

## **Bijlage 3 Rapporteren aan Europa en aan het IMF en sturen op het EMU-saldo**

### **1 Algemeen**

#### *Nationale Rekeningen*

- Het CBS stelt al meer dan 65 jaar de nationale rekeningen op voor Nederland. De nationale rekeningen geven inzicht in de ontwikkeling van de Nederlandse economie. Deze informatie is belangrijk voor het economische beleid. De nationale rekeningen omvatten kerncijfers als de economische groei, de inflatie, de werkloosheid en de uitgaven en ontvangsten en financieringen van de sectoren van de Nederlandse economie.
- Het CBS publiceert de nationale rekeningen op jaarbasis. Een recentere ontwikkeling is dat de kerncijfers van de nationale rekeningen op kwartaalbasis gepubliceerd worden. Voorts is een belangrijke toepassing van de nationale rekeningen het zogenoemd administratief gebruik. Dit is het gebruik van grootheden uit de nationale rekeningen ten behoeve van EU-doeleinden. Zo is het CBS verantwoordelijk voor de berekening van het bruto nationaal inkomen (bni) als grondslag voor de afdracht eigen middelen van Nederland aan de Europese Unie. Eveneens stelt het CBS de gegevens inzake het overheidstekort en de overheidsschuld op in het kader van de procedure bij buitensporige tekorten.

#### *Opzet ESR*

- Het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen 1995 (ESR 1995) is voor de lidstaten van de EU de verplichte methode om de nationale rekeningen te berekenen. Het ESR 1995 is volledig geënt op het System of National Accounts (SNA93), zijnde wereldstandaard voor de samenstelling van nationale rekeningen. Dankzij het verplichte gebruik van het ESR zijn economische grootheden tussen lidstaten vergelijkbaar.
- Het ESR is een statistische methodologie gericht op het beschrijven van de economische werkelijkheid. Leidend voor het moment van boeking van transacties is het moment waarop het economische activiteit plaats heeft gevonden. Vanuit dat principe wordt bijvoorbeeld het bruto binnenlands product (bbp) van Nederland berekend. Het ESR omvat zowel regels om transacties te registreren en regels om de bijbehorende balans op te stellen. Registratie van activa en passiva op de balans dient op basis marktwaarde c.q. een zo goed mogelijke benadering van de marktwaarde te geschieden.
- In de loop van de jaren is het belang van het ESR toegenomen. Dit komt vooral door de administratieve toepassingen van het ESR: overheidssaldo en overheidsschuld worden berekend op basis van het ESR en het bni als afdracht eigen middelen wordt op basis ESR berekend. Daarbij zij opgemerkt dat de overheidsschuld (EMU-schuld) in de procedure bij buitensporige tekorten gedefinieerd is in nominale bedragen, dus afwijkend van het ESR dat uit gaat van marktwaarde. Het overheidstekort (EMU-tekort) is in deze procedure gedefinieerd als het vorderingensaldo van de overheid (EDP-saldo B9). Dat betekent onder meer dat financiële transacties niet meetellen in het overheidstekort en dat bij investeringen niet de investeringskosten meetellen maar de investeringsuitgaven.

#### *Rapporteren over de overheidsfinanciën aan de Europese Unie en het IMF*

- Nederland is gecommitteerd aan rapportages over het overheidssaldo op maandbasis aan het IMF en op kwartaal en jaarbasis aan de Europese Unie. De rapportages aan het IMF zijn op basis van de Special Data Dissemination Standard (SDDS, zie ook volgende bullit). De kwartaal- en jaarrapportages dienen samengesteld te worden op

basis van het Europees Systeem van nationale en regionale Rekeningen (ESR 1995). Dit is voorgeschreven in raadsverordening 479/2009 (opvolger van o.a. raadsverordening 3605/93 inzake de procedure bij buitensporige tekorten) inzake de toepassing van het aan het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap gehechte Protocol betreffende de procedure bij buitensporige tekorten en voor de kwartaalrapportages in raadsverordeningen 1221/2002, 504/2004 en 1222/2004. Het CBS stelt voor de lidstaat Nederland de kwartaal- en jaarrapportages op conform de ESR 1995 methodologie. Het ESR behoort tot de familie van 'accrual accounting'.

- Nederland stuurt op maandbasis cijfers over de overheidsfinanciën (EMU-saldo en EMU-schuld) naar het IMF. Zo wordt inzicht gegeven over korte termijn ontwikkelingen van de overheidsfinanciën. Daarmee voldoet Nederland aan de zogenoemde Special Data Dissemination Standard van het IMF en laat daarmee zien dat Nederland voldoet aan de vereisten van 'good statistical citizenship'. Achtergrond van deze afspraak is de financiële crisis van 1994-1995. De SDDS is ingesteld om bij te dragen aan beter functionerende kapitaalmarkten en sound macro-economisch beleid. Het Ministerie van Financiën verzorgt de maandrapportages aan het IMF. Voor het einde van een maand moet het 12-maands voorschrijdende gemiddelde van het EMU-saldo worden gepubliceerd. Daarnaast krijgt het IMF van het CBS ook rapportages over de Nederlandse overheidsfinanciën op kwartaal- en jaarbasis op basis van het ESR..
- In de motie Mastwijk wordt ook gevraagd om *'in beeld te brengen wat de verschillen zijn tussen het kas-verplichtingenstelsel en het baten-lastenstelsel voor wat betreft het rapporteren richting Europa'*. Deze verschillen zijn in deze bijlage in kaart gebracht.
- Hoewel het rijk een kasverplichtingenstelsel hanteert, is de (statistische) informatievoorziening over het rijk - nodig voor deze rapportages aan Europa en het IMF over onder meer het EMU-saldo en de EMU-schuld - *praktisch en relatief eenvoudig* uit kasinformatie van de rijksbegroting en de staatsbalans te genereren. Natuurlijk zijn er correcties nodig op de kasbedragen, maar in de praktijk is het aantal statistisch relevante correcties beperkt.
- Voorts is het nuttig om ervaringen bij het onderdeel decentrale overheden in de rapportages in ogenschouw te nemen. De ervaring tot nu toe is dat rapporteren (en overigens ook monitoren) op kwartaal- en jaarbasis over het EMU-saldo op basis van de beschikbare bls-informatie van de decentrale overheden complex is. Transformatie van bls-cijfers van decentrale overheden naar cijfers conform ESR 1995 vergt specifieke kennis. Deze is beperkt aanwezig bij decentrale overheden onder meer doordat het EMU-saldo niet de centrale sturingsvariabele is bij decentrale overheden. Voorts geven de boekhoudkundige regels van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) de decentrale overheden vrijheidsgraden in de rapportages over de financiën van de decentrale overheden. Dit compliceert de omzetting van cijferopstellingen op basis van het BBV naar cijferopstellingen op basis van het ESR.
- Voor het verificatieproces door de Europese Commissie van de EMU-cijfers van de lidstaten is beschikbaarheid van kascijfers over de overheidsfinanciën wenselijk. De kwestie van de Griekse statistieken heeft het belang van kascijfers bevestigd.
- In een BLS blijft het nodig om *schaduwadministraties* van kascijfers (o.a. kasstroomoverzichten) bij te houden. Dit dient niet alleen voor monitoring en rapportages over de budgettaire kernvariabelen. Ook is en blijft inzicht nodig hoeveel geld er opgehaald moet worden op de geld- en kapitaalmarkt door het Agentschap van Financiën ter financiering van het feitelijk financieringstekort van het rijk.

## *Nationale sturing van de uitgavenkaders*

- Beheersing van de overheidsuitgaven via de uitgavenkaders en inkomstenindicator vergt in de informatievoorziening de beschikbaarheid van (relevante) informatie op kasbasis. Onder een batenlasten-stelsel kunnen de uitgavenkaders en de inkomstenindicator niet één-op-één aangesloten worden met de rijksbegroting; een niet-eenvoudige conversieslag is nodig.

## **2. De ESR-methodologie**

### *Geharmoniseerde methode*

- De rapportages over het EMU-saldo en de EMU-schuld van de lidstaten in het kader van de procedure bij buitensporige tekorten aan de Europese Unie dienen volgens de methode van het ESR 1995 te worden samengesteld. Het oogmerk hiervan is dat de EMU-cijfers inzake overheidssaldo en overheidsschuld tussen lidstaten onder meer vergelijkbaar, transparant en betrouwbaar zijn; een conditio sine qua non voor monitoring van de overheidsfinanciën in de EU.
- Het huidige ESR 1995 is sinds 1999 van kracht voor onder meer de EMU-rapportages aan de Europese Commissie. Daarnaast wordt het bruto nationaal inkomen (bni) berekend conform ESR; het bni is de grondslag voor de afdracht van de eigen middelen aan de Europese Unie. Het ESR 1995 heeft de juridische status van een Raadsverordening. Sinds de invoering is het ESR 1995 een aantal keren aangepast voor de registratie van belastingen en sociale premies en voor de registratie van renteswaps.
- De ESR-methodologie schrijft voor dat transacties in de nationale economie - inbegrepen de overheidssector of collectieve sector - op transactiebasis geregistreerd worden. In het ESR is niet het kasmoment van transactie relevant maar het moment waarop de onderliggende economische transactie heeft plaatsgevonden. In het ESR gaat de economische werkelijkheid boven de institutioneel juridische werkelijkheid.

## **3. ESR-rapportages en kasverplichtingenstelsel**

### *Algemeen*

- Het kasverplichtingenstelsel is als registratiegrondslag voorgeschreven voor de rijksbegroting. Voor kwartaal en jaarrapportages aan de Europese Unie zijn dus geen kant en klare ESR-cijfers beschikbaar voor het Rijk. Voor de rapportages dienen de kasverplichtingencijfers getransformeerd te worden naar cijfers conform ESR 1995. In het ESR is immers niet het kasmoment van transactie relevant maar het moment waarop de onderliggende economische transactie heeft plaatsgevonden. Evenwel, in de praktijk komt het er voor het rijk op neer dat bij een belangrijke deel van de uitgaven en ontvangsten van het rijk de kasbasis een heel goede benadering is voor de ESR-transactiebasis.
- Bij de rente-uitgaven en investeringsuitgaven is nog iets bijzonders aan de hand. De rente-uitgaven en ontvangsten op de staatsschuld, inclusief agio en disagio bij uitgifte en aflossing van staatsschuld, zijn in de rijksbegroting sinds 2002 opgenomen op transacties en dus is geen transformatieslag naar ESR meer nodig. Bij de investeringsuitgaven is het navolgende aan de hand. In het EMU-saldo in het kader van de procedure bij buitensporige tekorten worden de investeringen niet op bls-grondslag meegenomen. In het EMU-saldo tellen namelijk niet de investeringskosten mee maar de investeringsuitgaven. Voor de meeste investeringsuitgaven –

uitgezonderd bijvoorbeeld investeringen in meerjarige defensieprojecten - kunnen de kasuitgaven betrekkelijk eenvoudig verwerkt worden in het EMU-saldo.

- In het EMU-saldo, zoals gedefinieerd voor de procedure bij buitensporige tekorten, zijn de belastingen anders dan op zuivere baten-lastensystematiek opgenomen. Opgelegde aanslagen dienen direct gecorrigeerd te worden voor opgelegde aanslagen, die nooit geïnd zullen worden. Nederland heeft met de Europese Commissie afgesproken dat de meeste belasting- en premieopbrengsten van Nederland op een éénmaandverschovenkasmethode – als benadering van het ESR-begrip belastingen - geregistreerd worden in het EMU-saldo. De ratio is dat er meestal een maand verschil is tussen het belastbaar feit en de betaling. Dit betekent dat kascijfers uit de rijksbegroting gebruikt kunnen worden voor rapportages; wel zal altijd een correctiepost berekend moeten worden voor het éénmaandeffect. Voor onder meer de vennootschapsbelasting en inkomenstenbelasting worden de kascijfers in het EMU-saldo verwerkt vanwege het feit dat geen geschikte omzetting naar transactiebasis mogelijk is.
- De maandrapportages aan het IMF zijn ingesteld om inzicht te geven over korte termijn ontwikkelingen van de overheidsfinanciën. Het Ministerie van Financiën verzorgt de maandrapportages aan het IMF. Voor het einde van een maand moet het 12- maands voorschrijdende gemiddelde van het EMU-saldo worden gepubliceerd. Deze rapportage is gebaseerd op voornamelijk kascijfers van de centrale overheid (rijk) aangevuld met een enkele kastransactiecorrecties met het oog op de onderliggende ontwikkeling van de overheidsfinanciën. Samenstelling van deze rapportages uit het huidige kasverplichtingenstelsel is een relatief eenvoudige zaak.

#### *Rapportages in onderling verband gezien*

- Nederland rapporteert over drie verschillende periodes / tijdbestekken over het EMU-saldo van de centrale overheid (het rijk): op maandbasis, op kwartaalbasis en op jaarbasis. Over elk type rapportage geldt dus dat vanuit het huidige kasverplichtingenstelsel gewenste rapportages redelijk eenvoudig samen te stellen zijn. Soms is aanvullende informatie nodig over kastransactiecorrecties bij onder meer de belastingen en sociale premies. Voor de meeste posten van de rijksbegroting geldt dat deze zonder aanpassing gebruikt kunnen worden in zowel maand, kwartaal en jaarrapportages. EMU-cijfers op basis van getransformeerde kascijfers – zoals de belasting- en premieontvangsten – hebben het voordeel van snelle beschikbaarheid en behoeven weinig of geen aanpassing in de tijd.

#### **4. ESR-rapportages en bls**

- Het BLS en de ESR-transactiebasis behoren tot de familie van *accrual accounting*. In de praktijk leidt het feit dat beide stelsels in het Engels als 'accrual accounting' worden aangeduid wel eens tot misverstanden. De idee kan ontstaan dat ESR gelijk staat aan een BLS en vice versa. Dit is echter niet helemaal het geval. Rapportages aan de EU kunnen dan ook niet één-op-één gevuld worden uit het bls.
- Er zijn verschillen tussen bls en de toepassing van het ESR in de procedure bij buitensporige tekorten, onder meer bij de registratie van investeringen. In een bls worden de jaarlijkse investeringskosten geraamd en verantwoord in de boekhouding. In het EMU-saldo tellen de investeringsuitgaven mee en niet de investeringskosten.
- Er zijn verschillen tussen ESR en bls inzake de behandeling van voorzieningen en reserves. Het ESR kent geen voorzieningen en reserves, uitgezonderd verzekeringstechnische reserves. Verzekeringstechnische reserves komen in principe niet of nauwelijks voor bij de overheid. Een bls kent in principe wel voorzieningen en

reserves, ook bij de overheid. Dat betekent dat ingeval van bls er correcties nodig zijn voor de transacties samenhangende met voorzieningen en reserves bij het maken van rapportages voor IMF en EU.

- Bij de registratie van belasting en sociale premies, zijnde grootste ontvangsten post van de Nederlandse overheid, schrijft het ESR geen full accrual voor. Voor een uitgebreidere toelichting op de registratie van belastingen en sociale premies zij verwezen naar bovenstaande paragraaf 3.

## **5. Monitoring**

- De kernvariabelen EMU-saldo en -schuld worden niet alleen binnen de Europese Unie gebruikt; ook andere internationale organisaties als IMF en OESO hanteren deze kernvariabelen. Daarnaast vormen deze kernvariabelen de basis voor het Nederlandse begrotingsbeleid. In het regeerakkoord worden afspraken gemaakt over een wenselijke ontwikkeling van het EMU-saldo en schuld. Om die reden worden in de Nederlandse begrotingsrapportages (Miljoenennota, Voorjaarsnota, Najaarsnota, Voorlopige Rekening en Financieel Jaarverslag Rijk) gerapporteerd over de ontwikkeling van deze kernvariabelen. Kortom: deze kernvariabelen zijn niet meer weg te denken uit het begrotingsbeleid. Informatie over de ontwikkeling van deze variabelen is dus noodzakelijk en uit administraties moet deze informatie – liefst zo gemakkelijk mogelijk – beschikbaar zijn. Informatie uit het kasverplichtingenstelsel heeft bewezen bruikbaar te zijn voor de nationale en internationale monitoring van het EMU-saldo en de EMU-schuld.
- In het begrotingsbeleid van het rijk staat beheersing van de overheidsfinanciën via de uitgavenkaders en de inkomstenindicator centraal. Deze grootheden zijn gedefinieerd in kastermen. Dat betekent dat de voor de monitoring benodigde informatie om de uitgavenkaders en de inkomstenindicator te toetsen direct beschikbaar is uit het kasverplichtingenstelsel.

## **6. Ervaringen bij decentrale overheden**

- De decentrale overheden hanteren in hun begrotingen een BLS. Het CBS rapporteert op kwartaalbasis en op jaarbasis over het EMU-saldo van de decentrale overheden (i.c. de gemeenten, provincies en waterschappen). De decentrale overheden rapporteren op kwartaal- en jaarbasis aan het CBS over het EMU-saldo. Het betreft hier de zogenoemde IV-3 rapportages. Het rapportageformat is zodanig vormgegeven dat het CBS de ESR-categorieën – althans in theorie - direct uit de rapportages kan halen. Het CBS verwerkt deze informatie tot kwartaal- en jaarrapportages over het EMU-saldo van de decentrale overheden tezamen.
- De ervaringen tot nu toe laten zien dat de invulling van de IV-3 rapportages voor de decentrale overheden ingewikkeld is. Dit komt vooral omdat decentrale overheden niet sturen op het EMU-saldo maar op bls-saldo. Lokale overheden kunnen bijvoorbeeld via voorzieningen en reserveringen de omvang van het bls-saldo beïnvloeden. Dit effect kan jaarlijks anders zijn. Daardoor was en is voortdurend uitleg van het CBS nodig richting decentrale overheden om er voor te zorgen dat de gevraagde IV3-rapportages voldoen aan de kwaliteitsmaatstaven. Ook bieden de boekhoudregels van de decentrale overheden ruimte voor eigen interpretatie van regels hetgeen kan leiden tot oververgelijkbare cijfers tussen decentrale overheden onderling. Een eenvoudige omzetting naar ESR-begrippen zoals bij de verschoven kas bij het Rijk is dan niet mogelijk.
- Daarnaast is de aansluiting tussen kwartaalcijfers en jaarcijfers een lastige aansluiting. Rapportages op basis van vier kwartalen kunnen namelijk behoorlijke afwijken van een rapportage op basis van jaarcijfers. Een belangrijke verklaring is het

fenomeen van het vijfde kwartaal (geldt overigens niet voor elke individuele decentrale overheid). Uitgaven en ontvangsten van bijvoorbeeld gemeentelijke diensten als het grondbedrijf worden regelmatig in het vijfde kwartaal in de geconsolideerde cijfers van de desbetreffende decentrale overheid verwerkt worden. In een kasstelsel speelt het fenomeen van het vijfde kwartaal niet (een kasstelsel kent geen vijfde kwartaal).

#### *Box kastransactiecorrecties onder een kasstelsel en onder een BLS*

##### *Algemeen*

Voor het samenstellen van overzichten conform ESR 1995 op basis van kas cijfers c.q. batenlasten-cijfers is het noodzakelijk *correcties* aan te brengen op de cijfers die uit een kas- c.q. batenlastenadministratie afkomstig zijn. Dat geldt zowel voor uitgaven als ontvangsten.

##### *Ontvangsten*

Bij de ontvangsten speelt zowel bij een kasstelsel als een bls dat correcties nodig zijn bij de belastingontvangsten en de gasbaten. Cijfers uit een kasstelsel en uit een BLS moeten door 'kasttransactiecorrecties' omgezet worden in transactiecijfers van het ESR. Bij de belastingen is voor Nederland bij de procedure bij buitensporige tekorten een zogenoemde 'verschoven kasmethode' in gebruik. Dat betekent dat de kasbedragen uitgangspunt zijn en er vervolgens een correctie wordt aangebracht om het economische moment waar de belastingheffing betrekking op heeft zo goed mogelijk te benaderen. Voor Nederland is voor de meeste rijksbelastingen een één-maandverschovenkas van toepassing: dat betekent dat de belastingopbrengsten van januari toegerekend worden aan december, dan van december aan november etc. Voor vier belastingsoorten (vennootschapsbelasting, dividendbelasting, inkomstenbelasting en de successierechten) geldt dat de kasbasis zonder correcties relevant is.

De registratie van belastingontvangsten onder een BLS vereist eveneens aanpassingen. Onder BLS worden alle belastingopbrengsten verbijzonderd naar de jaren waarop ze betrekking hebben. Bij belastingsoorten als de vennootschapsbelasting is dat een complexe registratie. Voorts duurt het lang – onder meer door het systeem van carryforward en -backward van verliezen - voordat definitieve inzichten over de ontvangsten van de vennootschapsbelasting bekend zijn. Ook zal bij alle belastingontvangsten de post 'nog te ontvangen belastingen' – die onder bls onderdeel is van de belastingontvangsten – al direct uit de cijfers geschoond moeten worden. De belastingen van de lokale overheid worden rechtstreeks uit de bls-administratie overgenomen door het CBS. Aandachtspunt is wel dat deze belastingontvangsten alleen de inbare belastingopbrengsten bevatten. Normaal gesproken controleert de accountant dit. Echter, deze registratiewijze biedt ruimte voor eigen beïnvloeding.

##### *Uitgaven*

In het huidige kasverplichtingenstelsel worden de uitgaven voor rente – als uitzondering - op kostenbasis volgens de regels van het ESR 1995 verwerkt in de begroting van Nationale Schuld (IXA). Deze uitgaven behoeven nu dus geen correctie om op ESR-registratiebasis gebracht te worden. In het BLS hoeven de rentekosten overigens ook niet gecorrigeerd te worden.

Bij de investeringsuitgaven van het rijk hoeft onder het kasstelsel in principe (uitzondering zijn onder meer de defensie-investeringen waar een specifiek regime voor geldt) geen correctie aangebracht te worden om van kas naar ESR-transactiebasis te komen. In een BLS moeten bij de investeringen altijd correcties plaatsvinden vanwege de omzetting van de jaarlijkse afschrijvingskosten (relevant onder bls) naar kasuitgaven voor investeringen (relevant onder voor het EMU-saldo).

Tot slot zij opgemerkt dat er zowel in een kasverplichtingenstelsel als in een bls-stelsel er altijd specifieke ad-hoc correcties nodig om te komen tot een ESR-transactiebasis.

<b>Posten</b>	<b>Nederlands Kasstelsel</b>	<b>Transactiebasis (ESR 1995)</b>	<b>BLS</b>
Uitgaven in het algemeen	Kas als basis, soms correctie voor toerekening aan economische activiteit	toerekening aan moment economische activiteit centraal	Kosten omzetten naar moment van kasuitgaaf en economische activiteit. Omzetten houdt in dat - in die gevallen waar geldt 'kosten is niet gelijk aan kas'- de jaarlijkse kostenreeks vervangen wordt door de erbij behorende uitgavenreeks op kasbasis
Investerings	Kasuitgave als basis: gedurende de periode waarin de investering worden jaarlijks de kasuitgaven voor de investering verantwoord	toerekening aan moment economische activiteit centraal	Kosten toerekenen aan kasuitgaven voor de economische activiteit (i.e. oplevering investeringsgoed)
Belastingen als BTW en Loonbelasting	Kas als basis, correctie voor 'verschoven 1 maandseffect'	Kas mag als benadering voor economische activiteit, met correctie voor 'verschoven 1 maandseffect' in Nederlandse situatie	Opbrengsten toerekenen aan moment van kasbetaling (beste benadering van economische activiteit). Omzetten houdt in dat - in die gevallen waar geldt 'baten is niet gelijk aan kas'- de jaarlijkse batenreeks vervangen wordt door de erbij behorende ontvangstenreeks op kasbasis
Belastingen IB, successie, Vpb en dividend	Kas beste benadering voor transactie	Kas benadering voor transactiebasis in Nederlandse-situatie	Opbrengsten toerekenen aan moment van kasbetaling (beste benadering van economische activiteit). Toerekenen houdt in dat - in die gevallen waar geldt 'baten is niet gelijk aan kas'- de jaarlijkse batenreeks vervangen wordt door de erbij behorende ontvangstenreeks op kasbasis, met andere woorden, de huidige kascijfers van de belastingontvangsten zijn leidend
Gasbaten	Kasopbrengsten corrigeren voor feitelijke productie van gas	De feitelijke productie en economische levering van gas is relevant	Opbrengsten toerekenen aan moment productie en economische levering gas
Voorzieningen	NVT	Wordt in ESR 1995 niet gehanteerd; is niet-relevant	Treffen van voorzieningen is niet relevant in ESR: dus treffen van voorzieningen moet uit de cijfers gehaald worden; toegevoegd moeten worden de feitelijke ermee samenhangende uitgaven.