

Externe verslaggeving van samenwerkende zorginstellingen

Dr. Ir. F.F.J.M. Schaepkens RC

1 Inleiding

De jaarverslaggeving van zorginstellingen staat de laatste jaren sterk in de belangstelling. De regelgeving is met ingang van het boekjaar 2000 ingrijpend aangepast door de publicatie van de nieuwe Regeling Jaarverslaggeving Zorginstellingen (RJZ), die van kracht is voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2000. De RJ heeft tegelijk met de RJZ een speciale RJ-Richtlijn voor zorginstellingen (nummer 655) gepubliceerd. Daarnaast heeft het debat over Health Care Governance (Commissie Health Care Governance, 1999) geleid tot meer aandacht voor de externe verslaggeving als instrument om verantwoording af te leggen en informatie te verstrekken. Een van de aspecten die in de externe verslaggeving van zorginstellingen in het verleden minder goed uit de verf kwam, was de verslaggeving aangaande de samenwerkingsverbanden waarin een zorginstelling participeerde (zie onder meer Maat en Geleedst, 1993). De belangstelling voor samenwerkingsverbanden van zorginstellingen en de verslaggeving dienaangaande neemt sterk toe. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de aandacht die in de regelgeving wordt geschonken aan dit onderwerp.

Naar samenwerkingsverbanden in de zorgsector en de verslaggeving daarvan is in het kader van een promotie onderzoek gedaan. De centrale vraag van het onderzoek was: 'Op welke wijze

kunnen in Nederland gevestigde zorginstellingen, die één of meer samenwerkingsverbanden zijn aangegaan, hun externe verslaggeving opstellen zodat daaruit duidelijk het belang en het effect van dat samenwerkingsverband of die samenwerkingsverbanden blijken?'

Als 'samenwerkingsverband' wordt gedefinieerd: een organisatorisch verband waarin de rechtspersoon duurzaam samenwerkt met andere rechtspersonen, ten dienste van de werkzaamheid van de zorginstelling, waaruit risico's en verplichtingen voor hem voortvloeien.

Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden is het onderzoek in drie delen gesplitst:

- 1 Welke vormen van samenwerking komen bij zorginstellingen voor, en hoe kunnen deze worden ingedeeld?
- 2 Welke informatiebehoeften hebben gebruikers van de jaarverslaggeving van zorginstellingen ten aanzien van samenwerkingsverbanden?
- 3 Op welke wijze kan informatie over samenwerkingsverbanden van zorginstellingen in de externe verslaggeving worden opgenomen om te kunnen voldoen aan de informatiebehoeften van de gebruikers?

Dit artikel¹ is in grote lijnen opgebouwd uit deze drie onderdelen. Allereerst wordt kort ingegaan op de verslaggeving van profitorganisaties inzake samenwerkingsverbanden en de essentiële verschillen tussen profitorganisaties en non-profitorganisaties.

2 De verslaggeving van samenwerkende profitorganisaties

Samenwerking, in de vorm van een duurzame band tussen twee of meer organisaties, kan op twee verschillende manieren gestalte krijgen. Enerzijds is het mogelijk om de samenwerking vorm te geven door deel te nemen in het aandelen-

Dr. Ir. F.F.J.M. Schaepkens RC is manager bij de adviesgroep Gezondheidszorg van Cap Gemini Ernst & Young. Hij studeerde Bedrijfskunde aan de Technische Universiteit Eindhoven en postdoctoraal Controlling aan de Vrije Universiteit te Amsterdam. Hij promoveerde op het onderwerp 'Externe verslaggeving van samenwerkende zorginstellingen' aan de Katholieke Universiteit Brabant en is secretaris van de RJ-werkgroep Gezondheidszorg. Daarnaast is hij docent Externe Verslaggeving bij NIVRA-Nyenrode.

kapitaal. Hierdoor wordt een drietal rechten verkregen: een zeggenschapsrecht, een vermogensrecht en een vervreemdingsrecht (Moerland, 1997). Het zeggenschapsrecht is belangrijk voor het uitoefenen van invloed; het vermogensrecht om de economische voordelen tot uitkering te kunnen brengen. Anderzijds is het mogelijk om een contractuele overeenkomst aan te gaan waarin twee of meer partijen zich met elkaar verbinden. Naast de vormgeving van de verbinding dient ook de mate van verbondenheid beschouwd te worden. Rechtspersonen kunnen in sterke of in zwakke mate met elkaar verbonden zijn. Typische niveaus van verbondenheid zijn overheersende zeggenschap (in een groep), gezamenlijke zeggenschap (bijvoorbeeld joint venture) en invloed van betekenis (bijvoorbeeld minderheidsdeelneming waar invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid kan worden uitgeoefend).

Om het samenwerkingsverband in de jaarverslaggeving te verwerken, dient zowel aan de vorm als aan de mate van verbondenheid aandacht geschonken te worden. Als de drie typische niveaus van zeggenschap en de vorm van het samenwerkingsverband tegen elkaar worden afgezet, dan is de typische verwerking in de jaarverslaggeving van profitorganisaties weer te geven zoals in tabel 1.

3 Verschillen tussen profitorganisaties en zorginstellingen (non-profitorganisaties)

In essentie zijn er drie, met elkaar samenhangende, verschillen tussen profitorganisaties en Nederlandse zorginstellingen als bijzondere vorm van non-profitorganisaties.

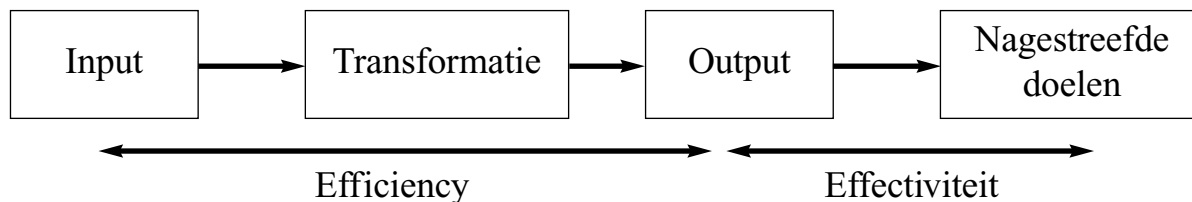
- 1 Het ontbreken van een prijsmechanisme;
- 2 De primaire doelstelling;
- 3 De rechtsvorm en het daarmee samenhangende ontbreken van vermogensrechten.

Deze verschillen hebben hun invloed op de externe verslaggeving, en in het bijzonder op de wijze waarop samenwerkingsverbanden in de verslaggeving worden verwerkt.

Allereerst zal worden ingegaan op het ontbreken van een prijsmechanisme (Lapré, Rutten en Schut, 1999). De gezondheidszorg kent geen prijsmechanisme om evenwicht te brengen in vraag naar en aanbod van zorg. Dit mechanisme is vrijwel geheel uitgeschakeld door het betalen van een verzekeringspremie aan de zorgverzekeraar en het feit dat betalingen door derden (verzekeraars en overheid) geschieden. Indien er sprake zou zijn van een markt- en prijsmechanisme, dan is het succes af te meten aan de winst(marge) die een aanbieder maakt. Naarmate de winst hoger is, is het succes van de aanbieder groter. Het gevolg van

Tabel 1: Samenwerkingsvormen en externe verslaggeving (Schaepkens, 2000).

<i>Mate van verbondenheid</i>	<i>Vennootschappelijke verbondenheid</i>		<i>Contractuele verbondenheid</i>	
	<i>Vorm</i>	<i>Verwerking externe verslaggeving</i>	<i>Vorm</i>	<i>Verwerking externe verslaggeving</i>
<i>Sterk</i>	Groep	Consolidatie	Alliantie	Vermelden in externe verslaggeving; eventueel consolidatie
	Jointly controlled entity	Proportionele consolidatie of vermogensmutatiemethode	Jointly controlled operations c.q. assets	Venturers verantwoord eigen activa en passiva; kosten en opbrengsten worden toegerekend op basis van contract inzake joint venture
<i>Minder sterk</i>	Deelneming	Vermogensmutatiemethode		
<i>Zwak</i>	Belegging	Historische kostprijs of actuele waarde	Specifiek contract	Eventueel vermelden langlopende verplichting of recht



Figuur 1: Efficiency en effectiviteit (Herremans en Mentink, 1993, p. 36).

het uitschakelen van het prijsmechanisme in samenhang met het non-profitkarakter van zorginstellingen, is dat winst als maatstaf voor het succes van de zorginstelling minder van betekenis is. Dit heeft tot gevolg dat de prestaties aan de hand van andere maatstaven beoordeeld dienen te worden.

De primaire doelstelling van een non-profitorganisatie in het algemeen is niet het maken van winst, maar het leveren van maatschappelijk gewenste goederen en/of diensten (in het vervolg wordt alleen gesproken over diensten). Hierbij gelden de financiële positie en resultaten als randvoorwaarden en als middel (Herremans en Mentink, 1993). Het gevolg voor de externe verslaggeving van dit verschil ten opzichte van profitorganisaties kan worden uitgelegd aan de hand van figuur 1.

Zorginstellingen streven bepaalde maatschappelijk gewenste doelen na. Hun externe verslaggeving dient inzicht te geven in de mate waarin de gerealiseerde output (diensten) in verhouding staat tot de nagestreefde doelstellingen. Bij een winstgeoriënteerde organisatie kan de winst in relatie tot de winstverwachting als zodanig worden gebruikt. Bij non-profitorganisaties is dit niet het geval. Zorginstellingen moeten dus inzicht verstrekken in hun fysieke output in relatie tot de nagestreefde doelstellingen. Daarnaast is het belangrijk dat zij inzicht geven in de verhouding tussen de opgeofferde middelen (input) en de daarmee gerealiseerde output; de efficiency. Belanghebbenden bij de zorginstelling kunnen nu keuzes maken over de verstrekking van middelen aan zorginstellingen aan de hand van het inzicht dat zij krijgen in efficiency en effectiviteit. Naarmate een zorginstelling op beide criteria hoger scoort dan haar 'concurrenten', krijgen belanghebbenden meer output voor de verstrekte middelen en draagt die output meer bij aan de nagestreefde doelstellingen.

Het derde verschil, specifiek voor de Nederlandse zorgsector, is het gevolg van de organisatievorm van de Nederlandse zorginstellingen, die juridisch in 91,3% van de gevallen in de vorm van een

stichting en in 5,8% in de vorm van een vereniging georganiseerd zijn (Maat en Van Slobbe, 1988). Ook samenwerkingsverbanden hebben vrijwel altijd de rechtsvorm van een stichting (Maat en Geleedst, 1993). Samenwerkingsverbanden met eigen rechtspersoonlijkheid van profitorganisaties hebben meestal de vorm van een aandelenvennootschap. Aan de aandelen die worden gehouden zijn, zoals eerder genoemd, een zeggenschapsrecht, een vermogensrecht en een vervreemdingsrecht verbonden (Moerland, 1997). Bij stichtingen ontbreekt het vermogensrecht, aangezien stichtingen niet tot doel mogen hebben het doen van uitkeringen aan oprichters, leden van haar organen of aan anderen, behoudens uitkeringen van ideële of sociale strekking (Hendriks, 1994). Overdrachten van economisch voordeel door dividenduitkeringen zijn derhalve niet te verwachten. Rechtspersonen die zeggenschap over een stichting uitoefenen, hetgeen langs diverse wegen mogelijk is (Hendriks, 1994), hebben dus niet gelijktijdig een vermogensrecht. 'Deelname' in een stichting leidt dus niet automatisch tot het activeren van een deelneming in de jaarrekening zoals bij deelname in een kapitaalvennootschap, omdat toekomstige economische voordelen ontbreken (zie de definitie van een actief in het Stramien van de RJ). Het ontbreken van het vermogensrecht heeft dus gevolgen voor de verwerking van samenwerkingsverbanden in de externe verslaggeving.

Kort samengevat leiden de verschillen tussen profitorganisaties en zorginstellingen er toe dat in de externe verslaggeving meer aandacht moet uitgaan naar de gerealiseerde output in relatie tot de nagestreefde doelstellingen, en naar de efficiency waarmee de output is gerealiseerd. Voor de verwerking van samenwerkingsverbanden in de externe verslaggeving van zorginstellingen heeft dit als consequentie dat de samenwerking zodanig verwerkt dient te worden dat de gebruikers van de verslaggeving zich een beeld kunnen vormen van de invloed van samenwerkingsverbanden op de effectiviteit en de efficiency van de zorginstelling. Dit vereist meer dan alleen financiële verslaggeving. Overigens neemt ook bij profitorganisaties

de behoefte aan informatie over effectiviteit en efficiency steeds meer toe.

4 Vormen van samenwerking bij zorginstellingen

Samenwerking tussen zorginstellingen kan vanuit drie invalshoeken worden beschouwd:

- 1 Het praktisch voorkomen van samenwerkingsverbanden.
- 2 De manier waarop samenwerkingsverbanden tot stand kunnen worden gebracht.
- 3 Classificatie van mogelijke vormen van samenwerking, zodat per klasse de verwerking van het samenwerkingsverband in de externe verslaggeving kan worden beschreven.

Het eerste praktische onderzoek naar samenwerkingsverbanden bij zorginstellingen is verricht door Maat en Geleedst (1993), die de jaarrekeningen 1990 en 1991² van 61 van de in totaal 118³ algemene ziekenhuizen hebben onderzocht. In de jaarrekeningen over het jaar 1990 worden 301 samenwerkingsverbanden gevonden: gemiddeld 5,19 per zorginstelling. Van de samenwerkingsverbanden waarvan de rechtsvorm achterhaald kon worden (248; 80,3%), is 93,5% een stichting, 4,4% een vereniging en 2,1% een maatschap. Uit het onderzoek van Maat en Geleedst (1993) en van Maat en Van Slobbe (1988) blijkt dat slechts in een beperkt aantal gevallen te achterhalen is wat de zeggenschap van de zorginstelling in het samenwerkingsverband is.

Schaepkens (2000) heeft voor zijn onderzoek zeven cases beschreven van samenwerkingsverbanden van Nederlandse zorginstellingen. Ook hier is de stichting de overheersende rechtsvorm. Zowel de activiteiten van de samenwerkingsverbanden als de feitelijke vormgeving verschillen van geval tot geval. Het geheel biedt een pluri-form beeld.

Aangezien de stichtingsvorm de overheersende (93,6%) rechtsvorm is voor samenwerkingsverbanden van zorginstellingen, is het zinvol te bezien welke mogelijkheden de rechtsvorm van een stichting biedt voor de vormgeving van samenwerkingsverbanden. Hendriks (1994) heeft beschreven hoe een stichting 'afhankelijk' kan worden gemaakt van een andere rechtspersoon. Indien sprake is van een vergaande vorm van afhankelijkheid dan oefent de 'moeder' centrale leiding uit over de 'dochter' (Hendriks, 1996). Hendriks beschrijft de volgende methoden die een stichting tot afhankelijke stichting kunnen maken:

- 1 *Statutaire voorzieningen*: dit zijn in de statuten

verankerde mechanismen die een derde zeggenschap geven over de stichting. Aangezien sprake is van statutair verankerde rechten zijn statutenwijzigingen nodig om dit recht in te perken. Dit kan geblokkeerd worden indien die derde statutenwijzigingen kan tegenhouden.

- a In de statuten van de 'afhankelijke' stichting kan men een groepsgericht of 'ondergeschikt' doel opnemen.
 - b Een belangrijke manier om krachtens statutaire voorzieningen invloed binnen een stichting te bewerkstelligen, wordt gevormd door die voorzieningen die de 'moeder'-rechtspersoon (overheersende) invloed geven op de samenstelling van het bestuur van de 'afhankelijke' stichting.
 - c Statutair kan binnen de 'afhankelijke' stichting een toezichthoudend orgaan worden ingesteld, bijvoorbeeld een Raad van Toezicht, waaraan belangrijke taken en bevoegdheden c.q. beslissingsrechten worden toegekend, die anders aan het stichtingsbestuur zouden toekomen.
 - d Statutaire bevoegdheden van de 'moeder'-rechtspersoon met betrekking tot wijziging van de statuten van de 'afhankelijke' stichting. Het is belangrijk dat statutenwijziging niet dan met toestemming van de 'moeder'-rechtspersoon kan plaatsvinden.
 - e Statutaire bevoegdheden met betrekking tot ontbinding, fusie of omzetting van de 'afhankelijke' stichting.
 - f Statutaire bevoegdheden met betrekking tot de bestemming van het liquidatiesaldo van de 'afhankelijke' stichting. Dit speelt alleen een rol bij ontbinding en vereffening van de 'afhankelijke' stichting.
 - g Wil een rechtspersoon invloed op het beleid van een stichting uitoefenen dan zal zij naast de *samenstelling* ook het *functioneren* van het bestuur moeten kunnen beïnvloeden. Dit is mogelijk door middel van instructierecht en -bevoegdheid.
 - h Statutair kan worden bepaald dat het stichtingsbestuur verplicht is rekening en verantwoording af te leggen over het door haar gevoerde beleid aan de 'moeder'-rechtspersoon, dan wel aan een door de 'moeder'-rechtspersoon beïnvloed toezichthoudend orgaan.
- 2 *Contractuele regelingen*: deze kunnen worden onderscheiden in:
 - a Aanvullende contractuele regelingen ter versterking van de groepsband.
 - b Contractuele regelingen die als zodanig de groepsband moeten bewerkstelligen.
 - 3 *Feitelijke invloed en zeggenschap*: hieronder vallen de volgende methoden:

- a De volledige personele unie tussen besturen en toezichhoudende organen van twee of meer stichtingen.
- b De partiële personele unie waarbij een deel van een bepaalde personencombinatie een of meer andere functies vervult. De partiële personele unie wordt als minder sterk gezien, omdat de eenheid eenvoudiger doorbroken kan worden.

Voor een classificatie van mogelijke vormen van samenwerking tussen zorginstellingen kan onder meer worden verwezen naar Van der Vange, Pluyter en Bos (1996). Schaepekens (2000) heeft op basis van literatuur- en veldonderzoek elf typische vormen van samenwerkingsverbanden bij zorginstellingen gevonden. In bijlage 1 (p. 313) is een korte beschrijving van de elf typen opgenomen⁴. De gevonden typische vormen van samenwerkingsverbanden kunnen langs twee assen worden ingedeeld:

- 1 Is er sprake van rechtspersoonlijkheid van het samenwerkingsverband, of is er sprake van contractuele verbondenheid, zonder rechtspersoonlijkheid van het samenwerkingsverband zelf?
- 2 Wat is de mate van verbondenheid met het samenwerkingsverband? Deze kan variëren van een sterke mate tot een zwakke mate van verbondenheid. In de literatuur wordt een indeling gemaakt in control, joint control, invloed van betekenis en geen invloed van betekenis, waar het de zeggenschap betreft.

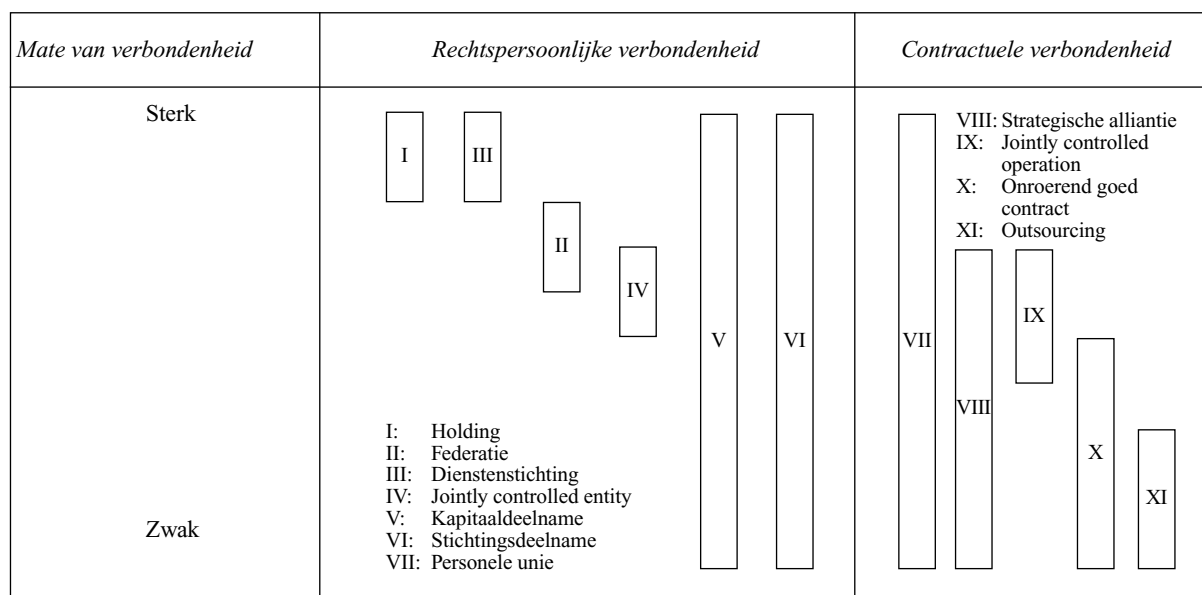
Als de elf ideaaltypische vormen van samenwerkingsverbanden worden ingedeeld op basis van deze twee criteria, dan ontstaat figuur 2.

De diverse vormen van samenwerkingsverbanden hebben elk eigen karakteristieken en verschillen in de mate waarin sprake is van verbondenheid. Dit heeft tot gevolg dat er verschillen zullen optreden in de manier waarop samenwerkingsverbanden in de externe verslaggeving worden verwerkt. In de richtlijnen voor non-profitorganisaties van de AICPA (1994, 1997a, 1997b) en CICA (1980, 1993, 1998) wordt onderscheid gemaakt in de verwerking van verschillende soorten samenwerkingsverbanden in de externe verslaggeving. Hierbij wordt onder meer uitgegaan van het economisch belang en de mate van zeggenschap die wordt uitgeoefend.

5 Onderzoek onder gebruikers van jaarverslagen

5.1 Inleiding

Het tweede deel van het onderzoek bestond uit onderzoek naar de informatiebehoeften van gebruikers van de externe verslaggeving van zorginstellingen. Het onderzoek naar de informatiebehoeften wordt beperkt door twee factoren. Ten eerste zijn gebruikers van externe verslaggeving van zorginstellingen in de jaren waarover het onderzoek zich heeft uitgestrekt van informatie voorzien op basis van de RJZ 1991, en niet op basis van de RJZ, die van kracht is met ingang van het boekjaar 2000 en meer uitgebreide en ook andere informatievoorziening voorschrijft⁵. Het geringe inzicht dat de RJZ 1991 bood in samenwerkingsverbanden en het ontbreken van een consolidatieplicht waren mede aanleiding om de RJZ 1991 te vervangen door de RJZ. Ten tweede is gevraagd



Figuur 2: De typische vormen van samenwerkingsverbanden gerangschikt (Schaepekens, 2000, p. 31)

naar de informatiebehoefte, zonder de gebruikers een afweging te laten maken tussen enerzijds de opbrengsten van de informatie en anderzijds de kosten die gepaard gaan met deze informatievoorziening. Desalniettemin geeft het onderzoek een eerste inzicht in het gebruik van de informatie die opgenomen is, of opgenomen kan worden, in de externe verslaggeving van zorginstellingen; in het bijzonder ten aanzien van samenwerkingsverbanden. Eerder onderzoek naar het gebruik van externe verslaggeving van non-profitorganisaties is gedaan door onder meer Holder (1986) en het Limperg Instituut (1986). Holder (1986), die zijn onderzoek beperkt heeft tot geldschieters en subsidiënten, heeft zich geconcentreerd op de 'reporting entity'. Hij concludeert dat gelijksoortige situaties ten aanzien van samenwerkingsverbanden verschillend worden verwerkt in de externe verslaggeving. Bovendien geven gebruikers de voorkeur aan het 'economic entity concept': de grenzen van de verslaggevingentiteit worden bepaald door de uitoefening van zeggenschap. Het Limperg Instituut (1986) heeft zich in meer

algemene zin beziggehouden met de indeling van informatievoorziening van non-profitorganisaties en het gebruik dat gemaakt wordt van de beschikbare informatie.

5.2 Opzet gebruikersonderzoek

De keuze voor de in het onderzoek op te nemen gebruikersgroepen is met name ingegeven door het begrip 'belanghebbenden' (Aukes, 1992). Als personen of organisaties niet beïnvloed worden door de verslaggevende organisatie, dan zullen zij waarschijnlijk niet of minder geïnteresseerd zijn in haar financiële verslaggeving. De gebruikersgroepen die in het onderhavige onderzoek betrokken zijn, zijn weergegeven in tabel 2.

Als onderzoeksmethodiek is gekozen voor interviews en enquêtes. Die gebruikersgroepen die een beperkte omvang kennen en vanwege de bekostigingsstructuur van de zorgsector geacht kunnen worden een belangrijke gebruiker te zijn van externe verslaggeving zijn geïnterviewd. Tevens

Tabel 2: Omvang van het gebruikersonderzoek

Groep	Aantal interviews	Aantal enquêtes		
		Verzonden	Retour	Respons (%)
Vreemdvermogensverschaffers: banken	2	13 ¹	9	69,2
Toezichhoudende organen:				
1. College Tarieven Gezondheidszorg (CTG)	1	-	-	-
2. Ziekenfondsraad (Zfr)	1	-	-	-
3. College Bouw Ziekenhuisvoorzieningen (CBZ)	1	-	-	-
Werknemersorganisaties:				
1. OR	-	33	5	15,1
2. Vakbonden	-	32 ²	6	18,8
Cliëntenorganisaties	-	57	8	14,0
Zorgverzekeraars	2	48 ³	11	22,9
Collega-instellingen ⁴	-	78	9	11,5
Totaal	7	261	48	18,4

¹): alle leden van de Commissie Gezondheidszorg van de Nederlandse Vereniging van Banken. Banken verstrekken 41,4% van de langlopende leningen in de intramurale gezondheidszorg, met als belangrijkste banken: ABN-AMRO, BNG, ING en Rabobank (NZi, 1996). Tevens zijn banken de aangewezen instellingen om kortlopend krediet te verzorgen.

²): alle vakorganisaties die betrokken waren bij de CAO-Ziekenhuiswezen 1996-1998.

³): er zijn (anno 1997) 48 zorgverzekeraars in Nederland (bron: Zorgverzekeraars Nederland, 1997).

⁴): volgens de ledenlijst van de Nederlandse Zorgfederatie (NZF) zijn er anno 1997 780 ziekenhuisvoorzieningen in Nederland.

zijn interviews gebruikt als aanvulling op de enquêtes bij banken en zorgverzekeraars. De interviews waren semi-gestructureerd. Aan de geïnterviewden is een verslag van het interview ter goedkeuring voorgelegd.

De overige gebruikersgroepen is een enquête voorgelegd, met daarin opgenomen een algemeen gedeelte om karakteristieken van respondenten te meten, een gedeelte waarin gevraagd is naar het doel waarvoor de verslaggeving geraadpleegd wordt, een gedeelte dat ingaat op de mate waarin de onderdelen van de verslaggeving gelezen worden en het belang dat aan die onderdelen gehecht wordt, en een gedeelte dat ingaat op de informatiebehoeften ten aanzien van samenwerkingsverbanden. In het onderzoek naar gebruik en belang van de onderdelen van de verslaggeving is gebruikgemaakt van Lickert-schalen. Bij het onderzoek naar de informatiebehoeften ten aan-

zien van samenwerkingsverbanden is gevraagd of informatie-elementen wel of niet zouden moeten worden opgenomen in de verslaggeving. De enquêtes zijn verzonden naar alle bekende leden van een gebruikersgroep (banken, vakbonden, zorgverzekeraars) of naar een aselechte steekproef uit de gebruikersgroep (overige groepen). De gebruikersgroepen zijn vastgesteld op basis van ledenlijsten van verenigingen waarvan de respondenten geacht kunnen worden lid te zijn, zoals de ledenlijst van de commissie Gezondheidszorg van de Nederlandse Vereniging van Banken en de lijst van bij de Nederlandse Cliënten/Patiënten Federatie aangesloten cliëntenorganisaties.

Gezien de steekproefomvang en de respons (zie tabel 2) heeft het onderzoek bij de meeste gebruikersgroepen vooral een exploratief karakter (zie ook de conclusies inzake de beperkingen van het

Tabel 3: Enquêteresultaten gebruikersonderzoek; algemeen gedeelte

Onderdeel	Zorgverzekeraars		Banken		Cliëntenorganisaties		Collega's		Ondernemingsraden	
Aantal (n)	11		9		7		9		5	
<i>Gebruik:</i>										
<i>algemene oriëntatie</i>	2		0		7		9		4	
<i>Gebruik: specifiek besluit</i>	9		9		0		0		1	
<i>Gemiddelde tijd per jaarrekening in minuten</i>	45		119		24		17		40	
L: Lezen; B: Belang	L	B	L	B	L	B	L	B	L	B
Jaarverslag (= directieverslag)	1,8	1,7	1,9	2,0	1,4	1,4	1,6	1,6	1,6	1,6
<i>Algemene gegevens:</i>										
Naam, vestigingsplaats										
voorziening	1,3	1,0	1,7	1,3	0,8	1,0	0,6	0,9	1,4	1,5
Naam, vestigingsplaats										
rechtspersoon	1,3	0,9	1,7	1,5	1,0	0,7	0,6	0,7	1,4	1,5
Samenwerkingsverbanden	1,5	1,5	1,8	1,7	1,1	1,5	1,6	1,4	1,2	1,6
Samenstelling bestuur, directie, medische staf	1,2	1,1	1,6	1,5	1,0	1,0	1,3	1,0	1,4	1,6
<i>De jaarrekening:</i>										
Balans	1,9	2,0	2,0	2,0	0,7	0,9	1,7	1,5	1,4	1,5
Resultatenrekening	2,0	2,0	2,0	2,0	0,6	0,8	1,9	1,7	1,4	1,7
Waarderingsgrondslagen	1,3	1,4	1,9	1,9	0,4	0,7	0,8	1,0	1,2	1,4
Toelichting op de balans	1,8	1,8	1,9	2,0	0,7	1,0	1,2	1,4	1,4	1,5
Toelichting op de resultatenrekening	1,8	1,7	1,9	2,0	0,7	1,0	1,4	1,5	1,2	1,7
<i>Overige gegevens:</i>										
Accountantsverklaring	1,2	1,8	1,9	1,9	0,5	0,9	0,6	0,8	1,4	1,5
Gegevens over de capaciteit	1,6	1,7	1,9	1,5	0,9	1,2	1,4	1,3	1,0	1,4
Gegevens over de productie	1,7	1,8	1,7	1,6	1,0	1,2	1,4	1,4	1,0	1,4
Per categorie gebruikers is een gemiddelde score weergegeven. De mate waarin het gelezen is, is als volgt gecodeerd: 0: niet gelezen; 1: deels gelezen en 2: geheel gelezen. Het belang dat aan de onderdelen wordt gehecht, is als volgt gecodeerd: 0: niet van belang; 1: min of meer van belang; 2: van belang.										

onderzoek). Bij banken en zorgverzekeraars kan, evenals bij toezichthoudende organen, gesproken worden van voldoende representativiteit. Bij de overige groepen zijn steekproefomvang en respons onvoldoende om van een representatieve uitkomst te kunnen spreken.

5.3 Het gebruikersonderzoek; algemeen gedeelte

Van de respondentengroepen gebruiken de vakbonden geen jaarverslagen. Deze zijn derhalve uit het onderzoek gelaten. De respons van zowel ondernemingsraden als cliëntenorganisaties was onvolledig en is daarom slechts in het onderzoek meegenomen voorzover de vragen volledig waren ingevuld. Uit vragen naar karakteristieken van respondenten blijkt dat de banken, de zorgverzekeraars en collega-instellingen goed geïnformeerde groepen zijn, in tegenstelling tot ondernemingsraden en cliëntenorganisaties. In tabel 3 (p. 305) is de respons op het *algemene* deel uit de enquêtes weergegeven.

Uit het onderzoek onder gebruikers kunnen de volgende conclusies worden getrokken:

- 1 Banken en zorgverzekeraars gebruiken de jaarrekening vooral bij het nemen van specifieke besluiten, zoals het verstrekken van financiering of het toekennen van middelen in de bekostiging. Ondernemingsraden, collega-instellingen en cliëntenorganisaties gebruiken de jaarrekening vooral ter algemene oriëntatie.
- 2 Cliëntenorganisaties lezen de financiële verslaggeving nauwelijks (zij blijken ook een beperkte kennis op dit gebied te hebben) en zijn met name geïnteresseerd in directieverslag, productiegegevens en algemene gegevens van de rechtspersoon en de samenwerkingsverbanden. Zij gebruiken de verslaggeving voor algemene oriëntatie, naast andere media zoals algemeen verslag (het door veel zorginstellingen uitgebrachte 'populaire' jaarverslag waarin wordt ingegaan op beleid, toekomstverwachtingen, kwaliteit, patiëntenzorg en dergelijke) en contacten met directies.
- 3 Alle overige gebruikers, inclusief de toezichthoudende organen College Tarieven Gezondheidszorg (CTG), Ziekenfondsraad (Zfr) en College Bouw Ziekenhuisvoorzieningen (CBZ) maken intensief gebruik van alle onderdelen van de jaarverslaggeving. Het belang dat zij hechten aan de onderdelen van de jaarverslaggeving is in het algemeen hoog te noemen. Met name als specifieke besluiten genomen moeten worden (zorgverzekeraars, banken en toezichthouders) worden de onderdelen van het jaarverslag intensief gelezen en van groot belang geacht.

- 4 De uitkomsten inzake de banken stemmen overeen met eerder onderzoek van Bollen (1996) naar het gebruik van jaarrekeninginformatie van profitorganisaties door banken.

Als de externe verslaggeving verdeeld wordt in de volgende vijf onderdelen, dan blijkt daaruit voor de banken, zorgverzekeraars en collega-instellingen, de groepen die voldoende kennis van zaken hebben inzake de externe verslaggeving, het volgende:

- 1 Het jaarverslag van de directie wordt vrijwel geheel gelezen. Het belang dat aan dit directieverslag wordt gehecht is ook redelijk hoog. Deze uitkomsten voor zorginstellingen komen overeen met de bevindingen van Bollen (1996) voor het gebruik van financiële informatie van profitorganisaties door banken.
- 2 De algemene gegevens aangaande rechtspersoon, ziekenhuisvoorzieningen, bestuur en samenwerkingsverbanden (die maar zeer beperkt toegelicht hoeven te worden) worden in beperkte mate gelezen, terwijl deze onderdelen in het algemeen als min of meer van belang worden gezien. Door het specifieke karakter van deze onderdelen kunnen deze uitkomsten niet geconfronteerd worden met vergelijkbaar onderzoek bij profitorganisaties.
- 3 De balans en resultatenrekening worden zeer goed bestudeerd, terwijl het belang hoog geacht wordt. Deze bevindingen voor zorginstellingen komen overeen met het reeds eerder genoemde onderzoek van Bollen (1996) bij profitorganisaties.
- 4 De toelichting op de balans en resultatenrekening worden eveneens in hoge mate gelezen en van belang geacht. Ook deze bevindingen stemmen overeen met het onderzoek van Bollen (1996).
- 5 De gegevens over capaciteit en productie worden slechts gedeeltelijk gelezen, terwijl het belang wel groot, maar niet zeer groot wordt geacht.

5.4 Gebruikersonderzoek; samenwerkingsverbanden

Inzake samenwerkingsverbanden is gevraagd welke informatie-elementen in de externe verslaggeving opgenomen zouden moeten worden. Hiertoe is de respons van zorgverzekeraars en banken (n=20) geanalyseerd, aangevuld met informatie uit de interviews met toezichthoudende organen (CTG, Zfr, CBZ), banken en zorgverzekeraars. De respons uit de enquêtes onder andere gebruikersgroepen was onvoldoende bruikbaar. In tabel 4 zijn de uitkomsten van de enquêtes opgenomen.

Tabel 4: Informatiebehoeften inzake samenwerkingsverbanden (Schaepkens, 2000)

<i>Informatie-element ten aanzien van het samenwerkingsverband</i>	<i>Zorgverzekeraars</i>		<i>Banken</i>	
	aantal	%	aantal	%
Aantal respondenten (n)	11	100	9	100
De totale kosten van de samenwerkingsverbanden	10	90,9	9	100
De totale opbrengsten van de samenwerkingsverbanden	10	90,9	9	100
De totale activa van de samenwerkingsverbanden	9	81,8	9	100
De totale passiva van de samenwerkingsverbanden	9	81,8	9	100
De kasstromen van samenwerkingsverbanden	6	54,5	9	100
Het aandeel dat derden hebben in de kosten en opbrengsten van de samenwerkingsverbanden	2	18,2	7	77,8
Het aandeel dat derden hebben in de activa en passiva van de samenwerkingsverbanden	7	63,6	9	100
De waarderinggrondslagen van de samenwerkingsverbanden	5	45,5	9	100
De personele bezetting van de samenwerkingsverbanden	4	36,4	7	77,8
De capaciteit van de samenwerkingsverbanden	7	63,6	7	77,8
De productie van de samenwerkingsverbanden	8	72,7	8	88,9
De algemene gang van zaken bij de samenwerkingsverbanden	6	54,5	9	100
De accountantsverklaring van de samenwerkingsverbanden	9	81,8	9	100
Per samenwerkingsverband	10	90,9	7	77,8

Opgemerkt moet worden dat in dit onderzoek alleen de informatiebehoeften onderzocht zijn, en niet de daarmee gepaard gaande kosten van verstrekking en gebruik. Ook is niet onderzocht welk gebruik gemaakt zou worden van deze gegevens. Uit de gehouden interviews blijkt dat gegevens aangaande samenwerkingsverbanden met name gebruikt (zouden) worden om te bepalen of middelen uit een rechtspersoon wegstromen naar gelieerde rechtspersonen en om te bepalen of samenwerkingsverbanden soms risico's inhouden voor de zorginstelling zelf.

Uit tabel 4 en uit de interviews blijkt dat de informatiebehoefte ten aanzien van samenwerkingsverbanden zeer uitgebreid is. De respondenten zouden de betreffende informatie in het algemeen zelfs per samenwerkingsverband willen ontvangen.

6 Verwerking van samenwerkingsverbanden in de jaarverslaggeving

Het derde deel van het onderzoek bestond uit het ontwikkelen van methoden en technieken om de gebruikers van de jaarverslaggeving van zorginstellingen inzicht te bieden in het bestaan en het belang en effect van samenwerkingsverbanden voor de zorginstelling.

Reeds in het begin van dit artikel is gesteld dat zorginstellingen inzicht moeten bieden in de effectiviteit en de efficiency van hun handelen. Deze twee begrippen kunnen tegen de bredere achtergrond van (corporate) governance worden geplaatst. Corporate governance in algemene zin betreft het stelsel van het besturen van en toezicht uitoefenen op ondernemingen (Van Luijk en

Schilder, 1997). Bij governance gaat het er in het kader van de externe verslaggeving om om stakeholders te informeren over de gang van zaken, zowel retrospectief als prospectief, en verantwoording af te leggen over het gevoerde beleid en de daarmee bereikte resultaten. Deze motieven zijn ook voor zorginstellingen van toepassing (Schaepkens, 1998). Dat betekent dat zorginstellingen aan de gebruikers van de externe verslaggeving inzicht moeten geven in het bestaan van samenwerkingsverbanden, zeker als die samenwerkingsverbanden onder de zeggenschap vallen van de zorginstelling. In dat geval dient verantwoording afgelegd te worden over hoe die zeggenschap is aangewend. Tevens dient inzicht te worden gegeven in het belang dat samenwerkingsverbanden hebben voor de zorginstelling en het effect dat ze hebben op de zorginstelling, inclusief eventuele uit het samenwerkingsverband voortvloeiende risico's.

Bij de verslaggeving inzake samenwerkingsverbanden moet rekening worden gehouden met de informatiebehoefte zoals die blijken uit het gebruikersonderzoek. Uit het gehouden onderzoek blijkt dat de informatiebehoefte inzake samenwerkingsverbanden zodanig groot is, dat per samenwerkingsverband een zeer belangrijk deel van de jaarverslaggeving van dat samenwerkingsverband zelf zou moeten worden verstrekt. Daaruit kan worden geconcludeerd dat, ongeacht eventuele andere toe te passen technieken, de jaarverslaggeving van elk samenwerkingsverband beschikbaar zou moeten zijn voor de gebruikers. Een dergelijke regeling is nu ook opgenomen in de RJZ en RJ-Richtlijn 655 Zorginstellingen.

Voor de verwerking van samenwerkingsverbanden in de externe verslaggeving van zorginstellingen kan een aanknopingspunt worden gevonden bij de verslaggeving zoals die bij commerciële ondernemingen plaatsvindt. De gebruikte methoden zijn consolidatie (eventueel proportioneel) en vermogensmutatiemethoden.

Het begrip consolidatie betekent dat een jaarrekening wordt opgesteld waarin al die entiteiten zijn opgenomen waarover overwegende zeggenschap kan worden uitgeoefend. Een dergelijk begrip is ook bij zorginstellingen bruikbaar. Immers, de centrale leiding legt verantwoording af over de besteding van de middelen en de daarmee bereikte resultaten, voorzover zij de mogelijkheid heeft gehad om overwegende invloed uit te oefenen op de besteding van deze middelen en de realisatie van resultaten. Daarbij wordt de geconsolideerde jaarrekening gezien als een zelfstandig overzicht

waarin de zeggenschap (en niet het kapitaalbelang) als consolidatiecriterium geldt (Blommaert, 1996).

In feite zou een dergelijke argumentatie ook kunnen gelden voor de proportionele consolidatie van joint ventures. Hier doet zich bij zorginstellingen het fenomeen voor dat veel joint ventures de vorm van een stichting hebben. Kan bij de verwerking van een joint venture in een kapitaalvennootschap aansluiting gezocht worden bij de aantallen aandelen die gehouden worden; bij een stichting is een dergelijk aanknopingspunt niet aanwezig. Daarmee kan wel het concept van proportionele consolidatie worden toegepast. In de praktijk stuit men op een praktisch probleem: het criterium op basis waarvan een joint venture aan de venturers toegerekend kan worden. Daarmee kan dit concept bij zorginstellingen dan ook alleen worden toegepast indien sprake is van een joint venture die een kapitaalvennootschap is.

Vermogensmutatiemethoden gaan ervan uit dat er sprake is van een activum. Op de balans wordt een actief in de vorm van een aandelenpakket verantwoord en in de winst- en verliesrekening worden de economische voordelen verantwoord.

Deze methoden gaan ervan uit dat er sprake is van het bezit van een pakket aandelen waaraan twee rechten kleven: een zeggenschapsrecht en een vermogensrecht (Moerland, 1997). Bij zorginstellingen die deelnemen in een kapitaalvennootschap is een dergelijke methode zonder meer toepasbaar.

Indien echter sprake is van stichtingen waarin wordt 'deelgenomen', dan zijn vermogensmutatiemethoden niet zonder meer toepasbaar. Immers, er is wel sprake van zeggenschapsrechten (Hendriks, 1994), maar er is geen sprake van vermogensrechten. Een 'deelneming' in een stichting kwalificeert niet als een actief. De voornaamste reden hiervoor is dat de economische voordelen die neerslaan in een stichting niet kunnen worden uitgedeeld aan de 'deelnemers' vanwege het uitkeringsverbod (Hendriks, 1994). Bij NV's en BV's is sprake van zeggenschaps- en vermogensrechten die gekoppeld zijn aan aandelen (Moerland, 1997).

Bij stichtingen bestaat wel het zeggenschapsrecht, belichaamd in statutaire of feitelijke voorzieningen, maar geen vermogensrecht dat de 'deelnemer' recht geeft op de uitdeling van economische voordelen. Als er al economische voordelen voortvloeien uit samenwerkingsverbanden, dan vloeien deze eerder voort uit de contracten die met dergelijke samenwerkingsverbanden worden gesloten, dan uit het samenwerkingsverband als zodanig (Schaepkens, 2000). 'Deelnemingen' in stichtingen zijn binnen de gezondheidszorg een zeer veel voorkomend fenomeen (Maat en Geleedst, 1993;

Schaepkens, 2000). Dergelijke constructies kwalificeren niet als deelneming in de zin van art 2:24c, omdat er geen kapitaal wordt verschaft. Bovendien kan bij de verwerking niet gesproken worden van een actief. Om nu met een deelneming vergelijkbare situaties, waarin wordt ‘deelgenomen’ in een stichting of andere non-profitorganisatie, te kunnen beschrijven is het begrip ‘verbonden non-profitorganisatie’ geïntroduceerd. Een rechtspersoon heeft een *verbonden non-profitorganisatie* als hij, middelijk of onmiddelijk, duurzame zeggenschap uitoefent over die non-profitorganisatie teneinde met die non-profitorganisatie duurzaam verbonden te zijn ten dienste van de eigen werkzaamheid. De dienstbaarheid aan de werkzaamheid van de deelnemende rechtspersoon is een essentieel kenmerk van een verbonden non-profitorganisatie. Om de werkzaamheden ten dienste te kunnen laten zijn van de eigen werkzaamheid, mag worden aangenomen dat de zeggenschap die

wordt uitgeoefend over de verbonden non-profitorganisatie van enige omvang, invloed van betekenis, moet zijn. Het begrip verbonden non-profitorganisatie ziet zowel op non-profitorganisaties waarop invloed van betekenis wordt uitgeoefend, als op non-profitorganisaties waarover volledige controle wordt uitgeoefend. De mate van zeggenschap kan variëren. In dezen kan dus een parallel worden getrokken met het begrip deelneming (art 2:24c).

Omdat een verbonden non-profitorganisatie niet kwalificeert als een actief voor de verwerking in de financiële verslaggeving, is het noodzakelijk dat deze op een andere wijze wordt verwerkt in de jaarverslaggeving. Naast consolidatie, als sprake is van een groepsmaatschappij, verdient het aanbeveling om een dergelijke verbonden non-profitorganisatie op te nemen in de toelichting bij de jaarrekening.

Tabel 5: Overzicht verwerking ideaaltypen in de externe verslaggeving (Schaepkens, 2000, p. 235)

Type	Enkelvoudige externe verslaggeving	Geconsolideerde externe verslaggeving
Holding	Toelichting	Consolidatie van groepsmaatschappijen
Dienstenstichting	Toelichting	Consolidatie van groepsmaatschappijen
Federatie	Toelichting	Geen consolidatie
Personele unie	Toelichting	Sterk: combinatie van groepsmaatschappijen; Zwak: geen consolidatie
Jointly controlled entity	1. Toelichting 2. Indien kapitaaldeelname: ook deelneming	1. Toelichting 2. Proportionele consolidatie
Kapitaaldeelname	Deelneming & toelichting	Consolidatie indien groepsmaatschappij; anders geen consolidatie
Stichtingsdeelname	Toelichting	Consolidatie indien groepsmaatschappij; anders geen consolidatie
Strategische alliantie	Toelichting	Geen consolidatie
Jointly controlled operation/ Jointly controlled asset	Venturers verantwoord eigen activa en passiva en verantwoord kosten en opbrengsten op basis van contract	Geen consolidatie
Onroerend goed contract	1. Financiële lease 2. Dienstenstichting (Special Purpose Entity)	1. Geen wijzigingen 2. Consolidatie indien groepsmaatschappij; anders geen consolidatie
Outsourcing	Toelichten	Geen consolidatie

De technieken die dus ter beschikking staan zijn in hoofdlijnen weer te geven als:

- 1 Consolidatie, hetgeen inzicht geeft in de prestaties en positie van de groep en aansluiting geeft op Health Care Governance.
- 2 De activering van kapitaalbelangen zoals gebruikelijk onder BW 2, Titel 9.
- 3 Toelichtingen die de gebruiker inzicht geven in de betekenis van samenwerkingsverbanden.

De methode van consolidatie kan worden toegepast als rechtspersonen verbonden zijn in een groep. De geconsolideerde verslaggeving geeft dan zelfstandig inzicht in prestaties en positie van de groep (Blommaert, 1996) en sluit aan bij de verantwoordings- en informatieplicht die de centrale leiding heeft (Schaepekens, 2000). Is sprake van kapitaalbelangen, dan geeft activering inzicht in het economisch potentieel dat de zorginstelling ter beschikking staat. In het merendeel van de gevallen zal sprake zijn van een verbonden rechtspersoon. Het opnemen van toelichtingen op bestaan, aard en betekenis van het samenwerkingsverband geeft de gebruiker inzicht in de betekenis die het samenwerkingsverband heeft voor de zorginstelling en welk effect het samenwerkingsverband heeft en kan hebben op het functioneren van de zorginstelling. In verhouding tot de informatiebehoefte van de gebruikers (zie paragraaf 5.4) schiet een toelichting tekort. De informatiebehoefte hebben betrekking op grote delen van de verslaggeving van het individuele samenwerkingsverband. Desalniettemin kan een toelichting gebruikers inzicht geven in de betekenis en risico's die samenwerkingsverbanden voor de zorginstelling inhouden. Hierbij moet ook de afweging worden gemaakt van de kosten die informatieverstrekking met zich meebrengt en de complexiteit die veel toelichting met zich meebrengt (*information overload*). De betreffende methoden en hun koppeling aan de ideaaltypische vormen van samenwerkingsverbanden is verder uitgewerkt door Schaepekens (2000).

Op grond van vergelijkingen met de bestaande verslaggeving van profitorganisaties en op grond van analyses van verschillen tussen zorginstellingen en profitorganisaties is een schema opgesteld hoe de elf ideaaltypische vormen van samenwerkingsverbanden van zorginstellingen verwerkt kunnen worden in de jaarverslaggeving (Schaepekens, 2000). Waar geen sprake kan zijn van consolidatie (in de enkelvoudige jaarrekening en waar geen sprake is van groepsmaatschappijen) en waar samenwerkingsverbanden geen kapitaalbelangen zijn die geactiveerd kunnen worden, is gekozen voor de toelichting om gebruikers informatie te

verschaffen over de samenwerkingsverbanden. In tabel 5 is een overzicht hiervan opgenomen, waarin onderscheid wordt gemaakt tussen de verwerking in de enkelvoudige en in de geconsolideerde verslaggeving.

De verwerking zoals die geschetst wordt in tabel 5 heeft vooral betrekking op de jaarrekening en op financiële gegevens. Bij zorginstellingen neemt niet-financiële verslaggeving eveneens een belangrijke plaats in, zoals reeds besproken in paragraaf 3 (zie figuur 2). Bij non-profitorganisaties is het van wezenlijk belang om inzicht te geven in de efficiency en effectiviteit van de organisatie (zie onder meer Herremans en Mentink, 1993). Ongeacht de vorm van het samenwerkingsverband en de wijze waarop verwerking plaatsvindt in de externe verslaggeving, dient in de externe verslaggeving van zorginstellingen de volgende informatie opgenomen te worden ten aanzien van samenwerkingsverbanden. Daarbij kan de informatie zich over het totaal van samenwerkingsverbanden uitstrekken, uitgaande van de beschikbaarheid van de jaarverslaggeving van de samenwerkingsverbanden zelf (Schaepekens, 2000).

- 1 De gerealiseerde activiteiten en de output van de samenwerkingsverbanden;
 - 2 Belangrijke financiële kerncijfers zoals omzet, besteding van middelen en eigen vermogen;
 - 3 De belangrijkste operationele prestatieparameters en gegevens;
 - 4 De zeggenschapsverhoudingen en de structuur van de groep;
 - 5 Bijzondere verplichtingen en risico's;
 - 6 Een analyse van het management aangaande belang en effecten van de samenwerkingsverbanden;
 - 7 Een discussie van het management aangaande de toekomst van de zorginstellingen en de met haar verbonden samenwerkingsverbanden;
 - 8 Specifieke factoren en omgevingsinvloeden die het bestaan of het effect van de samenwerkingsverbanden op de zorginstelling beïnvloeden.
- Deze informatie is in belangrijke mate kwalitatief van aard en dient aan te sluiten op de verantwoordelijkheid die het management heeft in het kader van 'good governance'.

7 Conclusies

Het onderzoek naar de wijze waarop zorginstellingen de door hen aangegane samenwerkingsverbanden zouden moeten verwerken in de externe verslaggeving heeft bestaan uit drie onderdelen: onderzoek naar vormen van samenwerking, informatiebehoeftebepaling bij gebruikers en het opstellen van verslaggevingsrichtlijnen.

Geconstateerd kan worden dat er vele vormen van samenwerkingsverbanden zijn, die uiteenlopen in bindingssterkte van zeer zwak tot zeer sterk. Omdat samenwerkingsverbanden in de Nederlandse zorgsector veelal stichtingen zijn, is de aandacht primair gericht geweest op deze rechtsvorm. Door statutaire bepalingen en aanvullende regelingen is het mogelijk om zeggenschap uit te oefenen over een stichting. De uit literatuur en casebeschrijvingen bekende samenwerkingsverbanden kunnen worden onderverdeeld in elf ideaaltypen. Deze elf ideaaltypen kunnen worden onderscheiden in enerzijds rechtspersoonlijk verbonden en anderzijds contractueel verbonden samenwerkingsverbanden. Ook kunnen de betreffende ideaaltypen ingedeeld worden naar de mate van verbondenheid die kan variëren van sterk tot zwak. Een aantal ideaaltypen kennen in hun verschijningsvormen een grote mate van variatie in bindingssterkte, te vergelijken met een deelneming die kan variëren van een waarop geen invloed van betekenis wordt uitgeoefend tot een 100%-deelneming die tevens een groepsmaatschappij is.

Het onderzoek dat gedaan is naar de informatiebehoefte van gebruikers van externe verslaggeving van zorginstellingen heeft een sterk exploratief karakter. Dit was een belangrijke beperking van het onderzoek. Het is het gevolg van de beperkte steekproef van gebruikers uit diverse gebruikersgroepen die benaderd zijn, en de geringe respons uit diverse gebruikersgroepen. Slechts van banken, toezichthoudende organen en zorgverzekeraars is voldoende respons (respectievelijk 69%, 100% en 23% van de populatie) verkregen om tot uitspraken over deze gebruikersgroepen te komen. De betreffende gebruikersgroepen besteden ook relatief veel tijd aan het lezen van de verslaggeving en hebben daarnaast de beschikking over *special purpose*-informatie aangaande de zorginstellingen. In het algemeen lezen de betreffende belanghebbenden de externe verslaggeving vrij intensief en hechten zij een groot belang aan met name de jaarrekening en het jaarverslag. Ten aanzien van de samenwerkingsverbanden die zorginstellingen zijn aangegaan, wensen deze gebruikersgroepen relatief uitgebreide informatieverstrekking. Van andere gebruikersgroepen kon in het onderzoek de informatiebehoefte niet eenduidig worden vastgesteld, vanwege de geringe respons en representativiteit.

Aangaande de verslaggeving van samenwerkingsverbanden van zorginstellingen is allereerst aansluiting gezocht bij de huidige verslaggevingstechnieken die bekend zijn bij profitorganisaties. Waar sprake is van kapitaalbelangen kunnen deze op

dezelfde wijze worden verwerkt als bij profitorganisaties. Is sprake van stichtingen of contractuele vormen van samenwerking, dan worden deze in de enkelvoudige externe verslaggeving toegelicht en kunnen zij, indien sprake is van een groepsband, geconsolideerd worden. Stichtingen, de meest voorkomende rechtsvorm voor samenwerkingsverbanden in de zorgsector, kunnen niet als deelneming worden verantwoord, omdat de in een stichting opgesloten economische voordelen niet uitgedeeld kunnen en mogen worden aan de 'deelnemende' partij, vanwege het uitkeringsverbod dat stichtingen kennen (Hendriks, 1994). Als zodanig voldoen dergelijke samenwerkingsverbanden niet aan de definitie van een actiefpost. De in tabel 5 geschetste wijze van verwerken van samenwerkingsverbanden komt in grote lijnen overeen met de voorschriften zoals die zijn opgenomen in RJ-Richtlijn 655 Zorginstellingen die van kracht is geworden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2000. Onderzoek of de aanbevolen verwerkingwijzen inderdaad (beter) voorzien in de informatiebehoefte van gebruikers is sterk aan te bevelen. De voorgestelde, en in de RJZ opgenomen, consolidatieplicht van alle tot een groep behorende rechtspersonen sluit vooral aan op de in de Health Care Governance-gedachte opgenomen verantwoordingsplicht van het bestuur van de groep.

Het onderzoek zoals dat is uitgevoerd (Schaepkens, 2000) heeft vooral betrekking op de classificatie van samenwerkingsverbanden en het ontwerpen van een raamwerk voor de verslaggeving van samenwerkingsverbanden in de zorgsector. Het uitgevoerde gebruikersonderzoek is vooral exploratief van aard en geeft aan dat een aantal gebruikersgroepen de externe verslaggeving maar beperkt (kunnen) benutten, terwijl een beperkte groep bestaande uit banken, zorgverzekeraars en toezichthoudende organen de verslaggeving intensief gebruikt. Deze groep is tevens in staat hieruit voor hun doel veel informatie te halen. Gezien het feit dat jaarrekeningen van zorginstellingen, opgesteld volgens de nieuwe RJZ en de RJ-Richtlijn 655 Zorginstellingen, vanaf juni 2001 beschikbaar komen en hierin de verwerking van samenwerkingsverbanden heel anders is geregeld dan in de voorgaande RJZ 1991 en meer in overeenstemming is met de aanbevelingen van Schaepkens (2000), verdient het aanbeveling om aan de hand van deze jaarrekeningen vervolgonderzoek te starten dat met name gericht is op de informatiebehoefte van gebruikers.

Met dank aan Prof. Dr. M.N. Hoogendoorn RA voor zijn commentaar op een eerdere versie van dit artikel.

LITERATUUR

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1994), *Statement of Position (SOP) 94-3, Reporting of related entities by not-for-profit organizations*, AICPA, september.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1997a), *Audit and Accounting Guide. Health Care Organizations*, AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1997b), *Audit and Accounting Guide. Not-for-Profit Organizations*, AICPA.
- Aukes, J. (1992), *Externe verslaggeving door non-profit organisaties*, Wolters-Noordhoff, Groningen, tweede druk.
- Blommaert, J.M.J. (1996), Consolidatie-alternatieven en de functie van de geconsolideerde jaarrekening, in: *MAB*, mei.
- Bollen, L.H.H. (1996), *Financial Reporting Regulation for Small and Medium Sized Private Firms*, Proefschrift Economische Faculteit, Rijksuniversiteit Limburg.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), *CICA-Handbook* (losbladige uitgave).
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1980), *Financial reporting for non-profit organizations*, CICA, Toronto.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1993), *Not-for-profit organizations*, Exposure Draft ED, CICA, Toronto.
- Commissie Health Care Governance (1999), *Health Care Governance; aanbevelingen voor goed bestuur, goed toezicht en adequate verantwoording in de Nederlandse gezondheidszorg*.
- Hendriks, R.W.F. (1994), *De stichting in concernverband*, Tjeenk Willink, Zwolle.
- Hendriks, R.W.F. (1996), Stichting; van armenzorg naar concernverbonden onderneming, In: R.C.J. Galle, M.J.G.C. Raaijmakers (redactie), *Na twintig jaar Boek 2 BW*, Tjeenk Willink, Zwolle.
- Herremans, J.H.H.M., E.A.M. Mentink (1993), *Verslaggeving van organisaties zonder winstoogmerk*, onder redactie van M.N. Hoogendoorn, Kluwer Bedrijfswetenschappen, Deventer.
- Holder, W.W. (1986), *The not-for-profit organization reporting entity*, FASB.
- Lapr e, R., F. Rutten, E. Schut (1999), *Algemene economie van de gezondheidszorg*, Elsevier/De Tijdstroom, derde druk.
- Limperg Instituut (1986), *Periodieke berichtgeving door organisaties zonder winstoogmerk*, Limperg Instituut, Amsterdam.
- Luijk, H. van, A. Schilder (1997), *Patronen van verantwoordelijkheid. Ethiek en Corporate Governance, Academic Service*.
- Maat, J., D.L. Geleedst (1993), Samenwerkingsverbanden in de jaarrapporten van algemene ziekenhuizen, in: M.N. Hoogendoorn, R. Van der Wal (redactie), *Jaar in-jaar uit 7*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Maat, J., I. Van Slobbe (1988), *Onderzoek naar de jaarrekening van ziekenhuisvoorzieningen over het jaar 1986*, Centrum voor bedrijfseconomisch onderzoek, Erasmus Universiteit Rotterdam.
- Moerland, P.W. (1997), *Corporate Governance: Theorie en praktijk in internationaal perspectief*, Wolters Noordhoff.
- NZi (1996), *Vreemd vermogen in de intramurale gezondheidszorg*, NZi, Utrecht.
- Schaepkens, F.F.J.M. (1998), Governance in de zorgsector, in: *ZM Magazine*, nummer 11, november.
- Schaepkens, F.F.J.M. (2000), *Externe verslaggeving van samenwerkende zorginstellingen*, proefschrift Katholieke Universiteit Tilburg, oktober.
- Vange, P.J. van der, P.B. Pluyter, J.T.A. Bos (1996), *Stappen in samenwerking. Handleiding voor samenwerking en fusie*, Samsom H.D. Tjeenk Willink, tweede druk.
- Zorgverzekeraars Nederland (1997), *Info 97, Zorgverzekeraars Nederland*, bevat de lijst met alle leden anno 1997.

NOTEN

1 Dit artikel is gebaseerd op het proefschrift 'Externe verslaggeving van samenwerkende zorginstellingen' (Schaepkens, 2000).

2 Voor het boekjaar 1990 was het Besluit Jaarrekening Ziekenhuisvoorzieningen 1984 van kracht; voor het boekjaar 1991 de Regeling Jaarverslaggeving Ziekenhuisvoorzieningen 1991.

3 Het aantal naar de stand van 1991.

4 Voor een uitgebreide beschrijving zie Schaepkens (2000), hoofdstuk 2.

5 Onder de RJZ 1991 was slechts voorgeschreven het aantal samenwerkingsverbanden op te sommen en inzicht te geven in de aard van die samenwerkingsverbanden en de zeggenschap die uitgeoefend kon worden. Consolidatie van groepsverbonden rechtspersonen was niet voorgeschreven. Ten aanzien van deelnemingen was bepaald dat deze onder de financiële vaste activa moesten worden opgenomen, zonder dat het begrip deelneming gedefinieerd werd, of verwezen werd naar art 2:24c en zonder dat waarderinggrondslagen waren voorgeschreven. Strikt genomen zouden deelnemingen waarop invloed van betekenis kon worden uitgeoefend zelfs op basis van historische verkrijgingprijs gewaardeerd kunnen worden. Verdere toelichtingen op samenwerkingsverbanden waren niet voorgeschreven en gezien het feit dat de RJZ 1991 een op zichzelf staande regeling was, met een geheel eigen structuur en inhoud werd geen verband gelegd met algemene verslaggevingsvoorschriften zoals BW 2, titel 9 of de RJ-Richtlijnen.

Bijlage 1: Korte beschrijving van de elf ideaaltypische vormen van samenwerkingsverbanden

	<i>Zeggenschap</i>	<i>Economische verbondenheid</i>	<i>Verbondenheid activiteiten</i>
Holding	Volledige zeggenschap, statutair geregeld. Doelstellingen rechtspersonen statutair op elkaar afgestemd	Onderlinge dienstverlening en leveringen binnen concern	Activiteiten zijn redelijk homogeen (streven naar schaalvergroting) of bedoeld om de klant een vollediger pakket aan diensten te kunnen leveren (uitbreiden 'product line')
Federatie	Alle deelnemers hebben statutair verankerde zeggenschap in het geheel. Leden zijn partieel zelfstandig. Doelstellingen rechtspersonen statutair op elkaar afgestemd	Onderlinge dienstverlening en leveringen binnen federatie kunnen voorkomen	Activiteiten zijn complementair of streven naar schaalvergroting
Dienstenstichting	Volledige zeggenschap, statutair verankerd	Dienstenstichting levert goederen of diensten binnen het concern en eventueel aan derden	Activiteiten zijn ondersteunend binnen het concern
Jointly controlled entity	Statutair verankerde zeggenschap; volledig samen met partners. Essentieel is contract tussen de venturers	Onderlinge dienstverlening en leveringen met partners	Complementaire activiteiten; aanvullend op die van de partners
Kapitaaldeelname	Statutair verankerd op basis van rechten verbonden aan aandelen	Dienstverlening aan deelnemer(s) en daarmee verbonden partijen. Deelnemer neemt deel in aandelenkapitaal en kan dividend ontvangen	Activiteiten zijn vaak afwijkend van de primaire activiteiten van de deelnemer(s); ten dienste van deelnemer(s) en eventueel derden en vormen een ondersteuning van de primaire activiteiten van de deelnemer(s). (Secundaire, ondersteunende, activiteiten)
Stichtingsdeelname	Statutair verankerde zeggenschap over het bestuur die minimaal invloed van betekenis toelaat. Benoemingsrechten voor circa 20%-100% van het bestuur	Dienstverlening aan de deelnemer of in het belang van de deelnemer	Activiteiten kunnen afwijkend zijn; ten dienste van de deelnemer en van derden.
Personele unie	Contractueel, statutair verankerd of de facto overeengekomen. Kan wel of niet doorbroken worden	Afhankelijk van situatie	Afhankelijk van situatie. Veelal zijn activiteiten complementair of streven naar schaalvergroting
Strategische alliantie	Contractuele regeling. Beide partijen houden zeggenschap	Afhankelijk van situatie	Afhankelijk van situatie. Veelal zijn activiteiten complementair of streven naar schaalvergroting
Jointly controlled operations	De partners hebben contractueel overeengekomen zeggenschap. Essentieel is contract tussen de venturers	Leveringen tussen partners en jointly controlled operations	Activiteiten joint venture zijn bundeling van die van partners. Vaak innovatief of meerwaarde door complementariteit
(On)roerend goed contract	De zeggenschap beperkt zich tot het kunnen afdwingen van contractueel overeengekomen leveringen en/of diensten en tegenprestaties	Onroerend goed wordt verhuurd tegen vergoeding	Het onroerend goed is nodig voor de activiteiten van de huurder
Outsourcing	De zeggenschap beperkt zich tot het kunnen afdwingen van contractueel overeengekomen leveringen en/of diensten en tegenprestaties	Dienstverlening door de ene partij aan de andere	Specifieke (vaak als ondersteunend getypeerde) activiteiten zijn uitbesteed