

Vergaderjaar 2002–2003

28 860

Begroting en verantwoording in balans Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid

Nr. 2

RAPPORT

Inhoud

	Samenvatting	5	5.2.3	Invallshoeken	45
			5.2.4	Actoren	46
1	Inleiding	7	5.2.5	Invulling	46
			5.3	Conclusie	48
2	Een baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid	9			
2.1	Wat is een baten-lastenstelsel?	9	6	Internationale standaarden	49
2.1.1	Kasstelsel	9	6.1	Harmonisatie van overheidsverslaggeving	49
2.1.2	Baten-lastenstelsel	10	6.2	National accounting en government accounting	49
2.2	Gevolgen voor Rijk en Staten-Generaal	11	6.3	National accounting: ESR 1995	50
2.3	Conclusie	14	6.3.1	Achtergrond en toepassing	50
			6.3.2	Inhoud	51
3	Kabinetvoorstellen	15	6.4	Government accounting	52
3.1	Voorgeschiedenis (1916–2001)	15	6.4.1	IPSAS	52
3.2	Eigentijds Begroten	17	6.4.1.1	Achtergrond en toepassing	52
3.2.1	Aankondiging	17	6.4.1.2	Inhoud	53
3.2.2	Vormgeving	17	6.4.2	INTOSAI Accounting Standards	56
3.2.3	Actuele stand van zaken	22	6.5	Conclusie	57
3.3	Reacties	22			
3.3.1	Algemene Rekenkamer	22	7	Conclusies en aanbevelingen	58
3.3.2	Commissie voor de Rijksuitgaven	24	7.1	Conclusies	58
3.3.3	Eerste Kamer	24	7.2	Aanbevelingen	59
3.3.4	Vakliteratuur	25	7.2.1	Kernvraagstuk 1: doelstellingen en belanghebbenden	59
3.4	Conclusie	25	7.2.2	Kernvraagstuk 2: government accounting en national accounting	60
4	Binnenlandse ervaringen	26	7.2.3	Kernvraagstuk 3: inhoudelijke vormgeving	61
4.1	Titel 9 Boek 2 BW	26	7.2.4	Kernvraagstuk 4: procedurele vormgeving	63
4.2	Lagere overheden	30			
4.3	Zelfstandige bestuursorganen/rechtspersonen met een wettelijke taak	35	8	Reactie minister en nawoord	64
4.4	Agentschappen	37	8.1	Reactie minister van Financiën	64
4.5	Conclusie	41	8.2	Nawoord Algemene Rekenkamer	64
5	Buitenlandse ervaringen	43	Bijlage 1	Het baten-lastenstelsel in vijf pionierslanden	66
5.1	Internationale toepassing	43	Bijlage 2	Technische bijlage IPSAS en ESR	93
5.2	Inhoudelijke vormgeving	44	Bijlage 3	Geraadpleegde literatuur	98
5.2.1	Context	45	Bijlage 4	Afkortingen	102
5.2.2	Doelstellingen	45	Bijlage 5	Begrippenlijst	103

SAMENVATTING

Met dit studierapport wil de Algemene Rekenkamer de Staten-Generaal en het kabinet ondersteunen bij de voorbereiding van de invoering van een baten-lastenstelsel voor de rijksdienst.

Het kabinet heeft in de *Miljoenennota 2001* aangekondigd om over enkele jaren voor de departementale begrotingen en verantwoordingen in plaats van het huidige verplichtingen-kasstelsel het baten-lastenstelsel te gaan gebruiken. De voorgestelde systematiek wordt aangeduid als *Eigentijds Begroten*. Dit besluit past goed bij de operatie *Van Beleidsbegroting tot Beleidsverantwoording* (VBTB) en sluit aan bij de algemene ontwikkeling in de publieke sector in binnen- en buitenland. De overstap naar een baten-lastenstelsel betekent een ingrijpende wijziging van de financiële informatie, zowel voor de Staten-Generaal als voor de ministeries. De Algemene Rekenkamer beschouwt de overstap naar een baten-lastenstelsel als een logische stap, echter plaatst in dit rapport wel enige kanttekeningen bij de tot nu toe gemaakte keuzes rond de vormgeving van het stelsel.

In dit studierapport worden de kabinetsvoorstellen inzake Eigentijds begroten en reacties hierop gerecapituleerd. Ook worden binnen- en buitenlandse praktijken en standaarden inzake het baten-lastenstelsel beschreven. Onder andere wordt beschreven hoe het baten-lastenstelsel voor lagere overheden, zelfstandige bestuursorganen/rechtspersonen met een wettelijke taak en agentschappen in Nederland en voor de centrale overheid in enkele pionierslanden is vormgegeven. Ook wordt aandacht besteed aan relevante internationale standaarden.

Het baten-lastenstelsel kent in de publieke sector in binnen- en buitenland een grote verscheidenheid aan verschijningsvormen. Gemeenschappelijk element in de bestudeerde toepassingen is dat de in een land geldende verslaggevingsstandaarden voor de private sector als vertrekpunt dienen voor de invulling van het stelsel in de publieke sector. Daardoor is in het algemeen sprake van volledige en volwaardige baten-lastenstelsels.

In de kabinetsvoorstellen voor het Rijk is een afwijkende lijn gehanteerd door niet aan te sluiten bij gebruikelijke grondslagen voor *government accounting*, maar bij de statistische standaard voor het opstellen van de nationale rekeningen (*national accounting*), *ESR 1995*. Deze voor verzameling van statistische gegevens op macro-niveau over de sector overheid ontworpen set van geharmoniseerde regels (*national accounting*) is echter niet ontworpen voor opstelling van begrotingen en financiële verantwoordingen van overheidsorganisaties (*government accounting*). Voor dit laatste doel bestaan andere internationaal geharmoniseerde regels, met als meest prominente de door het Public Sector Committee van de International Federation of Accountants (IFAC) ontwikkelde *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Het IFAC Public Sector Committee tracht via de ontwikkeling van deze IPSAS een impuls te geven aan internationale harmonisatie van baten-lastenstelsels in de publieke sector (*government accounting*). De IPSAS zijn geënt op de sterk aan betekenis winnende internationale verslaggevingsstandaarden voor het bedrijfsleven. Het IPSAS-project wordt inhoudelijk en financieel ondersteund door een aantal belangrijke internationale organisaties. De IPSAS zijn inmiddels onder meer door de

Europese Unie, de OESO en de NAVO als uitgangspunt voor hun financiële verantwoordingen aanvaard.

De Algemene Rekenkamer acht het zinvol:

- enerzijds de overheidsbegrotingen en verantwoordingen te baseren op de IPSAS;
- en anderzijds ESR en IPSAS dichter bij elkaar te brengen teneinde uiteindelijk gecertificeerde gegevens aan de overheidsboekhouding te kunnen ontlelen, onder meer ten behoeve van de nationale rekeningen.

De Algemene Rekenkamer acht een grotere internationale harmonisatie dan ook nastrevenswaardig. De vraag langs welke weg dit vraagstuk op de agenda kan worden geplaatst verdient volgens haar nadere overweging.

De Algemene Rekenkamer doet de Staten-Generaal en het kabinet de aanbeveling de invulling van het baten-lastenstelsel voor het Rijk nog eens goed te overwegen. Als kernvraagstukken gelden daarbij:

- de doelstellingen van en belanghebbenden bij het stelsel;
- de verhouding tussen de begrotingen en financiële verantwoordingen van overheidsorganisaties (*government accounting*) enerzijds en de nationale rekeningen (*national accounting*) anderzijds;
- de inhoudelijke vormgeving;
- de procedurele vormgeving.

De Algemene Rekenkamer acht het om redenen van consistentie, controleerbaarheid en doelmatigheid verstandig om toe te werken naar een volwaardig en volledig baten-lastenstelsel dat voor alle onderdelen van het Rijk gelijk is, voldoet aan gangbare bedrijfseconomische spelregels en zowel voor de begroting als voor de financiële verantwoording wordt toegepast. Zij beveelt voorts aan een onafhankelijke commissie in te stellen die specifieke standaarden voor de rijksoverheid opstelt. Voorts pleit de Algemene Rekenkamer voor nadere beraadslaging over de vraag welke rol de kasuitgaven in de begroting zouden moeten blijven spelen.

De minister van Financiën heeft zich, verwijzend naar zijn demissionaire status, terughoudend opgesteld bij het geven van een inhoudelijk oordeel. Wel uit hij zijn waardering voor het rapport. Hij geeft aan dat hij graag gebruik zal maken van het rapport en de daarin opgenomen aanbevelingen bij de verdere uitwerking van het baten-lastenstelsel voor het Rijk. De Algemene Rekenkamer is verheugd over de positieve reactie van de minister van Financiën en het voornemen van de minister om gebruik te maken van haar aanbevelingen.

1 INLEIDING

Dit studierapport bevat achtergrondinformatie, analyses en aanbevelingen over het baten-lastenstelsel. In de *Miljoenennota 2001*¹ presenteerde het kabinet het plan om over enkele jaren de gehele begroting en financiële verantwoording van het Rijk op dit stelsel te baseren. Het baten-lastenstelsel komt in de plaats van het huidige geïntegreerde verplichtingen-kasstelsel. Het verschil tussen beide stelsels is groot. In een verplichtingen-kasstelsel staan de *verplichtingen*, *uitgaven* en *ontvangsten* centraal. Bij een baten-lastenstelsel is de aandacht gevestigd op de *kosten* (lasten) en *opbrengsten* (baten), in samenhang met de bezittingen en schulden.

Een belangrijke aanleiding voor de voorgenomen omschakeling is de operatie *Van Beleidsbegroting tot Beleidsverantwoording (VBTB)*. Deze operatie is in gang gezet door de Staten-Generaal. Doel van VBTB is om de beleidsinformatie in de begrotingen en verantwoordingen van de ministeries te verbeteren en meer te integreren met de financiële informatie, zowel voor de ministeries zelf als voor de Staten-Generaal. Het baten-lastenstelsel is volgens het kabinet een geëigender stelsel in het VBTB-tijdperk.

Voor het kabinetsplan om het baten-lastenstelsel voor de gehele rijksoverheid in te voeren bestaat breed politiek draagvlak. Ook de Algemene Rekenkamer acht de invoering van een baten-lastenstelsel bij de gehele rijksoverheid een logische stap, die past bij het streven naar een doelmatiger en transparanter overheid en bij de ontwikkelingen elders in de publieke sector. In de woorden van de OESO: «While the advantages of cash are acknowledged in terms of assessing short term economic impact and compliance with spending limits, the ability of cash information to enable informed decisions on the stewardship and financial position is constrained because it excludes physical and financial assets and liabilities. Alone it provides no basis for judgements on performance in terms of economy and efficiency.»²

De vraag of het stelsel zou moeten worden ingevoerd is wat betreft voor de Algemene Rekenkamer dan ook geen punt van discussie.

Complexer is echter de vormgeving van het stelsel. Dit kan worden afgeleid uit de rijke hoeveelheid varianten in binnen- en buitenland, waarvan er in dit studierapport een aantal worden belicht. Wel zijn duidelijke kernelementen te onderkennen, waaraan elk volwaardig baten-lastenstelsel voldoet.

Overstappen op het baten-lastenstelsel betekent een ingrijpende wijziging van de financiële informatie, zowel voor de Staten-Generaal als voor de ministeries. De besluitvorming over de voor de rijksoverheid te kiezen variant vergt dan ook een zorgvuldige voorbereiding. Uit de literatuur en de ervaringen met het baten-lastenstelsel in binnen- en buitenland kan worden afgeleid dat daarbij een aantal kernvraagstukken aan de orde is. Ten aanzien van deze kernvraagstukken zijn alternatieven te overwegen en keuzes te maken.

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 1999–2000, 26 906, nrs. 1–2. De Miljoenennota 2002 bevat nadere voorstellen voor de vormgeving van het stelsel (Tweede Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 000, nrs. 1–2).

² OESO, *Accounting for what? – The value of accrual accounting to the public sector* (1993).

De Algemene Rekenkamer stelt vast dat, terwijl de agentschappen al een aantal jaren met het baten-lastenstelsel werken, het kabinet thans bezig is een goede invoering van het baten-lastenstelsel bij de rest van de rijksoverheid voor te bereiden. De Algemene Rekenkamer acht het van belang dat de uiteindelijke besluitvorming over het baten-lastenstelsel bij

het Rijk wordt gebaseerd op voldragen gedachtevorming en afweging met betrekking tot de daarbij aan de orde zijnde kernvraagstukken.

Om de Staten-Generaal en het kabinet bij hun verdere gedachte- en besluitvorming te ondersteunen, brengt de Algemene Rekenkamer dit studierapport uit. In het vervolg van dit rapport worden binnenlandse buitenlandse praktijken belicht, kernvraagstukken geïdentificeerd en aanbevelingen voor het vervolgtraject gedaan.

Het rapport is als volgt opgebouwd. Allereerst wordt in hoofdstuk 2 kort toegelicht wat een baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid inhoudt. In hoofdstuk 3 wordt vervolgens ingegaan op de in Nederland voorgestelde variant, Eigentijds Begroten, en de voorgeschiedenis daarvan. Hoofdstuk 4 handelt over de binnenlandse ervaringen met het baten-lastenstelsel in de publieke sector, in het bijzonder de lagere overheden, de agent-schappen en de zelfstandige bestuursorganen/rechtspersonen met een wettelijke taak. In hoofdstuk 5 wordt een blik over de grens geworpen. In dit hoofdstuk staan met name de ervaringen van enige pionierslanden centraal (Nieuw-Zeeland, Australië, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten en Zweden), waar bij de centrale overheid het baten-lastenstelsel is ingevoerd. In hoofdstuk 6 komen de internationale standaarden voor met name *government accounting* en *national accounting* aan de orde. In hoofdstuk 7 worden op basis van de voorafgaande hoofdstukken conclusies en aanbevelingen geformuleerd. Hoofdstuk 8 bevat de reactie van de minister van Financiën en een nawoord van de Algemene Rekenkamer.

Als bijlagen zijn onder meer lijsten met geraadpleegde literatuur, gehanteerde afkortingen en begrippen opgenomen.

2.1 Wat is een baten-lastenstelsel?

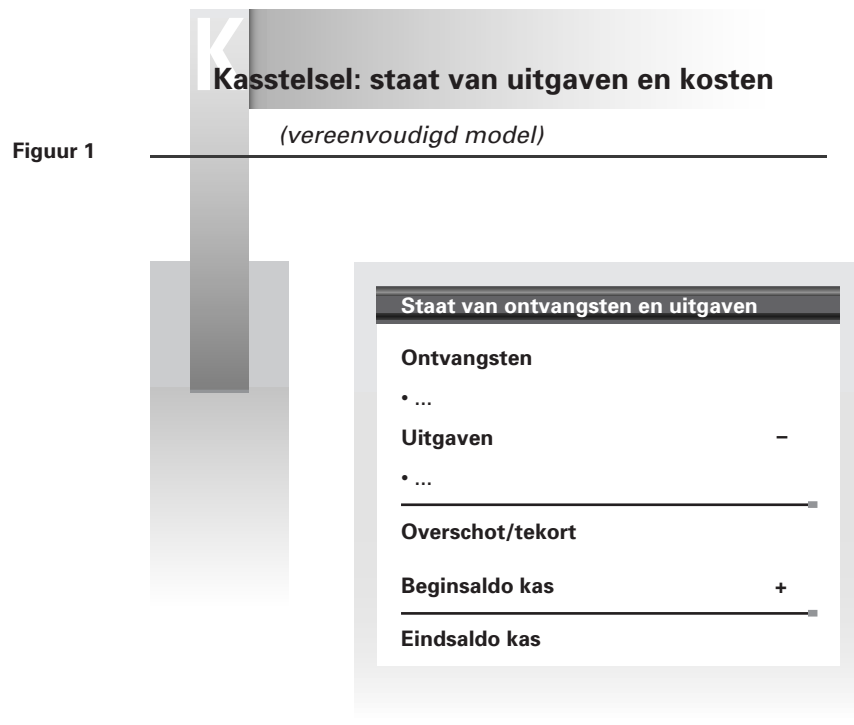
Een baten-lastenstelsel is een boekhoudkundige systematiek die zowel dient voor het opstellen van begrotingen en verantwoordingen als voor het ondersteunen van de bedrijfsvoering. Het baten-lastenstelsel is een alternatief voor het kasstelsel. In de volgende paragrafen worden beide stelsels kort gekarakteriseerd. Zie ook de als bijlage opgenomen begripenlijst.

2.1.1 Kasstelsel

Binnen een *kasstelsel* is het moment van het feitelijk uitgeven of ontvangen van geld maatgevend voor opname in de begroting en de verantwoording. De primaire grootheden van een kasstelsel zijn *uitgaven*, *ontvangsten* en het *kassaldo* (tekort c.q. overschot).

Vereenvoudigd voorbeeld: investering in de bouw van een brug onder het kasstelsel
Als de overheid in een bepaald jaar een infrastructurele investering doet van € 100 miljoen en het kapitaalgoed heeft een verwachte levensduur van 50 jaar, dan komt het volledige bedrag in het jaar van investering op de begroting te staan. In dat jaar wordt de begroting met € 100 miljoen belast, terwijl in de resterende 49 jaren van gebruik de begroting niet wordt belast (afgezien van eventuele rentebetalingen en onderhouds-uitgaven). Voorts wordt in dat jaar een bedrag van € 100 miljoen als kasuitgave in de verantwoording opgenomen.

Het belangrijkste financiële overzicht in de begrotings- én verantwoordingsdocumenten is bij een kasstelsel de *staat van uitgaven en ontvangsten* (zie figuur 1).



In de verantwoordingsdocumenten kan daarnaast een *saldibalans* worden opgenomen, waarop de financiële posten staan die naar het volgende begrotingsjaar worden overgedragen.

Een kasstelsel wordt dikwijls aangevuld met een registratie van *verplichtingen* en/of *verkregen rechten*, waarbij het moment van aangaan van een verplichting tot een (toekomstige) uitgave c.q. verkrijging van een recht op een (toekomstige) ontvangst leidend is. Een andere aanvulling op het kasstelsel kan zijn de registratie van bedragen die, tegenover ontvangen goederen of diensten, als schuld worden aanvaard.

2.1.2 Baten-lastenstelsel

Het *baten-lastenstelsel* is een begrotings- en verantwoordingsstelsel waarbij transacties en andere gebeurtenissen worden opgenomen wanneer deze plaatsvinden (en niet uitsluitend wanneer kasmiddelen worden ontvangen of uitgegeven). Daarom worden de transacties en andere gebeurtenissen geregistreerd in de verslagperiodes en opgenomen in de begrotingen en verantwoordingen over de periodes waarop zij betrekking hebben. De kenmerkende grootheden van een baten-lastenstelsel zijn *activa (bezittingen)*, *verplichtingen (schulden en voorzieningen)*, *eigen vermogen*, *opbrengsten (baten)*, *kosten (lasten)* en *netto-resultaat*. De belangrijkste staten in een baten-lastenstelsel zijn de *balans* (figuur 2) en de *staat van baten en lasten*³ (figuur 3) en daarnaast het *kasstroomoverzicht*.

B

Baten-lastenstelsel: balans
(vereenvoudigd model)

Figuur 2

Balans	
Activa	Passiva
Vaste activa • immateriële vaste activa • materiële vaste activa • financiële vaste activa	Eigen vermogen
Vlottende activa • voorraden • vorderingen • liquide middelen/effecten • overlopende activa	Voorzieningen
	Schulden op lange termijn
	Schulden op korte termijn
Totaal activa	Totaal passiva

³ Ook resultatenrekening, exploitatierekening of winst- en verliesrekening genoemd.

Baten-lastenstelsel: staat van baten en lasten

(vereenvoudigd model)

Figuur 3



Essentieel in een baten-lastenstelsel is het onlosmakelijke verband tussen balans (vermogensbepaling) en staat van baten en lasten (resultaatbepaling): er geldt een causaal verband tussen de mutatie in het eigen vermogen (balanspost) in een jaar en het netto-resultaat (resultatenrekeningpost) in een jaar. Dit verband tussen balans en staat van baten en lasten ontbreekt in een kasstelsel.

Binnen het baten-lastenstelsel is aldus niet het jaar van betaling of ontvangst maatgevend, maar het jaar waaraan kosten en opbrengsten in bedrijfseconomische zin behoren te worden toegerekend. In dat kader wordt onder meer afgeschreven op uitgaven die meerjarig nut hebben. Daardoor komen de kosten van kapitaaluitgaven gespreid ten laste van de begrotingen in die jaren waarin de investering tot gebruik leidt.

Vereenvoudigd voorbeeld: investering in de bouw van een brug onder het baten-lastenstelsel

In het voorbeeld is sprake van een totaal aan kasuitgaven van € 100 miljoen voor een kapitaalgoed dat 50 jaar lang wordt gebruikt. Bij gelijkmatig verbruik en een restwaarde van € 0 wordt in elk van de 50 jaren de begroting en de verantwoording belast met een bedrag van € 2 miljoen.

Hiermee biedt een baten-lastenstelsel inzicht in de jaarlijkse kosten van beleid. Dit inzicht kan worden benut voor de begroting, de verantwoording en de bedrijfsvoering.

2.2 Gevolgen voor Rijk en Staten-Generaal

Van oorsprong is het baten-lastenstelsel ontwikkeld voor het bedrijfsleven (ondernemingen). Een onderneming kan worden getypeerd als een *inkomensvormende* huishouding. In een dergelijke omgeving worden baten en lasten met elkaar geconfronteerd om de winst of het verlies te bepalen. Dit bedrijfseconomisch resultaat is in een commerciële

omgeving tevens de primaire maatstaf voor de beoordeling van de doeltreffendheid (winstoptimalisatie en aandeelhouderssatisfactie).

De rijksoverheid is daarentegen in essentie op te vatten als een *inkomens-bestedende* huishouding⁴: de rijksoverheid verkrijgt inkomsten uit belastingheffing en besteedt die aan vele vormen van publieke voorzieningen. Ook de aanduiding *budgethuishouding* wordt wel gebruikt. Daarmee wordt benadrukt dat de rijksoverheid beslissingen over de activiteiten baseert op ingediende begrotingen. Via begrotingswetten autoriseert de Staten-Generaal ministers tot het doen van uitgaven. Het *budgetrecht* van de Staten-Generaal (dat in de Grondwet is verankerd) bepaalt welke financiële middelen het Rijk voor welke doeleinden aanwendt. Het spiegelbeeld van autorisatie is de *dechargeverlening* (ofwel ontheffing) door de Staten-Generaal aan de ministers op basis van de financiële verantwoording c.q. het jaarverslag. Het meest relevant voor de beoordeling van de doeltreffendheid van de rijksoverheid is niet zozeer het bedrijfseconomisch resultaat, maar vooral het voortgebrachte maatschappelijk nut.

Met een baten-lastenstelsel kan de rijksoverheid de *kosten* van de te leveren prestaties ten opzichte van de geleverde prestaties beter inzichtelijk maken. Dat kan de doelmatigheid en doeltreffendheid van de overheid bevorderen. Op basis van de verkregen informatie over de kosten van beleid kan de rijksoverheid een betere afweging maken tussen uitgaven met een korte termijn nut en uitgaven met een meer lange termijn nut. Een baten-lastenstelsel «vertaalt» de uitgaven naar kosten per periode, hetgeen een meer economisch georiënteerde afweging/beslissing mogelijk maakt. Ook biedt het baten-lastenstelsel, mits gevoerd volgens de spelregels van het dubbel boekhouden⁵, de mogelijkheid interne en externe belanghebbenden adequaat te informeren over de financiële resultaten en de financiële positie van de departementen.

De invoering van een baten-lastenstelsel bij het Rijk is echter meer dan «slechts» een nieuwe, bedrijfsmatige boekhoudmethode. Het heeft grote gevolgen voor de *functievervulling van de Staten-Generaal*, in het bijzonder bij de uitoefening van het budgetrecht, de controle op de begrotingsuitvoering en de dechargeverlening. De Staten-Generaal vervullen deze functies op basis van informatie die ministeries verstrekken in hun begrotingen en verantwoordingen. Hoe helderder die informatie, hoe beter de Staten-Generaal kan beslissen.

Het baten-lastenstelsel leidt tot inhoudelijke veranderingen in de financiële informatievoorziening van de ministers aan de Staten-Generaal. Er komt informatie bij, met name over de kosten van het beleid en de bezittingen (activa). Dit betekent dus een verrijking van de financiële informatieverstrekking ten opzichte van een verplichtingen-kasstelsel. Maar het kan ook zijn dat bestaande informatie een minder prominente rol gaat spelen. Dit kan bijvoorbeeld gelden voor informatie over de kas-uitgaven (al dan niet op artikelniveau). Volgens Eigentijds Begroten bijvoorbeeld hoeven de ministers de uitgaven niet meer ter autorisatie voor te leggen aan de Staten-Generaal, waarmee de invulling van het budgetrecht zou veranderen.

De bij een baten-lastenstelsel behorende informatie wordt tegelijkertijd veelal ook complexer voor het parlement. Zo is geen sprake meer van een objectief uitgavenbegrip maar van een meer van waarderingen en inschattingen afhankelijk (en dus minder eenduidig) kostenbegrip. Zo worden in een baten-lastenstelsel nieuwe systematieken als activering en waardering van activa en afschrijving op activa geïntroduceerd.

⁴ In macro-economische zin wordt de overheid ook wel gekenschetst als een «inkomensvormende» huishouding. Daarbij wordt dan bedoeld op de productie door ambtenaren op de ministeries en bij uitvoerende diensten zoals de Belastingdienst. Dit type inkomensvorming is wel relevant voor het meten van de nationale productie, zoals die in de nationale rekeningen tot uitdrukking komt, maar leidt niet tot financiële baten in de context van het baten-lastenstelsel.

⁵ Tot de spelregels van het dubbel boekhouden behoort onder meer het bestaan van een onlosmakelijk verband tussen de staat van baten en lasten (financiële stromen: baten en lasten) en de balans (financiële standen: activa en passiva).

De verantwoordingen en begrotingen van de rijksoverheid zullen door invoering van het baten-lastenstelsel veranderen.

Het opstellen van de financiële *verantwoording* op basis van baten en lasten is feitelijk de minimumvariant bij invoering van het baten-lastenstelsel. Dit betekent in de eerste plaats dat in de staat van baten en lasten, al dan niet in combinatie met gerealiseerde kas- en verplichtingen-bedragen, gerealiseerde kosten worden opgenomen. Aan de batenkant spelen, net als bij de begroting, de vraagstukken van de verantwoording van belastingopbrengsten en verantwoording door individuele ministeries van aan hen beschikbaar gestelde middelen.

Daarnaast behoort tot de financiële verantwoording op basis van het baten-lastenstelsel een balans. In de meest complete variant bevat deze balans alle gebruikelijke posten en staat zij via de saldopost eigen vermogen in sluitend verband met de rekening van baten en lasten.

Als ook wordt besloten de *begroting* op baten-lastenbasis op te stellen, betekent dat in de eerste plaats dat op ieder begrotingsartikel geraamde kosten moeten worden opgenomen. Deze kostenbedragen kunnen van verschillende aard zijn: enerzijds zijn er vele kosten die in de regel gelijk of nagenoeg gelijk zullen zijn aan uitgaven die in hetzelfde jaar plaatsvinden (bijvoorbeeld de reguliere salariskosten van rijksambtenaren).

Anderzijds zijn er kosten die voortvloeien uit uitgaven in eerdere begrotingsjaren (bijvoorbeeld: afschrijvingskosten) of juist vooruitlopen op verwachte toekomstige uitgaven (bijvoorbeeld: dotaties aan voorzieningen). Kosten als afschrijvingskosten en dotaties aan voorzieningen zullen, als zij volgens overeengekomen procedures worden bepaald, een andere rol in het budgetrecht spelen dan kosten zoals de genoemde salariskosten. Zij zijn immers feitelijk geen onderwerp van keuze (kosten al dan niet ten laste van de begroting brengen), maar veelal een gegeven: zij vloeien onvermijdelijk voort uit gebeurtenissen en transacties uit het verleden of in de toekomst.

Aan de batenzijde zijn voor de rijksoverheid als geheel uiteraard vooral de belastingopbrengsten van belang. Hierbij zijn verschillende varianten denkbaar. In de meest strikte variant worden ook deze opbrengsten toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben. Dat betekent voor de begroting dat als opbrengst wordt geraamd het bedrag waarvoor met betrekking tot het begrotingsjaar aanslagen zullen worden opgelegd, voorzover feitelijke ontvangst daarvan voldoende verzekerd is. Als meer pragmatische variant geldt dat de belastingopbrengsten die aan het begrotingsjaar toebehoren worden benaderd aan de hand van de verwachte feitelijke ontvangsten in het begrotingsjaar.

Aan de batenzijde speelt op het niveau van individuele ministeries voorts het vraagstuk van het al dan niet in de departementale begroting opnemen van de aan het ministerie toegewezen middelen. In de meest complete variant worden de aan het ministerie ter beschikking gestelde financiële middelen aan de batenzijde van de begroting opgenomen.

Ook de *bedrijfsvoering* van ministeries wordt, afhankelijk van het toegepaste instrumentarium, in uiteenlopende mate beïnvloed door invoering van een baten-lastenstelsel. Uiteraard zullen ministeries, wanneer ze hun begroting en/of financiële verantwoording op baten-lastenbasis opstellen, steeds een boekhouding op baten en lastenbasis moeten voeren, inclusief een registratie van alle activa en passiva (bezittingen en schulden). Deze boekhouding zal het veelal ook mogelijk maken tussentijdse overzichten van gerealiseerde baten en lasten (opbrengsten en kosten) te produceren. Daarnaast kunnen ministeries als onderdeel van het baten-lastenstelsel systematieken voor kostprijsberekening en kostentoerekening aan dienst-

onderdelen toepassen. Voorts zullen ministeries uiteraard nastreven dat het «denken en doen» bij de ministeries met behulp van het baten-lastenstelsel doelmatiger wordt. Een baten-lastenstelsel kan hiertoe een ondersteuning zijn, maar het feitelijk gedrag bepaalt of doelmatigheids-winst zich zal voordoen.

2.3 Conclusie

Invoering van een baten-lastenstelsel is meer dan «slechts» een nieuwe, bedrijfsmatige boekhoudmethode, maar heeft grote gevolgen voor de ministeries en de Staten-Generaal. Voor de ministeries heeft de stelselwijziging gevolgen voor de begrotingen, de financiële verantwoordingen en de bedrijfsvoering. Voor de Staten-Generaal heeft het nieuwe stelsel vooral gevolgen voor de informatievoorziening en mogelijk ook voor de invulling van het budgetrecht: de aard en inhoud van de in de begrotingen en financiële verantwoordingen opgenomen informatie verandert.

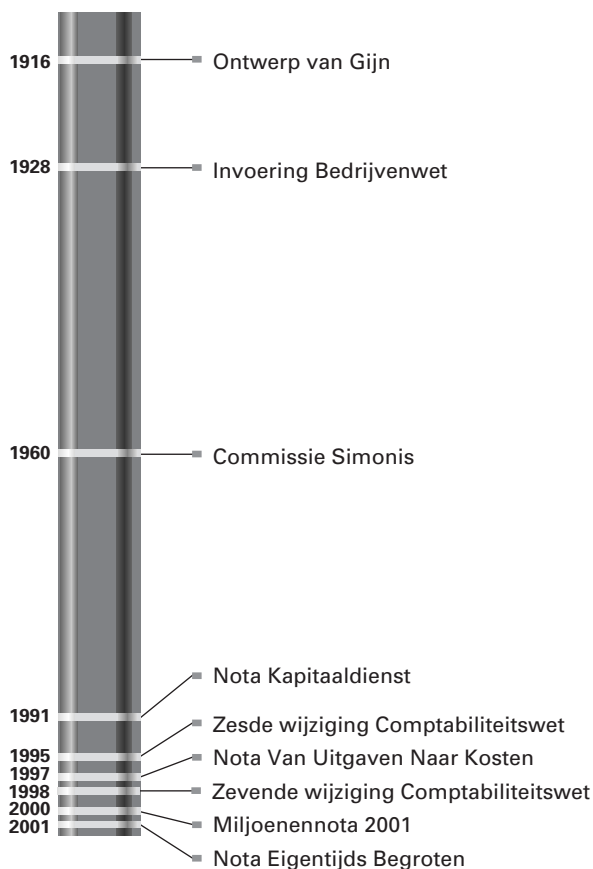
3 KABINETSVORSTELLEN

3.1 Voorgeschiedenis (1916–2001)

Voordat het kabinet de rijksbrede invoering van het baten-lastenstelsel bekend maakte, is over het al dan niet toepassen van het baten-lastenstelsel bij het Rijk al een eeuw lang gediscussieerd. Onderstaand overzicht geeft de belangrijkste momenten van deze discussie beknopt weer (figuur 4).

Voorgeschiedenis invoering baten-lastenstelsel

Figuur 4



1916

Minister van Financiën Van Gijn dient een wetsontwerp in dat uitgaat van het baten-lastenstelsel. Het ontwerp krijgt kritiek vanuit de Staten-Generaal en wordt bij de indiening van de Comptabiliteitswet 1927 weer ingetrokken.

1928

Op grond van de Bedrijvenwet 1928 voeren de staatsbedrijven uitsluitend nog het baten-lastenstelsel.

1960

De commissie-Simons adviseert in het kader van de voorbereiding van een herziening van de Comptabiliteitswet «per saldo» negatief over het baten-lastenstelsel. De commissie gaat uitvoerig in op de voor- en nadelen van het stelsel.

1991

In de nota *Kapitaaldienst* wijst de minister van Financiën vervanging van het verplichtingen-kasstelsel door het baten-lastenstelsel af. Als hoofdargument wordt aangevoerd dat het belangrijkste oogmerk voor het zinvol in kaart brengen van de kosten, namelijk de koppeling met de opbrengsten, ontbreekt. Toepassing wordt wél zinvol geacht bij agent-schappen.

1995

Met de formele introductie van agentschappen door middel van de zesde wijziging van de Comptabiliteitswet wordt ook het baten-lastenstelsel binnen de rijksdienst geïntroduceerd. Agentschappen moeten het baten-lastenstelsel toepassen.

1997

In de Nota *Van uitgaven naar kosten* stelt de minister van Financiën, in lijn met het in de *Miljoenennota 1996* opgenomen standpunt, dat integrale overstap naar het baten-lastenstelsel niet aan de orde is. Wel zal toepassing van het stelsel worden bevorderd voor die diensten waarvoor dat voor de bedrijfsvoering zinnig en uitvoerbaar is.

1998

In de *Miljoenennota 1999* wordt het breder beschikbaar stellen van het baten-lastenstelsel een stevige impuls geacht voor een verdere toepassing van het sturen op basis van afspraken over te leveren prestaties en daarvoor te maken kosten. Via de zevende wijziging van de Comptabiliteitswet, die in 2001 in werking treedt, wordt het baten-lastenstelsel onder voorwaarden ook voor andere diensten dan agentschappen beschikbaar gesteld. Gedurende het traject van totstandkoming van de zevende wijziging problematiseert de Algemene Rekenkamer het naast elkaar bestaan van twee belangrijke stelsels voor begroting, administratie en verantwoording binnen de rijksdienst: het baten-lastenstelsel voor de diensten die dit stelsel moeten of mogen gebruiken en het verplichtingen-kasstelsel voor de «moederdepartementen» en de resterende diensten.

2000

In de *Miljoenennota 2001* kondigt het kabinet de invoering van het baten-lastenstelsel als begrotings- en verantwoordingsstelsel voor de gehele rijksdienst aan.

2001

In de *Miljoenennota 2002* werkt het kabinet de plannen tot invoering van het baten-lastenstelsel voor de gehele rijksdienst nader uit. Het stelsel wordt aangeduid als het *Eigentijds Begrotingsstelsel*.

3.2 Eigentijds Begroten

3.2.1 Aankondiging

In de *Miljoenennota 2001* gaf het kabinet aan dat zij het huidige begrotings- en verantwoordingsstelsel, het verplichtingen-kasstelsel, niet het geëigende stelsel in het VBTB-tijdperk acht. Een baten-lastenstelsel is dat wel, omdat in zo'n stelsel de *kosten* van beleid zichtbaar zijn. En een goed inzicht in de kosten is noodzakelijk om de derde «w-vraag» van VBTB (wat mag het kosten?) en de daarmee corresponderende «h-vraag» (heeft het gekost wat het volgens de begroting mocht kosten?) te kunnen beantwoorden en om zinvolle uitspraken over de doelmatigheid van de prestaties en activiteiten te kunnen doen. In het huidige verplichtingen-kasstelsel, waar verplichtingen, uitgaven en ontvangsten centraal staan, is dat inzicht niet voldoende voorhanden.

Een tweede reden van het kabinet om integraal⁶ over te stappen op een nieuw stelsel is het feit dat verschillende onderdelen van het Rijk al een baten-lastenstelsel voeren of gaan voeren: de agentschappen⁷. Het kabinet vindt het, in navolging van de Algemene Rekenkamer, niet wenselijk om twee verschillende stelsels binnen dezelfde rijksdienst te hanteren.

Tenslotte – een derde reden van het kabinet – sluit toepassing van het baten-lastenstelsel aan bij een duidelijke nationale en internationale trend. Zo hebben toonaangevende landen als het Verenigd Koninkrijk, Nieuw-Zeeland en Australië varianten van het stelsel bij de centrale overheid ingevoerd. Ook de Wereldbank en het IMF hebben aandacht voor het baten-lastenstelsel tegen de achtergrond van het verbeteren van de transparantie en «goed bestuur» (*good governance*). Het stelsel biedt daarnaast een betere vergelijkbaarheid van de overheid met het bedrijfsleven, dat altijd al met het baten-lastenstelsel heeft gewerkt.

3.2.2 Vormgeving

In de *Miljoenennota 2002*⁸ ontvouwde het kabinet haar visie op de vormgeving van het baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid. Daarbij kondigde het kabinet aan het stelsel in 2006 te willen invoeren. Het kabinet koos voor een bepaalde variant van het baten-lastenstelsel, genaamd *Eigentijds Begroten*. Deze keuze is gemaakt op basis van het gelijknamige rapport van de Beleidsgroep Begrotingsstelsel (juli 2001).

Begroten en verantwoorden op basis van kosten is een wenselijke en nu ook mogelijke ontwikkeling ter verbetering van de doelmatigheid van de overheid, aldus luidt de conclusie van deze beleidsgroep. Waar in het verleden onder meer de beheersbaarheid van overheidsuitgaven, de afbakening van kapitaaluitgaven en de samenloop met een nieuw millennium een integrale overstap naar een baten-lastenstelsel in de weg stond, is het nu – vanwege veranderde omstandigheden – wel mogelijk tot invoering over te gaan. De beleidsgroep heeft geadviseerd een specifiek op de rijksoverheid toegepaste vorm van een baten-lastenstelsel in te voeren.

Het kabinet heeft de voorstellen van de beleidsgroep op een enkele uitzondering⁹ na overgenomen.

⁶ Dat wil zeggen: voor de gehele centrale overheid.

⁷ De oorspronkelijke naam «agentschap» werd via de zevende wijziging van de Comptabiliteitswet veranderd in «baten-lastendienst». Het voornemen is deze naamswijziging binnenkort weer ongedaan te maken. In het vervolg van dit rapport zal de aanduiding «agentschappen» worden gehanteerd.

⁸ Tweede Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 000, nrs. 1–2.

⁹ Een belangrijke uitzondering betreft de begrotingsfondsen. De toekomst van deze begrotingsfondsen, zoals het Infrastructuurfonds, het Fonds Economische Structuurversterking en het Gemeente- en Provinciefonds, laat het kabinet – in afwijking van het advies van de Beleidsgroep – vooralsnog open. Hierover zal op een later moment een standpunt worden bepaald. Ook heeft het kabinet de invoeringsdatum vervroegd van 2007 naar 2006.

De drie doelstellingen van het door het kabinet voorgestelde baten-lastenstelsel, Eigentijds Begroten, luiden:

- het verbeteren van (de besluitvorming over) de doelmatigheid en doeltreffendheid van de overheidsuitgaven; door het zichtbaar maken van de integrale kosten van beleid en het meenemen van de toekomstige kosten in de investeringsafweging;
- het verbeteren van de allocatie op macroniveau (evenwichtiger afweging van investeringsuitgaven versus lopende uitgaven);
- het realiseren van een eenduidige begrotingsnormering (in kosten-terminen).

Als gunstige neveneffecten van de invoering van het stelsel worden genoemd:

- de verwachte verbetering van het activabeheer (vanwege het berekenen van vermogenskosten ontstaat een sterkere prikkel om niet noodzakelijke activa af te stoten);
- het verbeteren van de vergelijkbaarheid tussen bedrijfsleven en overheid;
- het verder vergroten van de transparantie van de begroting (vanwege het overbodig worden van een aantal aan het huidige verplichtingenkasstelsel toegevoegde instrumenten¹⁰).

Het kabinet stelde in de *Miljoenennota 2002* dat de eigenheid van de overheid maakt dat het baten-lastenstelsel, zoals dat in het bedrijfsleven wordt toegepast, niet één op één naar de rijksoverheid te kopiëren is. Zo refereert het kabinet aan het veelal ontbreken van een directe relatie tussen de baten en de lasten, dit in tegenstelling tot het bedrijfsleven waar bepaalde kosten worden gemaakt om hiermee vervolgens direct financiële opbrengsten te genereren.

Voorts heeft het kabinet ervoor gekozen om differentiatie tussen ministeries (Eigentijds Begrotingstelsel, een unieke en naar de mening van de Algemene Rekenkamer beperkte variant van het baten-lastenstelsel) en agentschappen (volwaardig baten-lastenstelsel, grotendeels aansluitend op de verslaggevingsstandaarden voor de private sector) te blijven toestaan¹¹, waardoor er naar de mening van de Algemene Rekenkamer sprake is van twee verschillende stelsels.

Bij de rijksoverheid betreffen de ontvangsten voornamelijk de belastingopbrengsten. Deze zijn volgens het kabinet niet zinvol aan de verschillende ministeries toe te rekenen, en blijven om deze reden vrijwel buiten beschouwing.

Kosten ontstaan bij de overheid als gevolg van het realiseren van de beleidsdoelstellingen. Iedere minister is verantwoordelijk voor de realisatie van bepaalde beleidsdoelstellingen. De nieuwe, eigentijdse rijksbegroting krijgt daarom het karakter van een eenvoudige en transparante *kostenbegroting*. In plaats van kasuitgaven worden voortaan kosten opgenomen in de begroting. In verband met de autorisatiefunctie van de Staten-Generaal blijven ook verplichtingen (vastlegging van toekomstige uitgaven) van belang. Ministeries moeten de verplichtingen daarom eveneens ter autorisatie opnemen in de begroting. De eigenheid van de overheid komt ook tot uitdrukking in het jaarverslag van een departement. In het jaarverslag nemen ministeries een *verantwoording van de kostenbegroting* en een (zelfstandige, niet op de verantwoording van de kostenbegroting aansluitende) *balans* op. In figuur 5 en 6 zijn de inhoud van departementale begrotingen en verantwoordingen volgens Eigentijds Begroten respectievelijk het huidige verplichtingen-kasstelsel¹² schematisch weergegeven.

¹⁰ Zoals de begrotingsfondsen, de eindejaarsmarge, de begrotingsreserve, het «sparen voor later», de agentschappen, het aanpassen van de ijklijn bij PPS-constructies, het zgn. «FES-bruggetje» etc. Niet genoemd wordt welke van deze instrumenten overbodig zullen worden.

¹¹ De mate van differentiatie is meegenomen in de tweede rijksbrede evaluatie van de agentschappen in 2002.

¹² Volledigheidshalve wordt hier nog gewezen op twee verantwoordingsdocumenten die terminologisch verwant zijn aan documenten uit het baten-lastenstelsel, maar worden opgesteld binnen de context van het huidige verplichtingen-kasstelsel.

In de eerste plaats de saldi-balans die door ieder ministerie dient te worden opgesteld. Dit betreft geen compleet overzicht van aan het ministerie toe te rekenen activa en passiva, maar een weergave van uitsluitend de financiële posten (zoals vorderingen, voorschotten en verplichtingen) die aan het einde van het begrotingsjaar bestaan en worden meegenomen naar volgende begrotingsjaren. In de tweede plaats de Staatsbalans. Deze biedt een overzicht van omvang en samenstelling van het vermogen van de rechtspersoon Staat der Nederlanden. De opstelling van de Staatsbalans geschiedt thans niet volgens gangbare bedrijfseconomische verslaggevingsprincipes voor overheidsorganisaties, maar volgens het Europees Stelsel van nationale en regionale rekeningen (ESR 1995).

Eigentijds Begroten: inhoud begroting en verantwoording

Figuur 5

Eigentijds Begroten	
Begroting	Verantwoording
Kostenbegroting	Balans
Toelichting	Verantwoording van de kostenbegroting
	Liquiditeitenoverzicht
	Toelichting

Huidig verplichtingen-kasstelsel: inhoud begroting en verantwoording

Figuur 6

Huidig verplichtingen-kasstelsel	
Begroting (o.a.)	Verantwoording (o.a.)
Begrotingsstaat (verplichtingen, uitgaven en ontvangsten)	Verantwoordingsstaat (verplichtingen, uitgaven en ontvangsten)
Begrotingsstaat agentschappen	Verantwoordingsstaat agentschappen
Toelichting	Toelichting
Bijlagen	Bijlagen
	Saldibalans

Overigens zou volgens de Beleidsgroep Begrotingsstelsel voor maar liefst 97%¹³ van de huidige uitgaven op de rijksbegroting gelden dat de kosten gelijk zijn aan de kasuitgaven (lopende uitgaven: met name salarissen en subsidies). Voor deze categorie zou het baten-lastenstelsel volgens de Beleidsgroep begrotingstechnisch dus geen gevolgen hebben. De rest van de uitgaven (3%) zou het karakter van kapitaaluitgaven hebben. Hier

¹³ Dit percentage is niet door de Algemene Rekenkamer geverifieerd.

zouden de kosten (afschrijvingen) wel fors van de uitgaven verschillen. Dit gegeven is niet opgenomen in de *Miljoenennota 2002*.

De naar de mening van de Algemene Rekenkamer belangrijkste kenmerken van Eigentijds Begroten, zoals opgenomen in de *Miljoenennota 2002*, worden hieronder kort weergegeven.

- Het voorgestelde baten-lastenstelsel is in de ogen van de Algemene Rekenkamer te kenmerken als een *minimale variant*. In feite is het geen baten-lastenstelsel, maar een *kostenstelsel*. Hoewel het baten-lastenstelsel in diverse varianten voorkomt, heeft elk volledig baten-lastenstelsel een balans (aan de activazijde bezittingen en aan de passivazijde vreemd vermogen (schulden en voorzieningen) en eigen vermogen) en een staat van baten en lasten (baten, lasten en resultaat) en dus vermogens- en resultaatbepaling. Het baten-lastenstelsel in Eigentijds Begroten bestaat volgens de Algemene Rekenkamer uit een «uitgeklede» departementale balans (geen voorzieningen en geen onderscheid tussen vreemd en eigen vermogen; figuur 7) en een departementale (verantwoording van de) kostenbegroting (geen baten en geen resultaat¹⁴, wel verplichtingen; figuur 8). Ook is naar de mening van de Algemene Rekenkamer op departementaal niveau geen sprake van vermogensbepaling (in de zin van een gangbare bepaling van een eigen vermogen) en resultaatbepaling (geen gangbare bepaling van een resultaat als saldo van baten minus lasten).

Eigentijds Begroten: balans

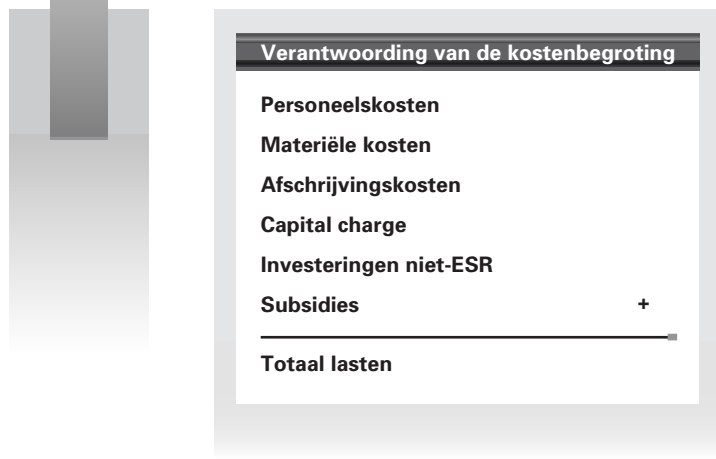
Figuur 7

Balans	
Activa	Passiva
Kapitaalgoederen	Collectief vermogen
Debiteuren	• geïnvesteerd in kapitaalgoederen
	• herwaardering
Totaal activa	Totaal passiva

¹⁴ De Beleidsgroep Begrotingsstelsel merkt hierover op: «Met het oog op transparantie en eenvoud van het stelsel ligt het ook niet voor de hand om een geforceerde poging te doen teneinde een departementale staat van baten en lasten met een (exploitatie)resultaat te krijgen».

Eigentijds Begroten: verantwoording van de kostenbegroting

Figuur 8



Verantwoording van de kostenbegroting	
Personeelskosten	
Materiële kosten	
Afschrijvingskosten	
Capital charge	
Investerings niet-ESR	
Subsidies	+
Totaal lasten	

Een van de belangrijkste kernpunten van een baten-lastenstelsel, het onlosmakelijke verband tussen – mutaties in – de balans en de staat van baten en lasten, ontbreekt dus in Eigentijds Begroten.

- Als *basis* voor de *waarderings- en presentatiegrondslagen* (de regels voor bepaling van de omvang en de wijze van presentatie van posten in de financiële overzichten) hanteert het kabinet het *Europees Systeem van Nationale en Regionale Rekeningen 1995* (ESR 1995). De belangrijkste redenen hiervoor zijn dat dit systeem de – op de balans te activeren kapitaaluitgaven volgens het kabinet goed afbakt, en dat dit systeem voor de opstelling van de nationale rekeningen al verplicht is.
- Het overgrote deel van de *ontvangsten* (de belastingopbrengsten) wordt niet – als baten – toegerekend aan de departementen. Niet-belastingontvangsten worden wel – «netto»toegerekend: onder kosten verstaat Eigentijds Begroten namelijk «netto-kosten» (kosten minus niet-belastingopbrengsten). Hierdoor wordt geen echt netto-resultaat (baten minus lasten) per departement bepaald.
- De *waarderingsgrondslag* (de methode waarmee ministeries het bedrag bepalen waartegen ze een actief op de balans opnemen) is – voor zover mogelijk – de *actuele waarde*. Voor de meeste activa is de actuele waarde echter moeilijk te bepalen; in dit geval benaderen ministeries de actuele waarde door te werken met een *geïndexeerde historische kostprijs* met daarbij, voor activa die een eenvoudig te bepalen marktprijs hebben, een periodieke beoordeling van de boekwaarde.
- Op activa wordt afgeschreven op basis van de *lineaire afschrijvingsmethode*. Deze methode is eenvoudig en goed uitvoerbaar. Voor een beperkt aantal categorieën activa hanteert Eigentijds Begroten vaste afschrijvingstermijnen. Uitgangspunt is dat de restwaarde nihil is.

- De kosten van het beslag op liquide middelen van investeringsuitgaven worden in rekening gebracht door het hanteren van een *capital charge*.
- Ministeries mogen geen *voorzieningen* vormen. Dit met het oog op de budgettaire beheersbaarheid van het stelsel en vanwege de keuze voor de grondslagen van het ESR 1995.
- Door middel van een *kasstroomoverzicht* blijft kasinformatie beschikbaar voor de EMU-rapportages en de (rijksbrede) *treasury*-functie.
- Het *begrotingsbeleid* wordt gebaseerd op kosten in plaats van kasuitgaven. Ook wordt het uitgavenkader vervangen door een kostenkader. Wel blijven de kasuitgaven de grondslag vormen voor de verplichte rapportage over de ontwikkeling van het EMU-saldo aan de EU en het bewaken van de EMU-normering.
- Om het *budgetrecht* van de Staten-Generaal niet aan te tasten wordt het kostenstelsel gecombineerd met een verplichtingenadministratie.
- Met het oog op de betrouwbaarheid en transparantie zal een onafhankelijke *toetsende instantie* worden ingesteld, die eventuele bijzondere en incidentele wijzigingen en afwijkingen van de nieuwe begrotingsregels beoordeelt en hierover rapporteert aan zowel het kabinet als de Staten-Generaal.
- De invoering van het baten-lastenstelsel vergt een omvangrijk *veranderingsproces*. Kritische succesfactoren zijn de beschikbaarheid van deskundig personeel, de aanpassing of vervanging van geautomatiseerde informatiesystemen, de aanpassing van wet- en regelgeving en de waardering van de huidige activa.
- De *kosten van invoering* van een baten-lastenstelsel bestaan volgens het kabinet hoofdzakelijk uit aanpassingen van geautomatiseerde financiële systemen, kosten van waardering van activa en beperkte opleidings- en communicatiekosten. Tegenover deze eenmalige kosten verwacht het kabinet structurele *baten* uit hoofde van de evenwichtige en daardoor doelmatige afweging van overheidsuitgaven (zowel inzake de afweging tussen lopende en kapitaaluitgaven als de afweging tussen in- en uitbesteden) en een beter kapitaalgoederenbeheer. De exacte kosten en de financiële baten acht het kabinet vooraf moeilijk te kwantificeren.¹⁵ «Overwegend dat de eventuele additionele kosten een eenmalig karakter hebben en door een goede benadering goed zijn te beperken, terwijl de baten structureel zijn, is te voorzien dat de baten de kosten, op termijn bezien, zeker zullen overtreffen.»

3.2.3 Actuele stand van zaken

In de *Miljoenennota 2003*¹⁶ geeft het kabinet aan dat de uitwerking van Eigentijds Begroten voortvarend ter hand genomen is, maar nog wel enige tijd in beslag zal nemen. Ook vermeldt het kabinet dat bij de verdere uitwerking de ervaringen zullen worden betrokken die zijn opgedaan bij de agentschappen.

3.3 Reacties

3.3.1 Algemene Rekenkamer

Op verzoek van de Commissie voor de Rijksuitgaven heeft de Algemene Rekenkamer op 24 september 2001 haar eerste visie op de kabinetsplannen gegeven. In reacties op VBTB-voortgangsrapportages en in haar bijdrage aan het door haar georganiseerde *Seminar on central government accrual budgeting and accounting* (juni 2002) heeft de Algemene Rekenkamer haar visie verder uiteengezet.

¹⁵ De Beleidsgroep Begrotingsstelsel raamde – in juli 2001 – de kosten van invoering globaal op 140 à 200 miljoen euro en de (financiële) baten (besparingen) op tientallen miljoenen euro's (nauwelijks te ramen).

¹⁶ Tweede Kamer, vergaderjaar 2002–2003, 28 600, nrs. 1–2.

In haar reacties heeft de Algemene Rekenkamer kritische kanttekeningen geplaatst bij met name de volgende onderdelen van de kabinetsplannen:

- De *doelstellingen* van invoering van een baten-lastenstelsel, met name het ontbreken van de doelstelling deugdelijke *verantwoording* (verslaggeving aan externe belanghebbenden). In de overwegingen van het kabinet domineren macro-economische doelstellingen en de begrotingsinvalshoek; bedrijfseconomische doelstellingen en de verantwoordingsinvalshoek spelen een ondergeschikte rol. Dit wordt duidelijk geïllustreerd in de keuze voor alleen het ESR 1995, een *statistisch* systeem voor inrichting van nationale rekeningen, als basis voor het baten-lastenstelsel (zie verder hoofdstuk 6). Inpassing van de activeringscriteria en waarderingsgrondslagen van het ESR 1995 in een deugdelijk verslaggevingsraamwerk, zoals het *framework* van de IPSAS van het IFAC Public Sector Committee, is vooralsnog achterwege gebleven. Hiermee sluiten de gekozen grondslagen naar de mening van de Algemene Rekenkamer nog onvoldoende aan op algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving van overheidsorganisaties. Ook is de onderbelichting van de verantwoording opmerkelijk in het licht van VBTB, dat juist zijn oorsprong vindt in de behoefte aan versterking van de verantwoordingsdimensie.
- De invoering van een baten-lastenstelsel in *twee varianten*: een volledig baten-lastenstelsel voor de agentschappen en een «uitgekleed» baten-lastenstelsel voor de departementen en de rijksoverheid als geheel. Op deze wijze blijven er feitelijk nog steeds twee stelsels naast elkaar bestaan, hetgeen het inzicht niet ten goede komt en de uitvoering bemoeilijkt.
- De keuze voor een *onvolledig baten-lastenstelsel*, zonder toerekening van baten, zonder bepaling van een resultaat, zonder onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen en zonder verband tussen balans en staat van baten en lasten. Feitelijk is geen sprake van een baten-lastenstelsel, maar van een «verplichtingen-kostenstelsel». Dit wijkt ook af van de praktijk in andere landen en de Nederlandse lagere overheden.
- De gekozen *waarderings- en presentatiegrondslagen*, met name de keuze voor alleen het ESR 1995 als basis voor het baten-lastenstelsel, zonder aansluiting bij algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving, zoals die ook in het buitenland en bij de rest van de Nederlandse publieke sector gebruikelijk zijn.
- De argumentatie inzake het niet zinvol kunnen *toerekenen van ontvangsten* (met name belastingopbrengsten) aan departementen. Ontvangsten worden niet alleen niet – als baten toegerekend aan departementen, maar spelen in het voorgestelde stelsel überhaupt nauwelijks een rol: vooralsnog wordt alleen ingegaan op de kosten¹⁷ en de verplichtingen.
- De argumentatie inzake het volledig afzien van de vorming van *voorzieningen* (budgettaire beheersbaarheid, ESR-voorschriften, gevaar van misbruik). Door af te zien van voorzieningen, een essentieel onderdeel van een baten-lastenstelsel, ontstaat een onvolledig beeld van de kosten (de derde VBTB-vraag). Het gevaar van misbruik kan ook door heldere regelgeving en toereikende controle en toezicht gereduceerd worden.
- De beperkte analyse van de *kosten, baten en risico's* van invoering van een baten-lastenstelsel, alsmede de summiere aandacht voor de lessen die zijn geleerd bij de invoering van het baten-lastenstelsel bij de agentschappen.

¹⁷ Met kosten wordt «nettokosten» (kosten minus niet-belastingontvangsten) bedoeld.

Op twee momenten heeft de Commissie voor de Rijksuitgaven (CRU) van de Tweede Kamer met de minister van Financiën overlegd over de kabinetsplannen: op 23 november 2000 naar aanleiding van de in de *Miljoenennota 2001*¹⁸ gedane aankondiging van de integrale invoering van het baten-lastenstelsel en op 4 oktober 2001 naar aanleiding van de in de *Miljoenennota 2002*¹⁹ gepresenteerde plannen voor de vormgeving van het stelsel.

Tijdens laatstgenoemd algemeen overleg bleek dat er bij de CRU nog enkele fundamentele vragen leefden²⁰, maar kreeg het kabinet groen licht voor de verdere invoering en uitwerking van het baten-lastenstelsel. Wel verzocht de CRU de minister de verhouding ESR 1995 versus IPSAS in een notitie nader toe te lichten.

De Algemene Rekenkamer merkt hierbij op dat de notitie van december 2001²¹, waarmee de minister aan het verzoek van de Kamer tegemoet kwam, geen systematische vergelijking van ESR 1995 en IPSAS op alle relevante onderdelen, maar een partiële analyse op met name het punt van de afbakening van kapitaaluitgaven (activeringscriteria) bevat. In aanvulling op de notitie wijst de Algemene Rekenkamer voorts op de volgende punten:

- Het ESR 1995 gaat uit van het activeringscriterium juridische eigendom. De IPSAS gaan echter, conform algemeen bedrijfseconomisch gebruik, uit van het economisch risico/de economische eigendom. Dit kan bij investeringsdepartementen tot belangrijke verschillen in begrote en verantwoorde kosten en in de op de balans getoonde activa leiden.²²
- Het ESR 1995 gaat uit van de marktwaarde als enige waarderingsgrondslag, terwijl in de IPSAS in het algemeen een voorkeur voor de historische kostprijs wordt uitgesproken. Wel is in de IPSAS waardering tegen reële waarde een alternatief. Ook dit verschil in waarderingsmethode heeft bij investeringsdepartementen aanzienlijke gevolgen voor het beeld van vermogen en exploitatie.
- In de notitie wordt gesteld dat een aantal IPSAS voor de Nederlandse rijksoverheid minder relevant zijn. Als voorbeeld wordt daarbij de IPSAS inzake voorzieningen genoemd, omdat volgens de kabinetsplannen op departementaal niveau geen voorzieningen mogen worden gevormd. De Algemene Rekenkamer meent dat deze laatste omstandigheid niet de IPSAS irrelevant maakt, maar leidt tot afwijking van deze verslaggevingsstandaard door het Rijk.
- In de notitie wordt gesteld dat in het begrotingsen verantwoordingsstelsel in het Verenigd Koninkrijk het ESR als uitgangspunt is gehanteerd voor de afbakening van de kapitaaluitgaven. Het is de Algemene Rekenkamer niet helder op welke feiten deze stelling is gebaseerd.

3.3.3 Eerste Kamer

Naar aanleiding van het wetsvoorstel tot zevende wijziging van de Comptabiliteitswet en de *Miljoenennota 2001* heeft ook de Eerste Kamer²³ een aantal schriftelijke vragen gesteld over de kabinetsplannen tot invoering van het integrale baten-lastenstelsel. De vraagstelling richtte zich onder meer op de criteria aan de hand waarvan het kabinet de integrale invoering over enige tijd zou wensen te beoordelen²⁴ en op de wijze waarop de Staten-Generaal bij het baten-lastenstelsel invloed kan blijven uitoefenen op de te verrichten uitgaven en de aan te gane verplichtingen. Voorts vroeg de Kamer de minister op welke wijze de

¹⁸ Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 27 400, nr. 41.

¹⁹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 000, nr. 21.

²⁰ Deze vragen hadden met name betrekking op de, ook in de brief van de Algemene Rekenkamer aangeduide, keuze voor een onvolledig baten-lastenstelsel gebaseerd op ESR 1995.

²¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 000, nr. 25

²² Wel is het zo dat, daar waar sprake is van juridische constructies waarbij de feitelijke economische risico's verbonden aan het actief niet liggen bij de juridische eigenaar, door de juridische constructie wordt heengekeken en alsnog het economische eigendom doorslaggevend is.

²³ Eerste Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 26 974, nr. 146a en 146b.

²⁴ De betreffende leden drongen erop aan de uitwerking van de evaluatiecriteria niet te beperken tot het interne-sturingsperspectief, maar daarbij tevens andere relevante perspectieven te betrekken zoals het allocatieperspectief, het autorisatie- en dechargeperspectief en de bewaking van en informatieverstrekking over het voldoen aan de EMU-normen.

kwaliteit van de te gebruiken grondslagen gewaarborgd zou worden, mede in het licht van de internationale consistentie. De Kamer nodigde de minister uit met name meer inzicht te geven in de stelsels in de andere EU-lidstaten. De minister gaf in zijn antwoord aan de zorg voor goede grondslagen, mede in het licht van de gewenste internationale vergelijkbaarheid, een wezenlijke succesfactor voor het welslagen van de integrale invoering van het baten-lastenstelsel te vinden.²⁵

3.3.4 Vakliteratuur

Langzamerhand neemt de aandacht binnen de vakliteratuur²⁶ voor het baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid in het algemeen en Eigentijds Begroten in het bijzonder toe. Naast positief getinte artikelen van medewerkers van het Ministerie van Financiën (o.a. Wassenaar en Kok, Hogendoorn, Kok en Van Oosteroom, Van den Berg en Kok), waarin de kabinetsplannen worden toegelicht, en het CBS (Van Tongeren), waarin het ESR 1995 wordt aanbevolen, zijn ook enkele kritische artikelen over de kabinetsplannen verschenen. De kritiek loopt uiteen van een principiële afwijzing van het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid (Mol) tot kanttekeningen bij de gekozen invulling van het stelsel, in het bijzonder de onvolledigheid van de systematiek en de waarderingspresentatiegrondslagen (Dees/Neelissen/Van Zanen-Nieberg²⁷, Ros, Bac, Kraak,). In artikelen van de hoogleraren Jones (Verenigd Koninkrijk) en Lüder (Duitsland) wordt het onderscheid tussen *national accounting* (nationale rekeningen op statistische basis) en *government accounting* (financiële verslaggeving van individuele overheidsorganisaties) en de afwijkingen van het ESR 1995 van algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving van overheidsorganisaties benadrukt.

3.4 Conclusie

Na een lange discussie heeft de Nederlandse overheid uiteindelijk besloten over te stappen op een specifieke variant van het baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid, onder de naam Eigentijds Begroten. Het kabinet koos daarbij voor een unieke, sterk van een «standaard» baten-lastenstelsel afwijkende variant van het stelsel, hetgeen de nodige kritische reacties heeft opgeroepen. De kern van de kritiek luidt dat sprake is van te weinig aansluiting bij binnen- en buitenlandse praktijken en standaarden. Met name de keuze voor de waarderingsgrondslagen van het ESR 1995, een statistisch systeem voor het opstellen van de nationale rekeningen (*national accounting*) in plaats van de gebruikelijke waarderingsgrondslagen voor het opstellen van overheidsbegrotingen en verantwoordingen (*government accounting*) is een belangrijk kritiekpunt, omdat dit volgens critici een onvolwaardig baten-lastenstelsel tot gevolg heeft (zie hiertoe verder hoofdstuk 6).

²⁵ Eerste Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 26 974, nr. 146c

²⁶ Zie ook de bijlage met een overzicht van de geraadpleegde literatuur.

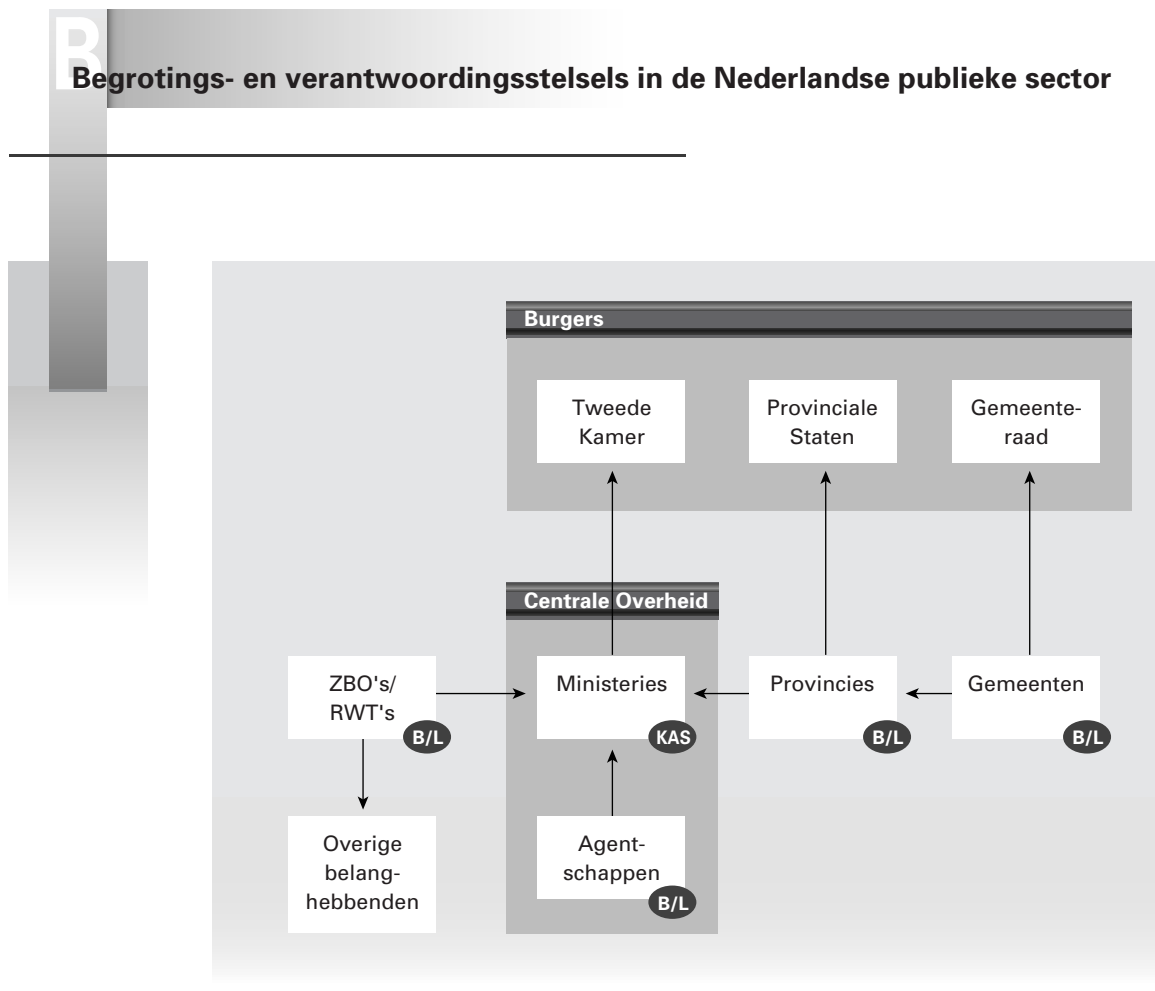
²⁷ Werkzaam bij de Algemene Rekenkamer.

4 BINNENLANDSE ERVARINGEN

4.1 Titel 9 Boek 2 BW

Het baten-lastenstelsel wordt in de Nederlandse publieke sector al op grote schaal toegepast: de lagere overheden (provincies, gemeenten en waterschappen), de ZBO's/RWT's en ook een groot deel van de rijks-overheid (de agentschappen) werken al met het stelsel. In figuur 9 is de verhouding kasstelsel-baten-lastenstelsel vereenvoudigd schematisch weergegeven.

Figuur 9



Ofschoon sprake is van vele toepassingsvarianten van het baten-lastenstelsel, vormen de verslaggevingsvoorschriften voor de private sector, zoals opgenomen in *Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek* (zo ook in titel § 4.1), een gemeenschappelijk vertrekpunt. Wel wordt veelal ruimte gecreëerd voor enige afwijkingen op grond van de «eigenheid» van de publieke sector.

Titel 9 voorziet in een volledig baten-lastenstelsel voor de financiële verantwoordingen van «het bedrijfsleven»: naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen en commerciële stichtingen en

verenigingen. Titel 9 richt zich uitsluitend op de financiële verantwoording, niet op de begroting. De jaarrekening bestaat volgens Titel 9 uit (figuur 10):

- de balans;
- de winst- en verliesrekening;
- de toelichting.

Titel 9 Boek 2 BW: inhoud begroting en verantwoording

Figuur 10

Titel 9	
Begroting	Verantwoording
niet van toepassing	Balans Winst- en verliesrekening Toelichting (indien van toepassing inclusief kasstroomoverzicht)

De regels van Titel 9 zijn primair gericht op de zogenoemde enkelvoudige jaarrekening (van alleen de betreffende rechtspersoon). De meeste van deze regels gelden echter tevens voor de geconsolideerde jaarrekening (van meerdere tot een «groep» behorende rechtspersonen), welke in Nederland deel uitmaakt van de toelichting op de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij.

Sinds begin 2002 ligt er bij de Tweede Kamer een voorstel van wet tot wijziging van Titel 9 in verband met het gebruik van internationale jaarrekeningstandaarden. Dat heeft te maken met het feit dat beursgenoteerde ondernemingen vanaf 2005 verplicht zijn deze standaarden toe te passen. Volgens het wetsvoorstel mogen rechtspersonen hun jaarrekening opstellen volgens standaarden die de door de International Accounting Standards Board heeft vastgesteld, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde vastgestelde en in werking getreden standaarden toepast. Deze standaarden heten thans *International Accounting Standards* (IAS), maar zullen in de toekomst *International Financial Reporting Standards* (IFRS) gaan heten.

Volgens Titel 9 moet de jaarrekening een zodanig inzicht geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over het vermogen en het resultaat, alsmede over de solvabiliteit en de liquiditeit.

Belangrijke inhoudelijke eisen volgens Titel 9 zijn:

- als grondslag voor de waardering van een actief komen in aanmerking de verkrijgings- of vervaardigingsprijs (historische kostprijs) en, voor de materiële en financiële vaste activa en de voorraden, tevens de actuele waarde;
- de hoofdindeling van de balans kent als posten:
 - activa: vaste activa (immateriële vaste activa, materiële vaste activa en financiële vaste activa) en vlottende activa (voorraden, vorderingen, effecten, liquide middelen en overlopende activa, voor zover niet onder de vorderingen vermeld);
 - passiva: eigen vermogen, voorzieningen, schulden en overlopende passiva, voor zover niet onder de schulden vermeld;
- op de winst- en verliesrekening worden afzonderlijk opgenomen:
 - de baten en lasten uit de gewone bedrijfsuitoefening, de belastingen daarover, en het resultaat uit de gewone bedrijfsuitoefening na belastingen;
 - de overige belastingen;
 - het resultaat na belastingen;
- afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar;
- op vaste activa met beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat op de verwachte toekomstige gebruiksduur is afgestemd;
- op de balans worden voorzieningen opgenomen tegen (a) verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs is te schatten; (b) op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten; (c) kosten welke in een volgend boekjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het boekjaar of in een voorafgaand boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren.

Titel 9 kent geen bepalingen met betrekking tot activeringscriteria, specifieke overheidsposten of *capital charge*.

In de bijgaande figuren zijn de balans en winst- en verliesrekening volgens Titel 9 weergegeven.

Als referentiekader voor de uitleg van de bepalingen uit Titel 9 dienen de *Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving* van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ). Deze richtlijnen hebben geen wettelijke status, maar wel gezag. Ze kunnen onder meer een belangrijke rol spelen bij rechtspraak in jaarrekeningprocedures voor de ondernemingskamer van het gerechtshof te Amsterdam. De RJ kent bij de opstelling van haar richtlijnen een belangrijke rol toe aan de IAS.

Figuur 11

Balans	
Activa	Passiva
Vaste activa • immateriële vaste activa • materiële vaste activa • financiële vaste activa	Eigen vermogen • gestort en opgevraagd kapitaal • agio • herwaarderingsreserve • wettelijke en statutaire reserves • overige reserves • onverdeelde winst
Vlottende activa • voorraden • vorderingen en overlopende activa • effecten • liquide middelen	Voorzieningen
	Langlopende schulden • ...
	Kortlopende schulden en overlopende passiva • ...
Totaal activa	Totaal passiva

Figuur 12

Winst- en verliesrekening	
Bedrijfsopbrengsten	
• ...	
Bedrijfslasten	–
• ...	
Financiële baten/lasten	+/-
• ...	
Resultaat uit gewone bedrijfs- uitoefening vóór belastingen	
Belastingen	–
Aandeel winst/verlies deel- nemingen	+/-
Resultaat uit gewone bedrijfs- uitoefening na belastingen	
Buitengewone baten	+
Buitengewone lasten	–
Belastingen buitengewoon resultaat	–
Resultaat na belastingen	

4.2 Lagere overheden

De provincies en gemeenten in Nederland gebruiken reeds vele jaren een volledig baten-lastenstelsel voor hun begrotingen en verantwoordingen: de provincies sinds 1979 en de gemeenten sinds 1985. In 1995 werden de *Comptabiliteitsvoorschriften* (CV) voor zowel provincies als gemeenten ingrijpend gewijzigd. Daarbij werd vanuit het idee van «de ondernemende overheid» een sterkere aansluiting bij de in Titel 9 Boek 2 BW opgenomen voorschriften voor het bedrijfsleven tot stand gebracht: Titel 9 fungeerde als leidraad, tenzij de eigenheid van provincies en gemeenten dat niet toeliet. Reden voor het maximaal volgen van Titel 9 was dat dit stelsel een beter inzicht geeft in de financiële positie en de financiële gevolgen van het beleid.

Inmiddels heeft het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties de voorschriften voor de provinciale en gemeentelijke begrotings-

en verantwoordingsdocumenten opnieuw gewijzigd. De belangrijkste reden voor deze wijziging is dat de afbakening tussen Titel 9 enerzijds en de eigenheid van gemeenten en provincies anderzijds in de praktijk niet duidelijk genoeg is gebleken, waardoor teveel ruimte voor interpretatie van de regelgeving ontstond.

In het nieuwe *Besluit Begroting en verantwoording provincies en gemeenten* is het principe «Titel 9 Boek 2 BW als leidraad» vervangen door het principe «een eigenstandig kader voor gemeenten en provincies». Nog steeds wordt zoveel mogelijk Titel 9 gevolgd, maar tevens is de eigenheid van gemeenten en provincies beter ingekaderd. Dit betekent concreet dat in het besluit óf bepalingen uit Titel 9 zijn overgenomen óf bepalingen specifiek voor gemeenten en provincies zijn geformuleerd. Zo is bijvoorbeeld voor waardering en afschrijving van activa Titel 9 nauwgezet gevolgd dan in de CV 1995. Voor andere onderwerpen, zoals resultaatbepaling en- bestemming, zijn specifiek op gemeenten en provincies toegesneden voorschriften geformuleerd. Een en ander resulteert in een gemodificeerd stelsel van baten en lasten voor de gemeenten en provincies.

De nieuwe voorschriften voor de begroting en verantwoording²⁹ dienen met ingang van het begrotingsjaar 2004 te worden toegepast. Volgens deze voorschriften bestaat de begroting uit een beleidsbegroting (programmaplan en paragrafen) en een financiële begroting. De financiële begroting (figuur 13) bestaat ten minste uit:

- de uiteenzetting van de financiële positie (oftewel de balans) en een toelichting;
- het overzicht van baten en lasten en een toelichting.

De jaarstukken bestaan uit een jaarverslag (programmaverantwoording en paragrafen) en een jaarrekening. De jaarrekening (figuur 13) bestaat uit:

- de balans en een toelichting;
- de programmarekening en een toelichting.

²⁸ Herziening van de Comptabiliteitsvoorschriften voor gemeenten en provincies was verder noodzakelijk vanwege de dualiseringswetgeving en de Europese regelgeving. Overheidsorganisaties zijn verplicht tot het leveren van statistische financiële gegevens aan het CBS, volgens een Europese standaard (Europees Systeem van Nationale en Regionale Rekeningen, ESR 1995). In de huidige situatie moet bij het opstellen van de begroting en de jaarrekening in één document worden voldaan aan de informatiebehoefte van College, Raad en derden. Dit leidt tot het hanteren van zowel de functionele indeling (naar gemeentelijke en provinciale «functies»: beleidsvelden of onderwerpen van zorg) als de categoriale indeling (naar categorieën kosten en opbrengsten). In de nieuwe voorschriften zal het principe worden gehanteerd dat iedere groep gebruikers (College, Raad en derden) zijn eigen documenten krijgt. Gemeenten krijgen daarbij de verplichting om de informatie voor derden (toezichhouders, Rijk, Europese Unie) apart te leveren.

²⁹ Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten van 17 januari 2003, Staatsblad nr. 27, 2003.

Lagere overheden: inhoud begroting en verantwoording

Figuur 13

Lagere overheden	
(Financiële) Begroting	Verantwoording
Uiteenzetting financiële positie	Balans
Overzicht van baten en lasten	Programmarekening
Toelichting	Toelichting

In de bijgaande figuren zijn de balans en de programmarekening van provincies en gemeenten weergegeven.

Lagere overheden: balans

Figuur 14

Balans	
Activa	Passiva
Vaste activa • immateriële vaste activa • materiële vaste activa • financiële vaste activa • geactiveerde tekorten	Vaste financieringsmiddelen • eigen vermogen • reserves • saldo van de rekening • voorzieningen • langlopende schulden
Vlottende activa • voorraden • vorderingen • liquide middelen • overlopende activa	Vlottende activa • kortlopende schulden • overlopende passiva
Totaal activa	Totaal passiva

Figuur 15

Rekening van lasten en baten naar hoofdfuncties	
Lasten	
• algemeen bestuur	
• openbare orde en veiligheid	
• verkeer, vervoer en waterstaat	
• economische zaken	
• onderwijs	
• cultuur en recreatie	
• sociale voorzieningen en maatschappelijk werk	
• volksgezondheid	
• ruimtelijke ordening en volkshuisvesting	
• financiering en algemene dekkingsmiddelen	
Baten	+
• idem	
Resultaat voor bestemming	
Resultaatbestemming	-
• ...	
Resultaat na bestemming	

Het baten-lastenstelsel geldt bij provincies en gemeenten dus zowel voor de begrotingen als de verantwoordingen. Van belang in verband met het budgetrecht van de Gemeenteraad respectievelijk de Provinciale Staten is tevens dat in de begroting een uiteenzetting van de financiële positie moet worden opgenomen. Daarin wordt onder meer aandacht besteed aan investeringen, financiering en stand en verloop van de reserves en voorzieningen. De Gemeenteraad respectievelijk de Provinciale Staten betrekken deze informatie bij het vaststellen van de begroting (bedragen en beleid), waarmee deze informatie in materiële zin onderdeel uitmaakt van het budgetrecht.

³⁰ Als ook voor provincies en gemeenten relevante grondbeginselen worden in de Nota van toelichting bij het Besluit bijvoorbeeld genoemd: het toerekeningsbeginsel, begrijpelijkheid, relevantie, materialiteit, betrouwbaarheid, getrouwe weergave en voorzichtigheid.

Vanwege het belang van de eigenheid heeft de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties besloten voor de gemeenten en provincies, naast de nieuwe comptabiliteitsvoorschriften, een eigenstandig kader te ontwikkelen. Dit kader zal worden opgenomen in een gezaghebbend document, de *Uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten*.³⁰ Het stramien voor privaatrechtelijke rechtspersonen, dat is opgenomen in de richtlijnen van de Raad voor de Jaar-

verslaggeving, dient daarbij als startpunt. Ook zal er voor de richtlijnen voor de jaarverslaggeving een alternatief voor provincies en gemeenten worden geformuleerd in de vorm van een vraag- en antwoordrubriek van de middelen het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten opgerichte Commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

De eigenheid van de (lokale) overheid ten aanzien van de private sector laat zich volgens het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties samenvatten in de volgende vier elementen:

- Bij gemeenten en provincies speelt de begrotingscyclus een essentiële rol: via de (openbare) begroting oefent de Raad respectievelijk de Provinciale Staten het budgetrecht uit en wordt het College respectievelijk Gedeputeerde Staten gemachtigd tot het doen van uitgaven.
- Voor gemeenten en provincies is, vanwege hun inkomensbestedend karakter, de exploitatie het belangrijkste en het vermogen van secundair belang. Waar bij ondernemingen de balans centraal staat, staan bij gemeenten en provincies de begroting en de staat van baten en lasten centraal. Wel is de financiële positie³¹ voor gemeenten en provincies essentieel, omdat een gezonde financiële positie nodig is voor het in stand houden van de voorzieningen en het kunnen opvangen van onverwachte uitgaven.
- De activa hebben een bijzonder karakter: een groot deel van de activa levert geen economisch nut, maar een maatschappelijk nut. Dit brengt een verschil met zich mee in criteria die bepalen welke investeringen geactiveerd mogen worden.
- Een deel van de middelen van gemeenten en provincies is gebonden aan een bepaald bestedingsdoel.

Waar Titel 9 als waarderingsgrondslagen voor activa de verkrijgings- of vervaardigingsprijs én de actuele waarde kent, dienen gemeenten en provincies hun activa te waarderen op verkrijgings- of vervaardigingsprijs. Deze beperking geldt omdat de actuele waarde voor overheden minder relevant wordt geacht en omdat zij subjectief is.

Belangrijke voor gemeenten en provincies specifieke bepalingen hebben onder meer betrekking op:

- het inzichtsvereiste: in de CV 1995 was bepaald dat de begroting en de jaarrekening moesten voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd; in verband met de eigenstandigheid van de gemeenten en provincies wordt nu gerefereerd aan «normen die voor provincies en gemeenten als aanvaardbaar worden beschouwd», waarbij wordt aangegeven dat in het bijzonder de provinciale staten en de raad in staat moeten zijn zich op basis van de begroting, de meerjarenramingen en de jaarstukken een verantwoord oordeel te vormen over de financiële positie en over de baten en de lasten;
- het activeren van investeringen met een meerjarig maatschappelijk, maar geen economisch nut: activering heeft geen voorkeur, maar is wel toegestaan, mits de investering is gedaan in de openbare ruimte;
- de classificatie van voorzieningen en reserves: zolang de bestemming van middelen veranderd kan worden is sprake van een (bestemmings)reserve; zodra dit niet (meer) kan is sprake van een voorziening;
- het activeren van tekorten: dit is niet langer toegestaan;
- resultaatbepaling en resultaatbestemming: de wijze waarop toevoegingen en onttrekkingen aan reserves plaatsvinden is veranderd;
- resultaatafhankelijke extra afschrijvingen: deze zijn voortaan verboden voor activa met een economisch nut; voor investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut zijn ze onder voorwaarden toegestaan.

³¹ Het begrip «financiële positie» wordt door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties ruimer opgevat dan het begrip «vermogen» zoals dat uit de balans blijkt. Zonder dat precies wordt aangegeven uit welke componenten de financiële positie bestaat, wordt onder meer gerefereerd aan de balans in samenhang met de reguliere exploitatie en de meerjarenramingen.

Het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft bij de ontwikkeling van de nieuwe voorschriften voor de begroting en de

verantwoording ruim gebruik gemaakt van externe deskundigheid. In opdracht van het Ministerie heeft KPMG eind 2000 een rapport uitgebracht waarin zij wijzigingen in de Comptabiliteitsvoorschriften alsmede een stramien voor de financiële verslaggevingsvoorschriften van gemeenten voorstelt. De minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft over deze rapportage advies gevraagd aan de Werkgroep financiële verslaggeving provincies en gemeenten («Werkgroep finVer»). Deze in 1998 opgerichte werkgroep heeft tot taak permanent aandacht te geven aan de financiële functie van provincies en gemeenten en aan de Comptabiliteitsvoorschriften. De deelnemers van de werkgroep zijn aangewezen door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO), het Ministerie van Financiën, het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS), de Vereniging Federatie van Algemene Middelenmanagers bij de Overheid (FAMO) en de «100 000 plus-gemeenten». Per 1 februari 2003 fungeert verder de onafhankelijke Commissie Besluit Begroting en verantwoording provincies en gemeenten, die is ingesteld om richtinggevende uitspraken te doen in geval van interpretatieverschillen.

4.3 Zelfstandige bestuursorganen/rechtspersonen met een wettelijke taak

Zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) vormen in het hedendaagse openbaar bestuur een omvangrijke categorie bestuursorganen op het niveau van de centrale overheid, die een aanmerkelijk maatschappelijk en financieel belang vertegenwoordigt. Bij ZBO's is sprake van extern verzelfstandigde publieke taken door middel van *functionele decentralisatie*. De ZBO's vormen een zeer heterogene verzameling organisaties met zeer diverse taken en rechtsvormen. Het belangrijkste kenmerk van een ZBO is dat het niet, zoals een departementsonderdeel, hiërarchisch ondergeschikt is aan een minister. ZBO's zijn ofwel *publiekrechtelijke* organen waaraan de uitoefening van een *publieke taak* is opgedragen zonder dat sprake is van hiërarchische ondergeschiktheid aan de minister, ofwel *privaatrechtelijk* vormgegeven organen die met *openbaar gezag* zijn bekleed.

Rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's) zijn rechtspersonen voor zover die een bij of krachtens de wet geregelde taak uitoefenen en daartoe geheel of gedeeltelijk worden bekostigd uit de opbrengst van bij of krachtens de wet ingestelde heffingen (artikel 91 lid 1 onder d Comptabiliteitswet). De Algemene Rekenkamer heeft op grond van de Comptabiliteitswet controlebevoegdheden bij RWT's. De categorie ZBO's valt grotendeels samen met de categorie RWT's. In het navolgende worden beide categorieën samen behandeld.

Vrijwel alle ZBO's/RWT's voeren het baten-lastenstelsel. Evenals de lagere overheden is de vormgeving van het baten-lastenstelsel op bedrijfseconomische principes uit de private sector gebaseerd. Dat wil onder meer zeggen dat de externe verslaggeving grotendeels gebaseerd is op de verslaggevingswetgeving uit de private sector (Titel 9 Boek 2 BW) en dat een volledig baten-lastenstelsel wordt gevoerd (met complete balans en staat van baten en lasten). Deze praktijk is gecodificeerd in de *Ontwerp-Kaderwet zelfstandige bestuursorganen* (die dus ook zou gaan gelden voor het grootste deel van de RWT's). Deze Ontwerp-Kaderwet is vooralsnog «aangehouden», hetgeen wil zeggen dat de behandeling is opgeschort. Omdat de hierin opgenomen verslaggevingsbepalingen

geenszins controversieel zijn, worden ze hier ter illustratie toch kort behandeld.

In de Ontwerp-Kaderwet wordt geregeld dat *publiekrechtelijke ZBO's* die geen onderdeel zijn van de Staat jaarlijks een begroting dienen op te stellen die bestaat uit:

- een raming van de baten en lasten;
- een raming van de voorgenomen investeringsuitgaven;
- en een raming van de inkomsten en uitgaven (artikel 26 en 27).

De jaarrekening zou zoveel mogelijk moeten worden ingericht volgens Titel 9 Boek 2 BW (artikel 35). In de jaarrekening legt het zelfstandige bestuursorgaan verantwoording af over het financieel beheer en de geleverde prestaties in het verstreken boekjaar. Specifiek is toegevoegd dat de vorming van een egaliseringsreserve (eigen vermogen) verplicht is. Het verschil tussen de gerealiseerde baten van een zelfstandig bestuursorgaan en de gerealiseerde lasten van de activiteiten komt ten gunste onderscheidenlijk ten laste van de egaliseringsreserve (artikel 33).

In figuur 16 is de voorgestelde inhoud van de begroting en verantwoording van een publiekrechtelijke ZBO – volgens de Ontwerp-Kaderwet – schematisch weergegeven. Er zijn, behalve de verwijzing naar Titel 9 voor de jaarrekening (zie paragraaf 4.1), geen voorgeschreven modellen voor de opstelling van de afzonderlijke staten.

(Publiekrechtelijke) zelfstandige bestuursorganen: inhoud begroting en verantwoording

Figuur 16

(Publiekrechtelijke) ZBO's	
Begroting	Verantwoording (conform Titel 9)
Raming van baten en lasten	Balans
Raming van voorgenomen investerings- uitgaven	Winst- en verliesrekening
Raming van inkomsten en uitgaven	Toelichting

Voor *privaatrechtelijke ZBO's* die uitsluitend de hen opgedragen publieke taken en werkzaamheden uitvoeren, zouden deze bepalingen volgens de Ontwerp-Kaderwet eveneens gelden. Indien een ZBO de publieke taken en werkzaamheden uitvoert naast andere activiteiten, zou de ZBO slechts een afzonderlijke boekhouding van die taken en werkzaamheden dienen bij te houden en deze in de jaarrekening afzonderlijk dienen te verantwoorden. Voor diverse sectoren ZBO's/RWT's is daarnaast afzonderlijke sector-verslaggevingsregelgeving ontwikkeld. Te denken valt aan universiteiten, hogescholen, politieregio's en academische ziekenhuizen. In alle gevallen

sluit deze sectorregelgeving in meer of mindere mate aanbij de verslaggevingsbepalingen van Titel 9.

4.4 Agentschappen

In 1995 werden via de zesde wijziging van de Comptabiliteitswet agentschappen³² wettelijk geïntroduceerd. Een agentschap is een onderdeel van een ministerie waarvoor een afwijkend beheer wordt gevoerd, met als doel een doelmatiger beheer te realiseren. Agentschappen moeten hun begroting en financiële verantwoording baseren op het stelsel van baten en lasten.

In 2002 waren er bij het Rijk 24 agentschappen ingesteld, die hun begroting en verantwoording moesten opstellen conform de verslaggevingsregels voor agentschappen.

De agentschappen passen eveneens een volledig en volwaardig baten-lastenstelsel op basis van bedrijfseconomische principes toe. Ook hier is de regelgeving duidelijk geënt op Titel 9 Boek 2 BW, met oog voor de eigenheid van de agentschappen.

Het kabinet verzond het eindrapport over de tweede rijksbrede evaluatie van de agentschappen (*Evaluatie van het baten-lastenmodel*³³) op 16 december 2002 aan de Tweede Kamer. De conclusie van het rapport is dat de bedrijfsvoering van de agentschappen niet doelmatiger wordt als baten-lastenstelsel wordt vervangen door de contouren van Eigentijds Begroten. Het kabinet onderschrijft deze conclusie. Wat ontbreekt in Eigentijds Begroten is de mogelijkheid tot vermogensvorming in relatie tot het tonen van resultaat en op de mogelijkheid tot het treffen van voorzieningen in relatie tot de omgevings- en risico-analyse. Het kabinet stelt dan ook dat ook in de toekomst een differentiatie van beheersregels voor de agentschappen mogelijk moet blijven voorzover dat bijdraagt aan een doelmatiger bedrijfsvoering van het agentschap.

Het baten-lastenstelsel voor agentschappen heeft zowel betrekking op de begroting als op de verantwoording.

De begroting van een agentschap bestaat uit een begrotingsstaat en een daarbij behorende toelichting. Deze begroting maakt deel uit van de begroting van het «moederministerie». De begrotingsstaat van een agentschap bevat de volgende componenten:

- het totaal van de begrote baten en van de begrote lasten;
- het begrote saldo van baten en lasten;
- het totaal van de begrote kapitaaluitgaven en van de begrote kapitaalontvangsten.

Deze posten worden door de Staten-Generaal geautoriseerd, en maken daarmee deel uit van het budgetrecht.

Daarnaast worden in de paragraaf inzake agentschappen van de begroting van het moederministerie de volgende elementen opgenomen:

- de begroting van baten en lasten;
- het begrote kasstroomoverzicht;
- een overzicht van de begrote ontwikkeling van het eigen vermogen;
- de daarbij behorende toelichtingen.

De verantwoordingsstaat van een agentschap, die deel uitmaakt van het jaarverslag van het moederministerie, bevat de volgende componenten:

- het totaal van de gerealiseerde baten en van de gerealiseerde lasten;
- het gerealiseerde saldo van baten en lasten;

³² Zoals eerder aangegeven, worden onder «agentschappen» ook «baten-lastendiensten» verstaan.

³³ Tweede Kamer, vergaderjaar 2002–2003, 28 737, nr. 1.

- het totaal van de gerealiseerde kapitaaluitgaven en van de gerealiseerde kapitaalontvangsten.

Daarnaast worden in de paragraaf inzake agentschappen van het jaarverslag van het moederministerie de volgende elementen opgenomen:

- de balans;
- de staat van baten en lasten;
- het kasstroomoverzicht;
- een overzicht van de ontwikkeling van het eigen vermogen;
- de daarbij behorende toelichtingen.

A

Agentschappen: inhoud begroting en verantwoording

Figuur 17

Agentschappen	
Begroting	Verantwoording
Begrote baten en lasten	Gerealiseerde baten en lasten
Begroot saldo van baten en lasten	Gerealiseerde saldo van baten en lasten
Begrote kapitaaluitgaven en -ontvangsten	Gerealiseerde kapitaaluitgaven en -ontvangsten
<i>In paragraaf inzake agentschappen departementale begroting:</i>	<i>In paragraaf inzake agentschappen in departementale verantwoording:</i>
Begroting van baten en lasten	Balans
Begroot overzicht vermogensontwikkeling	Verantwoordingsstaat
Begroot kasstroomoverzicht	Overzicht vermogensontwikkeling
Toelichting	Kasstroomoverzicht
	Toelichting

In de bijgaande figuren zijn de balans en verantwoordingsstaat (staat van baten en lasten) van een agentschap weergegeven.

A

Agentschappen: balans

Figuur 18

Balans	
Activa	Passiva
Immateriële activa Materiële activa • grond en gebouwen • installaties en inventarissen • overige materiële vaste activa Vorraden Debiteuren Nog te ontvangen Liquide middelen	Eigen vermogen • exploitatiereserve • verplichte reserves • onverdeeld resultaat Leningen bij het Ministerie van Financiën Voorzieningen Crediteuren Nog te betalen
Totaal activa	Totaal passiva

A

Agentschappen: verantwoordingsstaat

Figuur 19

Verantwoordingsstaat	
Baten	
• opbrengst moederdepartement	
• opbrengst overige departementen	
• opbrengst derden	
• rentebaten	
• buitengewone baten	
• exploitatiebijdragen	
Lasten	
• apparaatskosten	–
• rentelasten	
• afschrijvingskosten	
• dotaties voorzieningen	
• buitengewone lasten	
Saldo van baten en lasten	

De belangrijkste inhoudelijke bepalingen voor de begroting en de verslaggeving van de agentschappen zijn:

- De activa, passiva, baten en lasten worden over het algemeen tegen de historische uitgaafprijs gewaardeerd.
- De waardering van de materiële activa geschiedt tegen de (historische) aanschaffingsprijs (zonder prijsindexering). In uitzonderingsgevallen mogen agentschappen als waarderingsgrondslag een actuele waarde-methode hanteren. Dit dienen ze in overleg met het Ministerie van Financiën te doen. Wanneer agentschappen de actuele waarde-methode hanteren, moeten ze dit motiveren en in dat geval neemt het agentschapsvermogen (verplichte reserves) toe met het bedrag van de herwaardering. Bij de waardering moeten agentschappen rekening houden met waardevermindering indien deze van duurzame aard is. Hiermee voorkomen ze dat de boekwaarde hoger is dan de opbrengstwaarde.
- Voor activering is het economisch eigendom het criterium. Van economisch eigendom is sprake wanneer zaken voor de bedrijfsuitoefening duurzaam aan het agentschap ter beschikking staan en het agentschap voor die zaken tevens risico loopt. Bij de instelling maakt het agentschapafspraken met het Ministerie van Financiën over de wijze van activering.

- Als materiële vaste activa worden opgenomen goederen met een gebruiksduur van langer dan een jaar. De materiële vaste activa betreffen duurzame roerende en onroerende goederen. Bedrijfsgebouwen, terreinen en machines en installaties worden afzonderlijk onderscheiden.
- Agentschappen leggen afschrijvingen onafhankelijk van het resultaat vast. De afschrijvingstermijn is primair gebaseerd op de economische levensduur van een activum. Ze dienen de lengte van de termijn per individueel activum of groep van gelijkwaardige activa vast te stellen³⁴. Vanwege de eenvoud wordt aanbevolen de lineaire afschrijvingsmethode te hanteren. Hierbij moeten ze het jaarlijks af te schrijven bedrag bepalen door de totale afschrijvingen (aanschaffingsprijs rekening houdend met eventuele restwaarde) te delen door het verwachte aantal gebruiks jaren.
- Een voorziening kunnen ze opnemen onder de in Titel 9 Boek 2 BW genoemde omstandigheden. Het treffen van voorzieningen geschiedt nooit ten laste van de balans (bijvoorbeeld ten laste van het agentschapsvermogen), maar altijd via de staat van baten en lasten.
- Het eigen vermogen, ook wel het agentschapsvermogen genoemd, bestaat uit de exploitatiereserve, het onverdeeld resultaat en eventuele verplichte reserves. Onder verplichte reserve wordt verstaan een wettelijke reserve als bedoeld in Titel 9 Boek 2 BW, voorzover die reserve voor het betrokken agentschap van toepassing kan zijn (bijvoorbeeld een eventuele herwaarderingsreserve of een verplichte reserve ter grootte van het bedrag aan kosten voor onderzoek en ontwikkeling dat is geactiveerd als een immaterieel vast actief).
- Het eigen vermogen (exclusief verplichte reserves) is gemaximeerd op 5% van de gemiddelde jaaromzet van de laatste drie jaar.
- Het (jaar)resultaat wordt het saldo van baten en lasten genoemd. In het totaal van de baten zijn ook de buitengewone baten begrepen. In het totaal van de lasten worden ook de buitengewone lasten opgenomen.
- Een *capital charge* wordt niet toegepast.³⁵

De verslaggevingsregels voor de agentschappen zijn opgenomen in de Comptabiliteitswet 2001, de Regeling Departementale Begrotingsadministratie en de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2003. Ofschoon dit niet expliciet is aangegeven, is in deze regels aansluiting gezocht bij de verslaggevingsvoorschriften van Boek 2, Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek. Daarnaast zijn van toepassing de Regeling Vermogensvoorschriften Baten-lastendiensten 2001 en de Regeling Leen- en Depositofaciliteit Baten-lastendiensten 2001.

4.5 Conclusie

Het baten-lastenstelsel wordt al op grote schaal toegepast in de Nederlandse publieke sector. Duidelijk is dat in alle gevallen sprake is van een volwaardig baten-lastenstelsel, dat vertrekt vanuit het in de private sector gangbare stelsel zoals dat is verankerd in Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

Het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft thans een wijziging van de begrotings- en verantwoordingsvoorschriften voor de gemeenten en provincies in gang gezet. Daarbij volgt het ministerie Titel 9 waar mogelijk, maar tevens biedt het invulling aan de eigenheid van gemeenten en provincies.

Bij agentschappen heeft het budgetrecht van de Staten-Generaal zowel betrekking op de lasten (kosten) als op de kapitaaluitgaven (kas). Bij de lagere overheden manifesteert het budgetrecht zich in de vaststelling van de begroting, waarin naast de baten en de lasten ook relevante kasinformatie is opgenomen.

³⁴ Daarbij worden de volgende richtlijnen gehanteerd: grond/terreinen: niet afschrijven; gebouwen: 30 à 50 jaar; verbouwingen: 5 à 10 jaar; inventaris/installaties: 5 à 10 jaar; computerhardware en -software: 3 à 5 jaar; vervoermiddelen: 4 à 5 jaar; overige materiële vaste activa: 2 à 5 jaar; immateriële vaste activa: 2 à 5 jaar.

³⁵ Indirect is wel sprake van een soort «capital charge» in de vorm van rentekosten uit hoofde van verplichte rekening (leen- en depositofaciliteit).

Waar Titel 9 de keuze biedt activa op de historische kostprijs of de actuele waarde te waarderen, is zowel bij de gemeenten en provincies als bij de agentschappen de historische kostprijs de leidende grondslag.

5 BUITENLANDSE ERVARINGEN

5.1 Internationale toepassing

Sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw neemt met name in de OESO-landen het gebruik van het baten-lastenstelsel in het publieke domein duidelijk toe. Achtergrond hiervan is het streven om publieke organisaties doelmatiger en transparanter te laten functioneren via inzet van in het bedrijfsleven gangbare instrumenten (*new public management*). Op het niveau van de centrale overheid past inmiddels ongeveer de helft van de OESO-landen het baten-lastenstelsel in enigerlei vorm toe. Belangrijkste doel is het inzichtelijk maken van de werkelijke kosten van de overheidsactiviteiten en de verbetering van de besluitvorming. Wereldwijd oriënteren steeds meer landen zich op invoering van een baten-lastenstelsel voor de centrale overheid. De afronding van de IPSAS zal naar verwachting de toepassing versnellen.

Tot de pionierslanden op het gebied van overschakeling op een baten-lastenstelsel voor de centrale overheid behoren allereerst Nieuw-Zeeland en Australië. In het kielzog van deze landen volgden andere Angelsaksische landen, zoals het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Canada. In Europa waren verder Zweden, Finland en IJsland («Angelsaksisch georiënteerde» landen) pioniers. Andere Europese landen waar besloten is het stelsel in te voeren zijn Spanje en Frankrijk (alleen de verantwoording), Zwitserland en Ierland. Zuid-Afrika is pionier wat betreft de toepassing van de IPSAS. Vijf van de pionierslanden zullen in dit hoofdstuk nader aan bod komen.

Van groot belang is dat ook de *Europese Unie* in 2002 besloten heeft het baten-lastenstelsel met ingang van 2005 toe te passen. Het in juni 2002 vastgestelde herziene *Financieel Reglement* voor de EU-begroting bevat procedures die het financieel management van de EU meer moeten toesnijden op prestaties en resultaten. Het nieuwe Financieel Reglement maakt onderscheid tussen de begrotingsboekhouding (ontvangsten en uitgaven, dus op kasbasis) en de algemene boekhouding (baten en lasten, dus op baten-lastenbasis). Een nog in te stellen Accounting Standards Committee zal voor de algemene boekhouding in de nabije toekomst verslaggevingsstandaarden bepalen. Deze zullen zoveel mogelijk gebaseerd zijn op de internationale verslaggevingsstandaarden voor de publieke sector, de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) van de International Federation of Accountants.³⁶ Zie voor een nadere uiteenzetting over deze IPSAS hoofdstuk 6.

In de toekomst zal naar verwachting ook in de *ontwikkelingslanden* een toename van het gebruik van het baten-lastenstelsel in de publieke sector te zien zijn. Dit hangt samen met de op de bevordering van *good governance* gerichte programma's van organisaties als de Wereldbank, het IMF en de Asian Development Bank. Deze organisaties dragen financieel en inhoudelijk bij aan de ontwikkeling van de IPSAS.

³⁶ De IPSAS worden gebaseerd op de International Accounting Standards (IAS), opgesteld door de International Accounting Standards Board (IASB). Deze IAS zullen binnenkort omgedoopt worden tot International Financial Reporting Standards (IFRS).

³⁷ Aldus J. Blöndal (OESO) tijdens het Seminar on Central Government Accrual Budgeting and Accounting, juni 2002.

De OESO inventariseert periodiek de stand van zaken in de OESO-landen, waaruit eveneens de tendens van *cash* (kasstelsel) naar *accrual* (baten-lastenstelsel) blijkt. Opvallend is dat de OESO-landen het baten-lastenstelsel nog duidelijk meer voor verantwoordingsdoeleinden dan voor begrotingsdoeleinden toepassen. Veel landen geven er voorsnood de voorkeur aan hun begroting op kasbasis te handhaven.³⁷ Een reden hiervoor is dat veel landen een begroting op basis van kosten riskant

achten voor het in de hand houden van de uitgaven. Grote kapitaal-*uitgaven* in het heden kunnen, mits er ook (economisch) voordeel in latere jaren wordt genoten, in het baten-lastenstelsel immers boekhoudkundig als *kosten* over meerdere toekomstige jaren worden «uitgesmeerd». De kosten over enig jaar kunnen dus (beduidend) lager zijn, dan de kasuitgaven in datzelfde jaar.

De verschillende OESO-landen hebben vooralsnog allemaal hun eigen uitwerking gegeven aan het stelsel. Daarnaast zijn er binnen een land weer verdere verschillen per sector. Van harmonie is in het geheel geen sprake. Vaak dienen de in een land gebruikelijke verslaggevingsrichtlijnen voor de private sector als vertrekpunt voor de vormgeving van het baten-lastenstelsel in de publieke sector.

Naast de OESO verrichten ook andere organisaties relevante studies naar het baten-lastenstelsel in de publieke sector. In dit verband kunnen onder meer het IFAC Public Sector Committee en de Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) worden genoemd. Het IFAC Public Sector Committee is vele jaren actief op het onderhavige terrein. In de jaren negentig van de vorige eeuw heeft het IFAC veel publicaties over het baten-lastenstelsel uitgebracht, waaronder rapporten over de ervaringen in pionierslanden als Nieuw Zeeland en het Verenigd Koninkrijk. Voor 2003 staat een rapport over de invoering van het baten-lastenstelsel voor de financiële verantwoordingen in Frankrijk op de rol. CIGAR is een internationaal netwerk van wetenschappers dat zich bezig houdt met «cross-national aspects of public sector budgeting, accounting, financial reporting and auditing». CIGAR neemt zelf geen beleidsstandpunten in, maar fungeert als platform voor deskundigen. Tweejaarlijks worden internationale conferenties georganiseerd, waarna de papers van de deelnemers worden gebundeld in een publicatie. Ook de toepassing van het baten-lastenstelsel in de publieke sector is regelmatig onderwerp van studie. De laatste publicatie is *International Comparative Issues in Government Accounting: The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries* (2001). Momenteel wordt het EURO-CIGAR-project uitgevoerd. Dit is een researchproject onder leiding van de hoogleraren Lüder (Speyer) en Jones (Birmingham), gericht op het beschrijven en classificeren van de begrotings- en verantwoordingsstelsels van de nationale en lokale overheid in negen Europese landen (Finland, Frankrijk, Duitsland, Italië, Nederland, Spanje, Zweden, Zwitserland en het Verenigd Koninkrijk). Het project zal in 2003 worden afgesloten met de publicatie van de onderzoeksbevindingen.

5.2 Inhoudelijke vormgeving

In bijlage 1 bij dit rapport is een uitgebreide beschrijving *per land* – van de inhoudelijke vormgeving van het baten-lastenstelsel bij vijf pionierslanden opgenomen. Het betreft Nieuw-Zeeland, Australië, het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Zweden.

Nieuw-Zeeland en *Australië* hebben als eerste een baten-lastenstelsel ingevoerd bij de centrale overheid. Deze stelsels worden gekenmerkt door een grote mate van aansluiting bij de verslaggevingsstandaarden voor de private sector. De resulterende stelsels zijn dan ook volwaardige, volledige baten-lastenstelsels. Wel is inmiddels de noodzaak van enkele specifieke overheidsstandaarden duidelijk geworden.

Het *Verenigd Koninkrijk* voerde het *Resource Budgeting and Accounting* in. In dit stelsel is van meet af aan meer rekening gehouden met de

eigenheid van de overheid. Wel zijn ook hier de standaarden voor de private sector het vertrekpunt. Het stelsel zelf bevat echter enkele duidelijke afwijkingen van het «standaard» baten-lastenstelsel, zoals dat in de private sector gebruikelijk is.

In de *Verenigde Staten* is het stelsel alleen voor de verantwoording ingevoerd; ook hier met de standaarden voor de private sector als vertrekpunt en enkele specifieke afwijkingen op basis van de eigenheid van de overheid. Het Amerikaanse Congres prefereert nog steeds de begroting op kasbasis. *Zweden* ten slotte heeft met succes een volledig, op het bedrijfsleven geënt baten-lastenstelsel ingevoerd voor de verantwoording. Momenteel werkt Zweden aan de overschakeling van de begroting op baten-lastenbasis, waarbij ook hier meer discussie over afwijkingen op basis van specifieke overheidskenmerken is ontstaan.

In het vervolg van deze paragraaf worden de bevindingen uit deze landenstudie *themagewijs* in sterk samengevatte vorm weergegeven. Achtereenvolgens wordt aandacht besteed aan de context, de doelstellingen, invalshoeken, betrokken actoren en de inhoudelijke (technische) invulling. Voor meer gedetailleerde informatie wordt verwezen naar bijlage 1.

5.2.1 Context

In vrijwel alle pionierslanden stond de invoering van het baten-lastenstelsel in de centrale overheidssector niet op zichzelf, maar was sprake van een breder pakket van hervormingen van het financiële management van de centrale overheid. Het gaat dan om meer prestatiemanagement, waarbij kosteninformatie nodig is om kosten van beleidsprestaties te kunnen bepalen.

5.2.2 Doelstellingen

Ook de doelstellingen/motieven van de overstap naar een baten-lastenstelsel in de pionierslanden zijn grotendeels gelijklopend:

- noodzakelijke aanvulling op prestatiemanagement;
- mogelijk maken van beter financieel management;
- verbetering van het inzicht in kosten van beleid
- uitbreiding en verbetering van de informatie voor de besluitvorming over allocatie van schaarse publieke middelen;
- verbetering/modernisering van de financiële verslaggeving;
- mogelijk maken van beter activa- en kasmanagement.

5.2.3 Invalshoeken

De invalshoeken, van waaruit de vijf landen de vormgeving van het baten-lastenstelsel hebben ingezet, verschillen. De Algemene Rekenkamer heeft de volgende drie invalshoeken onderscheiden: (verbetering van) de bedrijfsvoering, (verbetering van) de verantwoording en (verbetering van) de begroting.

Gebleken is dat in de meeste landen uiteindelijk alle invalshoeken een rol speelden. Wel speelde meestal in eerste instantie ofwel de bedrijfsvoeringsinvalshoek, ofwel de verantwoordingsinvalshoek de belangrijkste rol. In onderstaande tabel is aangegeven welke invalshoeken speelden en welke invalshoeken domineerden (I=primaire, II=secundaire, III=tertiaire invalshoek).

Invalshoek	Nieuw -Zeeland	Australië	Verenigd Koninkrijk	Verenigde Staten	Zweden
Bedrijfsvoering	I	I	III	II	I
Verantwoording	II	II	I	I	II
Begroting	III	III	II	–	III

5.2.4 Actoren

Zoals te verwachten was speelden in de meeste landen min of meer dezelfde actoren een hoofdrol bij de invoering van het baten-lastenstelsel in de centrale overheid:

- het parlement: besluitvorming over invoering;
- het ministerie van Financiën: voorbereiding, coördinatie en uitvoering;
- de nationale rekenkamer: advisering.

Het belangrijkste verschil is de opstelling van verslaggevingsvoorschriften. In de meeste landen is deze taak uit handen van het ministerie van Financiën genomen. Nieuw-Zeeland en Australië belasten de onafhankelijke organisatie die belast is met het opstellen van verslaggevingsstandaarden voor de private sector, ook met het opstellen van standaarden voor de publieke sector. In Nieuw-Zeeland is dit het accountantsberoep. In het Verenigd Koninkrijk stelt de Treasury wel de richtlijnen op, maar dienen deze goedgekeurd te worden door de onafhankelijke Financial Reporting Advisory Board. In de Verenigde Staten is deze taak in handen van een speciaal orgaan, waarin naast de Treasury ook de Amerikaanse rekenkamer en het presidentiële Office of Management and Budget zijn vertegenwoordigd. In Zweden tenslotte is de opstelling van standaarden in handen van een gespecialiseerd agentschap, de Swedish Financial Management Authority.

5.2.5 Invulling

Het meest complexe deel van de invoering van een baten-lastenstelsel is de (technische) invulling. In twee tabellen worden de vijf pionierslanden op dit punt met elkaar vergeleken. De in de tabellen opgenomen informatie is zeer beknopt weergegeven; voor nuances wordt verwezen naar de meer gedetailleerde bijlage.

In onderstaande tabel zijn enkele algemene vormgevingsvraagstukken opgenomen. De volgende punten vallen op:

- de meeste pioniers hebben een integraal en volledig baten-lastenstelsel;
- bij de meeste is zowel de begroting als de verantwoording op baten-lastenleest geschoeid;
- bij de meeste pioniers bevatten de begroting en de verantwoording de drie belangrijkste bij een baten-lastenstelsel behorende financiële staten (balans, staat van baten en lasten en kasstroomoverzicht); dit geldt met name voor de verantwoording;
- de consolidatie van financiële verantwoordingen van onderdelen van de centrale overheid tot een geconsolideerde financiële verantwoording van de centrale overheid is gemeengoed; een verdergaande consolidatie van de gehele overheidssector is geen gemeengoed;
- de autorisatie van het parlement vindt plaats op diverse grootheden: kosten, kasuitgaven of beide; in de meeste gevallen betreft de autorisatie primair de kosten;
- bij alle pioniers zijn de verslaggevingsstandaarden gebaseerd op

standaarden voor de private sector, met enkele afwijkingen op grond van de eigenheid van de overheid;

- *national* en *government accounting* zijn gescheiden trajecten; *national accounting* regels spelen vrijwel geen rol bij de ontwikkeling van *government accounting* regels.

Algemene vormgevingsvraagstukken	Nieuw-Zeeland	Australië	Verenigd Koninkrijk	Verenigde Staten	Zweden
Integraal baten-lastenstelsel?	ja	ja	ja, vrijwel integraal	ja	ja
Volledig baten-lastenstelsel?	ja	ja	ja, vrijwel volledig	ja, vrijwel volledig	ja
<i>Accrual accounting</i> én <i>budgeting</i> ?	ja	ja	ja	nee, geen <i>budgeting</i>	ja, <i>budgeting</i> in ontwikkeling (2004)
Hoofdcomponenten begroting:					
• geprognoseerde balans?	ja	ja	nee	nee	ja (2004)
• geprognoseerde staat van baten en lasten?	ja	ja	ja	nee	ja (2004)
• geprognoseerd kasstroom-overzicht?	ja	ja	ja	ja	ja (2004)
Hoofdcomponenten verantwoording:					
• balans?	ja	ja	ja	ja	ja
• staat van baten en lasten?	ja	ja	ja, echter afwijkende vorm	ja, echter afwijkende vorm	ja
• kasstroomoverzicht?	ja	ja	ja	nee	ja
Consolidatie verantwoording centrale overheid?	ja	ja	ja, in ontwikkeling (2005)	ja	ja
Consolidatie verantwoording gehele overheid (incl. lagere overheid)?	nee	nee	ja, in ontwikkeling (2007)	nee	nee
Autorisatiegrootte?	kosten (van outputs)	kosten (van outcomes)	netto-kosten én kasuitgaven	kasuitgaven	kasuitgaven (2004: kosten)
Aansluiting bij verslaggevingsstandaarden?	ja: NZ GAAP (private sector)	ja: AAS (private sector)	ja: UK GAAP (private sector)	ja: US GAAP (private sector)	ja: Zweedse GAAP (private sector)
<i>National accounting</i> van belang voor <i>government accounting</i> ?	nee	nee (wel voor begroting)	nee	nee, vrijwel niet	nee, vrijwel niet

In de volgende tabel zijn enkele belangrijke verslaggevingsregels per land weergegeven. Hierbij vallen de volgende punten op:

- de waarderingsgrondslagen verschillen aanzienlijk: van primair historische kosten (Zweden, Verenigde Staten) via primair gemodificeerde historische kosten (Nieuw-Zeeland, Verenigd Koninkrijk) tot primair actuele waarde (Australië);
- de hoofdindeling van de balans sluit aan op de gangbare indeling in vaste en vlottende activa en verplichtingen en een eigen vermogen als saldo; post;
- de afschrijvingsmethode is ofwel lineair ofwel vrij;
- voorzieningen zijn in alle vijf landen toegestaan;
- in alle vijf landen wordt op op gangbare wijze een eigen vermogen (onder diverse benamingen) als saldo van de activa en verplichtingen bepaald;
- in alle vijf landen is sprake van de toekenning en verantwoording van centraal geïnde (belasting)opbrengsten aan/door onderdelen van de centrale overheid;
- in alle vijf landen wordt – op diverse wijzen – een exploitatieresultaat als saldo van de baten en lasten bepaald;
- drie van de vijf landen hanteren een *capital charge*.

Inhoud verslaggevingsregels	Nieuw-Zeeland	Australië	Verenigd Koninkrijk	Verenigde Staten	Zweden
Belangrijkste waarderingsgrondslag vaste activa?	gemodificeerde historische kosten (met herwaardering) of marktwaarde	marktwaarde (voorheen: historische kosten of marktwaarde of vervangingswaarde	gemodificeerde historische kosten of vervangingswaarde of opbrengstwaarde	historische kosten	historische kosten of – in een enkel geval – lagere marktwaarde
Hoofdindeling balans?	activa (<i>current c.q. non-current</i>); verplichtingen (idem); eigen vermogen	activa (<i>financial c.q. non-financial</i> resp. <i>current c.q. non-current</i>); verplichtingen (idem); eigen vermogen	activa (<i>fixed c.q. current</i>); verplichtingen; eigen vermogen	activa (<i>entity c.q. non-entity</i>); verplichtingen (<i>covered c.q. not covered by budgetary resources</i>); eigen vermogen	activa (<i>intangible fixed, tangible fixed, financial</i> en div. categorieën vlottende activa); verplichtingen; eigen vermogen
Afschrijvingsmethode?	lineair; met restwaarde; voorgeschreven termijnen	lineair; met restwaarde; voorgeschreven termijnen	vrije keuze, maar in principe lineair; geen voorgeschreven termijnen	vrije keuze, mits systematisch, rationeel en <i>best reflecting use</i> ; met restwaarde	vrije keuze, echter wel worden «normale methode» (lineair) en «normale termijnen» onderscheiden
Vorming voorzieningen toegestaan?	ja: <i>provisions</i>	ja: <i>provisions</i>	ja: <i>provisions for liabilities and charges</i>	ja: <i>loss contingencies</i>	ja: <i>provisions</i>
Bepaling eigen vermogen?	ja: <i>public (tax payer's) equity</i> (geconsolideerd: <i>crown balance</i>)	ja: <i>equity</i> (geconsolideerd: <i>net assets</i>)	ja: <i>tax payer's equity</i>	ja: <i>net position</i>	ja: <i>agency capital + funds</i> (geconsolideerd: <i>net capital + funds</i>)
Toerekening belastingopbrengsten aan onderdelen centrale overheid?	ja	ja	ja (in toelichting)	ja	ja
Bepaling exploitatieresultaat?	ja: (<i>operating surplus/deficit</i> (geconsolideerd: <i>operating balance</i>)	ja: <i>net surplus/deficit</i> (geconsolideerd: <i>net result</i>)	ja: <i>net operating costs</i> (echter exclusief belastingopbrengsten e.d.)	ja: <i>net result of operations</i>	ja: <i>change in capital for the year</i>
Gebruik <i>capital charge</i> ?	ja: 6% van eigen vermogen	ja: 12% van eigen vermogen	ja: 6% van eigen vermogen	nee	nee

5.3 Conclusie

Het baten-lastenstelsel wordt bij centrale overheden in het buitenland in toenemende mate toegepast. Uit een studie van het stelsel in vijf pionierslanden blijkt dat in deze landen sprake is van een integraal en volledig baten-lastenstelsel, dat in principe aansluit bij de praktijk in de private sector in de afzonderlijke landen. Bij de meeste landen is zowel de begroting als de verantwoording op baten-lastenleest geschoeid. Standaarden voor *national accounting* spelen in de onderzochte landen geen rol van betekenis bij de vormgeving van het *government accounting* stelsel. In alle landen worden de gebruikelijke financiële staten (balans, staat van baten en lasten, kasstroomoverzicht) opgesteld, aangevuld met enige overheidsspecifieke financiële staten. Dit betekent bijvoorbeeld ook dat een eigen vermogen en een exploitatieresultaat wordt bepaald, dat centraal geïnde (belasting)opbrengsten worden toegerekend aan onderdelen van de centrale overheid en dat voorzieningen zijn toegestaan. De verschillen betreffen met name de benaming en inrichting van de onderdelen van de begroting en verantwoording, de waarderingsgrondslagen, de wijze van autorisatie van middelen door het parlement (kasuitgaven en/of kosten) en het hanteren van een *capital charge*.

6 INTERNATIONALE STANDAARDEN

6.1 Harmonisatie van overheidsverslaggeving

Organisaties zoals de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), de Wereldbank, het Internationaal Monetair Fonds (IMF), de International Federation of Accountants (IFAC) en de International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) erkennen het belang van *harmonisatie* van overheidsverslaggeving, met name vanwege het belang van onderlinge vergelijkbaarheid van begrotingen en verantwoordingen.

Het belangrijkste harmoniseringsinitiatief, dat door bovengenoemde organisaties inhoudelijk en financieel wordt ondersteund, is het opstellen van *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) door het Public Sector Committee van de IFAC. De IPSAS zijn standaarden voor de financiële verslaggeving van overheidsorganisaties. In paragraaf 6.4.1 wordt nader ingegaan op de inhoud van de IPSAS.

De onderlinge vergelijkbaarheid van verantwoordingen is met name van belang voor internationaal opererende organisaties en overheden, maar ook in EU-verband en voor burgers. Van algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële overheidsverslaggeving gaat een positief effect uit naar landen die hun begrotingsstelsel moderniseren.

Het Verenigd Koninkrijk erkent bijvoorbeeld het toenemende belang van internationale harmonisatie. De Treasury volgt de ontwikkelingen binnen het IFAC/PSC. Ze heeft geïnventariseerd in hoeverre de regels voor het Britse baten-lastenstelsel afwijken van de IPSAS. Het Britse stelsel is gebaseerd op het Resource Accounting Manual (RAM). Aangezien het RAM aansluit bij de standaarden voor de Britse private sector, dat weer in toenemende mate geharmoniseerd wordt met de International Accounting Standards voor de private sector (waarop de IPSAS zijn gebaseerd), ligt het in de rede dat het RAM in de komende jaren verder zal toegroeien naar de IPSAS.

6.2 National accounting en government accounting

Er zijn op het niveau van de centrale overheid twee stelsels van *accounting*, die uiteenlopende doeleinden dienen en dus goed onderscheiden dienen te worden. Ten eerste op *micro-niveau*: *government accounting*, oftewel het opstellen van begrotingen en financiële verantwoordingen van (individuele) overheidsorganisaties, dienstig aan de sturing en beheersing van deze organisaties. Ten tweede op *macro-niveau*: *national accounting* oftewel de nationale rekeningen, *statistische*, macro-economische financiële gegevens over de economie. Voor beide soorten *accounting* zijn internationale standaarden ontwikkeld, die onderling van elkaar verschillen.

Hoewel het in dit rapport gaat om *government accounting*, is het toch van belang inzicht te hebben in standaarden voor *national accounting*. Bij het ontwerp van Eigentijds Begroten, een stelsel van *government accounting*, is namelijk voorgesteld om uit te gaan van de standaard voor de nationale rekeningen: het *Europees Systeem van nationale en regionale Rekeningen 1995* (ESR 1995).

In dit hoofdstuk worden de voor de Nederlandse situatie belangrijkste internationale standaarden voor enerzijds *national accounting* (ESR) en anderzijds *government accounting* (de International Public Sector

Accounting Standards, IPSAS) kort beschreven. Ook wordt kort aandacht geschonken aan de *INTOSAI Accounting Standards*, de door de internationale organisatie van rekenkamers aanbevolen *government accounting* standaard die grotendeels consistent is met de IPSAS.

Naast *national accounting* en *government accounting* bestaan nog de zogenaamde *Government Finance Statistics* van het IMF, een stelsel voor macro-economische statistieken, grotendeels consistent met het ESR. Dit stelsel wordt in het navolgende niet verder behandeld, omdat het in de Nederlandse discussie geen rol speelt.

6.3 National accounting: ESR 1995

6.3.1 Achtergrond en toepassing

Voor EU-lidstaten is in 1996 door middel van een Verordening een specifiek stelsel van nationale rekeningen verplicht gesteld: het Europees systeem van nationale en regionale Rekeningen (ESR 1995). Dit ESR is consistent met de herziene mondiale richtlijnen voor nationale rekeningen, het *System of National Accounts 1993* (SNA 1993). Het SNA is geproduceerd onder de gemeenschappelijke verantwoordelijkheid van de Verenigde Naties, het IMF, de Europese Commissie, de OESO en de Wereldbank.

SNA 1993 heeft betrekking op de *statistische* indeling van de nationale rekeningen van de lidstaten. Overeenstemming over een standaard was onder meer nodig om daarop een eerlijke afdracht aan de VN te kunnen baseren.

De Europese overeenstemming over de statistische opbouw van de nationale rekeningen van haar lidstaten (ESR 1995), is eveneens gebruikt als berekeningsgrondslag voor het Stabiliteitspact ten behoeve van de EMU-landen waar de euro is geïntroduceerd en ten behoeve van de toetreding van nieuwe landen tot de EU. Omdat het Stabiliteitspact ook eisen stelt aan de overheidsbegrotingen ontstond een schijnbare koppeling tussen nationale statistieken en overheidsbegrotingen en -verantwoordingen. De sector overheid in de nationale rekeningen is echter nog steeds niet gebaseerd op gecertificeerde financiële verantwoordingen van de overheid, maar op aan de administraties van de overheden ontleende, niet-gecertificeerde data, die specifiek als statistische gegevens voor de nationale rekeningen worden verzameld.

De Europese Verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks van toepassing in elke lidstaat. Elke lidstaat van de EU moet derhalve het ESR toepassen voor zijn nationale rekeningen. De verordening verplicht de lidstaten er overigens niet toe om ook voor hun eigen behoeften de rekeningen overeenkomstig het ESR samen te stellen. De Europese Unie oefent toezicht uit op de naleving van het ESR. Het Comité voor Monetaire, Financiële en Betalingsbalansstatistieken (CMFB), een onafhankelijk adviescomité van Eurostat, voert in dit kader ook onderzoeken uit ter voorkoming van creatief boekhouden door EU-lidstaten.

Het ESR is niet bedoeld voor toepassing op een bedrijfseconomische financiële verantwoording (of begroting). Het systeem van de ESR geldt uitsluitend voor de (macro-economische en statistische) nationale rekeningen en voor de regionale rekeningen van iedere lidstaat. Het systeem is niet verplicht voorgeschreven voor andere lagere overheden of voor andere administraties van de centrale overheid voor een ander doel.

6.3.2 Inhoud

Zoals al vermeld is het ESR 1995 een statistisch instrument, bedoeld voor toepassing op nationale en regionale rekeningen. De hoofdkenmerken van het systeem zijn:

- het onderscheid en de indeling van «institutionele eenheden»;
- de onderkenning van «stromen» en «standen»;
- het gebruik van een rekeningenstelsel en de zogenaamde «aggregaten»;
- het gebruik van het zogenaamde «input-outputsysteem».

Enkele elementen zullen hieronder kort worden toegelicht. Een uitgebreide behandeling van dit complexe stelsel valt buiten het bestek van dit rapport.

Institutionele eenheden zijn werkelijke economische eenheden die zelfstandig goederen en activa kunnen bezitten, verplichtingen kunnen aangaan en economische activiteiten en transacties met andere eenheden kunnen verrichten. In het ESR zijn de institutionele eenheden ingedeeld in vijf elkaar uitsluitende institutionele sectoren:

- niet-financiële vennootschappen;
- financiële instellingen;
- overheid;
- huishoudens;
- instellingen zonder winstoogmerk ten behoeve van huishoudens.

De vijf sectoren vormen tezamen de totale economie. Iedere sector is onderverdeeld in subsectoren. Het systeem voorziet in een volledig rekeningenstelsel (inclusief balansen) voor iedere sector, en desgewenst subsector, alsmede voor de totale economie.

Het systeem onderscheidt stromen (rekeningen) en standen (balansen). Stromen worden op transactiebasis geregistreerd. Dat wil zeggen: op het moment dat de economische waarde tot stand komt, wordt gewijzigd of verloren gaat, of op het moment dat aanspraken en verplichtingen tot stand komen, worden gewijzigd of geannuleerd.

Het rekeningstelsel van de institutionele sectoren bestaat uit drie hoofdcategorieën:

- lopende rekeningen:
 - productierekening (I);
 - inkomensverdelings- en inkomensbestedingsrekeningen (II);
- accumulatierekeningen (III);
- balansen (IV).

De lopende rekeningen behandelen de productie, de inkomensvorming en -verdeling en de besteding van dit inkomen in de vorm van consumptie. Accumulatierekeningen hebben betrekking op de mutaties in activa en passiva en in het vermogenssaldo (het verschil tussen de activa en passiva van iedere institutionele eenheid of groep eenheden). Balansen geven een beeld van de standen van activa en passiva en het vermogenssaldo. Van belang is dat alle activa en passiva tegen marktprijzen worden gewaardeerd.

Voorts zijn er rekeningen voor transacties van het buitenland (V), die hetzelfde algemene patroon als het rekeningstelsel van de institutionele sectoren volgt, namelijk: lopende rekeningen, accumulatierekeningen en balansen.

Het stelsel van *regionale* rekeningen is beperkt tot:

- aggregaten per economische activiteit met betrekking tot het productieproces op regionaal niveau:
 - bruto toegevoegde waarde;
 - beloning van werknemers;
 - werkzame personen;
 - werknemers;
 - bruto-investeringen in vaste activa;
- bruto binnenlands product per regio (BBR);
- regionale rekeningen van de huishoudens.

Nederland consolideert de cijfers van de departementale financiële verantwoordingen tot de sector centrale overheid. Hierbij worden de gegevens op (nu nog) kasbasis omgezet naar gegevens op baten-lasten-basis.

Voor meer technische details wordt verwezen naar bijlage 2.

6.4 Government accounting

6.4.1 IPSAS

6.4.1.1 Achtergrond en toepassing

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) worden uitgevaardigd door het Public Sector Committee (PSC) van de International Federation of Accountants (IFAC). De IFAC is de wereldwijde organisatie van het accountantsberoep, waarbij 156 accountantsorganisaties uit 114 landen (waaronder het Koninklijk NIVRA) zijn aangesloten die gezamenlijk zo'n twee miljoen accountants uit de publieke en de private sector vertegenwoordigen.

Het PSC is ingesteld om op een gecoördineerde basis, wereldwijd te voldoen aan de behoeften van diegenen die betrokken zijn bij financiële verslaggeving, verantwoording en controle in de publieke sector.

«Publieke sector» verwijst in dit verband naar nationale overheden, regionale overheden (bijvoorbeeld, staten, provincies, territoria), lokale overheden (bijvoorbeeld provincies en gemeenten) en aan de overheid gerelateerde eenheden (bijvoorbeeld agentschappen, raden, commissies en bedrijven).

Het PSC heeft als doelstelling het ontwikkelen van programma's gericht op het verbeteren van het financiële beheer en de financiële verantwoording in de publieke sector, inclusief het ontwikkelen van verslaggevingsstandaarden, en het bevorderen dat deze worden aanvaard. Op deze doelstelling te bereiken ontwikkelt het PSC voor eenheden van de publieke sector wereldwijd een complete verslaggevingsstandaard: de IPSAS.

De IPSAS zijn toepasbaar op de gepubliceerde bedrijfseconomische financiële verantwoordingen van alle eenheden van de publieke sector, met uitzondering van overheidsondernemingen (*government business enterprises*), die de *International Accounting Standards* (IAS) voor de private sector dienen toe te passen. Deze IAS zullen worden omgedoopt tot *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

In eerste instantie worden de IPSAS ontwikkeld door de toonaangevende IAS, uitgevaardigd door de International Accounting Standards Board (IASB), als vertrekpunt te nemen. Deze IAS gelden in toenemende mate als wereldwijde standaard voor de financiële verslaggeving door het bedrijfsleven. Binnen de EU zal toepassing van de IAS met ingang van

2005 verplicht zijn voor alle beursgenoteerde ondernemingen. Hiermee zullen de IAS naar verwachting toonaangevend worden voor al die organisaties (waaronder overheidsorganisaties) die hun verslaggeving grotendeels baseren op de standaarden voor het bedrijfsleven. De IPSAS worden ontwikkeld door de IAS aan te passen aan de context van de publieke sector. Tijdens dit proces tracht het PSC waar mogelijk de IAS-voorschriften te volgen, tenzij een belangrijke kwestie in de publieke sector een afwijking rechtvaardigt. Voor specifieke overheidsposten worden specifieke IPSAS ontwikkeld, zoals belastingopbrengsten en verplichtingen in de sfeer van de sociale zekerheid.

Het PSC heeft tot op heden 20 IPSAS uitgevaardigd en diverse studies inzake het baten-lastenstelsel gepubliceerd. De belangrijkste IPSAS is IPSAS 1, *Presentation of financial statements*, een raamwerk voor de financiële verslaggeving van overheidsorganisaties die het baten-lastenstelsel hanteren. De overige 19 IPSAS zijn gedetailleerde uitwerkingen van deelonderwerpen³⁸, allen met betrekking tot het baten-lastenstelsel. In de komende jaren zullen IPSAS worden ontwikkeld voor de in de overheidscontext zeer belangrijke onderwerpen *Social Policy Obligations* (sociale zekerheidsverplichtingen) en *Non-Exchange Revenue* (opbrengsten uit belastingen, subsidies en uitkeringen). Er is een afzonderlijke IPSAS voor de financiële verslaggeving onder het kasstelsel.

Tot op heden hebben drie belangrijke internationale organisaties, de EU, de NAVO en de OESO, en één land, te weten Zuid-Afrika, de IPSAS expliciet aanvaard. De toepassing zal naar verwachting verder toenemen zodra alle IPSAS (binnen enkele jaren) uitgebracht zijn. In haar streven wereldwijde toepassing te bevorderen is het PSC met de International Accounting Standards Board onlangs overeengekomen gezamenlijk zorg te dragen voor vertaling van de IPSAS in het Frans en het Spaans. Internationale organisaties als de Wereldbank, de Asian Development Bank en het IMF brengen in het kader van hun op bevordering van «good governance» gerichte activiteiten de IPSAS onder de aandacht van de ontwikkelingslanden.

Aangezien de beursgenoteerde ondernemingen van de Europese Unie de IAS in 2005 moeten toepassen, en de IPSAS uit de IAS worden afgeleid, is de verwachting gewettigd dat de IPSAS in de naaste toekomst een grotere rol zullen spelen bij de verslaggeving van eenheden in de publieke sector binnen Europa.

6.4.1.2 Inhoud

Toepassing van de IPSAS door een centrale overheid impliceert toepassing van een integraal en een volledig baten-lastenstelsel. De IPSAS hebben voorsnog alleen betrekking op financiële verantwoordingen. In de komende jaren zal het Public Sector Committee van IFAC ook de begrotingskant ter hand nemen.

Een complete financiële verantwoording (*financial statement*) bestaat volgens de IPSAS uit de volgende componenten:

- *statement of financial position* (balans; figuur 21);
- *statement of financial performance* (staat van baten en lasten oftewel resultatenrekening; figuur 22);
- *statement of changes in net assets/equity* (overzicht van mutaties in het eigen vermogen);
- *cash flow statement* (kasstroomoverzicht);
- *accounting policies and notes to the financial statements* (grondslagen

³⁸ Dit betreft: kasstroomoverzichten; batig of nadelig saldo voor de periode, fundamentele fouten en veranderingen van de verslaggevingsgrondslagen; veranderingen in wisselkoersen; kosten van leningen; geconsolideerde financiële verantwoordingen; deelnemingen; joint ventures; opbrengsten van ruiltransacties; verslaggeving in economieën met hyperinflatie; bouwcontracten; leasing; gebeurtenissen na balansdatum; financiële instrumenten; voorraden; onroerende zaken als belegging; bedrijfsgebouwen en bedrijfssterreinen, machines en installaties; gesegmenteerde verslaggeving; transacties met gerelateerde partijen (zoals ministers, hoger management en hun familieleden); voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa.

IPSAS: inhoud begroting en verantwoording

Figuur 20

IPSAS	
Begroting	Verantwoording
(in ontwikkeling)	Statement of financial position (balans) Statement of financial performance (staat van baten en lasten) Statement of changes in net assets/ equity (mutaties eigen vermogen) Cash flow statement (kasstroom-overzicht) Notes to the financial statements (toelichting)

Van belang is dat de IPSAS een voorkeur uitspreken voor de historische waarderingsgrondslag. Een toegestane alternatieve behandeling voor bepaalde categorieën vaste activa is de reële waarde/marktwaarde (*fair value*).

Waar de financiële verantwoording en de begroting op dezelfde verslaggevingsprincipes zijn gebaseerd, stimuleert IPSAS 1 de opname in de financiële verantwoording van een vergelijking met de gebudgetteerde bedragen voor de verslagperiode en een verklaring van het verschil (met name in geval van overschrijding).

De IPSAS zijn toepasbaar op *general purpose financial statements*, en daarmee ook op geconsolideerde verantwoordingen, bijvoorbeeld van de centrale overheid of de gehele overheid.

Het IFAC/PSC vindt het wenselijk dat de IPSAS en de national accounting standaarden van het ESR 1995 worden geharmoniseerd. In dit kader zal het PSC een werkgroep laten uitzoeken welke verschillen tussen de beide standaarden bestaan en of en hoe harmonisering mogelijk is.

Voor meer technische details wordt verwezen naar bijlage 2.

Figuur 21

Statement of Financial Position (balans)	
Assets	Liabilities - net assets/equity
Current assets • cash and cash equivalents • receivables • inventories • prepayments • investments	Current liabilities • payables • short-term borrowings • current portion of borrowings • provisions • employee benefits • superannuation
Non-current assets • receivables • investments • other financial assets • infrastructure, plant and equipment • land and buildings • intangible assets • other non-financial assets	Non-current liabilities • payables • borrowings • provisions • employee benefits • superannuation
	Total liabilities
	Net assets/equity • capital contributed by other government entities • reserves • accumulated surpluses/(deficits) • minority interest
Total assets	Total net assets/equity

Figuur 22

Statement of Financial Performance	
Operating revenues	
• ...	
Operating expenses	–
• ...	
Surplus/(deficit) from operating activities	
Non-operating revenue/(expenses) +/-	
• ...	
Surplus/(deficit) form ordinary activities	
Minority interest share of surplus/(deficit)	+/-
Net surplus/(deficit) before extraordinary items	
Extraordinary items	+/-
Net surplus/(deficit) for the period	

6.4.2 INTOSAI Accounting Standards

De International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), de internationale organisatie van alle nationale rekenkamers, heeft in september 1995 het INTOSAI *Accounting Standards Framework* uitgebracht. In dit verslaggevingsraamwerk, eveneens gebaseerd op de IAS, worden vier verslaggevingsstelsels onderscheiden, te weten het kasstelsel (*full cash*), het uitgebreide kasstelsel (*modified cash*), het beperkte baten-lastenstelsel (*modified accrual*) en het volledige baten-lastenstelsel (*full accrual*).

Een diepgaande uitwerking van voornoemde vier varianten valt buiten het bestek van dit rapport. Wel van belang is dat in paragraaf 36 van Statement 4 van dit raamwerk aangegeven wordt dat:

- *performance reports* (rapporten over de doelmatigheid en doeltreffendheid van beleidsprogramma's) en *departmental reports* (jaarver-

- slagen van individuele ministeries) op basis van het volledige baten-lastenstelsel dienen te worden opgesteld; en
- *general purpose financial statements* (financiële verantwoordingen van de gehele overheid) op basis van hetzij het volledige baten-lastenstelsel, hetzij een beperkt baten-lastenstelsel dienen te worden opgesteld, afhankelijk van de omstandigheden bij de overheid waarvoor het verslag is gemaakt.

In 1998 heeft het INTOSAI een praktische uitwerking uitgebracht van het verslaggevingsraamwerk van 1995. Deze *Accounting Standards Framework Implementation Guide* bevat een uitwerking zowel voor departementale verslagen als voor het verslag van de gehele overheid. De INTOSAI Accounting Standards en de IPSAS zijn grotendeels vergelijkbare standaarden en beide gebaseerd op de IAS. INTOSAI propageert toepassing van de meer gedetailleerde IPSAS.

6.5 Conclusie

Harmonisatie van overheidsverslaggeving is in opkomst. Voor *national accounting* zijn SNA en ESR de toonaangevende standaarden, voor *government accounting* de IPSAS. Een voor verzameling van statistische gegevens op macro-niveau over de sector overheid ontworpen set van geharmoniseerde regels (*national accounting*) is niet ontworpen voor opstelling van begrotingen en financiële verantwoordingen van overheidsorganisaties (*government accounting*). Voor dit laatste doel bestaan andere internationaal geharmoniseerde regels, met als meest prominente de IPSAS.

Toepassing van ESR '95 op de begrotingen en verantwoordingen van ministeries zou betekenen dat de de in die documenten opgenomen financiële informatie qua ordening en inhoud niet aan de gangbare normen voldoet. Zo kunnen als niet-gangbare elementen van ESR '95 bijvoorbeeld worden genoemd: de indeling van de belangrijkste financiële overzichten, de benamingen voor de posten binnen deze overzichten, de activeringscriteria, het verplicht toepassen van actuele waarde als waarderingsgrondslag en het niet toestaan van voorzieningen.

Gezien het toenemend belang van internationale harmonisatie van financiële informatieverstrekking mag worden verwacht dat de rol van de IPSAS bij het opstellen van begrotingen en verantwoordingen in de publieke sector in de komende jaren zal toenemen. Onduidelijk is nog of en hoe de twee toonaangevende internationale standaarden IPSAS en ESR 1995 in de toekomst zullen worden geharmoniseerd. Vanuit verschillende hoeken komen echter signalen dat over dit vraagstuk wordt nagedacht.

7 CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

7.1 Conclusies

Na een eeuw lang discussie heeft het kabinet besloten tot rijksbrede invoering van het baten-lastenstelsel in 2006. Uit dit studierapport moge blijken dat dit een logische ontwikkeling is: het centraal stellen van kosten in plaats van of naast uitgaven en het inzichtelijk maken van baten, lasten en financiële positie passen bij een resultaatgerichte en transparante begroting, verantwoording en sturing. In veel landen om ons heen en ook elders in de Nederlandse publieke sector is of wordt om die reden het stelsel eveneens ingevoerd.

Tegelijkertijd moet worden vastgesteld dat de toepassing van deze bedrijfseconomische spelregels in de publieke sector weerbarstig is. Er zijn vooralsnog geen twee landen te vinden die een identieke invulling aan het stelsel hebben gegeven en zelfs binnen de afzonderlijke landen verschilt de invulling sterk per onderdeel van de publieke sector. Ook tussen de varianten binnen de lidstaten van de Europese Unie is vooralsnog geen harmonisatietendens te onderkennen. Daarnaast worstelen veel landen met het toepassen van het stelsel voor de begroting: autorisatie van de kasuitgaven blijkt voor veel parlementariërs een groot goed, er is permanente vrees voor kasoverschrijdingen en de technische complexiteit van het baten-lastenstelsel en daarmee verbonden potentiële manipuleerbaarheid van de financiële gegevens schrikt af. En in meer technisch opzicht spelen er, naast de uit het bedrijfsleven bekende thema's als het waarderen van gebouwen en het treffen van voorzieningen, ook nog eens specifieke overheidsvraagstukken. Daartoe behoren onder meer het op passende wijze verantwoorden van defensiematerieel, cultureel erfgoed, verplichtingen uit hoofde van sociale zekerheid en verplichtingen die mogelijk voortvloeien uit het (uiteindelijk) waarborgen van de continuïteit van geprivatiseerde voorzieningen zoals openbaar vervoer en stroom.

Deze weerbarstigheid doet echter niets af aan de meerwaarde die het baten-lastenstelsel heeft in termen van verrijking van financiële informatie voor doeleinden van besluitvorming en controle. Het baten-lastenstelsel dwingt via de samenhang tussen balans en staat van baten en lasten (exploitatierekening) een financieel perspectief af dat ruimer is en verder in de tijd reikt dan de traditionele begroting (inclusief meerjarenraming) en verantwoording.

De International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) van het IFAC Public Sector Committee kunnen een belangrijke steun vormen om meer eenheid in de verscheidenheid tussen en binnen landen te bewerkstelligen. De EU, OESO en de NAVO hebben de thans beschikbare IPSAS inmiddels aanvaard als basis voor de financiële verslaggeving van hun eigen organisaties. Ook Zuid-Afrika heeft de IPSAS als uitgangspunt omarmd. Verwacht mag worden dat in de toekomst ook andere landen meer geneigd zullen zijn tot toepassing van de IPSAS, wanneer de IPSAS met betrekking tot de begrotingskant beschikbaar zal zijn en de IPSAS regelmatig worden geactualiseerd. De toepassing van de IPSAS in de ontwikkelingslanden wordt mede bevorderd door de Wereldbank, het IMF en andere internationale organisaties. Maar ook met de IPSAS als kader zal verder maatwerk per land veelal noodzakelijk blijven, omdat de uiteindelijke invulling van een baten-lastenstelsel mede afhangt van nationale doelstellingen, accenten en voorkeuren.

Ook voor de Nederlandse rijksoverheid zal een maatwerkstelsel worden ontwikkeld. Uit de Miljoenennota's 2002 en 2003 blijkt dat het kabinet daarbij heeft ingezet op een specifieke invulling langs de lijnen van Eigentijds Begroten.

De Algemene Rekenkamer en ook enkele auteurs hebben bij deze specifieke invulling kritische kanttekeningen geplaatst, met name vanwege de in hun ogen onvoldoende consistentie met binnen- en buitenlandse praktijken en standaarden.

Verwacht mag worden dat in de komende jaren de discussie over de optimale invulling van het baten-lastenstelsel in de publieke sector zowel nationaal als internationaal volop in de belangstelling zal blijven.

Organisaties en netwerken als de OESO, IFAC/PSC en CIGAR zullen daarbij waardevolle informatie voor de verdere ontwikkelingen kunnen leveren.

Meer harmonisatie van de begrotings- en verantwoordingsstelsels van de EU-lidstaten, met als gevolg een betere vergelijkbaarheid van de financiële informatie van de publieke organisaties binnen de EU, past naar de mening van de Algemene Rekenkamer bij een verdere ontwikkeling van eenheid binnen de EU zelf. Ook binnen de publieke sector in eigen land verdient het harmonisatievraagstuk naar de mening van de Algemene Rekenkamer nadere aandacht. Daarbij zou een geconsolideerde nationale financiële verantwoording als inzet kunnen gelden.³⁹ De vraag langs welke weg deze vraagstukken op de agenda moet worden geplaatst verdient volgens haar nadere overweging.

7.2 Aanbevelingen

De Algemene Rekenkamer beveelt aan de huidige fase van verdere uitwerking van het baten-lastenstelsel voor het Rijk ook te benutten als gelegenheid om de uitgangspunten voor dit stelsel nog eens goed te overwegen. Het via dit studierapport geboden zicht op binnen- en buitenlandse praktijken, ervaringen en ontwikkelingen wordt daartoe als ondersteuning aangereikt.

In het onderstaande doet de Algemene Rekenkamer nog enkele nadere aanbevelingen die bij de verdere ontwikkeling van het baten-lastenstelsel voor de Nederlandse rijksoverheid kunnen worden betrokken. De suggesties zijn in verband gebracht met de *kernvraagstukken* rond de invulling van een baten-lastenstelsel zoals die in dit studierapport zijn beschreven.

7.2.1 Kernvraagstuk 1: doelstellingen en belanghebbenden

Ten eerste speelt het vraagstuk van de motieven die aan de keuze van een (variant van het) stelsel ten grondslag liggen. Centraal staan hier de *doelstellingen* van het stelsel en de primaire en secundaire *belanghebbenden* en hun informatiebehoeften. De doelstellingen kunnen bijvoorbeeld gericht zijn op het faciliteren van prestatiegericht management, de verbetering van allocatie- en investeringsbeslissingen of de verbetering van de financiële informatievoorziening aan externen. Tot de belanghebbenden kunnen onder meer parlementariërs, andere (binnen- en buitenlandse) overheden, burgers, ambtenaren, controle- en toezicht-organen en pers behoren. De keuze van doelstellingen en belanghebbenden is richtinggevend voor de verdere invulling van het stelsel.

³⁹ Zo worden in het Verenigd Koninkrijk in 2007 «*Whole of Government Accounts*» ingevoerd, waarin de centrale overheid en de lagere overheden zijn verwerkt.

De Algemene Rekenkamer benadrukt het belang van een heldere en samenhangende visie op doelstellingen, (primaire en secundaire) belanghebbenden en invulling van het stelsel en beveelt aan deze visie waar nodig verder te ontwikkelen en helder te communiceren met de ministeries en de Staten-Generaal.

7.2.2 Kernvraagstuk 2: *government accounting* en *national accounting*

Ten tweede speelt het vraagstuk van de *verhouding tussen government accounting (micro) en national accounting (macro)*. Zoals in hoofdstuk 6 is aangegeven zijn er op het niveau van de centrale overheid twee stelsels van *accounting*, die uiteenlopende doeleinden dienen en dus goed onderscheiden dienen te worden. Ten eerste op micro-niveau: *government accounting*, oftewel het opstellen van begrotingen en financiële verantwoordingen van (individuele) overheidsorganisaties, dienstig aan de sturing en beheersing van en verantwoording vanuit deze organisaties. Ten tweede op macro-niveau: *national accounting* oftewel de nationale rekeningen, *statistische*, macro-economische financiële gegevens over de economie.

Voor beide soorten *accounting* zijn internationale standaarden ontwikkeld, die onderling van elkaar verschillen. Het kernvraagstuk is hier: in hoeverre is het wenselijk dat het ontwerp van een *government accounting* stelsel (waar dit rapport over gaat) wordt afgestemd op een stelsel van *national accounting*?

De Algemene Rekenkamer beveelt aan om, mede gelet op hetgeen in het buitenland en elders in het binnenland gebruikelijk is, het baten-lastenstelsel verder te ontwikkelen vanuit op individuele (publieke) organisaties toegesneden verslaggevingsstandaarden (*government accounting*). Een voor verzameling van statistische gegevens op macro-niveau over de sector overheid ontworpen set van geharmoniseerde regels, zoals ESR 1995 (*national accounting*), is namelijk niet ontworpen voor opstelling van begrotingen en financiële verantwoordingen van overheidsorganisaties (*government accounting*). Voor dit laatste doel bestaan andere internationaal geharmoniseerde regels, met als meest prominente de IPSAS. Toepassing van ESR '95 op de begrotingen en verantwoordingen van ministeries zou betekenen dat de de in die documenten opgenomen financiële informatie qua ordening en inhoud niet aan de gangbare normen voldoet.⁴⁰

De Algemene Rekenkamer acht het zinvol:

- enerzijds de overheidsbegrotingen en verantwoordingen te baseren op de IPSAS;
- en anderzijds ESR en IPSAS dichter bij elkaar te brengen teneinde uiteindelijk gecertificeerde gegevens aan de overheidsboekhouding te kunnen ontleen, onder meer ten behoeve van de nationale rekeningen.

Dit vraagstuk hangt samen met kernvraagstuk 1: de doelstellingen en belanghebbenden bij het baten-lastenstelsel. In die context zouden de begroting en verantwoording enerzijds en rapportages in EU-verband anderzijds separate (hoofdgroepen van) doelstellingen kunnen zijn, elk met hun eigen belanghebbenden en consequenties voor stelselinrichting. In de optimale situatie zouden de informatiesystemen bij de ministeries zo moeten worden ingericht dat van daaruit zowel de microdimensie (*government accounting*) als de macrodimensie (*national accounting*) optimaal kan worden ondersteund. Eén boekhouding voor beide doeleinden derhalve.

⁴⁰ Zoals in hoofdstuk 6 is aangegeven, kunnen als niet-gangbare elementen van ESR 1995 bijvoorbeeld worden genoemd: de indeling van de belangrijkste financiële overzichten, de benamingen voor de posten binnen deze overzichten, de activeringscriteria, het verplicht toepassen van actuele waarde als waarderingsgrondslag en het niet toestaan van voorzieningen.

7.2.3 Kernvraagstuk 3: inhoudelijke vormgeving

De *inhoudelijke vormgeving*, het «technische ontwerp», van het baten-lastenstelsel, omvat de volgende aandachtspunten:

- reikwijdte van het stelsel;
- gebruik van ervaringen en standaarden;
- rolverdeling voor de bepaling van standaarden, de controle en het toezicht;
- inhoud van de waarderings- en presentatiegrondslagen;
- striktheid van het stelsel.

Wat de *reikwijdte* van het stelsel betreft, gaat het om vragen als:

- geldt het stelsel alleen voor de verantwoording (*accrual accounting*) of ook voor de begroting (*accrual budgeting*);
- indien het stelsel ook geldt voor de begroting: vindt – naast de autorisatie van de kosten – al dan niet aanvullende autorisatie van kasuitgaven en/of verplichtingen plaats;
- wordt een volledig⁴¹ of een beperkt baten-lastenstelsel gekozen;
- wordt een integraal⁴² of een partieel baten-lastenstelsel ingevoerd?

Ten tweede speelt de vraag in hoeverre de rijksoverheid bij de vormgeving van een baten-lastenstelsel gebruik maakt van *ervaringen en standaarden* van:

- andere landen;
- de private sector;
- lagere overheden;
- agentschappen;
- internationale standaarden?

Ten derde speelt het vraagstuk van de *rolverdeling bij de bepaling van standaarden, de controle en het toezicht*:

- welke instanties zijn belast met het vaststellen van standaarden en de controle en het toezicht op de naleving van de regels;
- welke instantie beslist bij interpretatieverschillen?

Vervolgens speelt de «technische» vraag van de inhoud van de *waarderings- en presentatiegrondslagen*:

- uit welke (financiële) staten, toelichtingen en overige gegevens dienen de begrotingen en de verantwoordingen te bestaan (samenstelling van begrotings- en verantwoordingsdocumenten: balans, staat van baten en lasten, kasstroomoverzicht, toelichting e.d.);
- op welke wijze dienen de begrotings- en verantwoordingsdocumenten te worden ingericht en gepresenteerd (rubricering, specificatie e.d.);
- in hoeverre en hoe worden begrotingen en verantwoordingen van individuele overheidsorganisaties geconsolideerd;
- welke posten, in het bijzonder de bezittingen (activa), dienen op de balans te worden opgenomen;
- hoe dienen de posten gewaardeerd te worden (historische kostprijs versus actuele waarde);
- op welke activa wordt op welke wijze afgeschreven (afschrijvingsmethoden en- termijnen);
- zijn voorzieningen toegestaan en, zo ja, onder welke voorwaarden mogen deze worden gevormd;
- in hoeverre wordt een eigen vermogen bepaald en onderscheiden van het vreemd vermogen;
- wordt een netto-resultaat bepaald als saldo van (alle) baten en lasten;

⁴¹ Dat wil zeggen met alle kenmerken van een volwaardig baten-lastenstelsel: baten, lasten, resultaat, activa (bezittingen), passiva (schulden, voorzieningen en eigen vermogen), matching van baten en lasten, toerekening baten en lasten aan de «gebruiksperiode» e.d..

⁴² Dat wil zeggen voor de gehele centrale overheid.

- in hoeverre en op welke wijze worden de kosten van het vermogensbeslag door middel van een *capital charge* onderkend;
- hoe wordt omgegaan met specifieke overheidsposten, zoals onderwijs- uitgaven, investeringen in infrastructuur, nationaal (cultureel) erfgoed, militair materieel, immateriële activa, bodemschatten, specifieke voorzieningen, ambtenarenpensioenen, AOW-uitgaven e.d.;
- vindt wel of geen toerekening van belastingopbrengsten aan perioden en individuele ministeries plaats?

Als laatste kan worden genoemd de *striktheid* van het stelsel: in hoeverre wordt binnen een eenmaal gekozen regime ruimte gelaten voor (gemotiveerde) afwijking door ministeries van gestelde regels?

De Algemene Rekenkamer beveelt aan om toe te werken naar een compleet, volwaardig baten-lastenstelsel dat in zijn invulling voor alle onderdelen van het Rijk gelijk is. Mede gelet op de praktijk in binnen- en buitenland en de IPSAS. Dit laatste vormt een consistente voortzetting van de zowel door het kabinet (in de *Miljoenennota 2001*) als de Algemene Rekenkamer uitgesproken wenselijkheid om binnen de rijksdienst gelijke stelsels te hanteren. Voorts pleit de Algemene Rekenkamer voor een invulling die zoveel mogelijk voldoet aan de gangbare bedrijfseconomische spelregels, waartoe onder meer behoren: dubbel boekhouden, zuivere toerekening van kosten en opbrengsten aan perioden, onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen, vorming van voorzieningen (onder strikte voorwaarden), bepaling van een exploitatieresultaat als saldo van (alle) baten en lasten en aansluiting tussen balans en staat van baten en lasten. Volgens de Algemene Rekenkamer leidt alleen een dergelijke complete invulling tot een juiste en volledige weergave van de aan het begrotingsjaar toe te rekenen kosten («derde w-vraag») en de financiële positie van de ministeries. Ook sluit het gebruik van een «volwaardig» begrotings- en verantwoordingsstelsel met de bijbehorende hoofddocumenten naar haar mening goed aan bij de reikwijdte van de ministeriële verantwoordelijkheid voor het financieel en materieel beheer. Het stelt de minister in staat goed overzicht te houden en een doelmatig beheer te voeren over alle activa en passiva waarvoor hij verantwoordelijk is, en zich over het financieel en materieel beheer adequaat te verantwoorden. En – last but not least – verwacht de Algemene Rekenkamer dat het een positieve uitstraling heeft wanneer in het maatschappelijk verkeer zo belangrijke organisaties als ministeries werken met gangbare en dus herkenbare principes en hoofddocumenten.

Het verdient naar het oordeel van de Algemene Rekenkamer overweging om, conform goed gebruik, een onafhankelijke, breed samengestelde en deskundige raad of commissie in te stellen. Deze commissie kan specifieke standaarden voor de rijksoverheid opstellen en een passende invulling geven aan veel van de bovengenoemde beslistpunten. Gelet op het doel van VBTB ligt het, naar de mening van de Algemene Rekenkamer, in de rede het stelsel ook voor begrotingsdoeleinden te hanteren.

Met betrekking tot de vraag welke rol de kasuitgaven in de begroting zouden moeten (blijven) spelen, beveelt de Algemene Rekenkamer nadere beraadslaging aan. Ter overweging vermeldt zij daarbij wel dat de parlementaire autorisatie van kasuitgaven in ons land een grondwettelijke verankering heeft. Voorts blijft de informatie over de kasuitgaven vanwege haar hoge mate van objectiviteit en eenvoud uiteraard wel bruikbaar. In het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld is er in dit verband voor gekozen om, naast autorisatie van de kosten op programmaniveau,

autorisatie van de kasuitgaven op geaggregeerd (departementaal) niveau te handhaven.

Het eventueel handhaven van een expliciete kasnorm is niet alleen relevant voor de invulling van het budgetrecht, maar kan ook stringente bewaking van het EMU-saldo ondersteunen.

Inzet bij de technische invulling van het stelsel zou naar de mening van de Algemene Rekenkamer moeten zijn dat het stelsel controleerbaar en zo doelmatig mogelijk is. Begrijpelijkheid van het stelsel is daarbij een belangrijk vertrekpunt. Logische en eenvoudige spelregels maken het stelsel goed toepasbaar bij de ministeries en leiden er, tezamen met heldere toelichtingen in begrotings- en verantwoordingsdocumenten, toe dat de cijfers kunnen «spreken» en voor belanghebbenden en controleurs navolgbaar zijn.

7.2.4 Kernvraagstuk 4: procedurele vormgeving

Bij de *procedurele vormgeving* van het baten-lastenstelsel gaat het met name om de volgende aspecten:

- de communicatie en voorlichting, in het bijzonder richting ministeries en parlementariërs;
- de aanpassing van de begrotings- en verantwoordingscyclus;
- de aanpassing van wet- en regelgeving;
- de verankering in de bedrijfsvoering (kostentoerekening, aanpassen van processen e.d.);
- de opleiding van medewerkers;
- de activaregistratie;
- de aanpassing van informatiesystemen;
- de initiële waardering van bezittingen;
- het opstellen van openingsbalansen;
- de daadwerkelijke ingebruikneming (schaduwdraaien).

In relatie tot dit kernvraagstuk beveelt de Algemene Rekenkamer aan voldoende tijd uit te trekken voor een zorgvuldig traject. Een gedetailleerd en goed gecommuniceerd stappenplan voor de invoering, waarin bovengenoemde aspecten elk hun plaats hebben, maakt het traject voor alle belanghebbenden transparant.

8 REACTIE MINISTER EN NAWOORD

8.1 Reactie minister van Financiën

De minister van Financiën heeft in maart 2003 laten weten dat hij met genoeg kennis heeft genomen van het rapport. Hij spreekt zijn waardering uit over de manier waarop de Algemene Rekenkamer de ontwikkelingen in binnen- en buitenland ten aanzien van baten-lastenstelsels op overzichtelijke wijze in kaart heeft gebracht.

De minister stelt verder dat hij, gezien zijn demissionaire status, terughoudend is in het geven van zijn oordeel over de diverse punten.

De minister gaat inhoudelijk in op de beschouwing van de Algemene Rekenkamer over de verslaggevingsstandaarden.

In het studierapport worden de stelsels voor *government accounting* (micro-niveau) en *national accounting* (macro-niveau) onderscheiden. De Algemene Rekenkamer geeft ter (her)overweging mee om de uitgangspunten van het te ontwikkelen stelsel te baseren op internationale verslaggevingsstandaarden voor *government accounting* (IPSAS) in plaats van *national accounting* (ESR 1995). In vervolg op de brief van de minister van Financiën aan de Tweede Kamer wil hij nog eens benadrukken dat in de voorstellen voor EBS het ESR 1995 toegepast wordt voor de heldere afbakening van de overheidsuitgaven in lopende uitgaven en investeringen. Hantering hiervan staat naar de mening van de minister niet haaks op de algemeen geldende verslaggevingsstandaarden (zoals IPSAS). De minister kan zich niet aan de indruk onttrekken dat dit punt in het rapport wat scherper is aangezet dan de feitelijke situatie rechtvaardigt.

De minister besluit met op te merken dat hij bij de verdere uitwerking van EBS graag gebruik zal maken van het rapport van de Algemene Rekenkamer en de daarin opgenomen aanbevelingen. De goede ambtelijke contacten over dit thema zullen dan ook worden voortgezet.

8.2 Nawoord Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer is verheugd over de positieve reactie van de Minister van Financiën en het voornemen van de minister om gebruik te maken van haar aanbevelingen.

Wat betreft de verhouding *national accounting* (ESR 1995) en *government accounting* (IPSAS), merkt de Algemene Rekenkamer, in aanvulling op de in het rapport hierover opgenomen passages, op dat zij van mening blijft dat de ESR-criteria voor afbakening van kapitaaluitgaven (investeringen) en lopende uitgaven afwijken van algemeen aanvaarde grondslagen voor *government accounting* (waar we het bij de vormgeving van een baten-lastenstelsel voor de departementen over hebben). In bedrijfseconomische termen, die voor *government accounting* relevant zijn, spreekt men niet van het onderscheid tussen kapitaaluitgaven en lopende uitgaven.⁴³ In plaats daarvan wordt onderscheid gemaakt tussen op de *balans* te presenteren *activa* (waaronder meerjarige investeringen) en direct aan het begrotingsjaar toe te rekenen (en in de *staat van baten en lasten* te presenteren) *kosten*.⁴⁴

In bedrijfseconomische termen is hier sprake van de keuze van de zogenaamde *activeringscriteria*: op basis van welke criteria wordt een uitgave als actief op de balans opgenomen («geactiveerd») danwel als kosten direct ten laste van de staat van baten en lasten gebracht. Hoewel het theoretisch denkbaar is dat getracht wordt de ESR-principes als

⁴³ Dit zijn termen uit het kasstelsel en hebben betrekking op uitgaven aan kapitaalgoederen (kapitaaluitgaven) en aan overige goederen en diensten (lopende uitgaven).

⁴⁴ Dit zijn termen uit het baten-lastenstelsel met een andere betekenis. In een baten-lastenstelsel worden uitgaven vertaald naar kosten. Een deel van de uitgaven wordt direct als kosten toegerekend aan de betreffende periode en ten laste van de staat van baten en lasten gebracht. Een ander deel van de uitgaven wordt (onder bepaalde voorwaarden) als activa (bezittingen) op de balans opgenomen en zal in een latere periode tot kosten leiden.

activeringscriteria in te passen in het verslaggevingsraamwerk van de IPSAS, is dit naar de mening van de Algemene Rekenkamer niet direct voor de hand liggend. Ten eerste omdat ook de IPSAS activeringscriteria bevatten, die afwijken van de ESR-criteria. Deze IPSAS-activeringscriteria zijn, in tegenstelling tot de ESR-criteria, ontwikkeld voor toepassing voor *government accounting* doeleinden en in overeenstemming met algemeen aanvaarde grondslagen. Ten tweede omdat de door de ESR gehanteerde termen en classificeringen sterk afwijken van de bedrijfseconomisch gangbare termen en classificeringen.

Voor het overige verklaart de Algemene Rekenkamer zich gaarne bereid ook in de toekomst bij te dragen aan de gedachtevorming rond de verdere vormgeving van het baten-lastenstelsel bij het Rijk.

In deze bijlage wordt de toepassing van het baten-lastenstelsel in de centrale overheid van vijf pionierslanden behandeld. Achtereenvolgens komen aan de orde: Nieuw-Zeeland, Australië, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten en Zweden.

NIEUW-ZEELAND

Context

In de jaren tachtig van de vorige eeuw raakte de Nieuw-Zeelandse economie in een diepe crisis, toen door toetreding van het Verenigd Koninkrijk tot de EG de grootste afzetmarkt voor landbouwproducten wegviel. Een in 1985 aangetreden nieuwe regering voerde rigoureuze hervormingen door, zoals inkrimping van de overheidssector door o.a. verkoop van staatsdeelnemingen en overheidsbedrijven, stopzetting van landbouwsubsidies en ontslag van ambtenaren. Belangrijkste aanleidingen voor de hervormingen waren bezorgdheid over de omvang van de overheidssector, de groeiende overheidstekorten, de behoefte aan transparantie van en duidelijke verantwoordelijkheid voor overheidsvoorzieningen, ontevredenheid bij de politiek over de beschikbare informatie, en bezorgdheid over ondoelmatigheid van de publieke sector. In de in 1988 uitgevaardigde *State Sector Act* werden de hervormingen van de centrale overheid en het parlement vastgelegd (onder andere reductie van (salaris)kosten en sterke verkleining van departementen). De belangrijkste onderdelen van de centrale overheid zijn de *government departments* (ministeries), de *crown entities* (zelfstandige bestuursorganen) en de *state-owned enterprises* (staatsbedrijven).

In 1989 werd de *Public Finance Act* aangenomen, waarin voor zowel de begrotingen als de financiële verantwoordingen de overstap van het kasstelsel naar het baten-lastenstelsel (in drie jaar) voor alle *government departments* werd geregeld. Directe noodzaak voor de overstap was de behoefte aan kosteninformatie ten behoeve van de sturing op prestaties (outputs). Alle departementen dienden hun jaarlijkse financiële verantwoordingen op te stellen in overeenstemming met *generally accepted accounting practice*. In 1991 was dit (binnen twee jaar) gerealiseerd. In 1992 was Nieuw-Zeeland het eerste land in de wereld dat de financiële verantwoording van de centrale overheid als geheel op basis van het baten-lastenstelsel opstelde. Verder dienden op output gebaseerde begrotingen en verantwoordingen te worden opgesteld en prestatiegegevens (*service performance information*) te worden verstrekt. De nadruk ligt op *outputs* en niet zozeer op *outcomes* of evaluaties van het gevoerde beleid. Met de *Financial Reporting Act* (1993) werd toepassing van *generally accepted accounting practice* en dus het baten-lastenstelsel verplicht gesteld voor de gehele private en publieke sector. Hiermee was de overstap op het baten-lastenstelsel door de gehele overheidssector, inclusief de bijna 3 000 *crown entities* (inclusief scholen) en de *state-owned enterprises* een feit. In 1993 werden voor het eerst *whole of government financial statements* gepubliceerd.

Met de hervorming van het financiële management van de Nieuw-Zeelandse overheid is een groot aantal bedrijfsmatige *tools* op het gebied van prestatie management ingevoerd. Naast het baten-lastenstelsel zijn dit o.a. de formulering van *strategic result areas*, *key result areas*, *chief executive performance agreements*, *contracting/output specification*, *purchase agreements* en *strategic business plans* en het gebruik van *contract management*, *cost allocation*, *capital charge*, *asset management*

en *cash management*. Al met al is de Nieuw-Zeelandse overheid steeds meer als «bedrijf» gaan functioneren.

Doelstellingen

Zoals uit het voorgaande blijkt was de invoering van het baten-lastenstelsel onderdeel van een grootscheepse hervormingsoperatie, gedreven door voornamelijk financieel-economische overwegingen (bezuinigingen, kostenreductie, efficiëntieverhoging). Het baten-lastenstelsel werd geacht een beter beeld te geven van de – integrale kosten van de – financiële activiteiten van de overheid dan het kasstelsel en geschikter te zijn voor het realiseren van kostenbeheersing en een goed beheer van alle bezittingen en verplichtingen van de centrale overheid. Voorts werd het baten-lastenstelsel geacht betere informatie te verschaffen voor de besluitvorming voor de overheid in haar rol van afnemer van goederen en diensten (*purchase interest*) en haar rol als eigenaar van de middelen van departementen (*owner interest*), omdat de integrale kosten worden opgenomen. Ook verwachtte men verbeteringen in het activa- en kasbeheer.

Invalshoeken

Zowel de bedrijfsvoerings-, de begrotings- als de verantwoordingsinvalshoek stonden centraal bij de invoering van het baten-lastenstelsel in Nieuw-Zeeland. Startpunt was de bedrijfsvoeringsinvalshoek: bezuiniging, kostenreductie, efficiëntieverhoging en behoefte aan kosteninformatie. Dit had direct gevolgen voor de verantwoording en de begroting, die beide op baten-lastenbasis geschoeid werden.

Actoren

De belangrijkste actor bij invoering van het baten-lastenstelsel was het Ministerie van Financiën (*Treasury*). De Treasury ontwikkelde ook de verslaggevingsgrondslagen. Hierbij werd nauw samengewerkt met de Nieuw-Zeelandse rekenkamer, de *Office of the Controller and Auditor-General*.

Inmiddels worden de verslaggevingsstandaarden opgesteld door de onafhankelijke *Financial Reporting Standards Board*, onderdeel van het *Institute of Chartered Accountants of New Zealand* (het accountantsberoep). De standaarden worden goedgekeurd door de *Accounting Standards Review Board*, waarin ook vertegenwoordigers van de overheid zitting hebben.

Het parlement was betrokken via het *Finance and Expenditure Committee* en het *Government Administration Committee*.

Invulling

Integraal en volledig baten-lastenstelsel

In Nieuw-Zeeland is sprake van een «klassiek» integraal en volledig baten-lastenstelsel. Het stelsel is niet alleen in de gehele centrale overheid, maar in de gehele publieke sector ingevoerd. Hierbij is sprake van een grotendeels op de private sector gebaseerde (dus volledige) variant van het baten-lastenstelsel, waarbij de outputs worden benadrukt.

Hoofdcomponenten begroting en verantwoording

De *begroting* van een departement wordt in twee documenten gepubliceerd: *estimates of appropriations* en *departmental forecast reports*. Deze

worden gelijktijdig door de minister van Financiën aan het parlement aangeboden.

De *estimates* bevatten de zogenaamde *votes*: door het parlement te autoriseren *appropriations* (zeven categorieën⁴⁵) en *crown revenue and receipts* (drie categorieën⁴⁶). De volgende staten zijn opgenomen in de departementale *estimates*:

- *part A: statement of objectives and trends*;
- *part B: statement of appropriations*;
- *part C: explanation of appropriations for output classes*;
- *part D: explanation of appropriations for other operating flows*;
- *part E: explanation of appropriations for capital flows*;
- *part F: crown revenue and receipts*;
- *part G: statement of reconciliations*.

De *departmental forecast reports* bevatten de volgende onderdelen:

- *statement of objectives*:
 - *performance criteria*: prestatiecriteria voor elke klasse van outputs, inclusief informatie omtrent de kwantiteit, kwaliteit, levertijden en kosten;
 - *expected revenue and cost*: verwachte opbrengsten en kosten voor elke klasse van outputs;
 - *financial performance forecast*: verwachte financiële resultaten;
- *forecast financial statements*: geprognosticeerde financiële staten (*estimated statement of financial position, operating statement en cash flow statement*) en de verslaggevingsgrondslagen (*statement of accounting policies*);
- *statement of responsibility*: mededeling van het management van haar verantwoordelijkheden.

De jaarlijkse financiële *verantwoording* van een *department* (*financial statement*) maakt – samen met het *statement of service performance* (prestatiegegevens) – onderdeel uit van het *departmental annual report* en bestaat uit de volgende onderdelen:

- *statement of responsibility*: mededeling van het management van haar verantwoordelijkheden;
- *report of the Audit Office* (inclusief accountantsverklaring);
- *statement of accounting policies*: overzicht van de verslaggevingsgrondslagen;
- *statement of financial performance*: de staat van baten en lasten;
- *statement of financial position*: de balans;
- *statement of movements in public equity*: overzicht van mutaties in het publieke eigen vermogen;
- *statement of cash flows*: het kasstroomoverzicht;
- *statement of commitments*: overzicht van de aangegane verplichtingen;
- *statement of contingencies*: overzicht van de voorwaardelijke verplichtingen;
- *notes to the financial statements*: toelichting op de financiële verantwoording.

De *statement of service performance* (inclusief toelichting) is een overzicht van de doelmatigheid van de dienstverlening. Het overzicht bevat doelmatigheidsindicatoren en geeft aan of de organisatie zijn prestatiedoelstellingen heeft bereikt. Dit overzicht wordt eveneens afgedekt door de accountantsverklaring van de Nieuw-Zeelandse rekenkamer.

⁴⁵ Zie hierna onder budgetrecht.

⁴⁶ Tax revenue, non-tax revenue, capital receipts.

De andere onderdelen van de centrale overheid, zoals de *crown entities* en *state-owned enterprises*, stellen gelijksoortige financiële verantwoordingen op.

In Nieuw-Zeeland loopt het boekjaar van 1 juli tot en met 30 juni («gebroken boekjaar»).

Consolidatie

Er bestaat een overkoepelende financiële begroting (*estimates of appropriations*) voor het begrotingsjaar. Hierin zijn geaggregeerde staten van *appropriations* en alle *votes* opgenomen.

Jaarlijks wordt ook een overkoepelende financiële verantwoording van de centrale overheid als geheel opgesteld (*financial statements of the government of New Zealand* of *crown financial statements*), die bestaat uit:

- *statement of responsibility*: mededeling van de verantwoordelijkheden van de minister van Financiën en de secretaris van de Treasury;
- *ministerial statement* en *commentary on the financial statements*: algemene toelichting op de financiële verantwoording;
- *report of the Audit Office*;
- *statement of financial performance*⁴⁷;
- *statement of financial position*;
- *statement of movements in equity*;
- *statement of cash flows*;
- *statement of borrowings*: overzicht van aangegane leningen;
- *statement of commitments*;
- *statement of contingent liabilities*;
- *statement of unappropriated expenditure, expenses or liabilities*: overzicht van niet-geautoriseerde uitgaven, kosten en verplichtingen;
- *statement of emergency expenditure, expenses or liabilities*: overzicht van nooduitgaven, -kosten en -verplichtingen;
- *statement of trust money held by the Crown*: overzicht van door de centrale overheid beheerde gelden van derden;
- *statement of accounting policies*;
- *notes to the financial statements*;
- *supplementary information* (inzake de *crown reporting entity* en de vaste activa).

Een aantal van deze staten is overheidsspecifiek (*borrowings*, *unappropriated* en *emergency expenditure, expenses or liabilities* en *trust money*).

Budgetrecht: autorisatie van middelen

Sinds 1994 autoriseert het parlement de kosten van prestaties (outputs). De formele autorisatie vindt plaats op het niveau van *votes*, een groep van een of meer *appropriations* waarvoor een minister verantwoordelijk is en die door één departement wordt beheerd. Een geautoriseerde *appropriation* geeft een minister de bevoegdheid om uitgaven, kosten en verplichtingen te verrichten/aan te gaan. Er zijn zeven categorieën *appropriations*, onderverdeeld in twee subcategorieën: *operating flows* (*output classes, benefits and other unrequited expenses, borrowing expenses, other expenses*) en *capital flows* (*capital contributions, purchase or development of capital assets by the crown, repayment of debt*).

⁴⁷ De geconsolideerde resultatenrekening geeft alleen een functionele classificatie van de kosten aan, bijvoorbeeld onderwijs en defensie.

Aansluiting bij standaarden

De Public Finance Act schrijft voor dat alle overheidsorganisaties de

generally accepted accounting practice (GAAP) van Nieuw-Zeeland moeten toepassen bij het opstellen van de financiële verantwoording. Deze GAAP was oorspronkelijk alleen van toepassing op de private sector. In Nieuw-Zeeland is ervoor gekozen de verslaggevingsstandaarden voor de overheid in principe niet te differentiëren van de standaarden voor de private sector. Wel is aandacht voor (aanvullende) overheidsspecifieke posten.

Aan de GAAP wordt invulling gegeven middels door de *Financial Reporting Standards Board* opgestelde – en door de *Accounting Standards Review Board* goedgekeurde – *New Zealand Financial Reporting Standards* (FRS). Deze standaarden sluiten grotendeels aan bij de IAS en de IPSAS.

Relatie government accounting en national accounting

In Nieuw-Zeeland zijn *government accounting* (identiek aan *private accounting*), gebaseerd op GAAP, en *national accounting*, gebaseerd op de *Government Finance Statistics* van het IMF, geheel gescheiden. Aan het GFS wordt in Nieuw-Zeeland geen waarde toegekend voor doeleinden van financiële verslaggeving.

Inhoud verslaggevingsregels op hoofdlijnen

In beginsel mag de financiële verslaggeving niet afwijken van de GAAP. De belangrijkste sanctie op het niet naleven van de GAAP is een niet-goedkeurende accountantsverklaring.

De belangrijkste waarderingsgrondslag is *modified historical cost* (of *historical cost adjusted for revaluations of assets*), geïndexeerde historische kosten. De waardering van bepaalde categorieën activa wordt door middel van herwaarderingen periodiek aangepast. Deze mate van herwaardering is zodanig, dat in de praktijk eigenlijk sprake is van een vorm van actuele waardebepaling. Materiële activa (*physical assets*) worden waar mogelijk ten minste eens in de drie jaar geherwaardeerd. Grond en gebouwen worden daarentegen gewaardeerd tegen marktwaarde (*fair value*).

Het belangrijkste activeringscriterium voor een actief is dat er hiermee een toekomstig economisch voordeel kan worden behaald. Alle activa boven een grensbedrag (in de meeste gevallen NZ \$ 5 000) moeten worden geactiveerd.

De balans is – zoals gebruikelijk – onderverdeeld in vlottende (*current*) en vaste (*non-current*) activa en passiva.

Voor diverse specifieke overheidsposten zijn waarderingsregels opgesteld, zoals:

- *specialist military equipment*: vervangingswaarde met afschrijving (*depreciated replacement cost*);
- *state highways*: idem;
- *heritage assets*: nationale archieven: marktwaarde (*fair value*); nationale bibliotheekcollecties: vervangingswaarde met afschrijving; erfgoedcollecties: geschatte marktwaarde zonder afschrijving;
- *national parks, forest parks and conservation areas*: elke drie jaar herwaardering door geregistreerde taxateurs;
- *commercial forests*: waardering tegen de toekomstige cash flows na belastingen (disconteringsvoet: 9%), gebruikmakend van huidige standaardkosten en opbrengstwaarden van boomstamprijzen gebaseerd op driejaarlijkse gemiddelde prijzen.

Reeds in 1993 zijn regels voor het opnemen van belastingopbrengsten (*tax revenue recognition policies*) vastgesteld. De door het parlement

geautoriseerde *votes* worden als baten in de resultatenrekeningen van de departementen opgenomen.

Afschrijving vindt plaats via de lineaire afschrijvingsmethode, rekening houdend met de restwaarde, met hantering van gespecificeerde termijnen voor gebouwen, specialistisch militair materieel, andere machines en installaties en rijkswegen.

Voorzieningen (*provisions*) mogen – onder bepaalde voorwaarden worden gevormd, zoals pensioenvoorzieningen, voorzieningen wegens een garantie van de overheid om uitkeringen van een pensioenfonds te betalen en voorzieningen voor andere werknemersrechten (*provision for employee entitlements*).

Op de balans wordt als saldo van *assets* en *liabilities* een eigen vermogen (departement: *public equity* of *taxpayers' equity*; centrale overheid als geheel: *crown balance*) opgenomen. Het eigen vermogen van een departement wordt onderverdeeld in *ministry equity* en *valuation reserves*. De *crown balance* wordt onderverdeeld in *accumulated operating balance* en *valuation reserve*.

Het (exploitatie)resultaat van een departement respectievelijk de gehele centrale overheid wordt bepaald als saldo van baten (*revenue*) en lasten (*expenditure* en *other expenses*) en wordt aangeduid als *net (operating) surplus/deficit* (departement) respectievelijk *operating balance* (geconsolideerd). Er is sprake van een «echt» netto-resultaat, waarin alle baten (inclusief toegekende belastingopbrengsten) en alle lasten zijn meegenomen.

Er is sprake van toerekening van de kosten van het beslag op kapitaal door middel van een *capital charge* van 6% van het eigen vermogen.

Ervaringen

De invoering van het baten-lastenstelsel is relatief snel voltooid en wordt over het algemeen als een succes beschouwd. Er was al ervaring met het baten-lastenstelsel en de financiële deskundigheid was voldoende voorhanden. Het baten-lastenstelsel wordt beter dan het kasstelsel geacht, met name omdat:

- beter kasbeheer mogelijk is (betere debiteuren- en crediteurenbeheer, betere kredietbeheersing);
- beter activabeheer mogelijk is (verkoop van overtollige activa);
- de nadruk wordt gelegd op outputs (betere kostenbeheersing en -sanering);
- er meer en goedkopere informatie beschikbaar is;
- gebruik kan worden gemaakt van onafhankelijke, algemeen aanvaarde verslaggevingsstandaarden.

Al met al worden de effecten op de doelmatigheid, de kwaliteit van de informatie, de *accountability* en de bepaling van prioriteiten positief ingeschat.

Er was echter sprake van enkele moeilijkheden bij de invoering, waarvan enkele nog altijd niet opgelost zijn. Problemen ontstonden o.a. op de volgende terreinen (inmiddels opgelost):

- de vraag welke instantie de verslaggevingsstandaarden zou moeten opstellen;
- de definiëring van de verslaggevingseenheid (*reporting entity*) en de consolidatie van financiële verantwoordingen van overheidsonderdelen tot *crown financial statements* (technische afbakeningsproblemen);
- diverse verslaggevingsproblemen met betrekking tot specifieke

- overheidsposten, met name de waardering van infrastructuur, defensiegoederen, erfgoederen (cultuur, natuur), belastingopbrengsten en sociale voorzieningen;
- ontoereikende administratieve en verslaggevingssystemen voor niet-financiële informatie in de eerste jaren, waardoor accountantsverklaringen met beperking werden afgegeven;
- problemen met het aantrekken en behouden van deskundigen;
- diverse controlevraagstukken.

Er resulteren echter nog enkele hardnekkige problemen, o.a.:

- de nadruk op outputs en de resulterende veronachtzaming van inputs en met name outcomes; met name parlementariërs geven aan dat de politieke discussie met name over gewenste beleidseffecten gaat, terwijl de begroting en verantwoording onvoldoende inzicht geven in de mate waarin de prestaties daadwerkelijk bijdragen aan de gewenste effecten;
- de door parlementariërs gevoelde complexiteit van en gebrekkige toelichting op de gepresenteerde financiële gegevens;
- de balans tussen vrijheden van managers en zeggenschap van het parlement;
- de werking van diverse *incentives* in het nieuwe financiële managementsysteem (*capital charge*, reservering en besteding van positieve exploitatieresultaten e.d.);
- de specificatie van outputcriteria en de allocatie van kosten aan outputklassen;
- het verband tussen inputs, allocatie van kosten en kosten van outputs;
- het «silo-effect»: het optreden van «verkokering», waardoor het ontwikkelen van collectief beleid gehinderd wordt;
- het in stand blijven van activiteiten die volgens het nieuwe systeem uit doelmatigheidsoverwegingen zouden kunnen worden geschrapt;
- het feit dat «oude» departementen structureel over meer middelen beschikken dan «nieuwe» departementen;
- de blijvende eindejaarsproblematiek vanwege het feit dat overschotten op de departementale begroting ten gunste dienen te komen van de algemene begroting;
- de twee, onderling conflicterende rollen van de overheid als enerzijds *purchaser* (zo goedkoop mogelijk inkopen en overcapaciteit afstoten) en anderzijds *owner* (capaciteit handhaven).

AUSTRALIË

Context

Ook in Australië vond de invoering van het baten-lastenstelsel plaats tegen de achtergrond van grootscheepse financiële hervormingsoperaties en een streven naar een sterk bedrijfsmatige overheid. In de jaren tachtig van de vorige eeuw startte de Australische centrale overheid (*Commonwealth government*), het *Financial Management Improvement Program*. De Commonwealth of Australia bestaat uit *Commonwealth agencies* (inclusief *departments of state*, *parliamentary departments* en *prescribed agencies*), *Commonwealth authorities and subsidiaries*, *Commonwealth companies and subsidiaries* en *other bodies*. Het verbeteringsprogramma behelste een serie hervormingen met als doel verbeterde «*efficiency, effectivity, responsiveness and accountability*». Onder andere wordt ingevoerd: decentralisatie van verantwoordelijkheden, *program management and budgeting*, in rekening brengen van kosten van dienstverlening (*user charging*), uitbesteding (*contracting out*) en commercialisering. Naar

aanleiding van een rapport van de Management Advisory Board uit 1992 (*The Australian Public Sector Reformed – An Evaluation of a Decade of Management Reform*), werd de set *tools* uitgebreid met o.a. het prijzen van goederen en diensten teneinde de kosten terug te verdienen (*cost recovery*), kostenbeheersing (*cost control*), activabeheer (*asset management*) en evaluatie van uitbestedingen.

In 1992 werd tevens aangekondigd dat alle departementen hun financiële *verantwoordingen* moesten opstellen volgens het baten-lastenstelsel (*accrual financial reporting*). In het boekjaar 1994–1995⁴⁸ was bij alle departementen sprake van door de Australische rekenkamer (*Australian National Audit Office, ANAO*) gecontroleerde – *accrual based financial statements*. In het boekjaar 1997–1998 werd ook voor de gehele centrale overheid (*Commonwealth government as a whole*) een geconsolideerde financiële verantwoording gerealiseerd.

Na de succesvolle introductie van *accrual accounting* werd de overstap naar *accrual budgeting* gezet, nadat in 1996 de *National Commission of Audit* adviseerde om een geïntegreerd *resource management en accountability framework*, gericht op outputs en outcomes, in te voeren. Nog meer werd de aandacht gericht op een meer bedrijfsmatige overheid (meer concurrentie, meer prestatiecultuur). Ook werd de invoering van *accrual budgeting* geadviseerd.

De *Financial Management and Accountability Act* (1997) introduceerde decentralisatie van verantwoordelijkheden voor financiële administraties en financiële middelen naar departementen en agentschappen. Ook werd in 1997 daadwerkelijk besloten tot invoering van output- en outcome-gerichte *accrual budgeting*. Onvrede bij het parlement over de gebrekkige aansluiting tussen de begroting en de verantwoording was de belangrijkste aanleiding voor de overstap naar een baten-lastenbegroting. Na overeenstemming over te leveren prestaties en effecten en hieraan verbonden prijzen, werden in het boekjaar 1999–2000 (mei 1999) de eerste op het baten-lastenstelsel gebaseerde begrotingen opgesteld.

Doelstellingen

De invoering van het baten-lastenstelsel was noodzakelijk voor het realiseren van de doelstellingen van de financiële hervormingen: een bedrijfsmatiger, doelmatiger en transparanter overheid met meer concurrentie, meer gerichtheid op outputs en outcomes, toerekening van kosten aan prestaties en effecten, meer inzicht in kosten van beleid e.d.. Er was behoefte aan *general purpose financial statements*, geschikt voor economische besluitvorming en *accountability*-doeleinden. Als verdere voordelen van een baten-lastenstelsel werden genoemd: bijdrage aan het lange termijninzicht; inzicht in de kosten bij afweging van wel of niet uitbesteden en beter activabeheer.

Invalshoeken

Bij de invoering van het baten-lastenstelsel stonden in eerste instantie de invalshoeken bedrijfsvoering en verantwoording centraal. In tweede instantie kwam ook de begrotingsinvalshoek in beeld.

Actoren

In Australië speelde een parlementaire commissie, de *Joint Committee of Public Accounts* (JCPA), een belangrijke rol in het rijp maken van de geesten voor de invoering van het baten-lastenstelsel. De commissie

⁴⁸ Het boekjaar loopt van 1 juli tot en met 30 juni («gebroken boekjaar»).

bracht diverse rapporten uit, waarin het baten-lastenstelsel werd aanbevolen, zoals *Accrual accounting – A cultural change* (1995) en *Financial reporting for the Commonwealth: towards greater transparency and accountability* (1995).

Een tweede belangrijke actor was de door de regering in 1996 benoemde *National Commission of Audit* (NCOA). De NCOA beval het genoemde geïntegreerde *resource management and accountability framework* aan. Het Ministerie van Financiën (*Department of Finance and Administration*, DoFA) had bij de invoering een belangrijke coördinerende rol. De rol van de Australische rekenkamer (ANAO) was vooral het voorzien in adviezen en het ondersteunen van het hervormingsproces. De ANAO vervulde geen echte voortrekkersrol.

Invulling

Integraal en volledig baten-lastenstelsel

In Australië is sprake van een integraal baten-lastenstelsel voor de gehele centrale overheid: alle departementen, alle agentschappen en alle overheidsbedrijven passen het baten-lastenstelsel toe. Er is verder sprake van een volledig baten-lastenstelsel, grotendeels gebaseerd op het gebruikelijke stelsel in de private sector.

Hoofdcomponenten begroting en verantwoording

Een *begroting (budget)* dient de volgende elementen te bevatten: geplande outcomes, geplande outputs, een *budgeted balance sheet* (balans), een *budgeted operating statement* (staat van baten en lasten), een *budgeted cash flow statement* (kasstroomoverzicht), een *budgeted capital statement* (kapitaalrekening: geplande aanschaf en financiering van activa door departementen) en diverse toelichtingen.

De financiële *verantwoording (financial statement)* maakt onderdeel uit van het annual report. Het belangrijkste andere onderdeel hiervan is het *report on performance* (rapportage over de realisatie van de outcomes).

De belangrijkste onderdelen van de financiële verantwoording bestaat uit:

- *statement of compliance*: mededeling van de minister dat de financiële verantwoording een getrouw beeld geeft;
- *statement of financial performance*: staat van baten en lasten;
- *statement of financial position*: balans;
- *statement of cash flows*: kasstroomoverzicht;
- *schedule of commitments*: overzicht van verplichtingen;
- *schedule of contingencies*: overzicht van voorwaardelijke verplichtingen;
- *notes to and forming part of the financial statements*: toelichting op de financiële verantwoording.

Consolidatie

De begrotingen van de onderdelen van de Commonwealth worden samengevoegd tot het *federal budget*, dat in hoofdzaak bestaat uit de drie onderdelen *appropriations on an accruals basis*, *budgeted operating result for financial year* en *budgeted fiscal balance*.

De financiële verantwoordingen van de onderdelen van de Commonwealth worden sinds 1998 geconsolideerd tot de *consolidated financial statements for the Commonwealth of Australia*. Deze bevat de volgende staten:

- *statement of compliance*;
- *independent audit report*;

- *consolidated statement of financial performance by nature* (personeel, afschrijvingen, subsidies etc.);
- *consolidated statement of financial position*;
- *consolidated statement of cash flows*;
- *consolidated schedule of revenues and expense by function* (defensie, onderwijs, landbouw, gezondheid etc.);
- *schedule of commitments*;
- *schedule of contingencies*;
- *notes to the financial statements*.

Hier zijn dus twee geconsolideerde staten van baten en lasten: *financial performance by nature* en *revenues and expenses by function*. De geconsolideerde financiële verantwoording geeft behalve de totale geconsolideerde cijfers ook een uitsplitsing hiervan in drie sectoren:

- *general government*;
- *public non-financial corporations*;
- *public financial corporations*.

Budgetrecht: autorisatie van middelen

In Australië vindt de autorisatie plaats op de grootte kosten, welke worden gepresenteerd in samenhang met de geraamde effecten. Er zijn twee belangrijke *appropriation bills*. *Appropriation Bill 1* betreft de reguliere jaarlijkse kosten van de overheidsorganisatie zelf. *Appropriation Bill 2* betreft specifieke betalingen aan de staten en kapitaalinjecties. De geautoriseerde bedragen en geplande outcomes worden vertaald naar een *portfolio budget statement*, waarin per outcome de benodigde outputs en benodigde financiële middelen worden vastgelegd (*planned performance*). Deze *planned performance* wordt weer na afloop van het boekjaar vergeleken met de *actual performance* volgens het *annual report*, waarin de gerealiseerde outcomes, outputs en financiële middelen zijn opgenomen.

Aansluiting bij standaarden

De *Australian Accounting Standards* (AAS), opgesteld door de Australian Accounting Standards Board (AASB), gelden zowel voor de private sector als voor de publieke sector. De AAS worden in principe geharmoniseerd met de International Accounting Standards (IAS). Voor de overheid is een specifieke aanvullende standaard ontwikkeld: AAS 31, *Financial reporting by government*.

In de *Commonwealth Charter of Budget Honesty Act* (1998) wordt vereist dat ook de begroting wordt gebaseerd op externe verslaggevingstandaarden. Bij de opstelling van de begroting geldt het *Accruals Uniform Presentation Framework*, dat op twee verschillende standaarden is gebaseerd: enerzijds de AAS 31 (een *government accounting* stelsel) en anderzijds het *Accrual Government Finance Statistics (GFS) Framework* van het *Australian Bureau of Statistics* (een *national accounting* stelsel). Tussen beide stelsels bestaan enkele belangrijke verschillen, hetgeen in de praktische toepassing de nodige problemen oplevert.

Relatie government accounting en national accounting

Beide categorieën *accounting* zijn duidelijk gescheiden wat de financiële verantwoordingen betreft. De financiële verantwoordingen (*government accounting*) vormen de input voor het opstellen van de nationale rekeningen. Het DoFA past de cijfers uit de financiële verantwoordingen aan de vereisten van het GFS-stelsel. Het ABS stelt vervolgens de nationale rekeningen op.

Zoals hiervoor is aangegeven is wat de *begrotingen* betreft sprake van gelijktijdige toepassing van beide stelsels.

Inhoud verslaggevingsregels op hoofdlijnen

In beginsel is afwijking van de AAS niet toegestaan.

In Australië wordt zowel de historische als de actuele waarderingsgrondslag gehanteerd. Vlottende activa (*current assets*) worden in de meeste gevallen gewaardeerd tegen de historische kostprijs (*historical cost*). Vaste activa (*non-current assets*) werden hetzij gewaardeerd tegen de historische kostprijs of tegen *fair value*: marktwaarde (*market value*) of anders de vervangingswaarde (*otherwise replacement cost*). Land en gebouwen worden bijvoorbeeld tegen marktwaarde of vervangingswaarde gewaardeerd.

Met ingang van juli 2002 is voor de meeste vaste activa de overstap gemaakt naar *fair value*, waarbij wordt gewerkt met herwaarderingen op basis van indexcijfers. Om de drie jaar zullen taxaties worden verricht door onafhankelijke taxateurs voor grond en gebouwen.

De meeste eenheden van de Commonwealth hebben hun activa tot nu toe overeenkomstig de zogenaamde *deprival method of valuation* (verzekeringswaarde) gewaardeerd, hetgeen driejaarlijkse herwaardering vereist. Over het algemeen geldt dat activa slechts worden geactiveerd indien deze tot een toekomstig economisch voordeel leiden.

De balans is zoals gebruikelijk ingedeeld in *assets* (zowel onderverdeeld in *financial* en *non-financial* als in *current* en *non-current*), *liabilities* en *equity*, het eigen vermogen.

Afschrijving vindt in principe lineair (*straight line basis*) over de gebruiksduur plaats, waarbij rekening wordt gehouden met de restwaarde. Op land wordt niet afgeschreven. Voor diverse categorieën activa (gebouwen, specialistisch militair materieel, andere infrastructuur, machines en installaties, computer software, andere immateriële activa) worden diverse afschrijvingstermijnen voorgeschreven.

Voor specifieke overheidsposten gelden specifieke waarderingsgrondslagen, zoals specialistisch militair materieel (vervangingswaarde), infrastructuur (historische kostprijs of vervangingswaarde), cultureel erfgoed (geactiveerd, maar waardering kan problematisch zijn). Nationale parken worden nog niet geactiveerd omdat betrouwbare waardering nog niet mogelijk is.

Volgens de strikte uitleg van de AAS dienen belastingopbrengsten te worden opgenomen op het moment dat de belastingverplichting ontstaat op grond van de onderliggende transactie. Thans wordt een substantieel deel van de belastingontvangsten (op kasbasis) als baten opgenomen, hetgeen resulteert in een accountantsverklaring met beperking van de ANAO.

Voorzieningen (*provisions*) dienen verplicht te worden gevormd indien de verwachte kosten reëel zijn. Voorbeelden zijn de pensioenvoorziening (*superannuation*) en de reorganisatievoorziening (*restructuring*).

Er wordt een «echt» (exploitatie)resultaat bepaald als saldo van alle *revenues* minus alle *expenses*: het *net surplus/deficit* (departement) respectievelijk het *net result* (geconsolideerd).

Ook wordt als saldo van *assets* en *liabilities* een eigen vermogen bepaald (*equity*; geconsolideerd: *net assets*). Het eigen vermogen wordt onderverdeeld in *capital*, *reserves* en *accumulated surpluses/deficits*.

Een *capital-use charge* voor het beslag op vermogen wordt doorberekend ter grootte van 12% van het eigen vermogen.

Ervaringen

De invoering van het baten-lastenstelsel is voltooid en wordt door de officiële instanties over het algemeen als succesvol beschouwd. Wel zijn er een aantal – deels hardnekkige -probleempunten. Problemen betreffen o.a. de volgende punten:

- de relatieve complexiteit van – de Australische variant van – het baten-lastenstelsel in vergelijking met het kasstelsel, waardoor gebruikers (m.n. ook parlementariërs) moeite hebben met het doorgronden van de finesses van het stelsel, zoals de indeling in outputs en outcomes, het lezen van de cijfers e.d.;
- de relatie output-outcome: deze is niet altijd duidelijk, waardoor het risico van verschuiving tussen budgetten per outcome ontstaat;
- het gebrek aan vergelijkbare cijfers bij de invoering en het gebrek aan heldere, gecontroleerde prestatie-indicatoren, hetgeen bij de autorisatie van de begrotingen door het parlement tot problemen leidde;
- de autorisatie op outcomeniveau: deze is volgens het parlement soms te geaggregeerd (bijvoorbeeld één gewenst effect voor Defensie);
- het bestaan van twee stelsels voor de begroting: levert extra werk op en wekt verwarring bij het parlement;
- de vergaande decentralisatie van het financiële management, waardoor de consolidatie van cijfers bemoeilijkt wordt en er soms te weinig fundamentele informatie op programmaniveau beschikbaar komt;
- het tekort aan deskundigheid, met name bij de invoering van *accrual budgeting*;
- diverse technische problemen met betrekking tot waardering, wel of niet activeren van bepaalde overheidsspecifieke activa, de overstap op nieuwe technieken, de consolidatie van *whole of government* cijfers, de toerekening van belastingopbrengsten (resultierend in een accountantsverklaring met beperking van de ANAO) e.d.;
- diverse risico's verbonden aan de snelle invoering, zoals gebrek aan deskundigheid, vaardigheid en *commitment* op de departementen, gebruik van een nieuwe outcome/outputmethode, decentralisatie van begrotingsramingen e.d.;
- het ontstaan van grote kasoverschotten doordat departementen (kas)middelen ontvangen ter hoogte van alle geautoriseerde kosten, inclusief afschrijvingen (een oplossing is om deze gelden in een centrale holding te reserveren); het vóórkomen van grote kasreserves, bedoeld voor uitgaven op lange termijn, stelt hoge eisen aan het kasbeheer en wordt gezien als het onttrekken van vervangingsinvesteringen aan het budgetrecht;
- problemen bij de vervanging van activa (o.a. onvoldoende afschrijvingen);
- het vertrek van deskundigen op grote schaal naar het bedrijfsleven.

Evenals in Nieuw-Zeeland spelen ook in Australië de problemen van het «silo-effect» (het optreden van «verkokering», waardoor het ontwikkelen van collectief beleid gehinderd wordt) en de twee, onderling conflicterende rollen van de overheid als enerzijds *purchaser* (zo goedkoop mogelijk inkopen en overcapaciteit afstoten) en anderzijds *owner* (capaciteit handhaven).

Een belangrijke les uit Australië is verder dat *accrual accounting* en *accrual budgeting* het beste tegelijkertijd ingevoerd kan worden.

Context

De Britse variant van het baten-lastenstelsel, *resource accounting and budgeting* (RAB), is een van de speerpunten van het – sinds het begin van de jaren tachtig van de vorige eeuw gevoerde – regeringsbeleid inzake het verbeteren van het (financiële) management van de Britse *civil service*. De eerste stappen op het gebied van invoering van een baten-lastenstelsel werden gezet in 1988, toen op basis van het rapport *Improving management in government: the next steps* besloten werd tot instelling van op baten-lastenleest geschoeide *executive agencies*. In 1993 werd besloten tot integrale invoering van het baten-lastenstelsel voor de centrale overheid (ook de *departments*). De plannen van de regering werden gepubliceerd in de *Green Paper Better accounting for the taxpayer's money: the government proposals* (1994) en een gelijknamige *White Paper* (1995). RAB is wettelijk vastgelegd in de *Government Resources and Accounts Act 2000*.

Sinds 1 april 2001 (boekjaar 2001–2002⁴⁹) is RAB volledig ingevoerd en zijn de oude *appropriation accounts* (kasbasis) van de departementen vervangen door nieuwe *resource accounts* (baten-lastenbasis). In deze departementale *resource accounts* zijn de financiële verantwoordingen van de agentschappen geconsolideerd. In de drie hieraan voorafgaande boekjaren was al geëxperimenteerd met het opstellen (1998–1999) en publiceren (1999–2000 en 2000–2001) van departementale *resource accounts* naast de *appropriation accounts*. De stap naar consolidatie van de *resource accounts* van de departementen tot een financiële verantwoording van de gehele centrale overheid moet nog worden gezet (boekjaar 2003–2004, januari 2005). Wel is al een geconsolideerde begroting van de centrale overheid (2000–2001) opgesteld.

De invoering van RAB past goed binnen het recente *Modernising government* programma (2000), waarin nieuwe beleidsvoornemens van de regering inzake verbetering van het (financieel) management van de overheid zijn opgenomen. Belangrijke speerpunten zijn een oriëntatie op effecten (*outcomes*), verbetering van het proces van totstandkoming van beleid (meer evaluaties), verbetering van de publieke dienstverlening en verbetering van de kwaliteit van het ambtenarenapparaat.

Doelstellingen

Met invoering van RAB werd primair beoogd het departementale financiële management, de afweging van investeringsbeslissingen en het inzicht van parlement, belastingbetaler en de overheid zelf in kosten van overheidsbeleid te verbeteren: «to ensure proper accountability and to improve the quality of information available to stakeholders in order to enhance decisions on the spending of public money.»⁵⁰ Anderzijds werd beoogd investeringen in de publieke sector te stimuleren.

⁴⁹ In het Verenigd Koninkrijk loopt het boekjaar van 1 april tot en met 31 maart («gebroken boekjaar»).

⁵⁰ Her Majesty's Treasury, *Managing Resources – Analysing resource accounts: user's guide* (2001), p. 2.

⁵¹ Her Majesty's Treasury, *Managing Resources – Full implementation of Resource Accounting and Budgeting* (2001), p. 4.

De voordelen van RAB worden als volgt verwoord⁵¹:

«For parliament:

- Better information on how resources are used to meet objectives and whether taxpayers are receiving value for money.
- More and better-focused information resulting in enhanced accountability to Parliament.

For central government:

- More strategic approach to public expenditure and better data to inform decisions on how to allocate resources.
- Enhances the current fiscal framework – which distinguishes between consumption and investment – by providing more reliable data.
- Contributes to the Modernising Government agenda.

For Departments:

- More information on costs and assets to assist resource management.
- Resource allocation and capital spending linked to the delivery of services.
- Full costs of activities measured (whether or not there is a cash cost) and costs recorded when they are incurred rather than when they are paid.
- Assets apportioned over the years in which they are consumed in the provision of services.
- Incentives to improve management of debtors, creditors and stock (working capital) and fixed assets.»

Invalshoeken

In het Verenigd Koninkrijk zijn al de drie invalshoeken bedrijfsvoering, begroting en verantwoording van belang. RAB is gericht op verbetering van de begrotings- en verantwoordingscyclus en verbetering van het departementale financiële management.

Actoren

De belangrijkste actoren zijn:

- *Ministerie van Financiën (Treasury)*: voorbereiding en ontwerp van RAB en opstellen van het *Resource Accounting Manual (RAM)*.
- *Parlement*: goedkeuring van RAB door *Parliamentary Committees (Public Accounts Committee, Treasury Committee, Procedure Committee)*.
- *Financial Reporting Advisory Board (FRAB)*: review van het RAM en beoordeling van voorgestelde aanpassingen van het RAM. In de FRAB zijn onder meer vertegenwoordigd: de Accounting Standards Board (ASB), de Audit Commission, de National Audit Office, departementen, de National Statistician en de wetenschap.
- *Departementen*: meedenken over de vormgeving van RAB.
- *National Audit Office (NAO)*: advisering van de Treasury (onder andere over het RAM) en de departementen, controle van de *resource accounts* en rapportering aan het parlement.

Als belangrijkste belanghebbenden worden onderkend: parlement en publiek, departementen en de Treasury.

Invulling

Integraal en volledig baten-lastenstelsel

RAB is een (vrijwel) *integraal* baten-lastenstelsel: bij de gehele centrale overheid (alle ruim 40 *government departments*, inclusief *executive agencies*) wordt RAB ingevoerd, met uitzondering van de belangrijkste *central funds of government* (in het bijzonder het *Consolidated Fund* en het *National Loans Fund*), de *non-departmental public bodies (NDPB's)*, de *Trading Funds*, de *National Health Service* en andere *public corporations*.

Er is ook sprake van een min of meer *volledig* baten-lastenstelsel, gebaseerd op het in de private sector gevoerde baten-lastenstelsel, echter in een eigen, van de «standaard» afwijkende vorm. Belangrijke afwijkingen zijn:

- de financiële staten (zie de paragraaf hierna) en de toelichtingen;
- de weergave van netto-kosten (kosten minus directe programmabaten) als saldogrootheid in plaats van aparte weergave van baten en lasten;
- de specifieke wijze van presentatie van de (centraal geïnde) toegekende belastingopbrengsten: alleen directe (programma)baten (heffingen, EU-subsidies e.d.) worden in de *resource accounts* van de departementen opgenomen; de belastingopbrengsten (*net parliamentary funding*) worden vermeld in de toelichting (*Reconciliation of net operating cost to changes in general fund*), zodat het bij het baten-lastenstelsel essentiële causale verband tussen netto-resultaat en mutatie in het eigen vermogen aanwezig blijft.

De naam «*resource accounting*» is ook specifiek gekozen om aan te geven dat sprake is van meer dan «slechts» *accrual accounting*, namelijk ook koppeling van *resources* aan doelstellingen.

RAB is van toepassing op zowel begroting (*resource budgeting*) als verantwoording (*resource accounting*).

Hoofdcomponenten begroting en verantwoording

Recent is de begrotings- en verantwoordingscyclus herzien. Om het jaar worden driejarige *spending reviews* (uitgavenramingen) opgesteld. Deze vormen het uitgangspunt voor de departementale begrotingen van de komende drie jaar en bevatten onder andere driejarige *departmental expenditure limits* (DEL; driejarige uitgavenplafonds). Daarnaast wordt jaarlijks het *annually managed expenditure* (AME; jaarlijks vast te stellen uitgaven) vastgesteld.

Het jaarlijkse begrotingsproces resulteert per departement in:

- het *capital budget* (onderscheid DEL en AME);
- het *resource budget* (onderscheid DEL en AME);
- de *departmental investment strategy* inzake het benodigde kapitaal;
- *public service agreements* (PSA's) over te bereiken effecten (*outcomes*);
- *service delivery agreements* (SDA's) over te leveren prestaties (*outputs*);
- *technical notes* inzake de meting van prestaties en effecten;
- *estimates* (*main estimates* en *supplementary estimates*): de door het parlement te autoriseren begrotingen;
- het *departmental plan*: bestaand uit de *estimates* en de *PSA's* en *SDA's*.

De belangrijkste componenten van de financiële verantwoording zijn het *annual report* (inclusief informatie over de realisatie van de PSA's en SDA's), de *resource accounts* en de *notes to the accounts* (toelichting).

De *resource accounts* bestaan uit vijf staten (*schedules*):

- *schedule 1: summary of resource outturn*: overzicht van gerealiseerde en begrote netto-kosten en de *overall cash requirement*, inclusief een analyse van verschillen en het verband tussen netto-kosten en netto-uitgaven;
- *schedule 2: operating cost statement*: overzicht van gerealiseerde netto-kosten (onderverdeeld naar apparaats- en programmakosten); bevat ook een *statement of recognised gains and losses*;
- *schedule 3: balance sheet*: overzicht van *assets* (vaste en vlottende

- activa*), *liabilities* (schulden en voorzieningen) en het resulterende *tax payer's equity* (eigen vermogen);
- *schedule 4: cash flow statement*: overzicht van netto-kasstroom;
- *schedule 5: statement of resources by departmental aims and objectives*: overzicht van netto-kosten per beleidsdoelstelling.

Drie van de vijf overzichten zijn gebruikelijk in de private sector (de staten 2, 3 en 4), echter staat 2 is geen volwaardige staat van baten en lasten, maar een staat van netto-kosten.

In de *notes to the accounts* (toelichting op de staten) zijn een groot aantal aanvullende staten en specificaties van posten opgenomen. Buiten de *resource accounts* wordt een zesde overzicht gepresenteerd: *output and performance analysis*, een nadere analyse van de gerealiseerde prestaties ten opzichte van de doelstellingen.

Belangrijk is dat – zowel in de begroting als in de verantwoording – de aansluiting tussen kascijfers en baten-lastencijfers wordt getoond. Ook van belang is dat alleen de *resource accounts* (financiën) worden gecontroleerd door de NAO. De prestatieverantwoordingen worden niet gecontroleerd.

Consolidatie

In de departementale *resource accounts* zijn de agentschappen geconsolideerd. De consolidatie van de *resource accounts* tot een financiële verantwoording van de gehele centrale overheid is nog niet gerealiseerd. Wel is met ingang van het boekjaar 2000–2001 een begroting voor de centrale overheid gerealiseerd. Met ingang van het boekjaar 2003–2004 (januari 2005) zullen ook *central government accounts* (CGA) worden opgesteld (met *dry runs* in de voorgaande twee boekjaren). *Whole of government accounts* (WGA) worden met ingang van het boekjaar 2005–2006 (januari 2007) ingevoerd (ook met *dry runs* in de voorgaande twee boekjaren). De WGA zullen niet de NDPB's omvatten, wel de lagere overheden (die al het baten-lastenstelsel voeren).

Budgetrecht: autorisatie van middelen

Autorisatie van financiële middelen vindt plaats op basis van zowel (*netto*-)kosten (diverse *requests for resources*) als *-geaggregeerde* – (*netto*-)kasuitgaven (de zogenaamde *financial requirement*). Naast de oude wijze van autorisering van kasuitgaven is dus onder RAB sprake van autorisatie van kosten. Echter, aangezien onder het kasstelsel voor grotere en complexere ministeries nog een onderverdeling van het kasbedrag gold, zal onder RAB de parlementaire controlemogelijkheid op kasniveau teruglopen.

Aansluiting bij standaarden

In het Resource Accounting Manual is aangesloten bij *UK GAAP* (*generally accepted accounting principles* voor de Britse private sector), zoals opgenomen in met name de Companies Act 1989 en Statements of Standard Accounting Practice (SSAP's) en Financial Reporting Standards (FRS's) van de ASB, met enkele afwijkingen op grond van de eigenheid van de overheid. Wijzigingen van het RAM dienen voorgelegd te worden aan de FRAB.

In het Verenigd Koninkrijk wordt het toenemende belang van internationale harmonisatie erkend. De Treasury volgt de ontwikkelingen binnen het IFAC/PSC en heeft geïnventariseerd in hoeverre het RAM afwijkt van

de IPSAS. Aangezien het RAM aansluit bij UK GAAP, dat weer in toenemende mate geharmoniseerd wordt met de International Accounting Standards voor de private sector (waarop de IPSAS zijn gebaseerd), ligt het in de rede dat het RAM in de komende jaren verder zal toegroeien naar de IPSAS.

Relatie government accounting en national accounting

Er wordt in de handboeken weinig aandacht besteed aan de relatie tussen RAB en de Nationale Rekeningen. Er is sprake van gescheiden trajecten. RAB wordt geheel benaderd als *micro (government) accounting*, gescheiden van *macro (national) accounting*.

Inhoud verslaggevingsregels op hoofdlijnen

De verslaggevingsregels zijn gedetailleerd uitgewerkt in het Resource Accounting Manual van de Treasury, die jaarlijks wordt aangepast aan wijzigingen in de standaarden van de private sector. Departementen mogen slechts afwijken van het RAM indien dit leidt tot een verbetering van het getrouwe beeld en na consultatie van de Treasury.

De algemene waarderingsgrondslag is *modified historic cost accounting* (MHCA), dat wil zeggen historische kosten met jaarlijkse aanpassingen van bepaalde categorieën vaste activa aan waarde-ontwikkelingen.

De belangrijkste waarderingsgrondslagen voor niet-monetaire activa zijn als volgt:

- infrastructuur: *current replacement value* (vervangingswaarde);
- operationele erfgoederen: laagste van *current replacement value* en *recoverable amount*⁵² (opbrengstwaarde);
- niet-operationele erfgoederen: indien er een markt voor is, dan laagste van *current replacement value* en *net realisable value*; indien er geen markt voor is dan *current replacement value* of (indien deze niet reconstrueerbaar is) nihil;
- materiële vaste activa: laagste van *current replacement value* en *recoverable amount*;
- voorraden: indien voor gebruik, dan *current replacement value*; indien niet voor gebruik, dan *net realisable value*.

Voor de activeringscriteria is aangesloten bij de definitie van activa in FRS 5: «rights or other access to future economic benefits controlled by an entity as a result of past transactions or events». Activa worden op de balans (*schedule 3*) zoals gebruikelijk ingedeeld in vaste en vlottende activa.

Departementen en agentschappen worden vrijgelaten om binnen de grenzen van FRS 15 hun afschrijvingsmethode en -termijnen te kiezen. Wel is voorgeschreven dat niet wordt afgeschreven op infrastructuur (in plaats hiervan wordt *renewals accounting* of een *normalised maintenance charge* toegepast), activa in aanbouw en grond. In principe dient de afschrijving lineair te zijn. Wijzigingen in afschrijvingsmethoden- en termijnen dienen aan de Treasury te worden voorgelegd.

In het RAM wordt veel aandacht geschonken aan specifieke overheids-posten (afwijkingen van UK GAAP), zoals *infrastructure assets*, *heritage assets*, *donated assets*, *civil estate property* en *government grants*.

Aan departementen en agentschappen toegekende belastingopbrengsten worden niet in de staten, maar wel in de toelichting op de staten opgenomen.

Voorzieningen (*provisions for liabilities and charges*) dienen te worden gevormd onder de gebruikelijke (aan de UK GAAP ontleende) voorwaarden.

⁵² Gedefinieerd als «the higher of net realisable value and value in use».

Er wordt op de balans als saldo van de *assets* (fixed en current) en *liabilities* een eigen vermogen bepaald: *tax payer's equity*. Deze post wordt verder onderverdeeld in *general fund*, *valuation reserve*, *donated asset reserve* en *government grant reserve*.

Er wordt in het *operating cost statement* een departementaal (exploitatie-)resultaat bepaald: het saldo *net operating costs*. Dit saldo is gelijk aan de *resources* (kosten) minus de directe baten, dus zonder toegekende belastingopbrengsten.

Er wordt in de *operating costs* een *capital charge* opgenomen van 6% van de netto-boekwaarde van het saldo van *assets* (behalve geschenken activa) en *liabilities*.

Ervaringen

De invoering van RAB in het Verenigd Koninkrijk heeft gefaseerd plaatsgevonden: eerst *resource accounting*, dan *resource budgeting*, daarna *central government accounts* en tot slot *whole of government accounts*. Sinds 1 april 2001 is de invoering van RAB op de departementen en agentschappen – conform de in 1995 opgestelde planning – een feit. De invoering van het baten-lastenstelsel werd op grote schaal (accountants-beroep, wetenschap, parlement) gesteund.

De invoering van RAB is, zoals verwacht mag worden van een dergelijke operatie, een complex proces gebleken.

Problemen traden op bij de (her)waardering van bepaalde posten, met name cultureel erfgoed, militair materieel en pensioenen, bij de opstelling van openingsbalansen en bij de aanpassing van informatiesystemen. Een groot deel van de eerste *resource accounts* kon niet door de NAO worden voorzien van een goedkeurende verklaring.

Belangrijke vraagstukken waren verder:

- De consolidatiegrondslagen: welke onderdelen van de publieke sector worden geconsolideerd in de CGA en de WGA.
- De mate van aansluiting bij c.q. afwijking van de standaarden van de private sector. In het Verenigd Koninkrijk is uiteindelijk gekozen voor aansluiting bij UK GAAP, met aanzienlijke afwijkingen en aanvullingen op basis van de eigenheid van de overheid. Als een gevolg van de afwijkingen zijn de resulterende *resource accounts* tamelijk complex en niet eenvoudig te vergelijken met de jaarrekeningen van ondernemingen in de private sector.
- De wijze van autorisatie van financiële middelen door het parlement. Opmerkelijk is dat na de invoering van RAB de autorisatie van kasuitgaven niet is losgelaten. Dit heeft vooral te maken met de vrees van parlementariërs om de «greep op de kas» los te laten.

De overstap naar CGA en WGA is nog een grote operatie. Pas na afronding hiervan kan de balans definitief worden opgemaakt.

VERENIGDE STATEN

Context

Ook in de Verenigde Staten stonden de jaren negentig van de vorige eeuw in het kader van een hervorming van het publieke management van de centrale overheid. De Amerikaanse *federal government* bestaat uit *federal agencies*, waarvan de grootste *departments* worden genoemd.

Via de *Chief Financial Officers Act* (CFOA) van 1990 werd het baten-

lastenstelsel bij een zestal *agencies* (en 27 *government business enterprises*) ingevoerd: voor het eerst werden gecontroleerde financiële verantwoordingen volgens *Statements of Financial Accounting* (op baten-lastenbasis) opgesteld. De CFOA behelste ook een aantal andere financiële hervormingen met betrekking tot *financial reporting* en *internal control*.

In 1993 stelde de regering Clinton het *National Partnership for Reinventing Government* (of *National Performance Review*, NPR) in, nadat duidelijk was geworden dat het vertrouwen van burgers in de federale overheid enorm was gedaald (tot slechts 21% in 1994). De gehele hervormingsoperatie staat onder leiding van de *President's Management Council* (PMC).

De NPR ontvouwde haar plannen in het rapport *From red tape to results: creating a government that works better and costs less*. Ook werd in 1993 de *Government Performance and Results Act* aangenomen, waarin alle *agencies* verplicht werden met ingang van 1997 vijfjarige strategische plannen en jaarlijkse *performance plans* en *performance reports* op te stellen.

In 1994 werd met de *Government Management Reform Act* (GMRA) wettelijk bepaald dat met ingang van 1997 de hele federale overheid (alle individuele *departments* en *agencies*) gecontroleerde financiële verantwoordingen (op baten-lastenbasis) diende op te stellen. In 1998 werd de eerste gecontroleerde *Government-wide financial statement* van de federale overheid opgesteld.

Doelstellingen

Het baten-lastenstelsel werd ingevoerd als onderdeel van een verbetering van de financiële verslaggeving, in het bredere kader van beter publiek management. De belangrijkste doelstelling van de hervormingsoperatie was «to create a government that costs less, works better and gets results Americans care about.»⁵³

Het doel van de verbeterde *financial reporting* is het voorzien van interne en externe gebruikers van informatie ten behoeve van besluitvorming en afleggen van rekenschap. Uitgangspunt is dat gebruikers van federale financiële informatie inzicht willen hebben in *budgetary integrity*, *operating performance*, *stewardship* en *systems and control*.

Invalshoeken

In de Verenigde Staten stond bij de invoering van het baten-lastenstelsel primair de verantwoordingsinvalshoek (verbetering van de financiële verslaggeving) en secundair de bedrijfsvoeringsinvalshoek centraal. De begrotingsinvalshoek speelt geen rol: de begroting blijft, een enkele uitzondering daargelaten, op kasbasis.⁵⁴

Actoren

De belangrijkste actoren bij de invoering van het baten-lastenstelsel waren:

- het *Office of Management and Budget* (OMB), ressorterend onder het *Executive Office of the President*;
- de *Department of the Treasury* (Ministerie van Financiën), in het bijzonder de *Financial Management Service* (FMS); en
- de *General Accounting Office* (GAO, de Amerikaanse rekenkamer).

⁵³ National Performance Review – Creating a government that works better and costs less: Report of the National Performance Review (1994).

⁵⁴ Voor leningenprogramma's wordt, via het direct bij afsluiting reeds inboeken van verwachte verliezen, volgens het baten-lastenstelsel begroot.

Deze drie partijen namen deel aan de in 1990 ingestelde *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB⁵⁵), belast met het opstellen van verslaggevingsstandaarden voor de federale overheid. De belangrijkste door de FASAB geïdentificeerde gebruikers zijn burgers, parlementsleden, ambtenaren en andere uitvoerders van beleidsprogramma's.

Invulling

Integraal en volledig baten-lastenstelsel

In de Verenigde Staten is sprake van een *integraal* baten-lastenstelsel: in de GMRA werd wettelijk bepaald dat met ingang van 1997 de gehele federale overheid diende te beschikken over gecontroleerde financiële verantwoordingen op baten-lastenbasis. Het baten-lastenstelsel wordt echter alleen gebruikt voor het opstellen van financiële verantwoordingen, welke los staan van de begrotingscyclus. Voor de begroting wordt – volgens voorkeur van het Congres – het kasstelsel gehanteerd.⁵⁶ De begrotingscyclus voorziet ook in «appropriation accounts», die de realisatiecijfers op kasbasis bevatten. Deze begrotingsverantwoordingen zijn niet aan enigerlei controle onderworpen.

Er is eveneens sprake van een (*vrijwel*) *volledig* baten-lastenstelsel, echter wel met enige specifieke, van de «standaard» afwijkende kenmerken. Belangrijk is dat belastingopbrengsten niet op baten-lastenbasis, maar op *modified cash* basis worden geadmistreerd en toegekend.⁵⁷ Ook wordt in de *statement of net costs* (de staat van netto-kosten, dus geen staat van baten en lasten) geen «echt» netto-resultaat (alle baten minus alle lasten) bepaald, maar «slechts» de nettokosten van beleidsprogramma's (kosten minus *directe* programmabaten). In een aparte *statement of changes in net position* wordt vervolgens het verband gelegd tussen de *net costs of operations*, het *net result of operations* (de netto kosten minus de centraal toegekende middelen, waaronder belastingopbrengsten) en de uiteindelijke mutatie in het eigen vermogen.

Hoofdcomponenten begroting en verantwoording

In de Verenigde Staten wordt de begroting (alsmede de begrotingsverantwoording) op kasbasis en de financiële verantwoording op baten-lastenbasis opgesteld. Dit betekent dat de begroting en de verantwoording nauwelijks vergeleken kunnen worden. In de financiële verantwoording zijn in de betreffende staten ook geen vergelijkende begrotingsgegevens opgenomen (wel wordt een aparte *statement of budgetary resources* met toegekende kasbedragen opgenomen).

De *begroting* bestaat uit de gebruikelijke gegevens: uitgaven, ontvangsten en tekort/overschot. De begroting wordt opgesteld op basis van kas volgens *accepted budget concepts and policies*.

De financiële *verantwoording* van een *agency* dient daarentegen de volgende onderdelen te bevatten:

- *management discussion and analysis*: algemene toelichting van het management;
- *balance sheet*: de balans;
- *statement of net costs*: een beperkte resultatenrekening (nettokosten van beleidsprogramma's);
- *statement of changes in net position*: het verband tussen de netto-programmakosten, de centraal toegekende middelen en de mutatie in het eigen vermogen;

⁵⁵ De FASAB bestaat uit negen leden, waarvan er drie (inclusief de voorzitter) het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen. Ook het Congress Budget Office levert een lid.

⁵⁶ Binnen dit kasstelsel zijn voor enkele pos-ten specifieke, van het zuivere kasprincipe afwijkende uitgangspunten bepaald., zodat de aanduiding «modified cash» zou kunnen worden gebruikt. Zo wordt voor verbruiksgoe-deren de begroting belast op het moment van bestelling. Voor verstrekte overheidsleningen worden verliezen wegens oninbaarheid reeds bij verwachting daarvan in de begroting verwerkt.

⁵⁷ Zo wordt voor de inkomstenbelasting als opbrengst van een jaar verantwoord het totaal van de – veelal op de lonen ingehouden – belastingontvangsten vermeerderd met de vorderingen uit hoofde van door belasting-plichtigen geaccordeerde aanslagen.

- *statement of custodial activities* (indien van toepassing: alleen bij innende instellingen, zoals de belastingdienst): overzicht van geïnde heffingen;
- *statement of budgetary resources*: de toegekende kasmiddelen;
- *statement of program performance measures*: prestatiegegevens;
- *statement of financing*: financieringsmiddelen;
- *accompanying footnotes*: diverse toelichtingen en specificaties;
- *required supplemental information* (met betrekking tot «physical, human, and research and development capital and selected claims on future resources»; indien van toepassing);
- *other supplemental financial and management information* (indien nodig).

Daarnaast dient gespecificeerde *stewardship information* te worden opgenomen. Dit betreft *ongecontroleerde* informatie over zaken die van belang zijn voor toekomstige generaties: (erfgoed, defensie, land e.d.).

Consolidatie

Uiteraard is ook de geconsolideerde *begroting* op kasbasis. Deze bevat weer de gebruikelijke gegevens: uitgaven, ontvangsten en tekort/overschot.

Sinds 1998 wordt ook een geconsolideerde financiële *verantwoording*, het *Financial Report of the United States Government* (ook genoemd *entire of consolidated financial statements*), opgesteld. Hierin dient te worden opgenomen:

- *management discussion and analysis*;
- *balance sheet*;
- *statement of operations or net costs*;
- *statement of program performance measures*;
- *accompanying footnotes*;
- *required supplemental information*;
- *other supplemental financial and management information* (indien nodig).

Ook hier wordt verder over (ongecontroleerde) *stewardship information* gerapporteerd.

Budgetrecht: autorisatie van middelen

In de Verenigde Staten vindt de officiële autorisatie van middelen plaats op kasbasis. De belangrijkste reden hiervoor is dat het Congres haar «greep op de kas» niet wilde verliezen.

In de op baten-lastenbasis opgestelde financiële verantwoordingen vindt via speciale staten aansluiting plaats tussen de toegekende kasmiddelen en de gemaakte (netto)kosten.

Aansluiting bij standaarden

De door de FASAB opgestelde verslaggevingsregels, de *Statements of Federal Accounting Concepts* (SFFAC) en de *Statements of Federal Accounting Standards* (SFFAS), zijn gebaseerd op de Amerikaanse *generally accepted accounting principles* (US GAAP) voor de private sector. Bij het ontwerp van de zeer gedetailleerde overheidsverslaggevingsregels is echter sterk rekening gehouden met de specifieke kenmerken van de overheidsomgeving, zodat de resulterende SFFAC's en SFFAS's op onderdelen afwijken van de regels voor het bedrijfsleven.

Relatie government accounting en national accounting

In de Verenigde Staten is sprake van een gescheiden ontwerp van SFFAC's en SFFAS's (*government accounting*) en *national accounting* regels voor *National Income and Product Accounts* (NIPA's). Wel erkent de FASAB de informatieve waarde van sommige onderdelen van de NIPA's voor de financiële verantwoordingen en acht het daarom het overwegen waard deze informatie op te nemen in de geconsolideerde financiële verantwoording van de federale overheid.

Inhoud verslaggevingsregels op hoofdlijnen

De verslaggevingsstandaarden van de FASAB hebben de status van aanbevelingen en zijn dus strikt genomen niet verplicht.

De algemene waarderingsgrondslag is historische kosten (*historical cost*, meestal *acquisition cost*), of – indien niet voorhanden – een benadering hiervan (*estimates*). Waardering tegen actuele waarde (*current value*) wordt afgewezen als «difficult, hard to obtain and open to manipulation» (SFFAS 6, *Accounting for property, plant and equipment*). De belangrijkste materiële vaste activa zijn *property, plant and equipment* (PPE). Vier categorieën PPE⁵⁸ worden onderkend. Voor alle categorieën gelden gedetailleerde activeringscriteria (SFFAS 6).

De balansindeling wijkt licht af van een «standaard» balansindeling. Activa worden allereerst ingedeeld in *entity assets* en *non-entity assets* (activa niet in bezit, maar in beheer). De twee categorieën bevatten verder de reguliere activa plus een post *fund balance with Treasury*. De activa worden niet onderverdeeld in vaste en vlottende activa. Ook de passiva heeft eigen accenten: onderverdeling in *liabilities covered by budgetary resources*, *liabilities not covered by budgetary resources* en *net position* (eigen vermogen als saldo).

Er worden geen specifieke afschrijvingsmethoden en -termijnen voorgescreven. Wel dient de methode te voldoen aan drie eisen: *systematic, rational, best reflecting use*. Ook dient rekening te worden gehouden met de restwaarde en wordt – zoals gebruikelijk – niet afgeschreven op land. Er wordt veel aandacht aan specifieke overheidsposten geschonken. De belangrijkste zijn: *national defense assets*, *heritage assets* (rapportage eerder in termen van fysieke eenheden dan monetaire eenheden), *stewardship land*, *federal mission PPE*, *social insurance* en *loans*.

Belastingopbrengsten worden niet op baten-lastenbasis maar op *modified* kasbasis geadministreerd en toegekend aan de *agencies*. De toegekende belastingopbrengsten worden ook per agency verantwoord (echter niet in de *statement of net costs*).

Vorming van voorzieningen (geen *provisions* maar *loss contingencies* genoemd) is verplicht indien aan drie (gebruikelijke) voorwaarden wordt voldaan. Als voorbeelden worden genoemd voorzieningen voor *collectability of receivables*, *pending or threatened litigation* en *possible claims and assessments*.

Er wordt een eigen vermogen (*net position*) bepaald dat bestaat uit *unexpended appropriations* en *cumulative results of operations*.

Er wordt geen *capital charge* toegepast.

Er wordt als volgt een resultaat bepaald:

- *net costs of programs (costs -/- earned revenues) + costs not allocated to programs- /- other earned revenues = net cost of operations;*
- *-/- financing sources = net results of operations.*

⁵⁸ General PPE, Federal mission PPE, heritage assets, stewardship land.

Ervaringen

De mate van succes van de invoering van het baten-lastenstelsel in de financiële verantwoordingen van *agencies* van de Amerikaanse federale overheid is moeilijk vast te stellen. In ieder geval is gebleken dat de belangrijkste gebruiker, het Congres, de -gecontroleerde, op baten-lastenbasis geschoeide – financiële verantwoordingen niet of nauwelijks gebruikt. Het Congres gebruikt nog steeds de oude, vertrouwde *budget/appropriation accounts*, die de *ongecontroleerde* realisatiecijfers op kasbasis bevatten.

Bij het ontwerp van de verslaggevingsstandaarden bleken de wijze van toerekening van belastingopbrengsten en de wijze van waardering van defensiegoederen, erfgoederen en sociale verzekeringen weerbarstige thema's te zijn.

De General Accounting Office vindt dat de kwaliteit van de financiële verantwoording en de onderliggende administraties en informatiesystemen nog veel verbetering behoeven.

ZWEDEN

Context

De Zweedse centrale overheid bestaat uit zeer kleine beleidsbepalende kernministeries (*ministries*; thans 11 oftewel 1% van het centrale overheidspersoneel) en een groot aantal uitvoerende agentschappen (*agencies*; thans ongeveer 300, 99% van het centrale overheidspersoneel). De introductie van *accrual accounting* vond plaats in de context van een algehele hervorming van het financiële management van de centrale overheid, in gang gezet door grote financiële tekorten in het begin van de jaren negentig van de vorige eeuw. Kernwoorden waren flexibiliteit (met name meer bestedingsvrijheid voor agentschappen) en een focus op resultaat (prestaties en effecten). Ook werd het *cash management* verbeterd en het begrotingsproces herzien (onder andere invoering van een uitgavenplafond voor een periode van 3 jaar).

In 1993 werd *accrual accounting* geïntroduceerd: de *verantwoordingen* van alle agentschappen, inclusief de 11 ministeries⁵⁹, werden op baten-lastenbasis opgesteld. De begrotingen bleven echter op een kasstelsel (deels *cash*, deels *modified cash*) gebaseerd. Dus: wel *accrual accounting*, geen *accrual budgeting*. De nieuwe regels zijn opgenomen in de *Ordinance concerning the annual reports and budget documentation* en de *Bookkeeping ordinance*.

De nadelen van het naast elkaar bestaan van twee verschillende stelsels en niet onderling vergelijkbare begrotingen en verantwoordingen werden al snel onderkend. In 2000 is besloten om ook de begrotingen geheel op baten-lastenleest te schoeien: het *Performance Budgeting Project* (VESTA). Naar verwachting worden de eerste *full accrual* schaduw-begrotingen in 2004 opgeleverd. De geplande invoering van *accrual budgeting* in 2004 is daarmee iets vertraagd.

Doelstellingen

De belangrijkste reden voor invoering van *accrual accounting* was het faciliteren van de implementatie van *management by results*. Hiertoe was een nieuw *accounting model* nodig, dat informatie over (integrale) kosten, baten en resultaten oplevert: een baten-lastenstelsel. Andere redenen waren: mogelijkheden voor beter activabeheer, het stimuleren van *finan-*

⁵⁹ De 11 ministeries worden als één agentschap beschouwd. De financiële verantwoordingen van de gehele centrale overheid zijn dus op baten-lastenbasis geschoeid.

cial awareness en het hanteren van dezelfde verslaggevinggrondslagen als de private sector.

Invalshoeken

In Zweden stonden eerst de invalshoeken bedrijfsvoering (mogelijk maken van resultaatmanagement) en verantwoording (*accrual accounting*) centraal. Sinds kort is de aandacht nu ook naar de begroting (*accrual budgeting*) verschoven.

Actoren

De belangrijkste drie actoren bij de invoering van het baten-lastenstelsel zijn:

- *Ministerie van Financiën (Regeringskansliet)*: primair verantwoordelijk voor het – beleid inzake het financiële management van de centrale overheid.
- *Swedish Financial Management Authority (Ekonomistyrningsverket, ESV)*: verantwoordelijk voor de uitvoering van het beleid inzake het financiële management van de centrale overheid. De ESV stelt financiële regelgeving en handboeken voor financieel management op, ontwikkelt *generally accepted accounting practices* voor de centrale overheid en methoden en technieken voor financieel management, biedt trainingen aan en levert adviezen inzake financieel management.
- *Swedish National Audit Office (Riksrevisionsverket, RRV)*: verantwoordelijk voor het onderzoeken van de activiteiten van de centrale overheid (*financial auditing* en *performance auditing*) en het toezicht op de naleving van de accounting standards.

Verder spelen het Ministerie van Justitie, het *Swedish National Debt Office*, het *Swedish Agency for Administrative Development* en *Statistics Sweden* een rol.

Invulling

Integraal en volledig baten-lastenstelsel

In Zweden is sprake van een *integraal* baten-lastenstelsel voor de verantwoording (*accrual accounting*): alle agentschappen, inclusief de ministeries, voeren sinds 1993 het baten-lastenstelsel. Er is verder – wat de verantwoording betreft – sprake van een *volledig* baten-lastenstelsel (*full accrual accounting*), gebaseerd op de principes van het in de private sector gebruikelijke baten-lastenstelsel.

Na 2004 zal ook de begroting integraal en volledig op baten-lastenleest geschoeid worden (*full accrual budgeting*).

Hoofdcomponenten begroting en verantwoording

De begroting bestaat nu nog uit verplichtingen-, uitgaven- en ontvangstenramingen. In de toekomst (2004) zal de begroting bestaan uit:

- een *activity budget* (activiteitenbegroting);
- een *budgeted statement of operations* (geprognosticeerde staat van baten en lasten);
- een *budgeted statement of financial position* (geprognosticeerde balans);
- een *budgeted cash flow statement* (geprognosticeerd kasstroomoverzicht)
- een *investment budget* (investeringsbegroting);
- *notes* (toelichtingen en specificaties).

De financiële verantwoording (*annual report*) bestaat uit:

- een *statement of financial performance* (staat van baten en lasten);
- een *statement of financial position* (balans);
- een *cash flow statement* (kasstroomoverzicht);
- een *appropriation report* (verantwoording van de door het parlement geautoriseerde bedragen);
- een *performance report* (prestatieverantwoording);
- *notes* (toelichtingen en specificaties).

Consolidatie

Sinds 1994 is sprake van een geconsolideerde financiële verantwoording van de *centrale* overheid, dat wil zeggen consolidatie van de financiële verantwoordingen van alle agentschappen, inclusief de ministeries (*whole of central government*). Deze bestaat uit een *consolidated statement of financial performance*, een *consolidated statement of financial position* en een *consolidated cash flow statement*. In 2004 zal dit ook voor de begroting gelden.

Er is geen overkoepelende begroting/verantwoording voor de gehele overheidssector.

Budgetrecht: autorisatie van middelen

Omdat nu nog alleen de verantwoording op baten-lastenbasis wordt opgesteld, is nog sprake van autorisatie van financiële middelen door het parlement (*appropriation*) op *cash/modified cash* basis. Onderkend is dat er sprake is van een structurele mismatch tussen autorisatie/begroting en verantwoording. Dit wordt aangepakt door de invoering van *performance budgeting* op baten-lastenbasis in 2004, waarna de autorisatie op kosten in plaats van kasuitgaven zal plaatsvinden.

Het *approval process* vindt thans in drie fasen plaats. Agentschappen krijgen jaarlijks één *appropriation van de te maken operationele uitgaven (kasbasis)*, *vrij te besteden ten behoeve van afgesproken te bereiken doelen*. Verder zijn er aparte *appropriations* voor *transfer programmes* en *capital outlays* (ook op kasbasis).

Aansluiting bij standaarden

De ESV heeft zoveel mogelijk aangesloten bij de Zweedse *general accepted accounting standards* (GAAP), gebaseerd op de IAS, met aanvullingen op basis van de eigenheid van de overheid. De ESR '95 zijn niet als uitgangspunt genomen, wel wordt zoveel mogelijk rekening gehouden met SNA/ESA en GFS, zodat de benodigde informatie geleverd kan worden.

De ESV heeft regelgeving terzake opgesteld. Gewerkt wordt nog aan gedetailleerde voorschriften voor overheidsspecifieke aangelegenheden (zoals *transfers* en *heritage assets*). In 2002 is door de ESV een eerste versie van het *conceptual framework for the preparation and presentation of financial statements in central government* gepubliceerd, waarin grondslagen en principes van verslaggeving zijn opgenomen. Vertrekpunten zijn met name de raamwerken van het IASC (IAS) en het IFAC/PSC (IPSAS). Ook is gebruik gemaakt van de raamwerken van de FASB en de FASAB. Het Zweedse raamwerk volgt in principe de IAS, behoudens afwijkingen op grond van de eigenheid van de overheid.

Relatie government accounting en national accounting

Deze stelsels zijn duidelijk gescheiden. De ESV houdt bij het opstellen wel zoveel mogelijk rekening met de bepalingen van SNA/ESA en GFS. De

Zweedse wet- en regelgeving voor de verslaggeving in de private sector en de standaarden van IASC en IFAC/PSC spelen echter een belangrijkere rol.

Inhoud verslaggevingsregels op hoofdlijnen

In principe dienen de verslaggevingsregels van de ESV gevolgd te worden, echter op goede gronden en mits gemotiveerd kan worden afgeweken (zoals ook gebruikelijk is in de Zweedse private sector). De algemene waarderingsgrondslag is – evenals in de Zweedse private sector – historische kosten (verkrijgingsprijs: *acquisition value*), in een enkel geval lagere marktwaarde. De actuele waarde wordt als grondslag voor de overheidssector ongeschikt geacht.

Als activeringscriteria voor de vaste activa is gekozen voor de IFAC/PSC-criteria. Sinds 2001 is in de regelgeving een definitie van activa opgenomen (de IFAC/PSC-definitie). Activa worden zoals gebruikelijk ingedeeld in vaste en vlottende activa.

Agentschappen zijn vrij een afschrijvingsmethode en -termijnen vast te stellen. Er wordt wel een normale methode (lineaire afschrijving) en normale termijnen genoemd.

Er wordt veel aandacht aan specifieke overheidsposten geschonken: *infrastructure* (investeringen worden geactiveerd, onderhoudskosten niet), *emergency assets including military assets* (worden geactiveerd), *heritage assets* (worden niet geactiveerd), *assets acquired through donations* (worden geactiveerd), *financial leasing, intangible assets, pension liabilities, national debt, unspent grants, contingencies under social insurance programs and other transfer programs*. Aan het agentschap toegekende belastingontvangsten worden als baten in de *statement of financial performance* opgenomen.

Voorzieningen zijn toegestaan. Aangesloten is bij de IAS-definitie. De categorieën *provisions for pensions and similar commitments* en *other provisions* worden op de balans onderscheiden. Misbruik van voorzieningen is vooralsnog geen probleem.

Er wordt een eigen vermogen bepaald dat bestaat uit *agency capital* en *funds*. Het *agency capital* is onderverdeeld in: *government capital, revaluation capital, gifts and donations, shares in profits of subsidiary and associated companies, change in capital brought forward, change in capital in statement of financial performance*.

Er wordt geen *capital charge* toegepast.

Er wordt als volgt een resultaat bepaald:

- *operating revenues -/- operating costs = net surplus/deficit from operations;*
- *+/- profit or loss on holdings in associated companies and subsidiary companies + collection of general income +/- transfers = change in capital for the year.*

Ervaringen

De invoering van het baten-lastenstelsel is nog niet voltooid: *accrual accounting* is voltooid, *accrual budgeting* moet nog worden ingevoerd. De eerste fase is succesvol verlopen. De belangrijkste inhoudelijke vraagstukken en knelpunten waren:

- bepaling van de algemene grondslagen voor waardering en resultaatbepaling (in hoeverre aansluiten bij beschikbare standaarden);
- bepaling van de vormgeving en indeling van het *annual report*;
- bepaling van specifieke verslaggevingsvoorschriften voor overheids-specifieke posten;

- de verhouding verantwoording (baten-lastenstelsel) en begroting en *appropriation (nu nog kasstelsel)*;
- de verhouding *government accounting* en *national accounting*.

De belangrijkste les uit Zweden is dat aparte toepassing van het baten-lastenstelsel op alleen de verantwoording en handhaving van het kasstelsel voor de begroting onverstandig is en tot veel matchingproblemen leidt. Invoering van *accrual accounting* én *accrual budgeting* tegelijkertijd is raadzaam. Ook belangrijk is niet volledig de private sector standaarden te volgen en oog te hebben voor overheidsspecifieke posten. Thans wordt de implementatie van *accrual accounting* geëvalueerd door de Universiteit van Lund.

In deze bijlage worden enkele aanvullende, technische details van beide standaarden weergegeven.

IPSAS

De belangrijkste waarderingsgrondslag voor de activa, de passiva, de baten en de lasten is de historische uitgaafprijs.

Het hoofdonterscheid op de balans is het onderscheid tussen de *current* en *non-current assets* (vlottende en niet-vlottende activa), en de *current* en *non-current liabilities* (vlottende en niet-vlottende verplichtingen).

Activering als een materieel vast actief vindt slechts plaats indien:

- het waarschijnlijk is dat toekomstige economische voordelen of dienstenpotentieel (*service potential*) verbonden met het actief naar de eenheid zal stromen; en
- de kostprijs of de reële/marktwaarde (*fair value*) van het actief van de eenheid betrouwbaar kan worden gemeten.

Een actief moet worden gerubriceerd als een vlottend actief indien het:

- wordt verwacht te worden gerealiseerd in of wordt aangehouden voor verkoop of gebruik binnen de normale duur van de bedrijfscyclus van de eenheid;
- voornamelijk wordt aangehouden voor handelsdoeleinden of voor de korte termijn en wordt verwacht te worden gerealiseerd binnen twaalf maanden na balansdatum; of
- liquide middelen of een kasequivalent is.

Alle andere activa moeten worden gerubriceerd als niet-vlottende activa.

De volgende posten moeten minimaal op de balans worden opgenomen:

- a. *property, plant and equipment* (bedrijfsgebouwen, -terreinen, machines en installaties);
- b. *intangible assets* (immateriële activa);
- c. *financial assets* (financiële activa; exclusief bedragen begrepen onder d, f en h);
- d. *investments* (deelnemingen), verantwoord volgens de *equity* methode;
- e. *inventories* (voorraden);
- f. *recoverables from non-exchange transactions* (vorderingen uit niet-ruil transacties), inclusief transfers (belastingen en overdrachten);
- g. *receivables from exchange transactions* (vorderingen uit ruiltransacties);
- h. *cash* (liquide middelen) en *cash equivalents* (kasequivalenten);
- i. *taxes and transfers payable* (te betalen belastingen en overdrachten);
- j. *payables under exchange transactions* (schulden uit ruiltransacties);
- k. *provisions* (voorzieningen);
- l. *non-current liabilities* (niet-vlottende schulden);
- m. *minority interest* (minderheidsbelang);
- n. *net assets/equity* (eigen vermogen).

Als voorkeursbehandeling van materiële vaste activa als bedrijfsgebouwen, bedrijfsterreinen, machines en installaties geldt de historische kostprijs. Een toegestane alternatieve waardering voor deze activa is de marktwaarde/reële waarde (*fair value*).

Er is geen specifieke afschrijvingsmethode voorgeschreven. Er dient op een systematische wijze over de gebruiksduur te worden afgeschreven. De gebruikte afschrijvingsmethode moet het patroon reflecteren waarin het economisch nut/de economische voordelen of het dienstenpotentieel van het actief wordt geconsumeerd door de eenheid. De afschrijvingskosten voor elke periode moeten worden erkend als kosten tenzij deze zijn opgenomen in de boekwaarde van een ander actief.

De restwaarde op de datum van verwerving wordt niet gewijzigd bij afschrijving op basis van de historische kosten. Bij de toegestane alternatieve waardering (op reële waarde) echter, wordt bij iedere herwaardering een nieuwe schatting van de restwaarde gemaakt.

De gebruiksduur van materiële vaste activa moet periodiek worden beoordeeld. Indien het verwachte restant van de gebruiksduur belangrijk verschilt van voorgaande schattingen, moeten de afschrijvingskosten voor de huidige en toekomstige perioden worden aangepast.

Voor diverse specifieke overheidsposten zullen specifieke regels worden ontwikkeld. Voor de post «belastingopbrengsten» is hiermee inmiddels een begin gemaakt.

Voorzieningen zijn slechts toegestaan indien aan drie voorwaarden is voldaan, te weten:

- er is sprake van een huidige juridische of constructieve verplichting (*legal or constructive obligation*);
- het is waarschijnlijk dat deze verplichting tot een uitstroom (*outflow*) van economische voordelen of dienstenpotentieel zal leiden;
- er kan een betrouwbare schatting worden gemaakt van het bedrag van de verplichting.

Het eigen vermogen wordt zoals gebruikelijk bepaald als saldo van activa en verplichtingen. Ook maakt een overzicht van mutaties in het eigen vermogen deel uit van de financiële verantwoording.

Belangrijke posten in de staat van baten en lasten zijn:

- *revenue from operating activities* (opbrengst uit primaire bedrijfsuitoefening);
 - *surplus or deficit from operating activities* (overschot of tekort uit primaire bedrijfsuitoefening);
 - *finance costs* (financieringskosten);
 - *extraordinary items* (buitengewone posten).
- De sluitpost van de staat van baten en lasten is het *net surplus or deficit for the period* (netto overschot of tekort voor de periode).

Een *capital charge* wordt niet toegepast.

ESR 1995

Alle in de balans opgenomen activa en passiva worden gewaardeerd tegen de marktprijzen per balansdatum.

Economische activa zijn waardeobjecten waarover eigendomsrechten worden uitgeoefend door institutionele eenheden, afzonderlijk of collectief, en waaruit economische baten kunnen voortvloeien voor degenen die deze eenheden bezitten of gedurende een bepaalde periode gebruiken.

De economische baten bestaan uit primaire inkomens voortkomend uit het gebruik van het activum (exploitatieoverschot bij eigen gebruik; inkomen uit vermogen bij gebruik door anderen) en de waarde, met

inbegrip van eventuele waarderingsverschillen, die kan worden gerealiseerd door het activum te verkopen of te liquideren.

Er wordt een balans opgesteld voor sectoren, de totale economie en het buitenland.

Er worden drie categorieën activa onderscheiden:

- geproduceerde niet-financiële activa;
- niet-geproduceerde niet-financiële activa;
- financiële activa (vorderingen).

Tot de activa behoren niet:

- menselijk kapitaal;
- natuurlijke activa die geen economische activa zijn (bijv. lucht, rivierwater);
- voorwaardelijke activa voor zover die niet tot de vorderingen worden gerekend.

Materiële vaste activa dienen zo mogelijk tegen marktprijzen te worden geregistreerd (of tegen basisprijzen in het geval van productie van nieuwe activa in eigen beheer), en anders tegen de vervangingswaarde na aftrek van het geaccumuleerde verbruik van vaste activa. In de balans worden ook de ten laste van de koper komende overdrachtskosten in verband met deze activa, op correcte wijze afgeschreven, opgenomen.

Onder de bruto-investeringen in vaste activa vallen niet:

- transacties die tot het intermediair verbruik behoren zoals:
 - aankoop van kleine gereedschappen voor productiedoeleinden;
 - gewoon onderhoud en gewone reparaties;
 - aankoop van militaire wapens en bijbehorende ondersteunende systemen;
 - aanschaf van vaste activa, bestemd voor gebruik in het kader van operationele lease;
- transacties die als veranderingen in voorraden worden geregistreerd:
 - slachtvee, inclusief pluimvee;
 - voor de houtproductie bestemde bomen (onderhanden werk);
- vervoermiddelen, machines en werktuigen die door huishoudens voor consumptie zijn aangeschaft (consumptieve bestedingen);
- waarderingsverschillen op vaste activa (overige mutaties in activa);
- verliezen op vaste activa door rampen (overige mutaties in activa), bijvoorbeeld vernietiging van in cultuur gebrachte activa en vee door het uitbreken van een ziekte (die gewoonlijk niet door een verzekering wordt gedekt) of schade door abnormaal hoge waterstanden, storm of bosbranden.

Bruto-investeringen in vaste activa worden gewaardeerd tegen aankoop-prijzen inclusief installatiekosten en andere kosten van eigendomsoverdracht.

In eigen beheer geproduceerde investeringen worden gewaardeerd tegen de basisprijzen van soortgelijke vaste activa (hetgeen een toeslag inhoudt voor het netto-exploitatieoverschot of het gemengd inkomen) of tegen de productiekosten indien geen basisprijzen beschikbaar zijn.

De actiefzijde van de balans heeft als hoofdindeling:

- niet-financiële activa;
- vorderingen.

De passiefzijde van de balans heeft als hoofdindeling:

- schulden;

- vermogenssaldo.

De niet-financiële activa worden onderverdeeld in:

- geproduceerde activa;
- niet-geproduceerde activa.

De geproduceerde activa worden onderverdeeld in:

- vaste activa;
- voorraden;
- kostbaarheden.

Vaste activa zijn (geproduceerde) activa die gedurende meer dan een jaar herhaaldelijk of voortdurend in een productieproces worden gebruikt. Vaste activa omvatten materiële en immateriële vaste activa. Voorbeelden van materiële vaste activa zijn woningen, overige bouwwerken, vervoermiddelen, machines en werktuigen en in cultuur gebrachte activa, waaronder vee en aanplant van bomen met een regelmatige opbrengst.

Niet-geproduceerde activa bestaan uit materiële en immateriële activa. Voorbeelden van niet-geproduceerde materiële activa zijn:

- grond;
- minerale reserves;
- niet in cultuur gebrachte biologische hulpbronnen;
- waterreserves.

Er zijn geen specifieke afschrijvingsmethoden en -termijnen voorgescreven, ofschoon de lineaire methode de voorkeur heeft.

Het verbruik van vaste activa (dat moet worden onderscheiden van fiscale en commerciële afschrijvingen) moet worden geraamd op basis van de kapitaalgoederenvoorraad en de waarschijnlijke gemiddelde economische levensduur van de verschillende soorten goederen. Voor de berekening van de kapitaalgoederenvoorraad wordt de *perpetual inventory method* aanbevolen voor het geval rechtstreekse informatie hierover ontbreekt. De kapitaalgoederenvoorraad dient te worden gewaardeerd tegen de aankooprijzen in de lopende verslagperiode.

Het verbruik van vaste activa wordt berekend volgens de lineaire methode, waarbij de waarde van de vaste activa gelijkmatig over de hele levensduur van het goed wordt afgeschreven. Toch kan, afhankelijk van het tempo waarin een vast actief minder doelmatig wordt, de berekening van het verbruik van vaste activa volgens de zogenaamde meetkundige afschrijvingsmethode noodzakelijk zijn.

Belastingen worden geregistreerd op het moment dat zich activiteiten, transacties of andere gebeurtenissen voordoen die verplichten tot het betalen van belastingen. Echter het ESR rekent geen ontbrekende belastingen toe die niet blijken uit belastingaanslagen en- aangiften.

Als voorzieningen noemt het ESR noemt de verzekeringstechnische voorzieningen. Hierbij wordt verwezen naar de EEG-Richtlijn betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen. Genoemd worden:

- voorzieningen pensioen- en levensverzekering;
- vooruitbetaalde premies en voorzieningen voor openstaande aanspraken.

In de balans wordt als «eigen vermogen» een vermogenssaldo bepaald.

Er wordt geen exploitatieresultaat bepaald omdat er geen resultatenrekening wordt opgesteld. De term «exploitatieoverschot» wordt wel gebruikt, maar heeft hier een andere betekenis.

In het ESR is geen sprake van een *capital charge*.

- Algemene Rekenkamer, *Brief van 24 september 2001 aan de voorzitter van de Commissie voor de Rijksuitgaven der Tweede Kamer der Staten-Generaal, betreffende de invoering van het baten-lastenstelsel*, Den Haag, 2001.
- Algemene Rekenkamer, *Verslag van het baten-lasten-seminar*, Den Haag, 2002.
- Bac, A. D., Het baten-lastenstelsel in Nederland, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 2002, p. 220–235.
- Bartholomeus, P., en A. D. Bac, Naar internationale verslaggevingsrichtlijnen voor overheden, in: *De Accountant*, maart 2002, p. 48–51.
- Beleidsgroep Begrotingsstelsel, *Eigentijds Begroten*, Den Haag, 2001.
- Berg, J. W. van den, en L. H. Kok, Eigentijds Begroten, in: *Openbare Uitgaven*, 5, 2001, p. 211–216.
- Beuker, H. S., en M. Dees, Baten-lastenstelsel bij rijksoverheid: een eeuwige discussie?, in: *Overheidsmanagement*, 2, 2002, p. 32–36.
- Blöndal, J. R., *Budgeting in Sweden*, OECD, 2001.
- Blöndal, J. R., Het baten-lastenstelsel in internationaal perspectief, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 2002, p. 194–204.
- Bonnema, W., Een baten-lastenstelsel voor de rijksdienst, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 1997, p. 195–199.
- Brinks, R. H., en T. A. M. Witteveen, *Toegang tot de rijksbegroting*, Den Haag, 2001.
- Damoiseaux, R., J. Poot en W. Schellekens, Het baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid, van partiële naar integrale toepassing?, in: *De Accountant*, mei 2000, p. 604–607.
- Dees, M. en P. A. Neelissen, Externe verslaggeving van zelfstandige bestuursorganen – Eenheid in verscheidenheid, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, april 1998, p. 172–186.
- Dees, M., P. A. Neelissen en A. van Zanen-Nieberg, Baten-lastenstelsel voor rijksoverheid?, in: *De Accountant*, oktober 2002, p. 48–53.
- Dees, M., P. A. Neelissen en A. van Zanen-Nieberg, De Algemene Rekenkamer en het baten-lastenstelsel, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 2002, p. 205–211.
- Department of Finance and Administration, *Annual report 2000–2001*, Canberra, 2001.
- Dussen, J. W., Baten- en lastenstelsel als begrotingsstelsel voor het Rijk – Comptabiliteit, Majesteit, is geen kleinigheid, in: *Overheidsmanagement*, november 2000, p. 282–286.
- Eerste Kamer der Staten-Generaal, *Wijziging van enkele artikelen van de Comptabiliteitswet houdende onder andere de verdere invoering van het baten-lastenstelsel als begrotingsstelsel bij het Rijk en de invoering van een interne begrotingsreserve (Zevende wijziging van de Comptabiliteitswet)*, 26 974 nr. 146c, Den Haag, 2001.
- Ekonomistryningsverket (Swedish National Financial Management Authority), *Conceptual framework for the preparation and presentation of financial statements in central government*, Stockholm, 2002.
- Europese Gemeenschappen, *Verordening (EG) Nr. 2223/96 van de Raad van 25 juni 1996 inzake het Europees Systeem van Nationale en Regionale Rekeningen in de Gemeenschap*, L 310, Brussel, 1996.
- FASAB, The hierarchy of accounting standards, in: *FASAB Facts*, Washington, 2002.
- Guthrie, J., Application of accrual accounting in the Australian public sector – rethoric or reality?, in: *Financial Accountability & Management*, februari 1998, p. 1–19.

Her Majesty's Treasury, *Managing Resources, Analysing resource accounts: an introduction*, Londen, 2001.

Her Majesty's Treasury, *Managing Resources, Analysing resource accounts: user's guide*, Londen, 2001.

Her Majesty's Treasury, *Managing Resources, Full implementation of resource accounting and budgeting*, Londen, 2001.

Her Majesty's Treasury, *Resource Accounting Manual*, Londen, 2002.

Hogendoorn, A. C., L. H. Kok en R. P. van Oosteroom, De kogel is door de kerk, een integraal baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, in: *Openbare Uitgaven*, 2, 2001, p. 64–72.

Holmes, J. W., en T. Wileman, *Towards better governance – public service reform in New Zealand (1984–94) and its relevance to Canada*, Auditor General of Canada, Toronto, 1994.

IFAC Public Sector Committee, *Perspectives on accrual accounting (Occasional paper 3)*, New York, 1997.

IFAC Public Sector Committee, *Presentation of financial statements (IPSAS 1)*, New York, 2000.

IFAC Public Sector Committee, *Property, plant and equipment (IPSAS 17)*, New York, 2001.

IFAC Public Sector Committee, *Provisions, contingent liabilities and contingent assets (IPSAS 19)*, New York, 2002.

IFAC Public Sector Committee, *Resource Accounting: framework of accounting standard setting in the UK central government sector*, New York, 2002.

Ijiri, Y., *The foundations of accounting measurement, A mathematical, economic, and behavioral inquiry*, 1967.

Jones, R., Het baten-lastenstelsel in het Verenigd Koninkrijk, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 2002, p. 232–235.

Jones, R., National accounting, government budgeting and the accounting discipline, in: *Financial Accountability & Management*, 2, mei 2000, p. 101–116.

Jones, R., Public versus private: the empty definitions of national accounting, in: *Financial Accountability & Management*, 2, mei 2000, p. 167–178.

Kraak, A. D., Baten-lastenstelsel bij het Rijk: van controller naar bedrijfs-econoom, in: *Controllers Magazine*, april 2001, p. 39–42.

Kraak, A. D., Meer lasten dan baten?, in: *Controllers Magazine*, augustus/september 2002, p. 18.

Lüder, K., Het baten-lastenstelsel in Duitsland, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 2002, p. 236–239.

Lüder, K., National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition, in: *Financial Accountability & Management*, 2, mei 2000, p. 117–128.

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Financiële verslaglegging opnieuw geijkt(verslag congres 3 oktober 2001)*, Den Haag, 2001.

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten*, Den Haag, 2003.

Ministerie van Financiën, *Regeling Vermogensvoorschriften Baten-lastendiensten 2001*, Den Haag, 2001.

Ministerie van Financiën, *Handboek Financiële Informatie en Administratie Rijksoverheid (HAFIR)*, Den Haag, 2001.

Ministerie van Financiën, *Verslag studiereis Australië en Nieuw Zeeland*, Den Haag, 2002.

Ministry of Finance, *Budget 2001 – The estimates of appropriations for the Government of New Zealand for the year ending 30 June 2002*, Wellington, 2001.

Ministry of Finance, *Financial statements of the Government of New Zealand for the year ended 30 June 2001*, Wellington, 2001.

Minister for Finance and Administration, *Consolidated financial statements for the year ended 30 June 2001*, Canberra, 2001.

Mol, N. P., Baten-lastenstelsel voor Rijksbegroting principieel onjuist, in: *Openbaar Bestuur*, 10, 1997, p. 9–13.

Mol, N. P., Openbaar bestuur of openbaar bedrijf? Het comptabel bestel in de twintigste eeuw, in: *Openbaar Bestuur*, 3, 1998, p. 6–11.

Mol, N. P., *De toegevoegde waarde van de overheid*, Enschede, 2000.

Mol, N. P., Van kasstelsel naar baten-lastenstelsel: tégen, in: *Publiek Management*, november 2000, p. 21–22.

Mol, N. P., Schijngeesten van baten-lasten, in: *Openbare Uitgaven*, 2, 2001, p. 73–80.

Mol, N. P., Overheidsresultaten, in: *Overheidsmanagement*, 2, 2001, p. 46–53. NIVRA, *Het gebruik van het baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid, van partiële naar integrale invoering?*, Amsterdam, 2000.

OECD, *Accrual accounting and budgeting practices in member countries: overview*, Parijs, 2000.

OECD, *Issues and developments in public management: United States – 2000*, Parijs, 2001.

Oosteroom, R. P. van, en M. A. Soons, Ervaringen met het baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, april 2001, p. 142–149.

Pallot, J., A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting, in: *Financial Accountability & Management*, november 2001, p. 383–400.

Regeringskansliet, *Performance budgeting in Sweden – Outline of a reform programme*, Stockholm, 2001.

Ros, A. P., De rijksbegroting over de streep, in: *Openbare Uitgaven*, 5, 2001, p. 217–225.

Ros, A. P., Het nieuwe begrotingsstelsel van het Rijk, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 2002, p. 192–193.

Ros, A. P., *De capital charge in het Eigentijds Begrotingsstelsel*, Rotterdam, 2002.

Ryan, C., K. Dunstan, en T. Stanley, Constituent participation in the Australian public sector accounting standard-setting process : the case of ED55, in: *Financial Accountability & Management*, 2, mei 1999 p. 173–199.

Schoten, E. M. A. van, Draagt de keizer kleren? De kosten van een baten-lastenstelsel, in: *Overheidsmanagement*, 9, 2002, p. 228–232.

Shaw, P., Resource Accounting and Budgeting in the UK, in: *IFAC Quarterly*, oktober 1999, p. 14–16.

Steenhoven, K. van der, Van kasstelsel naar baten-lastenstelsel: vóór, in: *Publiek Management*, november 2000, p. 17–19.

Stevens Redburn, F., *How should the Government measure spending? The uses of accrual accounting*, 1993.

Tongeren, Th. A. van, en S. J. Keuning, Overheidsadministraties en nationale rekeningen, in: *Openbare Uitgaven*, 4, 2002, p. 212–219.

Tongeren, Th. A. van, Rijksoverheid over op een baten-lastenstelsel: boekhoudregels nationale rekeningen, in: *Controllers Magazine*, augustus/september 2002, p. 60–63.

Treasury of New Zealand, *Putting it together – an explanatory guide to the New Zealand public sector financial management system*, Wellington, 1996.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Miljoenennota 1999*, 26 200 nr. 1, Den Haag, 1998.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Miljoenennota 2000*, 26 800 nr. 1, Den Haag, 1999.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Miljoenennota 2001*, 27 800 nr. 1, Den Haag, 2000.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Miljoenennota 2002*, 28 000 nr. 1, Den Haag, 2001.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Miljoenennota 2003*, 28 600 nr. 1, Den Haag, 2002.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Nota over de toestand van 's Rijks Financiën, brief van de Minister van Financiën inzake verslag bijeenkomst OECD*, 27 400 nr. 40, Den Haag, 2000.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Nota over de toestand van 's Rijks Financiën, brief van de Minister van Financiën inzake ESR'95 en IPSAS*, 28 000 nr. 25, Den Haag, 2001.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Verslag van een Algemeen Overleg*, 27 400 nr. 41, Den Haag, 2001.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Verslag van een Algemeen Overleg*, 28 000 nr. 21, Den Haag, 2001.

Tweede Kamer der Staten Generaal, *Tweede rijksbrede evaluatie van het baten-lastendienstmodel, Kabinetsstandpunt*, Den Haag, 2002.

United States General Accounting Office, *Accrual budgeting Experiences of other nations and implications for the United States*, Washington, 2000.

United States Treasury, *Financial Report of the United States Government 2000*, Washington, 2001.

Wassenaar, M., en P. Scholten, Ontwikkelingen in het begrotingsstelsel in het Verenigd Koninkrijk, in: *Openbaar bestuur*, 9, 2000, p. 26–28.

Wassenaar, M., en L. Kok, Het Rijk gaat over op een baten-lastenstelsel, in: *Overheidsmanagement*, 2, 2001, p. 36–39.

BW	Burgerlijk Wetboek
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CMFB	Comité voor Monetaire, Financiële en Betalingsbalans-statistieken
CRU	Commissie voor de Rijksuitgaven (vaste commissie Tweede Kamer)
CV	Comptabiliteitsvoorschriften
CW	Comptabiliteitswet
ESR 1995	Europees Stelsel van Nationale en Regionale Rekeningen
EU	Europese Unie
FAMO	Federatie van Algemene Middelen managers bij de Overheid
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IAS	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	Internationaal Monetair Fonds
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPO	Interprovinciaal Overleg
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
NAVO	Noord-Atlantische Verdragsorganisatie
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
PSC	Public Sector Committee (IFAC)
RAM	Resource Accounting Manual
RJ	Raad voor de Jaarverslaggeving
RWT	Rechtspersoon met een Wettelijke Taak
SNA 1993	System of National Accounts (VN)
VBTB	Van Beleidsbegroting tot Beleidsverantwoording
VNG	Vereniging van Nederlandse Gemeenten
ZBO	Zelfstandig Bestuursorgaan

accrual accounting

Boekhouden en verantwoorden op baten-lastenbasis.

accrual budgeting

Begroten op baten-lastenbasis.

activa

Op de balans opgenomen bezittingen van een organisatie.

activeren

Op de balans opnemen van bezittingen.

actuele waarde

Waarderingsmethode waarbij de huidige waarde van een actief (bezitting) wordt bepaald. De actuele waarde kent drie mogelijke verschijningsvormen: vervangingswaarde (marktwaaarde bij aankoop of vervaardiging van een vergelijkbaar actief), directe opbrengstwaarde (marktwaaarde bij verkoop van het actief) en indirecte opbrengstwaarde (verwachte waarde van het actief op basis van verwachte toekomstige baten gegenereerd door het actief).

afschrijving

Manier waarop de waardevermindering van een actief (bezitting) boekhoudkundig wordt verwerkt.

agentschap

Onderdeel van een ministerie waarvoor een afgezonderd en afwijkend beheer wordt gevoerd, met als doel een doelmatiger beheer te realiseren. Agentschappen voeren een baten-lastenstelsel, hebben een eigen begroting en verantwoording en staan los van de begrotingsadministratie van het moederministerie. De ministeriële verantwoordelijkheid is niet gewijzigd.

balans

Overzicht van activa en passiva («standen») van een organisatie, dat inzicht biedt in de vermogenspositie van een organisatie.

baten-lastenstelsel

Stelsel waarbij uitgaven en ontvangsten worden toegerekend aan het tijdvak waarin het verbruik van goederen en diensten plaatsvindt en de baten ontstaan. Dit stelsel maakt het mogelijk om de kosten (lasten) en opbrengsten (baten) af te leiden uit de administratie.

baten (opbrengsten)

Aan een periode *toegerekende* ontvangsten, waarbij niet het moment van ontvangst, maar het realisatiemoment doorslaggevend is.

capital charge

In rekening gebrachte kosten van het beslag op liquide middelen, die zijn vastgelegd in activa.

cash accounting

Boekhouden en verantwoorden op kasbasis.

cash budgeting

Begroten op kasbasis.

comptabiliteitsvoorschriften

Regelgeving voor de inrichting van de begroting en financiële verantwoording van een organisatie in de publieke sector.

consolidatie

Integratie van de afzonderlijke jaarrekeningen van organisaties die tot een groter geheel behoren.

eigen vermogen

Saldo van bezittingen en vreemd vermogen van een organisatie. In de publieke sector voornamelijk bestaand uit reserves.

exploitatieresultaat

Zie resultaat.

government accounting

Stelsel voor het opstellen van verantwoordingen van overheidsorganisaties.

historische kostprijs

Waarderingsmethode waarbij de in het verleden betaalde waarde of vervaardigingskosten van een actief (bezitting) wordt gehanteerd. De historische waarde kent twee mogelijke verschijningsvormen: aanschaffingsprijs of vervaardigingswaarde.

integraal baten-lastenstelsel

Baten-lastenstelsel voor de gehele centrale overheid, dus alle ministeries. Zie onderscheid met «volledig» baten-lastenstelsel.

kasstelsel

Stelsel waarbij uitgaven en ontvangsten worden toegerekend aan het tijdvak waarin de feitelijke uitgaven en ontvangsten plaatsvinden.

kasstroomoverzicht

Overzicht van uitgaven en ontvangsten (kasstromen).

kosten

Zie lasten.

lasten (kosten)

Aan een periode *toegerekende* uitgaven, waarbij niet het moment van betaling, maar het verbruiksmoment doorslaggevend is.

liquiditeit

Mate waarin een organisatie aan haar kortlopende schulden kan voldoen.

lineaire afschrijvingsmethode

Manier van afschrijven waarbij het bedrag van de afschrijving elk jaar gelijk is.

national accounting

Stelsel voor het opstellen van de nationale rekeningen (conform de standaarden van de Verenigde Naties, SNA 1993, of de Europese Unie, ESR 1995).

netto-resultaat

Zie resultaat.

ontvangsten

Daadwerkelijk in een periode *ontvangen* bedragen. Zie onderscheid met opbrengsten/baten.

opbrengsten

Zie baten.

passiva

Totaal van het op de balans opgenomen eigen en vreemd vermogen.

reserves

Bedrag dat met (bestemmingsreserves) of zonder (algemene reserve, onverdeelde winst) doel opzij is gezet en dat op de balans voorkomt onder eigen vermogen. Een reserve wordt opgebouwd met of aangevuld uit het positieve resultaat van een organisatie. Een negatief resultaat wordt op de reserves in mindering gebracht.

resultaat

Saldo van baten en lasten van een organisatie. Ook aangeduid als netto- of exploitatieresultaat.

resultatenrekening

Zie staat van baten en lasten.

solvabiliteit

Mate waarin een organisatie aan al haar financiële verplichtingen kan voldoen.

staat van baten en lasten

Overzicht van baten en lasten («stromen») van een organisatie en het saldo hiervan (resultaat), dat inzicht biedt in het financiële resultaat van een organisatie. Zie ook resultatenrekening.

uitgaven

Daadwerkelijk in een periode *betaalde* bedragen. Zie onderscheid met kosten/lasten.

verplichtingen

Financiële vertaling van een beslissing van of namens de minister op grond waarvan derden juridisch afdwingbaar aanspraak kunnen maken op een geldelijke betaling door de rijksoverheid.

verplichtingen-kasstelsel

Combinatie van kasstelsel en verplichtingenstelsel. De uitgaven en ontvangsten worden toegerekend aan het tijdvak waarin de feitelijke uitgaven en ontvangsten plaatsvinden. Tevens wordt inzicht gegeven in de financiële consequenties van aangegane verplichtingen.

volledig baten-lastenstelsel

Baten-lastenstelsel met alle kenmerken van een volwaardig baten-lastenstelsel, dat wil zeggen: baten, lasten, resultaat, activa (bezittingen), passiva (schulden, voorzieningen en eigen vermogen), matching van baten en lasten, toerekening baten en lasten aan de «gebruiksperiode» e.d.. Zie onderscheid met «integraal» baten-lastenstelsel.

voorzieningen

Deel van het (vreemd) vermogen van een organisatie dat met een duidelijk en speciaal doel opzij is gezet om in de toekomst aan bepaalde financiële verplichtingen te voldoen.

Volgens Titel 9 Boek 2 BW dienen voorzieningen te worden opgenomen voor (a) verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs is te schatten; (b) op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten; (c) kosten welke in een volgend boekjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het boekjaar of in een voorafgaand boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren.

vreemd vermogen

Schulden en voorzieningen van een organisatie.

waarderingsgrondslagen

Uitgangspunten en methoden die worden gebruikt bij het bepalen van de waarde van posten (activa, passiva, baten en lasten) in de jaarrekening van een organisatie.

winst- en verliesrekening

Equivalent van de staat van baten en lasten of resultatenrekening in de private sector.

zelfstandig bestuursorgaan (ZBO)

Orgaan waaraan de uitoefening van een wettelijke taak is opgedragen, zonder dat er sprake is van (volledige) ondergeschiktheid aan de minister, en die voor de uitoefening van de taak uit collectieve middelen (rijksbijdragen en heffingen) wordt gefinancierd.