

Externe verslaggeving van zelfstandige bestuursorganen - eenheid in verscheidenheid

Drs. M. Dees en Drs. P.A. Neelissen¹

THEMA

1 Inleiding

Zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) vormen in het hedendaagse openbaar bestuur een omvangrijke categorie bestuursorganen op het niveau van de centrale overheid, die een aanmerkelijk maatschappelijk en financieel belang vertegenwoordigt. Bij ZBO's is sprake van *extern* verzelfstandigde publieke taken door middel van *functionele decentralisatie*. De ZBO's vormen een zeer heterogene verzameling organisaties met zeer diverse *taken* en *rechtsvormen*.

Het belangrijkste kenmerk van een ZBO is dat het niet, zoals een departementsonderdeel, hiërarchisch ondergeschikt is aan een Minister.

In aansluiting op de omschrijving van een 'bestuursorgaan' in artikel 1:1 lid 1 van de Algemene wet bestuursrecht definiëren wij ZBO's als volgt:

- 1 *publiekrechtelijke* organen waaraan de uitoefening van een *publieke taak* is opgedragen zonder dat sprake is van hiërarchische ondergeschiktheid aan de Minister;
- 2 *privaatrechtelijk* vormgegeven organen die met *openbaar gezag* zijn bekleed² (Algemene Rekenkamer, 1995).

Een belangrijke constatering is dat bij deze

vorm van externe verzelfstandiging de *ministeriële verantwoordelijkheid* tot op zekere hoogte wordt beperkt.³

In het openbaar bestuur klinkt de roep om meer transparante publieke organisaties steeds luider, onder meer in de huidige *corporate/government governance*-discussie. Het feit dat ZBO's publieke taken uitoefenen en daartoe gebruik maken van publieke middelen, vereist transparante ZBO's en een adequate regeling van toezicht en controle. Goede externe verslaggeving van ZBO's vormt daarbij een hoeksteen.

In dit artikel zal worden ingegaan op de vraag hoe deze externe verslaggeving thans is geregeld en in welke richting deze zich in de toekomst zou kunnen ontwikkelen. In paragraaf 2 worden de thans geldende voorschriften voor de verslaggeving van ZBO's beschreven. In paragraaf 3 wordt, ter voorbereiding van een raamwerk voor de verslaggeving, een inventarisatie van de verschillende groepen van externe belanghebbenden gegeven. Vervolgens worden in paragraaf 4 enkele knelpunten in de huidige verslaggeving besproken. In paragraaf 5 wordt een voorstel gedaan voor een verslaggevingsraamwerk voor ZBO's. Afgesloten wordt met een korte slotbeschouwing.

2 Voorschriften voor externe verslaggeving van zelfstandige bestuursorganen

2.1 De situatie vóór de Aanwijzingen inzake ZBO's

Vóór inwerkingtreding van de Aanwijzingen inzake zelfstandige bestuursorganen (1996) bestonden er geen *algemeen geldende* verslagge-

De auteurs zijn verbonden aan de Algemene Rekenkamer. Drs. M. Dees RA studeerde bedrijfseconomie en accountancy aan de Vrije Universiteit en werkt thans als onderzoeksspecialist bij bureau Financieel Beheer en Informatiseringsonderzoek.

Drs. P.A. Neelissen RA studeerde bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit en accountancy aan de Vrije Universiteit en is werkzaam als onderzoeker bij bureau Publiek-private Sector.

vingsvoorschriften voor ZBO's. Vanwege het ontbreken van een algemeen geldend kader ontstond een veelheid aan *specifieke* verslaggevingsvoorschriften voor *individuele* ZBO's, opgenomen in specifieke instellingswetten (publiekrechtelijke ZBO's) of op een andere wijze geregeld, bijvoorbeeld in ministeriële regelingen, statuten of overeenkomsten (privaatrechtelijke ZBO's). De voorschriften waren soms gedetailleerd en soms globaal, al dan niet refererend aan bestaande verslaggevingsvoorschriften voor ondernemingen (Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek). Ook kon het voorkomen dat er überhaupt geen bepalingen over op te leveren informatie werden opgelegd.

Dit alles bleek uit het rapport *Zelfstandige bestuursorganen en ministeriële verantwoordelijkheid* van de Algemene Rekenkamer (1995), waarin diverse knelpunten in enerzijds de inrichting en vormgeving van ZBO's en anderzijds de aansturing van en het toezicht op ZBO's worden geconstateerd. In het rapport wordt de externe verslaggeving van ZBO's als volstrekt ontoereikend aangeduid. Voor 54% van de ZBO's beschikten de Ministers niet over de voor het adequaat uitoefenen van toezicht benodigde jaarlijkse verantwoordingsinformatie over het gevoerde financieel beheer en de uitvoering van de publieke taak. Met betrekking tot de *voorschriften* voor op te leveren verantwoordingsinformatie concludeerde de Rekenkamer dat een derde van de ZBO's niet verplicht was om jaarlijks verantwoordingsinformatie aan de Minister te zenden.⁴ De *verstrekte* verantwoordingsinformatie voldeed evenmin.⁵

Het kabinet reageerde op het Rekenkamerrapport en eerdere kritiek op het externe-verzelfstandigingsbeleid (Commissies Scheltema en Sint) met het Kabinetsstandpunt *Herstel van het primaat van de politiek bij de aansturing van zelfstandige bestuursorganen* (Tweede Kamer, 1995). Het door de Rekenkamer als wildgroei aangeduide probleem werd erkend. Naast het gedeeltelijk doorlichten van de bestaande ZBO's⁶, werd gestart met het ontwerpen van een voor alle ZBO's geldend algemeen kader, op korte termijn in de vorm van Aanwijzingen inzake ZBO's, op langere termijn in de vorm van nader te ontwikkelen kaderwetgeving en aanpassing van de Grondwet. Het stroomlijnen van de verslaggevingsvoorschriften voor ZBO's maakt hier deel van uit.

2.2 De Aanwijzingen inzake ZBO's

De eerste fase van stroomlijning is inmiddels gerealiseerd. De *Aanwijzingen inzake zelfstandige bestuursorganen*, een ministeriële regeling van 5 september 1996, bevatten een minimumpakket aan sturings- en toezichtsinstrumenten voor alle soorten ZBO's. Ook zijn voorschriften voor de externe verslaggeving van ZBO's opgenomen (bepalingen omtrent financieel verslag, accountantsverklaring en jaarverslag). De Aanwijzingen zijn per 15 september 1996 in werking getreden. Ze hebben geen kracht van wet, maar fungeren als tijdelijke regelgeving totdat de voorgenomen kaderwetgeving, thans in ontwikkeling, in werking treedt.

Geldigheid van de Aanwijzingen

De verslaggevingsvoorschriften in de Aanwijzingen gelden slechts voor een deel van de ZBO's. In de eerste plaats gelden de Aanwijzingen alleen voor *nieuw* in te stellen ZBO's. In de tweede plaats bevatten de voorschriften *vrijstellingen* voor bepaalde categorieën ZBO's, waarbij in eerste instantie de *rechtsvorm* doorslaggevend is. Impliciet worden in de Aanwijzingen vier categorieën ZBO's onderscheiden: *publiekrechtelijke ZBO's met rechtspersoonlijkheid* (30% van het aantal ZBO's⁷), *publiekrechtelijke ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid*, die onderdeel uitmaken van de rechtspersoon de Staat der Nederlanden (25%), *privaatrechtelijke ZBO's met als rechtsvorm de stichting of vereniging* (38%) en tot slot *privaatrechtelijke ZBO's met als rechtsvorm de NV of BV's* (6%).

Aanwijzing 124b lid 3 bepaalt dat de verslaggevingsbepalingen in de Aanwijzingen *niet* van toepassing zijn op *privaatrechtelijke ZBO's*, behalve een summierere bepaling omtrent de inhoud van het jaarverslag (zie hierna). Blijkbaar acht men de voor deze rechtsvormen ontwikkelde verslaggevingsregimes (Titel 9 Boek 2 BW en - na inwerkingtreding - Titel 4.2 Algemene wet bestuursrecht) in principe voldoende toepasbaar op ZBO's.⁹ Verder gelden de bepalingen over financieel verslag en accountantsverklaring niet voor *publiekrechtelijke ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid*. Aangezien deze ZBO's deel uitmaken van een Ministerie, zijn hier de bepalingen van de Comptabiliteitswet van toepassing. Al met al blijkt dat het *geheel* van verslaggevingsvoorschriften in de Aanwijzingen slechts voor

- nieuw in te stellen - *publiekrechtelijke ZBO's met rechtspersoonlijkheid* geldt. Voor de overige categorieën ZBO's geldt slechts een *deel* van de voorschriften.

Echter, bij *publiekrechtelijke ZBO's met rechtspersoonlijkheid* kan nog een andere factor, de *bekostigingswijze*, er alsnog toe leiden dat een ander verslaggevingsregime van toepassing is. Indien 'bekostiging niet uitsluitend geschiedt door heffingen en tarieven', oftewel indien een ZBO geheel of gedeeltelijk uit de rijksbegroting wordt bekostigd, wordt *aanbevolen* - niet verplicht gesteld - om in de specifieke instellingswet Titel 4.2 Algemene wet bestuursrecht (Awb) van toepassing te verklaren (Aanwijzing 124n lid 2). Voor de externe verslaggeving van publiekrechtelijke ZBO's met rechtspersoonlijkheid betekent dit dat de verslaggevingsvoorschriften die zijn opgenomen in Titel 4.2 Awb dan alsnog in de plaats kunnen treden van de in de Aanwijzingen opgenomen bepalingen over financieel verslag en accountantsverklaring.

Verslaggevingsvoorschriften in de Aanwijzingen

De Aanwijzingen bevatten summie en globale verslaggevingsvoorschriften. Op inhoudelijke aspecten van de verslaggeving wordt nauwelijks ingegaan. Specificaties van gewenst (verantwoordings)informatie of waarderingsgrondslagen ontbreken. Volstaan wordt met zeer algemene bewoordingen voor de inhoud van jaarrekening (financieel verslag), accountantsverklaring en jaarverslag.

Aanwijzing 124p verplicht een *publiekrechtelijke ZBO met rechtspersoonlijkheid* tot het jaarlijks aan de Minister uitbrengen van een *financieel verslag*, vergezeld van een *accountantsverklaring*. De accountantsverklaring dient naast het gebruikelijke oordeel over de getrouwheid ook een oordeel over de rechtmatigheid te bevatten. Ook verplicht deze Aanwijzing tot het in de instellingswet opnemen van de bepaling dat de Minister 'regels kan stellen over de inrichting van de begroting, het financieel verslag en aandachtspunten voor de accountantscontrole'. In de toelichting wordt bepaald dat het financieel verslag ten minste een overzicht van 'inkomsten en uitgaven (exploitatierkening)', een balans, alsmede een toelichting op beide stukken dient te bevatten. Belangrijk is de vermelding dat voor de inhoud

van deze stukken 'aansluiting kan worden gezocht' bij de bepalingen van de afdelingen 1 tot en met 6 van Titel 9 Boek 2 BW.

Verdere, meer gedetailleerde verslaggevingsvoorschriften ontbreken.

Alle ZBO's dienen jaarlijks aan de Minister een *jaarverslag* uit te brengen. *Publiekrechtelijke ZBO's* dienen daarin aandacht te schenken aan 'de werkzaamheden, het gevoerde beleid in het algemeen en de doelmatigheid en doeltreffendheid van zijn werkzaamheden en werkwijze in het bijzonder in het afgelopen kalenderjaar' (Aanwijzing 124s lid 1). Voor *alle ZBO's* (ook *privaatrechtelijke*) geldt dat 'overwogen wordt om bij of krachtens de wet te bepalen aan welke eisen het jaarverslag moet voldoen en welke onderwerpen daarin in ieder geval worden behandeld' (lid 2). De toelichting stelt dat bij *privaatrechtelijke ZBO's* wordt overwogen of volstaan kan worden met de in Titel 9 Boek 2 BW opgenomen bepalingen omtrent het jaarverslag. Indien Titel 4.2 Awb van toepassing is verklaard, maakt het hierin voorgeschreven *activiteitenverslag* onderdeel uit van het jaarverslag.

Andere verslaggevingsregimes

Uit het voorgaande blijkt dat naast de Aanwijzingen door ZBO's maar liefst *drie andere verslaggevingsregimes* kunnen worden toegepast, met onderling zeer verschillende en bovendien vaak onvoldoende op ZBO's toegesneden voorschriften. Het voert in het kader van dit artikel te ver om de verslaggevingsvoorschriften van de drie regimes in detail te beschrijven, zodat volstaan wordt met een korte schets.

Titel 4.2 Awb is in werking getreden per 1 januari 1998 en is *bedoeld* voor *privaatrechtelijke* organisaties voorzover zij geheel of gedeeltelijk met subsidies worden bekostigd. Uit het voorgaande blijkt echter dat volgens de Aanwijzingen dit regime niet alleen voor *privaatrechtelijke ZBO's*, maar ook voor *publiekrechtelijke ZBO's met rechtspersoonlijkheid* kan gelden.

In paragraaf 4.2.8.5. van deze subsidietitel zijn summie bepalingen over financieel verslag, accountantsverklaring en activiteitenverslag opgenomen. Het financieel verslag dient een balans, exploitatierkening en toelichting te bevatten; specifieke voorschriften voor de inrichting hiervan zijn zeer beperkt.¹⁰ Verder wordt

bepaald dat indien de subsidieontvanger onder het regime van Titel 9 Boek 2 BW valt of indien dit bij de subsidieverlening is bepaald, in plaats van een financieel verslag een conform Titel 9 opgestelde jaarrekening wordt ingediend. Over de accountantsverklaring wordt bepaald dat uitbreiding van deze verklaring met een oordeel over de rechtmatigheid mogelijk is (dus niet dwingend voorgeschreven). Het jaarverslag wordt hier beperkt tot een activiteitenverslag. Het activiteitenverslag beschrijft 'de aard en omvang van de activiteiten waarvoor subsidie werd verleend en bevat een vergelijking tussen de nagestreefde en de gerealiseerde doelstellingen en een toelichting op de verschillen'.

Titel 9 Boek 2 BW handelt over de jaarrekening en het jaarverslag van (privaatrechtelijke) ondernemingen, dat wil zeggen vennootschappen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, banken, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsmaatschappijen en sinds kort ook - onder bepaalde voorwaarden - commerciële stichtingen en verenigingen.¹¹ Deze titel wordt dus toegepast door bepaalde privaatrechtelijke ZBO's (NV's, BV's, commerciële stichtingen en verenigingen), maar kan volgens de Aanwijzingen - zo blijkt uit het voorgaande - ook gedeeltelijk van toepassing worden verklaard op publiekrechtelijke ZBO's met rechtspersoonlijkheid.

Titel 9 bevat onder andere uitgebreide gedetailleerde inrichtings-, presentatie- en waardeeringsvoorschriften omtrent de jaarrekening (balans, winst- en verliesrekening en de toelichtingen daarop) en het jaarverslag. Het voert te ver hier nader op in te gaan. Wij volstaan met de opmerking dat de in de Aanwijzingen opgenomen verwijzingen naar Titel 9 een uitvloeisel zijn van de verslaggevingspraktijk van diverse categorieën organisaties zonder winstoogmerk (OZW's), die Titel 9 vrijwillig of verplicht gedeeltelijk toepassen. Wel wordt de verslaggeving van de OZW's dan - al dan niet sterk - aangepast aan het specifieke karakter van de organisaties in kwestie. Aangezien ook de meeste ZBO's een non-profit karakter hebben, wekt het geen verbazing dat voor de verslaggeving van ZBO's, al zijn het grotendeels publiekrechtelijke organen, aansluiting wordt gezocht bij delen van Titel 9. Wél wekt het verbazing dat, gezien het specifieke karakter van (publiekrechtelijke) ZBO's, niets wordt vermeld over beperkingen in de toepasbaarheid van Titel 9

en noodzakelijke aanvullende eisen, zoals het uitbreiden van de accountantsverklaring met een oordeel over de rechtmatigheid.

De *Comptabiliteitswet (CW)* tot slot is van toepassing op *publiekrechtelijke ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid* (commissies en raden). Zij maken deel uit van de rechtspersoon de Staat der Nederlanden, oftewel een Ministerie, zodat de CW op deze ZBO's onverkort van toepassing is. Dit heeft gevolgen voor de externe verslaggeving van deze organen. Zo geldt voor de rijksoverheid (met uitzondering van de agentschappen) het geïntegreerde kas/verplichtingenstelsel in plaats van het baten/lastenstelsel. Aan het ontbreken van een baten/lastenstelsel bij een ZBO zijn nadelen verbonden.¹² Verder is voor deze categorie ZBO's in de CW geen eigen jaarrekening voorgeschreven. De financiële gegevens worden geïntegreerd in de departementale financiële verantwoording, waarbij het zicht op een individuele ZBO vaak zal verdwijnen. De externe verslaggeving van individuele publiekrechtelijke ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid bestaat onder de huidige *algemene* voorschriften alleen uit een jaarverslag.

Uit bovenstaande analyse van de in de Aanwijzingen opgenomen verslaggevingsvoorschriften voor ZBO's blijkt dat van stroomlijning nauwelijks sprake is. Diverse onvolkomenheden kunnen worden onderkend. Deze zullen in paragraaf 4 verder worden toegelicht. Tabel 1 (p. 176) geeft een samenvattend overzicht van de algemene verslaggevingsvoorschriften voor de vier categorieën ZBO's (met als indelingscriterium de rechtsvorm).

3 Externe belanghebbenden en hun informatiebehoeften

Uitgaande van de zo belangrijke informatieve functie¹³ van externe verslaggeving, staan de bij het reilen en zeilen van ZBO's betrokken *externe belanghebbenden* en hun *informatiebehoeften* centraal. Mede gebruik makend van de literatuur over externe verslaggeving van OZW's (met name Limperg Instituut, 1986, 1993; NI-VRA, 1988; Aukes, 1996), kunnen zes categorieën primaire externe belanghebbenden worden onderkend.

Tabel 1: Samenvattend beeld van verslaggevingsvoorschriften voor ZBO's

| <i>Rechtsvorm</i> | <i>Jaarrekening/accountantsverklaring</i> | <i>Jaarverslag</i> |
|--|---|---|
| Publiekrechtelijk met rechtspersoonlijkheid | <p>Aanw 124p: financieel verslag (overzicht inkomsten en uitgaven (exploitatie rekening), balans, toelichting), eventueel aansluiting bij afdeling 1 t/m 6 van Titel 9 Boek 2 BW, mogelijkheid van nadere regelgeving in instellingswet; accountantsverklaring inclusief oordeel over rechtmatigheid.</p> <p>of: Titel 4.2 Awb (aanbevolen in geval van bekostiging via rijksbijdrage): financieel verslag (balans, exploitatie rekening, toelichting, vergelijking met begroting), geen gedetailleerde voorschriften; mogelijkheid van uitbreiding accountantsverklaring met oordeel over rechtmatigheid.</p> | <p>Aanw 124s: jaarverslag (werkzaamheden, gevoerde beleid, doelmatigheid en doeltreffendheid); mogelijkheid van nadere regelgeving in instellingswet.</p> <p>Indien Titel 4.2 Awb wordt toegepast: inclusief activiteitenverslag (aard en omvang activiteiten, vergelijking nagestreefde en gerealiseerde doelstellingen).</p> |
| Publiekrechtelijk zonder rechtspersoonlijkheid | <p>CW: geen apart financieel verslag (onderdeel van departementale verantwoording) en geen aparte accountantsverklaring.</p> | <p>Aanw 124s: jaarverslag (werkzaamheden, gevoerde beleid, doelmatigheid en doeltreffendheid); mogelijkheid van nadere regelgeving in instellingswet.</p> |
| Privaatrechtelijke stichting en vereniging | <p>(Titel 1, 2 en 6 Boek 2 BW; beknopte bepalingen over balans, staat van baten en lasten en toelichting.)</p> <p>Titel 4.2 Awb (in geval van bekostiging via rijksbijdrage): financieel verslag (balans, exploitatie rekening, toelichting, vergelijking met begroting), geen gedetailleerde voorschriften; mogelijkheid van uitbreiding accountantsverklaring met oordeel over rechtmatigheid.</p> <p>of: Titel 9 Boek 2 BW (in geval van commerciële stichtingen en verenigingen, met ingang van 1998): jaarrekening (balans, winst- en verliesrekening dan wel exploitatie rekening, toelichting), gedetailleerde voorschriften; accountantsverklaring exclusief oordeel over rechtmatigheid.</p> <p>'Ontsnappingsclausule' Aanw 124o: mogelijkheid van nadere regelgeving.</p> | <p>Indien Titel 4.2 Awb wordt toegepast: activiteitenverslag (aard en omvang activiteiten, vergelijking nagestreefde en gerealiseerde doelstellingen).</p> <p>Indien Titel 9 Boek 2 BW wordt toegepast: jaarverslag conform Titel 9 (toestand op balansdatum, gang van zaken in boekjaar, verwachte gang van zaken in toekomst, onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden, invloed bijzondere gebeurtenissen op verwachtingen).</p> <p>Aanw 124s lid 2: mogelijkheid van nadere regelgeving; eventueel volstaan met bepalingen Titel 9 Boek 2 BW.</p> |
| Privaatrechtelijke vennootschap (NV of BV) | <p>Titel 9 Boek 2 BW: jaarrekening (balans, winst- en verliesrekening, toelichting), gedetailleerde voorschriften; accountantsverklaring exclusief oordeel over rechtmatigheid.</p> <p>en: Titel 4.2 Awb (in geval van bekostiging via rijksbijdrage): volstaan met jaarrekening conform Titel 9; mogelijkheid van uitbreiding accountantsverklaring met oordeel over rechtmatigheid.</p> <p>'Ontsnappingsclausule' Aanw 124o: mogelijkheid van nadere regelgeving.</p> | <p>Titel 9 Boek 2 BW: jaarverslag (toestand op balansdatum, gang van zaken in boekjaar, verwachte gang van zaken in toekomst, onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden, invloed bijzondere gebeurtenissen op verwachtingen).</p> <p>Indien Titel 4.2 Awb wordt toegepast: ook activiteitenverslag (aard en omvang activiteiten, vergelijking nagestreefde en gerealiseerde doelstellingen).</p> <p>Aanw 124s lid 2: mogelijkheid van nadere regelgeving; eventueel volstaan met bepalingen Titel 9 Boek 2 BW.</p> |

3.1 Rijksoverheid

De belangrijkste externe belanghebbenden bij ZBO's zijn de *verantwoordelijke Ministers* (rijksoverheid). De Minister initieert het extern verzelfstandigen door middel van functionele decentralisatie en is verantwoordelijk voor de inrichting en vormgeving van het ZBO. Ook behoudt de Minister (beperkte) ministeriële verantwoordelijkheid voor de besteding van publieke middelen en de vervulling van publieke taken door het ZBO. Na instelling van een ZBO heeft de rijksoverheid dan ook met name behoefte aan informatie ten behoeve van het *toezicht*¹⁴ op de besteding van publieke middelen en de vervulling van publieke taken.

Financieel toezicht op de besteding van publieke middelen

ZBO's worden - direct door de rijksoverheid dan wel indirect - bekostigd met publieke middelen: uit begrotingsgeld (rijksbijdragen, leningen, garanties) en/of uit heffingen en/of uit tarieven. Uit het beschikbaar stellen van publieke middelen vloeit voor het ZBO de verplichting voort verantwoordelijkheid af te leggen over de besteding hiervan. Aan de *besteding van publieke middelen* zijn de eisen van *rechtmatigheid* en *doelmatigheid*¹⁵ verbonden. De doelmatigheid betreft hier met name de aspecten zuinigheid (economy) en efficiëntie.

Ter beoordeling van de recht- en doelmatige besteding van publieke middelen (financieel toezicht) is met name behoefte aan *financiële informatie* (en steeds meer aan niet-financiële informatie). Uiteraard is informatie benodigd over (ontwikkelingen in) de financiële positie (*balans*) en de financiële resultaten, vergeleken met de begroting (*staat van baten en lasten, resultatenrekening*¹⁶). *Kasstroomoverzichten* geven inzicht in de herkomst en besteding van financiële middelen. Ontwikkelingen in *tarieven* en *kosten van activiteiten en/of producten* zijn indicatoren van onder andere de doelmatigheid. Voor een goed beeld dienen de financiële gegevens uiteraard te zijn voorzien van de nodige *toelichting*, zoals gehanteerde waarderingsgrondslagen en veronderstellingen, specificaties en dergelijke. Ook is behoefte aan informatie over de vormgeving van het *financieel beheer*. Tot slot verlangt de Minister een in een *accountantsverklaring* vastgelegd

oordeel van de accountant over de getrouwheid van de financiële verantwoording en de rechtmatigheid¹⁷ (het voldoen aan voorschriften voor de besteding van gelden, zoals bijvoorbeeld subsidie-bepalingen).

Toezicht op de uitvoering van publieke taken

Nauw verbonden met het financieel toezicht is het toezicht van de Minister op de uitvoering van publieke taken. Publieke middelen worden aan het ZBO beschikbaar gesteld om publieke taken uit te voeren, die voorheen meestal door de rijksoverheid zelf werden uitgevoerd. De betrokken Minister blijft (beperkt) verantwoordelijk voor de taakvervulling door het ZBO en de hiermee gepaard gaande besteding van publieke middelen. Aan de *taakvervulling* (het *leveren van prestaties*) zijn primair de eisen van *doelmatigheid* en *kwaliteit* verbonden. Doelmatigheid betreft hier met name de aspecten efficiëntie en effectiviteit. Kwaliteit wordt hier opgevat als de mate waarin wordt voldaan aan behoeften van doelgroepen.

Ter beoordeling van de doelmatigheid en kwaliteit van de taakvervulling is met name behoefte aan *niet-financiële informatie*. Immers, bij ZBO's ontbreekt het winstcriterium, hetgeen bij naar winst strevende organisaties (ondernemingen) fungeert als de primaire maatstaf voor het beoordelen van de doelmatigheid van de organisatie als geheel. Dit impliceert dat ten behoeve van het beoordelen van het functioneren (de taakvervulling) van ZBO's niet kan worden volstaan met financiële informatie. Deze ontwikkeling is ook waarneembaar bij OZW's, de rijksoverheid, gemeenten en provincies (vgl. Limperg Instituut, 1993; Aukes, 1996; NIVRA, 1996; Van Boven en Dees, 1997; Bac, 1997). Ook blijkt het belang van niet-financiële informatie uit de gehanteerde beoordelingscriteria bij de *Kordes-Trofee* voor het beste jaarverslag van een publieke organisatie (Arthur Andersen, 1997).

Informatie over *gevoerd extern beleid* en kritische *prestatie-indicatoren*¹⁸ (waaronder kengetallen) zijn benodigd. Verlangde prestatie-indicatoren kunnen betrekking hebben op activiteiten (proces), producten (output), efficiëntie, beleidseffecten en kwaliteit van dienstverlening. ZBO's zullen dan ook moeten overgaan op *prestatiemeting* (inclusief effectmeting). Het gevoerde (externe) beleid en prestatie-

indicatoren geven inzicht in de *invulling* en *uitkomsten* van de taakvervulling door een ZBO.

Een recente ontwikkeling is dat in toenemende mate belang wordt gehecht aan het opnemen van additionele (niet-financiële) informatie over de onderliggende systemen van interne *besturing en beheersing* in de externe verslaggeving (voortvloeiend uit de corporate governance-discussie). De wijze van interne besturing en beheersing, ook aan te duiden als de kwaliteit van de *bedrijfsvoering*, bepaalt of een organisatie 'in control' is. Dit is van groot belang voor het waarborgen van de continuïteit van een organisatie. Wat *besturing*, het richting geven aan de organisatie, betreft is informatie over onder meer *strategie, missie en visie, middelen en kritische succes- en faalfactoren* van belang. *Beheersing (internal control)* heeft betrekking op het op koers houden van de organisatie: het bereiken van redelijke zekerheid over het bereiken van organisatiedoelen inzake de effectiviteit en efficiency van bedrijfsprocessen, de betrouwbaarheid van de informatie(voorziening) en de naleving van relevante wet- en regelgeving en gedragscodes.

Verder bestaat behoefte aan informatie over de door de rijksoverheid aan het ZBO opgedragen *taken, doelstellingen en activiteiten* van de organisatie. Deze informatie is in de eerste plaats van belang omdat juist deze (maatschappelijke) taken en doelstellingen de bestaansgrond van de organisatie vormen. Daarnaast is deze informatie van belang omdat zowel het externe beleid en de te meten prestatie-indicatoren als de besturing en beheersing hierop dienen te zijn afgestemd.

Tot slot zijn *toekomstverwachtingen* en de gevolgen hiervan voor de organisatie van belang voor het inzicht in continuïteit en toekomstig functioneren van ZBO's. Het betreft zowel toekomstverwachtingen van financiële aard (financiële levensvatbaarheid) als van niet-financiële aard (kansen en bedreigingen).

Beide rollen van de rijksoverheid vereisen dat in de externe verslaggeving van die ZBO's, waarbij naast de publieke taken ook private (vaak commerciële) activiteiten worden uitgevoerd, een *scheiding tussen publieke en private taken* wordt aangebracht. Bij deze ZBO's speelt ook het risico van misbruik van publieke middelen voor private doeleinden.

3.2 Staten-Generaal

De *politiek (Staten-Generaal)* vervult een belangrijke wetgevende en controlerende rol. De *controlerende* taak behelst hier in ieder geval het toetsen van de wijze waarop de verantwoordelijke Minister invulling geeft aan zijn (beperkte) ministeriële verantwoordelijkheid voor de rechten doelmatige besteding van publieke middelen en de taakvervulling door ZBO's. De Staten-Generaal heeft thans primair een afgeleide informatiebehoefte. Haar informatiebehoefte komt grotendeels overeen met de informatiebehoefte van de verantwoordelijke Minister. Wel bestaat veelal behoefte aan minder gedetailleerde informatie en is de informatiebehoefte in de huidige praktijk meer incidenteel van karakter, bijvoorbeeld naar aanleiding van regeringsvoornemens, politieke actualiteit, signalen uit de samenleving of rapporten van de Algemene Rekenkamer.

3.3 Koepelorganisaties

Koepelorganisaties hebben als primaire taken het *behartigen van de belangen* van de aangesloten organisaties (met name naar de rijksoverheid toe) en *dienstverlening* aan de aangesloten organisaties (Limperg Instituut, 1993; Aukes, 1996). De informatiebehoefte van overkoepelende organen kan zeer divers zijn. Zowel financiële informatie als niet-financiële informatie kan signalen afgeven van knelpunten en successen, hetgeen voor de belangenbehartiging en dienstverlening (bijvoorbeeld benchmarking) van belang kan zijn. De financiële informatie zal voornamelijk de financiële positie, resultaten en levensvatbaarheid, tarieven en kosten van activiteiten en/of producten betreffen. De behoefte aan niet-financiële informatie zal met name betrekking hebben op prestatie-indicatoren, zoals efficiëntie, effecten en kwaliteit van dienstverlening. Ook informatie over kwaliteit van de bedrijfsvoering (besturing en beheersing) en toekomstverwachtingen kunnen van belang zijn.

3.4 Publiek

Een vierde categorie belanghebbenden is het *publiek*. Hiertoe worden de *burgers* als *belastingbetalers*, al dan niet georganiseerd in *pressiegroepen*, en de *pers* in haar *spreekbuis- en signaal-functie* voor de burger gerekend.

Burgers zijn gebaat bij een zuinige, efficiënte, effectieve en kwalitatief hoogwaardige aanwending van door hen opgebrachte schaarse publieke middelen door de overheid: '*value for (tax payers) money*'. Dit wordt met name tot uiting gebracht in prestatie-indicatoren. Ook besteding van publieke middelen door ZBO's aan de doelen waarvoor de gelden ter beschikking zijn gesteld (rechtmatigheid) is van belang voor de burger. De belangen van de burgers zullen door hun politieke vertegenwoordigers (de Staten-Generaal) moeten worden behartigd.

De informatiebehoefte van de pers wordt voornamelijk bepaald door de nieuwsaarde en actualiteit van de informatie. Het betreft dus vooral ad hoc informatie (Limperg Instituut, 1986).

3.5 *Werknemers(organisaties)*

Werknemers en hun *vertegenwoordigers* (*ondernemingsraad, vakbonden*) hebben belang bij continuïteit van de werkgelegenheid. Hiermee hangt de behoefte aan zowel financiële informatie als niet-financiële informatie samen (vgl. Limperg Instituut, 1993). Van belang is met name informatie over financiële positie, resultaten en levensvatbaarheid, kritische prestatie-indicatoren, kwaliteit van de bedrijfsvoering en toekomstverwachtingen. *Werknemers* zijn verder geïnteresseerd in sociale aspecten van het functioneren (Limperg Instituut, 1986, 1993; Aukes, 1996). Dit impliceert een interesse in niet-financiële informatie over het *gevoerde intern beleid*, zoals personeelsbeleid en ontwikkelingen in de interne organisatie.

3.6 *Zakelijke relaties: vreemd-vermogensverschaffers en afnemers*

Vreemd-vermogensverschaffers (banken, financieringsinstellingen, leveranciers die krediet verschaffen) zijn met name geïnteresseerd in financiële informatie om de kredietwaardigheid van een organisatie te beoordelen (Limperg Instituut, 1993). Met name informatie over financiële positie, resultaten en levensvatbaarheid is relevant.

Afnemers/cliënten, inclusief *consumentenorganisaties*, zullen met name geïnteresseerd zijn in het gevoerde extern beleid, prestatie-indicatoren (vooral kwaliteit van dienstverlening) en de tarievenontwikkeling. Als cliënten een relatie met

een organisatie aangaan voor langere termijn, zal men ook inzicht willen hebben in de continuïteit van de organisatie (Limperg Instituut, 1993). Naarmate de relatie met het ZBO duurzamer wordt, ontstaat dus bij de afnemer meer behoefte aan informatie over financiële positie, resultaten en levensvatbaarheid en toekomstverwachtingen.

4 **Knelpunten**

Een eerste belangrijk knelpunt is gesignaleerd in hoofdstuk 2: het *ontbreken van een eenduidig, gestroomlijnd, toereikend verslaggevingskader* voor ZBO's. Er is sprake van te summiere, globale en vrijblijvende verslaggevingsvoorschriften in de Aanwijzingen, die bovendien - zo mogelijk uit paragraaf 2 - ontoegankelijk geformuleerd zijn. Een op ZBO's toegesneden specificatie van gewenste (verantwoordings)informatie en waarderingsgrondslagen ontbreekt. Ook is in de Aanwijzingen sprake van te veel uitzonderingsbepalingen. Het aantal mogelijk toepasbare verslaggevingsregimes is te groot, terwijl de regimes bovendien niet alleen onderling verschillend, maar ook - met name de CW - onvoldoende op ZBO's toegesneden zijn. De voor publiekrechtelijke ZBO's opgenomen verwijzingen naar Titel 4.2 Awb en Titel 9 Boek 2 BW zijn slechts vrijblijvend en ongemotiveerd. Ook wordt niet ingegaan op de problemen die onverkorte toepassing van deze titels op deze naar hun aard zeer specifieke ZBO's oplevert. Dit alles resulteert in onderling zeer verschillende jaarrekeningen, accountantsverklaringen en jaarverslagen.

Al met al kunnen de individuele Ministers en/of de individuele ZBO's met de huidige verslaggevingsvoorschriften alle kanten op. Een verzachtende omstandigheid is het voorlopige karakter en de snelle totstandkoming van de huidige regelgeving, die slechts als voorbode van de nog te realiseren kaderwetgeving functioneert.

De gesignaleerde onvolkomenheden kunnen niet worden afgedaan door te wijzen op de behoefte aan - in specifieke voorschriften *per ZBO* vast te leggen - *maatwerk*, die door de veelzijdigheid in aard en rechtsvormen van de diverse categorieën ZBO's zou ontstaan. Naast onderlinge verschillen bevatten de diverse soorten ZBO's ook veel kenmerkende overeenkomsten. De overeenkomsten betreffen onder andere de externe belanghebbenden en hun informatiebehoeften, het belang van een adequate verantwoording over de recht-

en doelmatige besteding van publieke middelen en de doelmatigheid en kwaliteit van de taakvervulling en het belang van diverse categorieën financiële én niet-financiële informatie. Een te grote nadruk op maatwerk belemmert de zo gewenste stroomlijning van de externe verslaggeving van ZBO's.

Bij de *nadere invulling* van in de verslaggeving op te nemen *specifieke* prestatie-indicatoren of financiële posten is wel maatwerk vereist. Zo levert een ZBO met algemene uitvoeringscontroleerende taken andere prestaties dan een ZBO die een economische of maatschappelijke sector reguleert. En een ZBO die besluiten neemt in individuele gevallen van niet-geldelijke aard kent andere baten en lasten dan een ZBO die geld herverdeelt. Ook de gevolgen van de rechtsvorm voor de verslaggeving van een ZBO kunnen leiden tot een bepaalde mate van maatwerk.¹⁹ Dit staat echter geenszins een *raamwerk* van op te leveren *categorieën* (verantwoordings)informatie in de weg.

Onvoldoende op de informatiebehoeften van belanghebbenden toegesneden verslaggevingsvoorschriften voor ZBO's vormen een tweede knelpunt. Met name de te beperkte gerichtheid op de informatiebehoeften van andere belanghebbenden dan de verantwoordelijke Minister en de te beperkte aandacht voor niet-financiële informatie vallen op.

De voorschriften over op te nemen *financiële informatie* zijn te summier en onvoldoende toegesneden op ZBO's. Zo ontbreken bepalingen over scheiding van de financiële verantwoording van de uitvoering van publieke en private taken. Opname van een kasstroomoverzicht en het geven van inzicht in de kosten van activiteiten en/of producten is evenmin voorgeschreven. Op ZBO's toegesneden voorschriften over waarderingsgrondslagen en indeling van balans, staat van baten en lasten en toelichting ontbreken. Uitbreiding van de accountantsverklaring met een rechtmatigheidsoordeel is voor de meeste ZBO's niet dwingend voorgeschreven. Vooral de financiële verslaggevingseisen van onder de CW vallende publiekrechtelijke ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid komen nauwelijks tegemoet aan informatiebehoeften van andere belanghebbenden dan het betrokken departement.

De voorschriften over op te nemen *niet-financiële informatie* zijn in de huidige vorm ontoereikend. De bepalingen over de inhoud van het

jaarverslag in de Aanwijzingen, waarin wordt voorgeschreven dat aandacht wordt geschonken aan de werkzaamheden, het gevoerd beleid en doelmatigheid en doeltreffendheid van werkzaamheden en werkwijze, zijn te onvolledig en te weinig concreet om belanghebbenden tevreden te stellen. Hetzelfde geldt voor de bepalingen over het activiteitenverslag in Titel 4.2 Awb, waarin slechts informatie wordt verlangd over aard en omvang van de activiteiten en een vergelijking tussen nagestreefde en gerealiseerde doelstellingen. Met name het ontbreken van voorschriften over essentiële soorten prestatie-indicatoren en toekomstverwachtingen is opvallend. De bepaling in de Aanwijzingen dat bij privaatrechtelijke ZBO's overwogen wordt of kan worden volstaan met de - in het geheel niet op ZBO's toegesneden - bepalingen over het jaarverslag van ondernemingen in Titel 9 Boek 2 BW is ondermaats. Hoopvol is Aanwijzing 124s lid 2, die stelt dat overwogen wordt om bij of krachtens de wet te bepalen aan welke eisen het jaarverslag moet voldoen en welke onderwerpen daarin in ieder geval worden behandeld.

Uiteraard is enig maatwerk nodig, doch een meer concrete opsomming van minimaal op te nemen categorieën financiële en niet-financiële informatie hoeft dit niet in de weg te staan.

5 Naar een verslaggevingsraamwerk voor zelfstandige bestuursorganen

5.1 Gewenste categorieën (verantwoordings)informatie in jaarrekening en jaarverslag

Na de knelpunten te hebben geïnventariseerd, zal in deze paragraaf een poging worden ondernomen de door belanghebbenden gewenste *categorieën* (verantwoordings)informatie te vertalen in een op alle soorten ZBO's toepasbare mogelijke indeling van jaarrekening en jaarverslag.

In het navolgende worden jaarrekening (financieel verslag) en jaarverslag zo veel mogelijk als een complementair geheel (de jaarstukken) gezien. De jaarrekening blijft zo veel mogelijk beperkt tot gedetailleerde financiële verantwoordingsinformatie. De *overige gegevens* worden voor het gemak tot de jaarrekening gerekend.

Niet-financiële informatie vindt zijn plaats in het jaarverslag. Echter aangezien bepaalde groepen belanghebbenden zich waarschijnlijk zullen beperken tot het jaarverslag, wordt de niet-

Tabel 2: Categorieën verantwoordingsinformatie in de jaarrekening van ZBO's

| |
|---|
| 1 <i>Inleidende beschouwing</i> over het financiële reilen en zeilen in het verstreken boekjaar: <ul style="list-style-type: none">• algemene beschouwing over (ontwikkelingen in) financiële positie en financiële resultaten;• (ontwikkelingen in) het financieel beheer;• toekomstverwachtingen (financiële levensvatbaarheid). |
| 2 <i>Waarderingsgrondslagen</i> (algemeen) |
| 3 <i>Balans</i> : <ul style="list-style-type: none">• opgesteld conform (te ontwikkelen) specifieke rubricerings- en presentatievoorschriften voor activa en passiva, toegesneden op de aard van het ZBO;• (eventueel) vorm van fund accounting: opname van een fonds voor bestemde middelen;• inclusief vergelijkende cijfers van voorgaand jaar. |
| 4 <i>Toelichting op de balans</i> : <ul style="list-style-type: none">• specificaties van balansposten;• specifieke grondslagen van vermogensbepaling;• verklaring van opvallende ontwikkelingen in de vermogenssamenstelling;• aan balansposten ten grondslag liggende veronderstellingen en schattingen en inherente onzekerheden;• niet uit de balans blijvende verplichtingen. |
| 5 <i>Staat van baten en lasten (resultatenrekening)</i> : <ul style="list-style-type: none">• opgesteld conform (te ontwikkelen) specifieke rubricerings- en presentatievoorschriften voor baten en lasten, toegesneden op de aard van het ZBO;• inclusief begrotingscijfers en vergelijkende cijfers van voorgaand jaar. |
| 6 <i>Toelichting op de staat van baten en lasten</i> : <ul style="list-style-type: none">• specificaties van baten (naar herkomst) en lasten (functioneel);• aanvullende specificatie van kosten per activiteit en/of product (indien mogelijk);• specifieke grondslagen van resultaatbepaling;• verklaring van materiële afwijkingen tussen begroting en realisatie;• verklaring van opvallende ontwikkelingen in de tijd;• geraamde en werkelijke tarieven: inclusief verklaring van opvallende afwijkingen tussen ramingen en realisatie en opvallende ontwikkelingen in de tijd. |
| 7 <i>Kasstroomoverzicht (staat van herkomst en besteding van middelen)</i> |
| 8 <i>Overige gegevens</i> : <ul style="list-style-type: none">• accountantsverklaring, inclusief een oordeel over de rechtmatigheid;• gebeurtenissen na balansdatum;• (bepalingen omtrent) verwerking/bestemming van het resultaat. |

financiële informatie hierin aangevuld met een samenvatting van de belangrijkste financiële gegevens. Enige overlap is dus onvermijdelijk en gewenst.

Wat de vormgeving en inrichting van de jaarrekening (het *financieel verslag*) betreft, kan deels aangesloten worden bij de voorschriften van Titel 9 Boek 2 BW.²⁰ Tabel 2 bevat de categorieën verantwoordingsinformatie die in de jaarrekening

Tabel 3: Categorieën (verantwoordings)informatie in het jaarverslag van ZBO's

| |
|---|
| <p>1 <i>Inleidende beschouwing:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • algemene beschouwing over (ontwikkelingen in) de organisatie en het beleidsveld, het door het ZBO gevoerde beleid en beheer en de relatie met de omgeving in het algemeen en het verantwoordelijke departement in het bijzonder; • organisatiestructuur en samenstelling van directie/bestuur; • toekomstverwachtingen (financiële levensvatbaarheid; kansen en bedreigingen) en de gevolgen voor de organisatie in het algemeen en de strategie in het bijzonder. |
| <p>2 <i>Taken, doelstellingen en activiteiten:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • de door de rijksoverheid aan het ZBO opgedragen taken; • de hiermee samenhangende primaire doelstellingen van het ZBO; • de hoofdactiviteiten van het ZBO. |
| <p>3 <i>Besturings- en beheersingssystemen (kwaliteit van de bedrijfsvoering):</i>¹⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> • besturing: strategie (wijze van bereiken van de primaire doelstellingen), missie en visie van de organisatie; middelen (inzet van personele en materiële middelen om de strategie uit te voeren); kritische succes- en faalfactoren; • beheersing: opzet en werking van het internal control-systeem. |
| <p>4 <i>Gevoerd beleid:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • intern beleid: (ontwikkelingen in) organisatiebeleid, personeelsbeleid en kwaliteitsbeleid; • extern beleid: (ontwikkelingen in) het op de doelgroepen (de cliënten) gerichte externe beleid van het ZBO. |
| <p>5 <i>Kritische prestatie-indicatoren:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • kwantificering van verrichte activiteiten en/of opgeleverde producten; • doelmatigheidskengetallen: efficiëntie- en effectiviteitsindicatoren; • kwaliteitskengetallen (klanttevredenheid, klachten en dergelijke); • inclusief geraamde indicatoren en vergelijkende cijfers van voorgaande jaren; • verklaring van materiële afwijkingen tussen geraamde en gerealiseerde indicatoren; • verklaring van opvallende ontwikkelingen in de tijd. |
| <p>6 <i>Financiële informatie (samenvatting van de jaarrekening):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • belangrijkste ontwikkelingen in financiële positie en financiële resultaten; • waarderingsgrondslagen; • balans (inclusief vergelijkende cijfers van voorgaand jaar) met korte toelichting; • staat van baten en lasten (inclusief begrotingscijfers en vergelijkende cijfers van voorgaand jaar) met korte toelichting; • verwijzing naar de jaarrekening voor meer gedetailleerde informatie. |

van een ZBO hun weerslag zouden moeten krijgen.²¹ Hierbij is het van belang dat de financiële verantwoording over de uitvoering van publieke en private taken gescheiden is.

Tabel 3 bevat de categorieën (verantwoordings)informatie die in het *jaarverslag* van een ZBO gewenst zijn.

5.2 *Wenselijkheid en mogelijkheid van aanpassing van de verslaggevingsvoorschriften*

Het financiële en maatschappelijke belang van ZBO's en het belang van een adequate verantwoording van ZBO's over de recht- en doelmatige besteding van publieke middelen en de doelmatig-

heid en kwaliteit van de taakvervulling (accountability) vragen om een adequaat verslaggevingsregime. Uit de geconstateerde leemtes in de huidige algemene verslaggevingsvoorschriften vloeit dan ook de *wenselijkheid* van aanpassing van deze voorschriften voort. De behoefte aan enige mate van maatwerk vraagt echter om verslaggevingsvoorschriften die ruimte laten voor aanvullende, op de specifieke aard van het (soort) ZBO in kwestie toegespitste voorschriften. De relevantie van (verantwoordings)informatie dient altijd voorop te staan. Dit impliceert ook kernachtige, toegankelijke verslaggeving. Een dichtgetimmerd, rigide verslaggevingsstelsel voor ZBO's lijkt niet gepast.

Opname van de beschreven standaardindeling van jaarrekening en jaarverslag in de verslaggevingsvoorschriften voor ZBO's en het ontwikkelen van op (soorten) ZBO's toegesneden waarderings-, inrichtings- en presentatievoorschriften, komt tegemoet aan de bovengenoemde eisen. Het geheel is toegesneden op de specifieke aard van ZBO's én de informatiebehoeften van belanghebbenden. Tegelijkertijd resulteert een dergelijke standaardindeling in meer stroomlijning van de verslaggeving van ZBO's, maar wordt ook ruimte gelaten voor aanvullend maatwerk voor specifieke ZBO's. Verwijzingen naar andere verslaggevingsregimes dienen tot een minimum te worden beperkt.

Niet alleen de vraag naar de wenselijkheid van aanpassing van de voorschriften is aan de orde. Nog relevanter is de vraag naar de *mogelijkheid* van vernieuwing van het verslaggevingsregime voor ZBO's. De mogelijkheid tot vernieuwing lijkt om drie redenen aanwezig te zijn. Ten eerste is de politieke aandacht voor ZBO's groot. Staten-Generaal en Kabinet streven naar verbetering van de aansturing van en het toezicht op ZBO's door middel van stroomlijning van de voor ZBO's geldende wet- en regelgeving, waartoe ook verslaggevingsvoorschriften behoren. Ten tweede biedt de thans in voorbereiding zijnde Kaderwet ZBO's een uitgelezen gelegenheid om - bij of krachtens deze wet - algemeen geldende verslaggevingsbepalingen voor alle categorieën ZBO's in te voeren. Tot slot vertegenwoordigen de huidige verslaggevingsvoorschriften in de Aanwijzingen, hoe onvolkomen deze ook zijn, nog altijd een eerste poging om algemene (verslaggevings)regeling voor ZBO's in te voeren. De eerste stap is dus al gezet.

6 Tot slot

In dit artikel zijn de huidige algemene voorschriften voor de externe verslaggeving van ZBO's geanalyseerd en afgezet tegen de informatiebehoeften van zes categorieën externe belanghebbenden. Twee knelpunten werden geconstateerd. Ten eerste ontbreekt thans een eenduidig, gestroomlijnd, toereikend verslaggevingskader voor ZBO's. Ten tweede zijn de verslaggevingsvoorschriften onvoldoende toegesneden op de informatiebehoeften van de belanghebbenden. Beargumenteerd is dat het wenselijk en mogelijk is de verslaggevingsbepalingen te verbeteren en meer eenheid in verscheidenheid te realiseren. Het voorschrijven van een raamwerk van in jaarrekeningen en jaarverslagen van ZBO's op te nemen categorieën (verantwoordings)informatie kan aan de tekortkomingen tegemoet komen. In dit artikel is een voorzet voor een dergelijk raamwerk gegeven, waarbij met de wensen van belanghebbenden én de behoefte aan enig maatwerk rekening is gehouden.

Een belangrijk aandachtspunt bij de verdere ontwikkeling van een nieuw verslaggevingsregime voor ZBO's betreft de verhoudingen in het ZBO-veld. De rijksoverheid treedt op als dominerende factor in de omgeving van het ZBO. Hierdoor kunnen de wensen en informatiebehoeften van andere externe belanghebbenden wellicht ondergesneeuwd raken. In dit artikel is echter benadrukt dat ook andere belanghebbenden dan de rijksoverheid betrokken zijn bij het reilen en zeilen van ZBO's.

Wellicht draagt de instelling van een '*platform externe verslaggeving ZBO's*' bij aan het herstellen van het evenwicht in het veld. Een dergelijk platform kan dan worden belast met het zorgdragen voor het opstarten en handhaven van een dialoog over de vormgeving van een verslaggevingsraamwerk voor ZBO's. Bovendien kan dit platform zich buigen over de belangrijke vraag op welke wijze de jaarstukken van ZBO's voor alle belanghebbenden beschikbaar kunnen worden gesteld.

In het platform dienen vertegenwoordigers van alle categorieën belanghebbenden zitting te nemen. In de eerste plaats is de deelname gewenst van vertegenwoordigers van de ZBO's zelf, de Staten-Generaal (Commissie voor de Rijksuitgaven) en de rijksoverheid, bijvoorbeeld de Ministe-

ries van Financiën (Directie Begrotingszaken, Directie Accountancy Rijksoverheid) en Binnenlandse Zaken en het Interdepartementaal Overlegorgaan centrale directies Financieel-Economische Zaken (IOFEZ). Naast vertegenwoordigers van belangrijke toezichthouders en de overige belanghebbenden kunnen ook controlerende instanties, het accountantsberoep (NIVRA) en de Raad voor de Jaarverslaggeving een nuttige rol in het platform vervullen.

LITERATUUR

- Algemene Rekenkamer, (1995), *Zelfstandige bestuursorganen en ministeriële verantwoordelijkheid* (Verslag van de Algemene Rekenkamer over 1994, deel 3), Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1994-1995, 24 130 nr. 3, SDU, Den Haag.
- Arthur Andersen, (1997), *Juryverslag F.G. Kordes-Trofee 1997*, Arthur Andersen, Den Haag.
- Aukes, J., (1996), *Externe verslaggeving door non-profitorganisaties* (derde druk), Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Bac, A.D., (1997), De gemeentelijke en provinciale overheid, in M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en F. Krens (red.), *Externe verslaggeving in theorie en praktijk - Deel 2* (tweede druk), Delwel, Den Haag.
- Boven, P.K. van, en M. Dees, (1997), De rijksoverheid, in M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en F. Krens (red.), *Externe verslaggeving in theorie en praktijk - Deel 2* (tweede druk), Delwel, Den Haag.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, (1995), *Corporate governance - A framework for public service bodies*, CIPFA, London.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1992, 1994), *Internal control - Integrated framework*, AICPA, New York.
- Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, (1992), *The financial aspects of corporate governance - The code of best practice* (The Cadbury Report), Burgess Science Press, London.
- Directie Accountancy Rijksoverheid/Ministerie van Financiën, (1996), *Government governance - Over de cyclus sturen-beheersen-verantwoorden-toezichthouden*, Ministerie van Financiën, Den Haag.
- Groot, J.I. de, (1996), De Management Internal Control Rapportering - Een nieuw fenomeen voor de Nederlandse externe verslaggeving?, *De accountant*, nr. 2, pp. 100-103.
- Hoogendoorn, M.N., (1993), Verslaggeving van organisaties zonder winstoogmerk - Een normatief raamwerk, *De accountant*, nr. 10, pp. 662-666.
- International Federation of Accountants - Public Sector Committee, (1996), *Performance reporting by government business enterprises*, Study 7, IFAC-PSC, New York.
- Leeuw, F.L., (1995), Externe verzelfstandiging en verantwoordingsinformatie, *Openbare uitgaven*, nr. 4, pp. 185-189.
- Leeuw, F.L., (1997), Prestatie-indicatoren in de publieke sector, *Overheidsmanagement*, nr. 1, pp. 8-12.
- Limperg Instituut, (1986), *Periodieke berichtgeving door organisaties zonder winstoogmerk*, Limperg Instituut, Amsterdam.
- Limperg Instituut, (1993), *Verslaggeving van organisaties zonder winstoogmerk - Een normatief raamwerk*, Kluwer/Limperg Instituut, Deventer/Amsterdam.
- NIVRA, (1984), *Non-profitorganisaties (Een bundel opstellen)*, NIVRA geschrift nr. 34, Kluwer, Deventer.
- NIVRA, (1988), *Jaarverslaggeving van non-profits: gewoon of buitengewoon?*, NIVRA geschrift nr. 45, Kluwer, Deventer.
- NIVRA, (1996), *Informatie in de toelichting: wat kunnen wij ermee?*, NIVRA studierapport nr. 36, NIVRA, Amsterdam.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal, (1995), *Herstel van het primaat van de politiek bij de aansturing van zelfstandige bestuursorganen - Kabinetstandpunt over het rapport van de Algemene Rekenkamer 'Zelfstandige bestuursorganen en ministeriële verantwoordelijkheid'*, Vergaderjaar 1994-1995, 24 130 nr. 5, SDU, Den Haag.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal, (1996), *Aanwijzingen inzake zelfstandige bestuursorganen*, Vergaderjaar 1996-1997, 24 130 nr. 19, SDU, Den Haag.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal, (1997), *Rapportage Doorlichting Zelfstandige Bestuursorganen*, Vergaderjaar 1996-1997, 25 628 nr. 1, SDU, Den Haag.
- Waardenburg, J., E.C. Pijst en K.J. Vogel, (1997), Publieke managementrapportages over internal control, *MAB*, juni, pp. 275-286.

NOTEN

1 Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

2 In beide gevallen spreken wij eenvoudigheidshalve over publieke taken.

3 De regel van de ministeriële verantwoordelijkheid houdt in dat de Minister door de Staten-Generaal ter verantwoording kan worden geroepen voor ieder bestuurshandelen dat onder zijn zeggenschap plaatsvindt. De mate van verantwoordelijkheid van de Minister voor de taakuitvoering van ZBO's is thans onderwerp van discussie. Een veel aangehangen opvatting is dat deze verantwoordelijkheid niet verder gaat dan de *bevoegdheden* van de Minister. Naast deze in wet- en regelgeving vastgelegde *specifieke* ministeriële verantwoordelijkheid heeft de Minister ook *algemene* verantwoordelijkheden. Tot de algemene, regelgevende verantwoordelijkheid van de Minister

behoort het zorg dragen voor een duidelijke regeling van de *inrichting* en *vormgeving* van ZBO's. Ook de *aansturing* van en het *toezicht* op ZBO's dienen duidelijk en consistent te zijn geregeld, dit vanuit een algemene verantwoordelijkheid van de Minister voor het beleidsterrein waarop ZBO's actief zijn en voor het begrotingsgeld dat met de taakuitoefening van ZBO's is gemoeid (Algemene Rekenkamer, 1995).

4 Een verplichting tot toezending van een jaarverslag en prestatiegegevens ontbrak in 45% respectievelijk 78% van de gevallen. Een verplichting tot toezending van een jaarrekening en een accountantsverklaring ontbrak bij 34% respectievelijk 49% van de onderzochte ZBO's.

5 In 9% respectievelijk 21% van de gevallen ontbraken de voorgeschreven jaarverslagen respectievelijk prestatiegegevens. Voor de jaarrekening en accountantsverklaring bedragen deze percentages 3 respectievelijk 5.

6 *Rapportage Doorlichting Zelfstandige Bestuursorganen* (Tweede Kamer der Staten-Generaal, 1997).

7 De percentages hebben betrekking op het jaar 1993 en zijn ontleend aan het ZBO-rapport van de Algemene Rekenkamer (1995).

8 In een enkel geval is sprake van onderlinge waarborgmaatschappijen. Deze rechtsvorm laten wij verder buiten beschouwing.

9 Wel wordt in de toelichting op een andere Aanwijzing gesteld dat 'voor zover de algemene wetgeving (Algemene wet bestuursrecht, Boek 2 Burgerlijk Wetboek) daarin niet reeds voorziet, bij privaatrechtelijk vormgegeven zelfstandige bestuursorganen regels worden opgenomen over in elk geval het uitbrengen van een financieel verslag, voorzien van een accountantsverklaring, een jaarverslag en zo nodig een begroting en meerjarenraming inzake de bestuurstaak' (Aanwijzing 124o).

10 Het financieel verslag dient te voldoen aan een algemeen inzichtvereiste en aan eisen van getrouwheid, duidelijkheid en stelselmatigheid. Ook wordt een vergelijking van de exploitatierekening met de begroting en de realisatiecijfers van het voorgaande boekjaar voorgeschreven. Verdere, meer gedetailleerde verslaggevingsvoorschriften ontbreken. De toelichting op deze titel stelt verder dat aansluiting is gezocht bij Titel 9. Het jaarrekeningenrecht van Titel 9 is niet integraal van toepassing verklaard. Daarvoor vormt 'de eigen organisatorische structuur van subsidieontvangers - die veelal verenigingen of stichtingen zullen zijn - een beletsel, evenals het in de regel ontbreken van een winststreven en het in sommige gevallen ontbreken van op geld waardeerbare prestaties', aldus de memorie van toelichting.

11 Overigens bevat Boek 2 BW aparte titels voor verenigingen (Titel 2) en stichtingen (Titel 6). Hierin is voor (niet-commerciële) verenigingen geregeld dat het bestuur een jaarverslag en jaarrekening (balans, staat van baten en lasten en toelichting) dient uit te brengen, die door een accountant

of (kas)commissie wordt onderzocht (artikel 48). Meer specifieke verslaggevingsbepalingen ontbreken. Voor (niet-commerciële) stichtingen bevat Boek 2 BW geen andere verslaggevingsbepalingen dan de in Titel 1 (algemene bepalingen voor rechtspersonen) opgenomen bepaling dat het bestuur jaarlijks een balans en staat van baten en lasten opmaakt (artikel 10). Deze bepalingen in de Titels 1, 2 en 6 beschouwen wij verder niet als apart verslaggevingsregime.

12 Zo ontbreekt het inzicht in de vermogenspositie en het bedrijfseconomische resultaat. Ook is de zo belangrijke toerekening van kosten en opbrengsten aan perioden, activiteiten en producten niet goed mogelijk.

13 Met betrekking tot OZW's onderscheidt Aukes (1996) naast de genoemde *informatieve functie* de - meer beperkte - *verantwoordingsfunctie*: uit het beschikbaar stellen van schaarse middelen van de samenleving aan non-profitorganisaties vloeit de plicht tot het afleggen van publieke verantwoording voort. Uiteraard is het afleggen van verantwoording door ZBO's over de besteding van publieke gelden aan vermogensverschaffers/subsidiënten (vooral de rijksoverheid) van groot belang. De bredere informatieve functie biedt echter ook ruimte voor de informatiebehoeften van andere belanghebbenden.

14 Het toezicht kan aan een verzelfstandigd orgaan zoals het CTSV zijn opgedragen. De organisatorische vormgeving van het toezicht heeft verder geen invloed op de aard en inhoud van de informatiebehoeften.

15 Doelmatigheid vatten wij op als de 'three E's: *economy, efficiency, effectiveness*'.

16 In Titel 4.2 Awb wordt de term exploitatierekening gebruikt, in Titel 9 Boek 2 BW de term winst- en verliesrekening, en in de Aanwijzingen de termen overzicht van inkomsten en uitgaven en exploitatierekening. Wij gebruiken de algemeen toepasbare termen staat van baten en lasten en resultatenrekening.

17 Het zou naar onze mening overigens wenselijk zijn dat hiernaast door de organisatie zelf op enigerlei wijze verantwoording wordt afgelegd over de rechtmatigheid.

18 Onderscheid kan worden gemaakt in 'hardere' *prestatie maatstaven* en 'zachtere' *prestatie-indicatoren*. In het navolgende spreken wij eenvoudigheidshalve alleen over prestatie-indicatoren.

19 Te denken valt aan ZBO's met als rechtsvorm de NV of BV. Deze - overigens zeer kleine - categorie ZBO's is onderworpen aan de gedetailleerde verslaggevingsvoorschriften van Titel 9 Boek 2 BW. Dit geval roept om maatwerk, zoals het opleggen van aanvullende eisen op het gebied van met name niet-financiële informatie. Ook deze vorm van maatwerk staat een raamwerk van categorieën op te leveren (verantwoordings)informatie niet in de weg.

20 Zo zijn veel van de in Titel 9 voorgeschreven elementen van een jaarrekening ook van belang voor ZBO's: een balans met toelichting, een resultatenrekening met toelichting,

waarderingsgrondslagen, specificaties van balans- en resultatenrekeningposten, opname van vergelijkende cijfers van het vorige jaar, niet uit de balans blijvende verplichtingen, gebeurtenissen na balansdatum en dergelijke. Ook wat de indeling van balans en resultatenrekening betreft kan deels worden aangesloten bij de voorschriften van Titel 9, bijvoorbeeld de indeling van de balans in vaste activa (immateriële, materiële en financiële vaste activa), vlottende activa, eigen vermogen, voorzieningen, langlopende schulden en kortlopende schulden. Verder kan deels aangesloten worden bij in Titel 9 opgenomen presentatievoorschriften van diverse soorten activa en passiva, zoals bijvoorbeeld materiële vaste activa, vorderingen, liquide middelen, voorzieningen, langlopende schulden, kortlopende schulden en dergelijke.

21 Bij het formuleren van de categorieën financiële verantwoordingsinformatie wordt uitgegaan van toepassing van het baten/lastenstelsel. Met de toepassing van het kasstelsel door publiekrechtelijke ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid wordt in het vervolg van dit artikel geen rekening gehouden. Volstaan wordt met de opmerking dat ook voor deze categorieën ZBO's

invoering van een baten/lastenstelsel bedrijfseconomisch gewenst is.

22 Gewaakt moet worden voor te gedetailleerde voorschriften over in de verslaggeving op te nemen informatie over besturings- en beheersingssystemen. In binnen- en buitenland is de discussie over de wenselijkheid en mogelijkheid van opname van deze informatie in de externe verslaggeving van diverse soorten organisaties nog in volle gang. Gezien het belang van het bieden van inzicht in de kwaliteit van de bedrijfsvoering van een ZBO en met inachtneming van de bovengenoemde kanttekeningen, zou in de verslaggevingsbepalingen voor ZBO's kunnen worden opgenomen dat *aandacht wordt besteed* aan de wijze van besturing en beheersing van de organisatie. Hierbij dient onzes inziens in ieder geval informatie over strategie, inzet van middelen, kritische succes- en faalfactoren en de hoofdlijnen van het interne beheersingssysteem te worden verstrekt. Verder kunnen de ZBO's in de voorschriften *aanbevolen* worden om meer gedetailleerd inzicht te bieden in opzet én werking van besturings- en beheersingssystemen.