

## **Handleiding voor beheerders van bijzondere begraafplaatsen binnen de Protestantse kerk in Nederland'. voor het opstellen van de jaarrekening.**

### **1. Algemeen**

Een begraafplaats is er voor vele tientallen jaren. Het financieel beleid moet zodanig zijn dat de begraafplaats ook in de verre toekomst goed kan functioneren, dwz de continuïteit van de begraafplaats moet gegarandeerd zijn. Daarom moet de financiële basis solide zijn, zonder dat de financiën van de kerkelijke gemeente erdoor belast worden, en andersom.

Begraafplaatsen zijn gebonden aan voorschriften die zijn vastgelegd in de Wet op de Lijkbezorging. Daarin wordt onder andere voorgeschreven dat er een goede gravenadministratie moet zijn, waarin de capaciteit en de bezetting van de graven zijn weergegeven. Tegenwoordig komen er ook steeds meer urnenbewaarplaatsen, die een aparte administratie vergen. Mogelijk kan er een combinatie zijn van een graf waarin/waarop een of meer urnen geplaatst mogen worden. Daarnaast moeten er met belanghebbenden of rechthebbenden een contract (bijvoorbeeld een grafakte) worden afgesloten waarin de rechten en plichten worden vastgelegd. Daarbij wordt verwezen naar het plaatselijke reglement van de betreffende begraafplaats.

Bestuurders en beheerders van begraafplaatsen dienen zich te realiseren dat er bij "wanbeheer", ondeugdelijke administratie of bij ongevallen, sprake kan zijn van bestuurdersaansprakelijkheid, met strafrechtelijke bepalingen hetzij individueel, hetzij collectief.

Om de financiële positie van de bijzondere begraafplaats goed te kunnen beoordelen, is het van belang dat de boekhouding van de exploitatie van de begraafplaats en kerkelijke gemeente gescheiden wordt gevoerd. Alleen dan wordt inzichtelijk wat de exploitatie van de begraafplaats wezenlijk betekent en welke bedrijfseconomische maatstaven voor een verantwoord financieel beheer kunnen worden gehanteerd. Voor het voeren van de registratie en boekhouding van de graven zijn verschillende softwareprogramma's op de markt. Daar er sprake is van maatwerk, moeten de programma's afgestemd zijn op de grootte van een begraafplaats.

Er bestaat bij beheerders behoefte aan een handvat om na te gaan in hoeverre getroffen voorzieningen voor aangegane verplichtingen in het kader van grafuitgiften toereikend zijn. Het probleem van elke begraafplaats is namelijk, welke omvang moeten de voorzieningen hebben, gedekt door financiële middelen om in de toekomst aan de aangegane verplichtingen te kunnen voldoen. Denk daarbij aan grafrechten en algemeen onderhoud aan graven en tuinen. Dit is met name van belang voor de vaststelling van jaarstukken (begroting en rekening) door de kerkenraad, die daartoe volgens ordinantie 11 van de kerkorde verplicht is. Wanneer in de jaarrekening niet duidelijk de verplichtingen (ofwel schulden) aan rechthebbende in het kader van de exploitatie van de begraafplaats zijn omschreven, kunnen er mogelijk onjuiste conclusies worden getrokken over het aanwenden van liquide middelen.

Bijvoorbeeld het aanwenden voor de pastorale zorg, kerkgebouwen en dergelijke. Voorkomen moet worden dat de gemeente daardoor over enkele jaren zwaar in de problemen zal komen omdat zij dan over onvoldoende middelen beschikt om haar verplichtingen jegens rechthebbenden na te komen.

### **2. Enkele juridische aspecten met betrekking tot begraafplaatsen**

Civielrechtelijke verplichtingen en aansprakelijkheid

Grafrechten en kosten van onderhoud worden in de regel afgekocht.

Er bestaat geen wettelijke verplichting tot reservering van deze toekomstige verplichtingen.

Reservering geschiedt op basis van de civiel rechtelijke verplichting jegens de nabestaanden die voor de eigenaar van de begraafplaats is ontstaan uit hoofde van de civielrechtelijke overeenkomst (het contract).

Om in de toekomst aan deze verplichting te kunnen voldoen dient een voldoende voorziening te worden getroffen.

Indien geen voorziening wordt getroffen of de door de rechthebbenden betaalde gelden worden aangewend voor een ander doel en er daardoor een zodanig tekort is ontstaan dat niet meer aan de verplichtingen kan worden voldaan, dan kan er mogelijk bestuurdersaansprakelijkheid ontstaan. Dit geldt zowel voor de bestuurders van een kerkgemeenschap die eigenaar is van de begraafplaats als voor de bestuurders van een stichting waarin de (exploitatie van de) begraafplaats is onder gebracht.

Bestuurders zijn op grond van art. 2:9 BW gehouden tot een behoorlijke taakuitoefening ( In de kerkorde vastgelegd in ordinantie 11-26). De Hoge Raad heeft in een aantal arresten beslist wat behoorlijke taakuitoefening inhoudt. De bestuurders moeten een ernstige verwijt kunnen worden gemaakt om aansprakelijk te zijn.

Dit is het geval als de bestuurders bestuurshandelingen hebben verricht waarbij zij wisten, althans behoorden te weten, dat de rechtspersoon niet meer aan haar verplichtingen kan voldoen.

Dat is dus het geval als de voorziening voor de begraafplaats wordt aangewend voor een ander doel en de rechtspersoon niet over voldoende (andere) middelen beschikt om aan de toekomstige verplichtingen te voldoen. Het betreft hier een bestuursbesluit, waarvoor alle bestuurders hoofdelijk aansprakelijk zijn. Deze bestuurdersaansprakelijkheid kan ook doorwerken in de aansprakelijkheid van de toezichthouders. Als aangetoond kan worden dat er sprake is van bestuurdersaansprakelijkheid en de toezichthouder verweten kan worden onvoldoende toezicht te hebben gehouden dat is het denkbaar dat de toezichthouder (denk aan het CCBB) afhankelijk van de omstandigheden van het geval ook bestuursaansprakelijkheid verweten kan worden.

### **3. Vaststelling van de jaarrekening**

Uitgangspunt is een gescheiden administratie van de kerkelijke gemeente en de begraafplaats met aparte rekeningen voor de ontvangsten en uitgaven inzake de begraafplaats, resulterend in een aparte jaarrekeningen. Deze mogen daarna geconsolideerd worden.

Dat betekent een onderscheid tussen

- a. de gemeenterekening
- b. de begraafplaatsrekening.

De balans verschaft samen met de staat van baten en lasten en de toelichtingen hierop uitvoerige informatie over de financiële gang van zaken. In de toelichting wordt aangegeven de grondslagen waarop de activa en passiva worden gewaardeerd en of hier wijzigingen in zijn opgetreden. De kerkorde schrijft in ordinantie 11-6 lid 4 voor dat volstaan kan worden de jaarrekening door een door de kerkenraad aan te wijzen registeraccount of accountant-administratieconsulent dan wel twee onafhankelijk deskundigen wordt gecontroleerd .

Een kerkenraad die een controlecommissie of andere deskundigen benoemt, zal er vanzelfsprekend op toezien dat de controle wordt verricht door die gemeenteleden die op grond van hun opleiding en ervaring gewend zijn met financiële beleidszaken om te gaan. Mocht er een tekort op de begraafplaats zijn, dan moeten er door de gemeente passende maatregelen worden getroffen om dit tekort structureel te verhelpen en aan te vullen.

### **4. Rekeningschema**

De Protestantse Kerk in Nederland beschikt over een model rekeningschema voor begraafplaatsen. Colleges van kerkrentmeesters wordt verzocht dit rekeningschema, dat te downloaden is van de website: [www.pkn.nl](http://www.pkn.nl), te hanteren. De bedoeling is een goede specificatie van baten en lasten te krijgen als de kerkelijke gemeente dat rekeningschema hanteert. Daarin wordt naast de te hanteren rekeningen een omschrijving en toelichting gegeven op de verschillende jaarrekeningenposten.

### **Meerjarenbegroting en kasstroomprojecties**

Om na te gaan of een kerkelijke gemeente inclusief de begraafplaats ook op middellange termijn aan haar verplichtingen kan blijven voldoen, wordt aangeraden dit te beoordelen aan de hand van meerjaren prognoses van baten en lasten. Door het saldo van de baten en lasten te verwerken in balansgegevens, krijgt men een indicatie van de mutaties in vermogen. Daaruit kan de solvabiliteit gedurende een langere periode berekend worden. Bij voorkeur dient dit een prognose te zijn voor 5 á 10 jaar.

In kasstroomprojecties worden alleen de (verwachte) contante ontvangsten en uitgaven (kas/bank/giro) gebudgetteerd. Het is in feite een liquiditeitsprognose die aangeeft of op korte en lange termijn voldoende liquide middelen aanwezig zijn om aan de verplichtingen te voldoen.

Belangrijk item is de kostendeckende tariefstelling die minimaal zal bestaan uit drie delen: grafrechten, onderhoud en graf delven. De tarieven moeten gebaseerd zijn op de kosten van externe professionele hulp (zoals hoveniers) en niet op die van vrijwilligers. Op verzoek van belanghebbenden kunnen er extra wensen geuit worden waarvan de daaraan verbonden kosten apart worden berekend. Dat vereist een registratie van verplichtingen per graf, uitgesplitst naar soort verplichting. Als basis dient daarbij een grafuitgiftelijst, waaruit de verplichtingen en de vooruit ontvangen vergoedingen per graf blijken.

### **6. Rekenvoorbeeld**

Dit rekenvoorbeeld is ontleend aan In het Vademecum Kerkelijke Begraafplaatsen van de VKB. De meeste colleges van kerkrentmeester zullen deze uitgebreide toelichting in dit boekje wel kennen. U kunt dit vademecum desgewenst nog bestellen bij de VKB, website: [www.kerkrentmeester.nl](http://www.kerkrentmeester.nl)

Stel een begraafplaats heeft 500 graven die voor onbepaalde tijd (eeuwigdurend) zijn uitgegeven. Het onderhoud van deze graven is destijds voor een relatief laag bedrag afgekocht. We gaan uit van een voorbeeldtarief dat niet hoeft te kloppen met de werkelijkheid.

We gaan ervan uit dat de onderhoudskosten, die voor rekening van de begraafplaats (dus de kerkelijke gemeente) komen, bestaande uit het algemeen onderhoud van de begraafplaats (lanen, paden, afwateringen, grasmaaien, snoeien van beplanting, zorg voor gebouwen, toegang e.d.) gemiddeld € 50 per graf per jaar bedragen. Totaal zijn er 500 graven uitgegeven á € 50 per graf, zodat een bedrag van € 25.000 jaarlijks op de exploitatie van de begraafplaats drukt, zonder dat daar inkomsten tegenover staan.

Stel verder dat de helft van deze 500 graven eeuwigdurend (voor onbepaalde tijd) uitgegeven, 30 pct. heeft nog een looptijd heeft van 25 jaar en 20 pct. heeft nog een looptijd van 10 jaar. Aangenomen wordt dat 'eeuwigdurend' in de praktijk neerkomt op gemiddeld 50 jaar. De gemiddelde looptijd is dan:  
*( 250 x 50 jaar + 150 x 25 jaar + 100 x 10 jaar ) : (250 + 150 + 100) = 34,5 jaar.*

Voor het totaal van de kosten van deze erfenissen uit het verleden kan dan een voorziening getroffen worden. Die voorziening moet dan een zodanige omvang hebben dat hieruit 34,5 jaar lang jaarlijks € 25.000 kan worden onttrokken om de kosten te dekken. Dat betekent dat een indexering ten laste van het resultaat erg voor de hand ligt. De voorziening moet dan 34,5 x € 25.000 ofwel € 862.500 bedragen en jaarlijks verhoogd met een indexering.

Aan de voorziening worden toegevoegd de verplichtingen uit hoofde van de vooruit verkochte grafrechten en rechten op algemeen onderhoud. Deze verplichtingen vallen jaarlijks in evenredigheid vrij ten gunste van de resultatenrekening. De vrijval in elk van de opeenvolgende jaren is afhankelijk van de looptijd van ieder contract. Tegenover deze voorziening dienen voor eenzelfde bedrag als de voorziening, geldmiddelen en/of effecten te staan, zodat hieruit de toekomstige verplichtingen kunnen worden voldaan. De voorziening voor rechten uit algemeen onderhoud wordt jaarlijks geïndexeerd met het algemeen prijsindexcijfer volgens het CBS om de toekomstige hogere kosten door inflatie af te kunnen dekken.

Te raadplegen literatuur: VKB- Vademecum kerkelijke begraafplaatsen. LOB- Handleiding gravenadministratie en Handboek Begraven en Begraafplaatsen. Op de LOB-site staan nog meer handboeken en aanbevelingen.

Noppers, Oosterwijk, van Halteren.