkeling financiële expert-<br>taak, incl. cash management op<br>centraal niveau; meer analyses<br>nodig naar aanleiding van<br>tussentijdse rapportages, ook<br>meer informatie over normen                                         | Versnelling van jaarrekening<br>(extern)/los daarvan tussentijds<br>rapportages (intern): kasbeheer<br>en man. accountingmethoden;<br>detaillering van budgetten,<br>m.n. naar kostencategorieën:<br>inputbudgettering |
| Fase 3:<br>jaarplanning/<br>planm. budg. | Budgettering van 'onderop'<br>door het lijnmanagement,<br>gebaseerd op de relatie activi-<br>teiten-middelen/totaal-planning<br>zowel top-down als bottom-up                                                                                     | Rol centrale financiële functio-<br>narissen verandert van expert<br>en controleur tot adviseur/<br>naast financiële ook inhoud-<br>elijke aspecten belangrijk/vaak<br>ook decentralisatie van control-<br>functies/AO doet zijn intrede | Frequentie rapportages wordt<br>verhoogd/naast input- ook<br>activiteitencategorieën/afweging<br>over sectoren heen minder<br>financieel en meer beleidsmatig                                                          |
| Fase 4:<br>meerjaren-<br>planning        | Meerjarenplan wordt kader<br>voor jaarbegrotingen/investe-<br>ringsplanning doet zijn<br>intrede/meer delegatie om<br>'overlegdichtheid' te<br>verminderen                                                                                       | Volwaardige treasury- en finan-<br>cieringsfunctie centraal/control-<br>lersfuncties centraal en decen-<br>traal/interne controle doet zijn<br>intrede/niet-financiële advies-<br>gremia worden belangrijker                             | Status meerjarenplan verschilt<br>afhankelijk van de dynamiek<br>van de omgeving: bij stabiele<br>omgeving invulling van de<br>eerste jaarschijf en bij instabie-<br>le omgeving een meer<br>dynamisch meerjarenplan   |
| Fase 5:<br>strategische<br>planning      | Strategisch plan (sterkte/<br>zwakte; 'afbouw'/'nieuw-<br>bouw') wordt richtsnoer voor<br>meerjarenplan en jaarbegro-<br>tingen/ontwikkeling doelstel-<br>lingenkader en intensieve<br>omgevingsanalyse                                          | Corporate planning of als<br>afzonderlijke org.-eenheid of<br>als onderdeel van centrale<br>controlfunctie (dan financiële<br>aspecten minder belangrijk)                                                                                | Formulering visies door middel<br>van scenario's/meer flexibili-<br>sering van lange termijnplan-<br>ning, onder meer ten aanzien<br>van investeringen                                                                 |

**Verantwoording:**

- activiteiten, die worden geëntameerd in de overgang tussen twee fasen, worden toebedeeld aan de fase die men bereikt of wenst te bereiken (bijvoorbeeld tussen de fasen 1 en 2 aan fase 2);
- met het doorlopen van de fasen 1 tot en met 5 wordt de organisatie veelal groter en de organisatiestructuur complexer, in de zin van sterker gelaagd.

*Type organisatie en schaal*

In tabel 2 is van deze organisaties een typering gegeven, waarbij een onderscheid is gemaakt tussen overheid, overheidsdienst en niet-overheid; bovendien is per type een aanduiding gegeven omtrent de schaal van de organisatie. Uit de tabel blijkt dat wat dit betreft de onderzochte organisaties aanzienlijke verschillen vertonen, ondanks hun relatief geringe aantal.

*Organisatiestructuur en besturingsfilosofie*

Bij zes van de acht organisaties is sprake van een organisatiestructuur die is gebaseerd op producten of beleidsvelden. Van de twee organisaties, die op deze regel een uitzondering vormen, is de ene functiegewijs en de andere naar klantgroepen georganiseerd.

Bij de ene helft van de onderzochte organisaties is het aantal hiërarchische niveaus relatief

**Tabel 2: Type organisatie en schaal**

| Type organisatie | Schaal (begrotingstotaal in guldens/aantal werknemers)        |                                                                                    |                                                              |        |
|------------------|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|--------|
|                  | Begrotingstotaal<br>< 200 miljoen; aantal<br>werknemers < 500 | 200 miljoen < begrotings-<br>totaal < 1 miljard; 500 < aantal<br>werknemers < 2000 | Begrotingstotaal<br>> 1 miljard; aantal<br>werknemers > 2000 | Totaal |
| Overheid*        | 1**                                                           | 0                                                                                  | 2                                                            | 3      |
| Overheidsdienst* | 1                                                             | 1                                                                                  | 1                                                            | 3      |
| Niet-overheid    | 0                                                             | 2***                                                                               | 0                                                            | 2      |
| Totaal           | 2                                                             | 3                                                                                  | 3                                                            | 8      |

\*Onder een overheid wordt verstaan een gemeente, een provincie of een departement; een overheidsdienst is een onderdeel van een als overheid aangeduide organisatie, dus bij een departement bijvoorbeeld een directoraat-generaal en bij een gemeente of provincie een sector of dienst.

\*\*Bij deze organisatie ligt het begrotingstotaal ruim beneden f 200 miljoen, terwijl het aantal werknemers net boven de grens van 500 ligt.

\*\*\*Voor één van deze twee organisaties is het aantal werknemers wel groter dan 500, maar het begrotingstotaal is kleiner dan f 200 miljoen.

groot (vier) en bij de andere helft klein (overwegend twee). Deels is de verklaring hiervoor te vinden in de schaal van de organisatie (hoe groter de schaal, des te groter het aantal hiërarchische niveaus), voor een ander deel lijkt ook het type organisatie een rol te spelen. Zo is bij twee van de acht organisaties sprake van een grote of middelgrote schaal (conform de indeling van tabel 2), terwijl het aantal hiërarchische niveaus relatief gering is: in beide gevallen geldt dat uitvoerende taken worden verricht ten behoeve van duidelijk aanwijsbare klanten.

Bij de onderzochte organisaties overweegt de decentrale besturingsfilosofie. Er is slechts één organisatie die ten principale een centrale besturingsfilosofie aanhangt. Voorts geldt:

- dat bij twee van de organisaties de decentrale besturingsfilosofie wel gewenst, maar nog niet (volledig) ingevoerd is;
- dat bij een derde organisatie voor een strategisch belangrijke functie het uitgangspunt van centrale sturing wordt gehanteerd, terwijl bij een andere, meer technisch georiënteerde functie een decentrale filosofie wordt beleden.

Voor een deel van de decentraal bestuurd organisaties geldt overigens wel dat sommige staf- en ondersteunende functies centraal zijn georganiseerd. Het betreft hier organisaties met een middelgrote of kleine schaal.

#### *Het financieel-economische instrumentarium*

Aan de hand van tabel 3 wordt inzicht verschaft inzake het al dan niet aanwezig zijn van relevante planning- en controldocumenten; ook

wordt, voorzover aanwezig, een aanduiding gegeven omtrent de kwaliteit en de werking ervan in de organisatie.

Hierbij blijkt dat vrijwel alle organisaties beschikken over de betrokken documenten, met uitzondering van een liquiditeitsplanning- en beheersing, die slechts bij een enkele organisatie aanwezig is. Kijkende naar de kwaliteit van de documenten (met inbegrip van de werking ervan in de organisatie), moet worden geconstateerd dat deze overwegend matig of slecht is; dit geldt in het bijzonder voor het strategische plan, de jaarbegroting en de meerjarenbegroting. Relatief gezien is de kwaliteit van de deelbegrotingen en rapportages nog het beste. Hoewel dit niet aan de tabel is te ontleen, overheerst verder het beeld dat de organisaties er moeite mee hebben hun outputs in kwantitatieve termen te definiëren; voorzover dit al gebeurt, wordt vaak een expliciete koppeling tussen inputs en outputs achterwege gelaten. Aan een van de belangrijkste voorwaarden voor planmatige budgettering wordt daarmee niet voldaan.

#### *Kwaliteit en attitude van de financieel-economische functionarissen*

Bij de onderzochte organisaties hebben de financieel-economische functionarissen op centraal niveau overwegend een universitair of hbo-opleidingsniveau, op decentraal niveau gaat het met name om hbo/mbo-functies.

Bij zes van de acht organisaties zijn de financieel-economische functionarissen nog sterk administratief ingesteld; bij enkele van deze

**Tabel 3: Aanwezigheid van planning- en controldocumenten en aanduiding omtrent de kwaliteit en werking ervan in de organisatie**

| Planning- en controldocument        | Aanwezig | Aanduiding omtrent kwaliteit en werking in de organisatie |       |        |         |
|-------------------------------------|----------|-----------------------------------------------------------|-------|--------|---------|
|                                     |          | Goed                                                      | Matig | Slecht | N.v.t.* |
| Strategisch plan                    | 88%      | 0%                                                        | 63%   | 25%    | 13%     |
| Meerjarenbegroting                  | 100%     | 0%                                                        | 88%   | 13%    | 0%      |
| Jaarbegroting                       | 100%     | 0%                                                        | 88%   | 13%    | 0%      |
| Deelbegrotingen                     | 88%      | 38%                                                       | 38%   | 13%    | 13%     |
| Rapportages                         | 88%      | 38%                                                       | 50%   | 0%     | 13%     |
| Liquiditeitsplanning en -beheersing | 25%      | 13%                                                       | 13%   | 0%     | 75%     |

N.v.t.\* betekent 'Niet van toepassing': indien een document ontbreekt, is geen oordeel mogelijk omtrent de kwaliteit en de werking in de organisatie; de laatste vier kolommen tellen daardoor op tot 100%, behoudens afrondingsverschillen.

organisaties is op centraal niveau al wel sprake van een meer control-gerichte attitude. Bij twee van de acht organisaties zijn de financieel-economische functionarissen doende met een rolverandering: van expert naar adviseur; bij een deel van de eerder genoemde organisaties is dat overigens op termijn ook de bedoeling. Hierbij wordt gewezen op de noodzaak het opleidingsniveau van betrokkenen te verbeteren en ook vaardigheden aan te leren, die bij een 'meedenkende attitude' van belang zijn.

Opvallend is dat een deel van de knelpunten bij de uitvoering van de financieel-economische functie uitdrukkelijk wordt gelegd bij andere dan de professionele dimensie. Daarbij worden onder meer genoemd:

- de houding van het lijnmanagement (de betrokken functionarissen zouden zich meer in de keuken moeten laten kijken en een grotere betrokkenheid moeten tonen ten aanzien van financieel-economische kwesties);
- een onvoldoende ontwikkeld planning- en

controlinstrumentarium;

- externe factoren, zoals het ontbreken van voldoende politieke druk of pressie van de markt.

#### *(Dis)harmonie tussen de dimensies*

In tabel 4 is getracht een globaal beeld te geven van de samenhang tussen de kwaliteit van de planning- en controldocumenten (met inbegrip van de werking in de organisatie) enerzijds en de attitude/knelpunten bij financieel-economische functionarissen anderzijds. In het algemeen kan worden geconcludeerd dat met de verbetering van de kwaliteit van de planning- en controldocumenten ook de attitude van de financieel-economische functionarissen is veranderd, c.q. moet veranderen; de aard van de knelpunten bij de uitvoering van de financieel-economische functie houdt daarmee tevens verband. Er is, met andere woorden, een zekere harmonie tussen aan de ene kant de dimensies planmatigheid/instrumentarium en aan de andere kant de professionaliteitsdimensie.

**Tabel 4: Samenhang tussen de kwaliteit (met inbegrip van de werking ervan in de organisatie) van planning- en controldocumenten en attitude/knelpunten bij financieel-economische functionarissen**

| Organisaties gegroepeerd naar kwaliteit van planning en controldocumenten | Attitude financieel-economische functionarissen                     | Knelpunten                                      |
|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| Redelijk tot goed:<br>aantal: 3                                           | Overgang van expert- naar adviseursrol                              | Aantal relatief gering*                         |
| Matig:<br>aantal: 4                                                       | Ambitie en potentie om rolverandering expert-adviseur door te maken | Aantal beperkt/men is bezig deze aan te pakken* |
| Slecht:<br>aantal: 1                                                      | Registratiegericht                                                  | Groot                                           |

\* Eén van de organisaties voldoet niet aan dit beeld.

*In welke fase van het ontwikkelingsmodel verkeren de organisaties?*

Eén van de acht organisaties kan worden gepositioneerd in fase 4/5 van het ontwikkelingsmodel (strategische planning/meerjarenbudgettering). De grote meerderheid van de organisaties (zes van de acht) bevindt zich in de overgang van fase 2 naar 3, dus van financiële naar planmatige budgettering. Daarbij vallen wel twee aspecten op:

- ten eerste dat al deze organisaties problemen ondervinden met het definiëren van hun outputs en het leggen van relaties tussen inputs en outputs;
- en ten tweede dat men zonder uitzondering al wel doende is met de opstelling van meerjarenbegrotingen en strategische plannen.

Slechts één van de acht organisaties bevindt zich in het overgangsgebied van fase 1 en fase 2. Deze organisatie bevat alle typische kenmerken, die er in het ontwikkelingsmodel aan worden toegeschreven: deelbegrotingen die uitsluitend financieel zijn georiënteerd, een geringe ontwikkeling van rapportages voor interne oogmerken, een externe verantwoording die te laat komt om als input voor sturing te kunnen dienen en registratiegerichtheid van financieel-economische functionarissen.<sup>3</sup>

## 5 Evaluatie van het ontwikkelingsmodel

Deze paragraaf is gewijd aan een kritische beschouwing van het ontwikkelingsmodel van de financieel-economische functie. Deze is enerzijds gebaseerd op de resultaten van het praktijkonderzoek uit de vorige paragraaf en anderzijds op overwegingen die samenhangen met de interne (in)consistentie van het model zelf.

*Normatief of beschrijvend?*

Het is niet geheel duidelijk of, en in welke zin aan het ontwikkelingsmodel een *beschrijvende* dan wel *normatieve* betekenis moet worden gehecht. Enerzijds wordt het volgende gesteld:

*'Vanuit wetenschappelijke optiek is het interessant na te gaan of en hoe dit soort veranderingen (gedoeld wordt op veranderingen in de financieel-economische functie, vH)*

*in kaart gebracht kunnen worden: zijn ze te meten? Als dat mogelijk is, dan kunnen we deze veranderingen voor grote aantallen organisaties vast gaan leggen en bekijken of zich specifiek ontwikkelingspatronen voordoen' (van Loon, 1993, p. 1).*

Dit citaat duidt op ordening van feiten en omstandigheden in de praktijk, hetgeen een inductief proces veronderstelt.

Anderzijds wordt het volgende opgemerkt:

*'Inzicht in deze patronen kan het financieel-economisch management helpen bij het verbeteren van de aanpassing van de financieel-economische functie aan veranderende omstandigheden' en:*

*'dat de financieel-economische functie zich parallel ontwikkelt, of zou behoren te ontwikkelen, aan de ontwikkeling in de organisatie zelf' en ook:*

*'Voor een harmonieuze ontwikkeling van het financieel-economisch management van de organisatie dienen genoemde drie dimensies onderling met elkaar in de pas te lopen. De wijze van financieel-economische besturing, de ondersteunende deskundigheid en het financieel-economische instrumentarium dienen op elkaar afgestemd te zijn.' (Van Loon, 1993, respectievelijk pp. 1, 15 en 20).*

Deze citaten geven aanleiding te veronderstellen dat sprake is van een ideaalmodel van de ontwikkeling van de financieel-economische functie, waaraan een normatieve betekenis is te ontleenen.

Het spreekt voor zich dat beide invalshoeken niet strijdig behoeven te zijn. Zo zou men het model van Van Loon in eerste instantie kunnen hanteren als een beschrijving van de dynamiek van de financieel-economische functie in organisaties. Vervolgens zou aan de hand van empirisch onderzoek kunnen worden nagegaan:

- of dit model algemeen toepasbaar is, dan wel dat nuanceringen nodig zijn afhankelijk van bijvoorbeeld het type organisatie dat men beschouwt;
- of en in welke zin er ontevredenheid bestaat

met de financieel-economische functie in een organisatie die het gevolg is van het optreden van disharmonie tussen de dimensies die in elk der fasen van het model worden onderscheiden.

De eerste vraagstelling kan leiden tot een contingente benadering van het ontwikkelingsmodel (Otley, 1980), de tweede kan worden gezien als een poging het model te bevestigen en te gebruiken als norm voor het doorvoeren van noodzakelijke veranderingen in de praktijk.

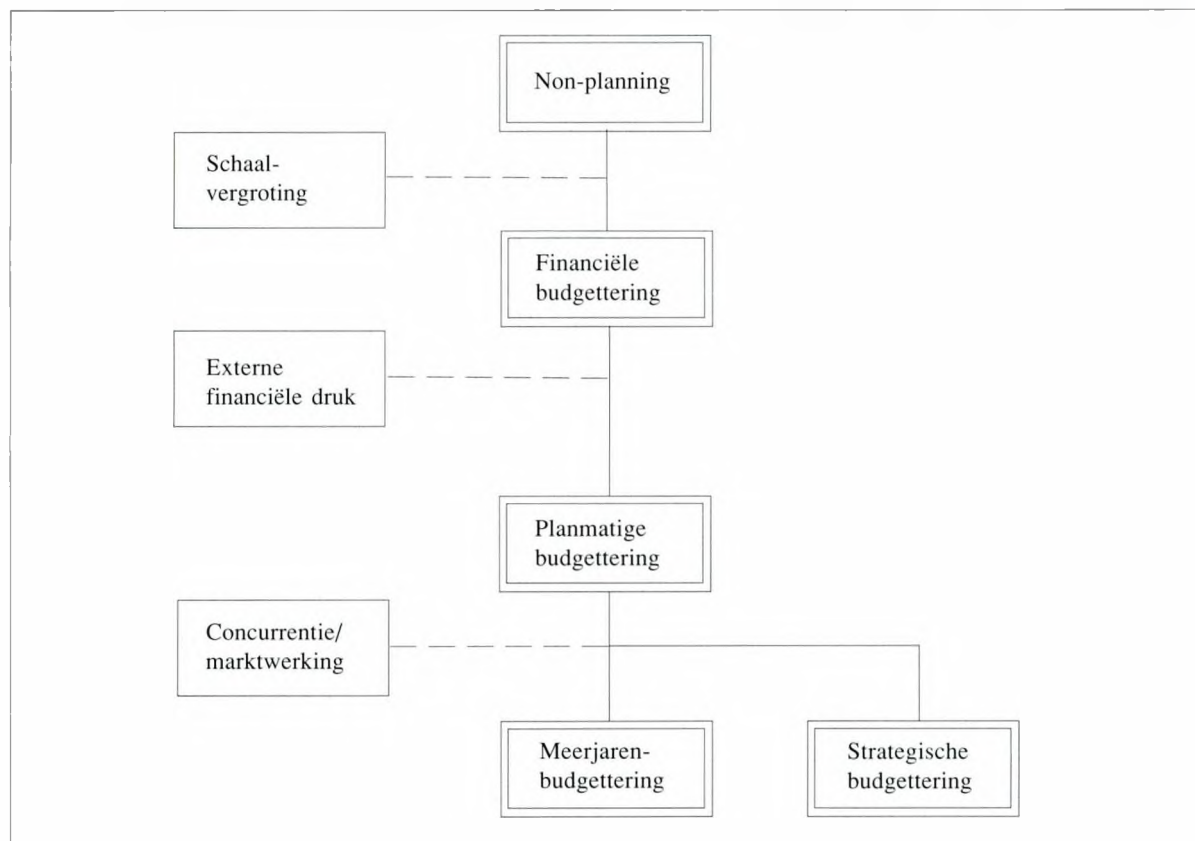
### *Is hoger altijd beter?*

Een met deze problematiek verwante vraagstelling is of elke organisatie de hoogst mogelijke ontwikkelingsfase, die van de strategische planning, zou moeten nastreven. Of algemener gesteld: is het bereiken van een vervolgfase altijd beter dan het handhaven van de fase waarin de organisatie zich op een bepaald moment bevindt? Met andere woorden, *is hoger altijd beter?* Van Loon doet deze vragen af met de stelling dat zulks een kwestie is van afweging van baten en lasten: naarmate een hogere fase in het ontwikkelingsmodel wordt bereikt, zullen de kosten van het finan-

ciële management in het algemeen groter zijn en deze hogere kosten moeten opwegen tegen hogere baten (Van Loon, 1994, p. 42). In aanvulling daarop wordt aangegeven dat organisaties een meer geavanceerde fase van de financieel-economische functie kunnen bereiken door prikkels van buitenaf, zoals verzelfstandigingsoperaties of veranderingen in bekostingssystemen, of door impulsen uit een van de drie dimensies: het management, de professionals of (de mogelijkheden van) het instrumentarium (Van Loon, 1994, p. 21).

Deze redenering is niet onjuist, maar wel onbevredigend. Veel aantrekkelijker zou het zijn om na te gaan welke factoren bepalend zijn voor de vraag of een hogere fase in het ontwikkelingsmodel moet worden nagestreefd, wil de organisatie zich kunnen handhaven. Hierbij kan worden gedacht aan omgevingsfactoren, zoals toename van de concurrentie, maar ook aan technologische variabelen, die bijvoorbeeld meer geavanceerde financieel-economische instrumenten bereikbaar maken. Meer in het bijzonder zou dit betekenen dat bij bepaalde kenmerken of waarden van deze variabelen (de omgeving en de technologie) een

*Figuur 1: Aanzet tot een contingente benadering van de dynamiek in de financieel-economische functie van organisaties*



bepaalde fase uit het ontwikkelingsmodel past. Deze kritiek geeft aanleiding tot de *wenselijkheid van een contingente benadering* van het beschouwde ontwikkelingsmodel. Een mogelijke illustratie van een dergelijke benadering, mede gebaseerd op discussie met de deelnemers aan het praktijkonderzoek, wordt in figuur 1 gegeven. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat de overgang van non-planning naar financiële planning vooral wordt ingegeven door de optredende schaalvergroting. Vervolgens lijkt het aannemelijk dat externe financiële druk (bijvoorbeeld bezuiniging bij de bekostiging van een non-profit organisatie) er de aanleiding toe is om over te stappen op planmatige budgettering. Toenemende marktwerking en concurrentie kunnen er de oorzaak van zijn dat de fase van meerjaren- of strategische budgettering wordt bereikt. Ook technologische invloeden kunnen in dit kader van belang zijn, bijvoorbeeld de mogelijkheden van automatische gegevensverwerking en datacommunicatie.

Van Loon wijst er overigens terecht op dat bij de ontwikkeling van de financieel-economische functie ook min of meer *autonome invloeden* zijn te onderkennen, in de zin van invloeden die uitgaan van de betrokken functie zelf en die niet afkomstig zijn van andere factoren, zoals omgevingsfactoren. Zo wordt de overgang van fase 1 naar 2 mede veroorzaakt door de in de organisatie optredende hiërarchering, die financiële kaderstelling van groepen activiteiten noodzakelijk maakt en daardoor een beperkte decentralisatie van de financieel-economische functie met zich brengt. Bij de overgang van fase 2 naar 3 wordt gewezen op de sterke dominantie van de financiële functie in fase 2, die leidt tot overdadige regelgeving (met bijbehorend toezicht) en tot de hantering van allerlei trucs bij het lijnmanagement om aan de lange arm van de centrale financiële functie te ontkomen; in zo'n proces past op een gegeven moment de gang naar een meer gedecentraliseerd besluitvormingsmodel, waarbij het lijnmanagement primair zelf verantwoordelijk wordt voor de financieel-economische functie van de aan zijn zorg toevertrouwde activiteiten (Van Loon, 1994, pp. 30 en 32).

#### *Is de fasering dwingend?*

Essentieel is de vraag of de in het ontwikkelingsmodel aangehouden fasering dwingend is. Een bevestigend antwoord op deze vraag heeft een

tweeledige implicatie. Ten eerste dat geen enkele fase mag worden overgeslagen (bijvoorbeeld dat de fase van non-planning altijd eerst wordt gevolgd door de fase van financiële budgettering, alvorens de fase van planmatige budgettering wordt bereikt). En ten tweede dat ook de volgorde van de onderscheiden fasen dwingend is (bijvoorbeeld dat planmatige budgettering altijd vooraf gaat aan meerjarenplanning, die op zijn beurt weer kan worden gevolgd door strategische planning).

Volgens Van Loon is het denkbaar dat aan de eerste implicatie niet hoeft te worden voldaan: organisaties kunnen dus een hogere fase van ontwikkeling bereiken, waarbij een tussenliggende fase als het ware wordt 'overgeslagen' (Van Loon, 1993, p. 18).

De tweede implicatie wordt gelogenstraft door het uitgevoerde praktijkonderzoek. Een grote meerderheid van de onderzochte organisaties verkeert in het overgangsgebied tussen fase 2 en 3: de ene is daarbij wat verder gevorderd dan de andere. Daarenboven moet echter worden geconstateerd dat nagenoeg al deze organisaties tevens een vorm van meerjarenbudgettering, soms aangevuld met strategische budgettering, praktiseren. Hieruit valt op te maken dat meerjarenplanning en strategische planning niet hoeven te wachten op een volledig afgewikkelde planmatige budgettering. Dit is strijdig met de opvatting van Van Loon (1994, p. 34), die stelt:

*'Veel non-profit instellingen blijven in deze fase van planmatige middelenverdeling steken omdat het management grote moeite heeft om de 'output' in kwantificeerbare termen te definiëren'*

Wij menen dat er twee redenen kunnen worden aangevoerd, waarom de fasen 'planmatige budgettering', 'meerjarenbudgettering' en 'strategische budgettering' parallel in plaats van volgtijdig geschakeld zijn (zie figuur 2). Deze redenen hangen samen met het wezen van non-profit organisaties. De eerste is van institutionele aard. Vaak geldt bij non-profit organisaties het voorschrift dat men, naast de jaarrekening, moet beschikken over een jaarbegroting en meerjarenraming. Dit geldt in het bijzonder voor lagere overheden, i.e. provincies en gemeenten (Adel en Ten Klooster, 1993), maar ook aan ziekenhuizen en door WVS gesubsidieerde instellingen worden.

in tegenstelling tot winstgerichte organisaties, eisen gesteld met betrekking tot de inrichting van de begroting (Herremans, e.a., 1993, pp. 61 en 88-89). De achtergrond hierbij is dat voor non-profit organisaties het budgetmechanisme veel belangrijker is dan voor profitorganisaties, waar de markt van nature een veel grotere rol speelt. De tweede reden heeft te maken met de aan planmatige budgettering gestelde eis dat men moet beschikken over een relatie tussen outputs of activiteiten enerzijds en inputs anderzijds. Juist aan deze eis kunnen vele non-profit organisaties moeilijk voldoen; sommige auteurs menen zelfs dat hiermee het wezenskenmerk van non-profit organisaties is aangeduid (Hofstede, 1981; Anthony en Young, 1993, hoofdstuk 2; Groot en Van de Poel, 1993, hoofdstuk 1 tot en met 3; Van Helden, 1994). Ergo, het is voor vele non-profit organisaties moeilijk om te voldoen aan de aan fase 3 van het model gestelde eisen, terwijl men deels wel in staat is fase 4 en 5 te implementeren. De kwaliteit van de meerjarenbegroting en het strategisch plan zal overigens kunnen toenemen, naarmate de planmatige budgettering beter is ingericht. In het uitgevoerde praktijkonderzoek werd ook in het algemeen een povere kwaliteit geconstateerd bij de meerjarenbegroting en het strategisch plan.

## 6 Conclusies

Van Loon's ontwikkelingsmodel van de financieel-economische functie blijkt een bruikbaar kader voor een beschrijving en beoordeling van de financieel-economische functie van non-profit organisaties. De per fase van dit model veronderstelde harmonie tussen verschillende

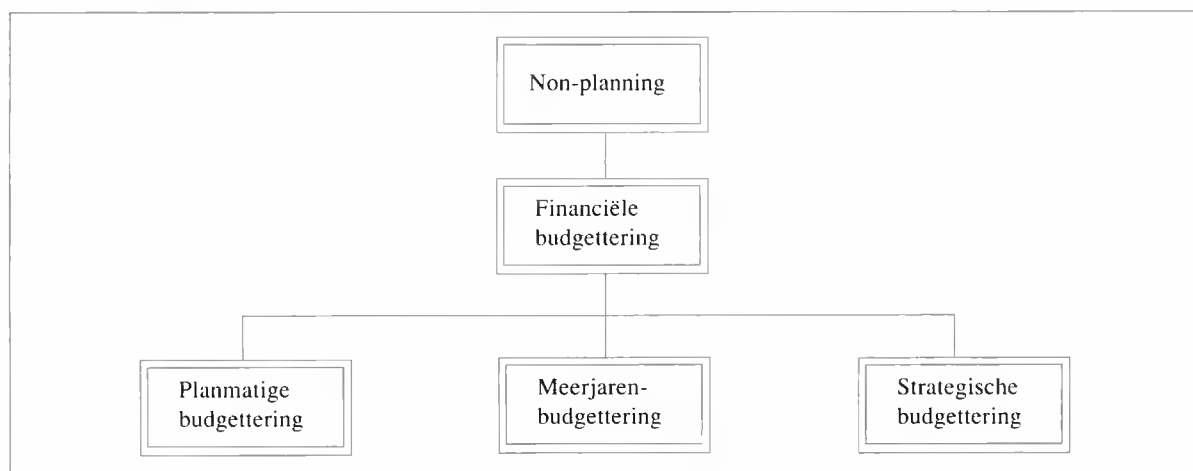
dimensies, zoals het instrumentarium en de professionaliteit, wordt door het onderhavige praktijkonderzoek bevestigd. Het model zelf verdient echter wel verdere exploratie. Enkele mogelijke aandachtspunten zijn:

- een uiteenrafeling van de fase van de planmatige budgettering, teneinde tot een meer fijnmazig inzicht te komen met betrekking tot de ontwikkeling van de financieel-economische functie;
- een gedeeltelijke parallelschakeling van de meerjaren- en strategische budgettering aan de planmatige budgettering;
- de wenselijkheid van een meer contingente benadering van het model, waarbij fasen gekoppeld worden aan de stand van zaken met betrekking tot bepaalde interne factoren (zoals de technologie) en externe variabelen (zoals bezuinigingen en concurrentie).

Deze aandachtspunten hangen deels samen met kenmerken van vele non-profit organisaties. Men denke daarbij aan institutionele beperkingen, zoals de verplichting om een begroting en meerjarenraming op te stellen, alsmede aan kenmerken met betrekking tot transformatieprocessen, in de zin van de belemmeringen bij het leggen van een relatie tussen inputs en outputs.

Onze bevindingen en daaraan ontleende conclusies moeten met de nodige voorzichtigheid worden geïnterpreteerd. Ten eerste omdat het onderzoek slechts betrekking heeft op een beperkt aantal (acht) non-profit organisaties. Ten tweede omdat het meetinstrument (de checklist, zie de appendix) slechts globale vraagstellingen bevat omtrent de financieel-economische functie. Ten derde moet worden benadrukt dat de informatie

Figuur 2: Een reconstructie van het fasenmodel voor non-profit organisaties



over de non-profit organisaties is verzameld en geïnterpreteerd door bij diezelfde organisaties betrokken functionarissen. Ten slotte is het gebruikte meetinstrument niet in alle opzichten adequaat gebleken, aangezien de scores nog te veel onderhevig waren aan een subjectieve waardering door de respondenten en/of de auteur.

## Appendix: De checklist

Tenzij uitdrukkelijk anders aangegeven, wordt in de check list informatie gevraagd over de **feitelijke gang van zaken** in een organisatie (en dus niet omtrent de gewenste situatie).

### 1 Algemeen

Geef een karakteristiek van uw bedrijf/instelling. Besteed daarbij minimaal aandacht aan het volgende: naam, plaats, takenpakket/functie/produkten, begrotingstotaal, aantal werknemers. Definieer duidelijk de organisatie waarop de vragenlijst betrekking heeft (bijvoorbeeld departement X, of het directoraat generaal Y van departement X).

### 2 Organisatiestructuur en besturingsfilosofie

Beschrijf de organisatiestructuur, waarbij minimaal aandacht moet worden besteed aan de volgende kenmerken: het aantal hiërarchische niveaus, de grondslagen waarop per niveau organisatie-eenheden worden onderscheiden (functioneel, produktgewijs, etc.).

Ten aanzien van de besturingsfilosofie moet worden ingegaan op de mate van delegatie van bevoegdheden en verantwoordelijkheden, eventueel aangevuld met andere aspecten, zoals contractmanagement en incentives bij de verantwoording. Hierbij moet een **onderscheid worden gemaakt tussen de feitelijke en gewenste besturingsfilosofie**.

### 3 Financieel-economisch instrumentarium

Het gaat hier om **het al dan niet bestaan** van bepaalde instrumenten, niet om de wijze waarop deze worden gebruikt of de kwaliteit ervan (zie daarvoor 4 en 5):

- strategisch plan;
- meerjarenplan (beleidsplan/meerjarenbegroting);

- begroting en jaarrekening van de totale organisatie;
- deelbegrotingen (geef de aard hiervan aan, bijvoorbeeld per kostencategorie, per organisatie-eenheid, per project);
- rapportages (frequentie/onderwerp);
- liquiditeitsplanning- en beheersing.

### 4 Kwaliteit van financieel economisch instrumentarium

Voor elk van de financieel-economische instrumenten moet een indicatie worden gegeven over de kwaliteit.

#### 4.1 Strategisch plan

Algemene aanduiding van de kwaliteit; ook aandacht besteden aan de vraag hoe lang dit instrument bestaat en welke de relatie is met de meerjarenbegroting en de jaarbegroting; geef ook aan van welke missie wordt uitgegaan, welke belangrijke veranderingen in produkt-marktcombinaties worden voorzien en welke rol omgevingsanalyses spelen.

#### 4.2 Meerjarenplan (beleidsplan/meerjarenbegroting)

Algemene aanduiding van de kwaliteit; ook aandacht besteden aan de vraag hoe lang dit instrument bestaat en welke de relatie is met de jaarbegroting.

#### 4.3 Begroting en jaarrekening van de totale organisatie

Algemene aanduiding van de kwaliteit; ook aandacht besteden aan de vraag hoe lang dit instrument bestaat en welke de relatie is met de deelbegrotingen.

#### 4.4 Deelbegrotingen (geef de aard hiervan aan, bijvoorbeeld per kostencategorie, per organisatie-eenheid, per project)

Algemene aanduiding van de kwaliteit; ook aandacht besteden aan de vraag hoe lang dit instrument bestaat en welke de aard is van de deelbegrotingen: geef daarbij aan in hoeverre met **outputbudgettering** wordt gewerkt en in welke mate van **kengetallen en normen** en van **kost-**

prijzen gebruik wordt gemaakt.

#### *4.5 Rapportages (geef frequentie en onderwerp aan)*

Algemene aanduiding van de kwaliteit; ook aandacht besteden aan de vraag hoe lang dit instrument bestaat en in welke zin wordt gerapporteerd (bijvoorbeeld over verschillen ten opzichte van de deelbegroting of over de integrale begrotingsuitvoering/gebruik van kwalitatieve en kwantitatieve beheersinformatie, etc.).

#### *4.6 Liquiditeitsplanning en -beheersing*

Algemene aanduiding van de kwaliteit, ook aandacht besteden aan de vraag hoe lang dit instrument bestaat.

### **5 De werking van het financieel-economische instrumentarium**

Geef een oordeel over de werking van het financieel-economische instrumentarium. Trefwoorden:

- doelgroepen
- betekenis als verantwoordingsinformatie;
- mate van gebruik voor sturing en bijsturing;
- betekenis bij keuze nieuwe markten/produkten en bij saneringen/bezuinigingen.

#### *5.1 Strategisch plan*

#### *5.2 Meerjarenplan (beleidsplan/meerjarenbegroting)*

#### *5.3 Begroting en jaarrekening van de totale organisatie*

#### *5.4 Deelbegrotingen (geef de aard hiervan aan, bijvoorbeeld per kostencategorie, per organisatie-eenheid, per project)*

#### *5.5 Rapportages (frequentie/onderwerp)*

#### *5.6 Liquiditeitsplanning en -beheersing*

### **6 Professionaliteit van financieel-economische functie**

Geef per organisatieniveau aan welke financieel-economische deskundigheden aanwezig zijn;

geef ook hun onderlinge relaties aan; besteed tevens aandacht aan de attitude (bijvoorbeeld adviseur versus functioneel deskundige).

### **7 Knelpunten in de uitoefening van de financieel-economische functie**

Geef aan welke knelpunten in de financieel-economische functie aanwezig zijn.

### **8 Positiebepaling financieel-economische functie**

Geef aan en beargumenteer welke positie uw instelling inneemt op het door Van Loon ontwikkelde vijf-fasenmodel. Gebruik hierbij de onder 1 tot en met 7 weergegeven informatie. Geef desgewenst kritiek op het bedoelde vijf-fasenmodel.

### **9 Noodzakelijk geachte veranderingen in de financieel-economische functie**

Geef aan welke veranderingen op korte termijn nodig zijn in de financieel-economische functie van uw organisatie, zowel het proces, professionaliteit als instrumentarium. Geef ook aan in welke zin het vijf-fasen-model daarbij dienstig is geweest.

### **10 Andere, mogelijk relevante informatie**

Gebruik de ruimte hieronder om andere mogelijk relevante informatie, die in het voorgaande niet of onvoldoende is belicht, weer te geven (bijvoorbeeld relevante wettelijke of institutionele beperkingen).

---

### **L I T E R A T U U R**

- Adel, Y. en J.W. ten Klooster, (1993), Comptabiliteitsvoorschriften 1995, *Bank en Gemeente*, oktober, pp. 30-33.
- Anthony, R.N., en D.W. Young, (1993), *Management Control in Nonprofit Organizations*, 5e druk, Irwin, Homewood Illinois.
- Groot, T.L.C.M. en J.H.R. van de Poel, (1993), *Financieel management van non-profit organisaties*, 2e druk, Wolters Noordhoff, Groningen.
- Helden, G.J. van, (1994), Financieel management van non-profit organisaties, in: G.J. van Helden, J.C.E. van Kollenburg en P.J.J.M. van Loon (red.), *Financiële aspecten van*

*non-profit management*, Samsom, Alphen aan den Rijn, hoofdstuk 1.

Hofstede, G., (1981), Management Control of Public and Not-for-Profit Activities, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, no. 3, pp. 193-211.

Izeboud, C., (1993), Management accounting en controller, *Tijdschrift Financieel management*, nr. 3, pp. 15-26.

Herremans, J.H.H.M., E.A.M. Mentink en M.N. Hoogendoorn, (1993), *Verslaglegging van organisaties zonder winstoogmerk; een normatief raamwerk*, Kluwer/Limperginstituut.

Loon, P.J.J.M. van, (1993), *De ontwikkeling van het financieel-economisch management in organisaties; op weg naar de meetbaarheid ervan* (oratie), Samsom, Alphen aan de Rijn.

Loon, P.J.J.M. van, (1994), Dynamiek in de financieel-economische functie, in: G.J. van Helden, J.C.E. van Kollenburg en P.J.J.M. van Loon (red.), *Financiële aspecten van non-profit management*, Samsom, Alphen aan den Rijn, hoofdstuk 2.

Otley, D.F., (1980), The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, no. 4, pp. 413-428.

---

## NOTEN

1 Van Loon spreekt in zijn publikatie uit 1993 over 'financieel-economisch management', in die uit 1994 van de 'financieel-economische functie' en in het onderhavige MAB-artikel over de financiële en economische functie. Hierbij wordt steeds hetzelfde bedoeld. Bovendien zij aangetekend dat het financiële en het economische aspect bij de verdere toelichting en analyse niet worden onderscheiden, maar steeds als 'tweeenheid' worden gehanteerd.

2 In het algemeen vervullen betrokkenen een financiële staffunctie binnen hun organisatie of zijn zij als extern adviseur betrokken bij een bepaalde organisatie. De auteur spreekt zijn dank uit aan de deelnemers aan de cursus voor hun actieve participatie in het onderhavige onderwijs/onderzoekproject.

3 Er zijn geen interessante bevindingen met betrekking tot de punten 9 en 10 van de checklist te melden; het betreft hier respectievelijk de stappen die men in de nabije toekomst wil zetten om de financieel-economische functie te verbeteren en niet in de checklist aangedragen onderwerpen, die mogelijk anderszins belangwekkend zouden kunnen zijn.