

Bij de overheid en non-profitinstellingen worden in de jaarrekening vaak ter vergelijking de begrotingscijfers over het verslagjaar opgenomen. De accountantsverklaring bestrijkt dan ook de begrotingscijfers.

De Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) bevatten echter geen specifieke richtlijn voor de controle daarvan.

Welke werkzaamheden moeten volgens algemeen aanvaarde opvattingen worden uitgevoerd?

FRANS VAN SCHAIK*

Uitgangspunt is de situatie waarin de begrotingscijfers over het verslagjaar een integraal onderdeel vormen van de jaarrekening en worden gelezen in samenhang met de gerealiseerde bedragen en andere toelichtingen bij het verslagjaar. RAC 710 'Ter vergelijking opgenomen bedragen' is echter niet van toepassing. Deze heeft slechts betrekking op cijfers van het vorig boekjaar. Deze richtlijn kan ook niet naar analogie worden toegepast, vanwege een wezenlijk verschil: het is gebruikelijk dat op de cijfers van het vorig boekjaar accountantscontrole is toegepast en bij begrotingscijfers is dat juist niet het geval.



Begrotingscijfers in jaarrekening



cijfers ening

FOTO: MARIA BROUWER

Cruciale rol

De begroting vervult een cruciale rol in de governance van vele organisaties bij de overheid en in de non-profitsector. In termen van de *principal-agent-theorie* stelt de *principal* (ledenvergadering van een vereniging, bestuur van een stichting, raad van toezicht, gemeenteraad, Provinciale Staten) de begroting vast als formeel autorisatiekader voor de *agent* (directie van vereniging of stichting, college van burgemeester en wethouders, Gedeputeerde Staten). De *agent* brengt de jaarrekening, met daarin de begrotingscijfers ter vergelijking, uit ter verantwoording aan de *principal* en aan derden. Vanwege deze cruciale functie van de begroting in de governance bij overheid en non-profit zou de accountant tekortschieten als hij de in de jaarrekening opgenomen begrotingscijfers niet zou controleren. Als RAC 710 niet van toepassing is, is echter de vraag wat het controleren van de begrotingscijfers wel inhoudt.

Algemeen aanvaarde werkzaamheden

Naar mijn opvatting is algemeen aanvaard dat bij de controle van de begrotingscijfers in de jaarrekening de accountant het volgende moet nagaan:

- De begroting is vastgesteld door het daartoe bevoegde orgaan. Deze afstemming is van belang in verband met de formele autorisatieaspecten die aan de vaststelling van de begroting verbonden zijn.
- De gepresenteerde begrotingscijfers komen overeen met de vastgestelde begroting (eventueel na goedgekeurde tussentijdse wijzigingen).
- De indeling van begrotingscijfers en jaarrekening is gelijk.

Voor bepaalde organisaties gelden gedetailleerde voorschriften waaraan een begroting dient te voldoen. Een voorbeeld is het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten. De algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controleopdrachten omvatten echter niet het controleren of de begrotingscijfers aan die voorschriften voldoen. Dit geldt evenmin voor het beoordelen van de uitgangspunten die bij de opstelling van de begroting zijn gehanteerd. De accountant krijgt hiertoe geen opdracht als onderdeel van de begrotingsvoorbereiding. Weinigen zullen het beoordelen van de aannames in de begroting ten tijde van het controleren van de jaarrekening - dus meer dan een jaar na het vaststellen van de begroting - een zinvolle exercitie vinden.

Specifieke richtlijnen ontbreken, maar er is wel degelijk sprake van algemeen aanvaarde werkzaamheden.

Geen toekomstgerichte informatie

Op het moment waarop de accountantsverklaring bij de jaarrekening wordt verstrekt, betreffen de daarin ter vergelijking opgenomen begrotingscijfers geen toekomstgerichte informatie meer. De gebruiker van de jaarrekening kan dus aan de accountantsverklaring geen verwachtingen ontleen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen. De inmiddels gerealiseerde cijfers komen de gebruikers immers onder ogen in de kolom meteen naast die met de begrotingscijfers. Voor de gebruikelijke terughoudendheid van de accountant bij het verschaffen van zekerheid inzake toekomstgerichte informatie, is dus bij begrotingscijfers in de jaarrekening - omdat deze betrekking hebben op een inmiddels verstreken periode - geen reden.

Gebruikmaken van de begroting bij de controle

De accountant kan - als een van de controlewerkzaamheden ten aanzien van de jaarrekening - steunen op de interne analyses van de verschillen tussen begroting en realisatie. In dat geval moet de zorgvuldigheid van de totstandkoming van de begroting worden beoordeeld, omdat dan pas de begroting gehanteerd kan worden als toetsingsnorm. Als daarbij tekortkomingen in het proces van totstandkoming van de begroting aan het licht komen, zal de accountant deze rapporteren in de managementletter of het rapport van bevindingen. Blijkt de begroting kwalitatief onder de maat, dan is deze als norm bij de controle onbruikbaar. Hoewel specifieke richtlijnen voor de controle van in de jaarrekening opgenomen begrotingscijfers ontbreken, is er dus wel degelijk sprake van algemeen aanvaarde werkzaamheden. ■

Noot

* Frans van Schaik is verbonden aan Deloitte en hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam.