

Vergaderjaar 2010–2011

32 755

Staatsbalans: zicht op staatsvermogen

Nr. 2

RAPPORT

Inhoudsopgave

| | Pag. | |
|----------|--|-----------|
| 1 | Inleiding | 3 |
| 2 | Een balans | 5 |
| 2.1 | Internationale standaarden voor externe financiële verslaggeving | 5 |
| 2.2 | Een balans als onderdeel van financiële verslaggeving | 6 |
| 2.3 | Doel en reikwijdte van een balans | 6 |
| 2.4 | Samenstelling balans: de balansposten | 7 |
| 2.5 | Kwaliteit van informatie op een balans | 8 |
| 3 | De huidige Staatsbalans | 10 |
| 3.1 | Wettelijk kader van de Staatsbalans: de CW | 10 |
| 3.2 | De Staatsbalans als onderdeel van de financiële verslaggeving Rijk | 12 |
| 3.3 | Doel en reikwijdte van de Staatsbalans | 13 |
| 3.3.1 | Doel: verantwoorden en informeren | 13 |
| 3.3.2 | Consolidatiekring: Staat der Nederlanden | 15 |
| 3.3.3 | Ministeriële verantwoordelijkheid | 16 |
| 3.4 | Samenstelling Staatsbalans | 17 |
| 3.4.1 | De balansposten | 17 |
| 3.4.2 | Waardering van de posten: waarderingsgrondslag ESR95 | 20 |
| 3.4.3 | Berekening van het Staatsvermogen | 23 |
| 3.5 | Informatie Staatsbalans | 24 |
| 3.5.1 | Informatiebronnen voor de Staatsbalans | 24 |
| 3.5.2 | Totstandkoming Staatsbalans | 25 |
| 3.5.3 | Waarborgen betrouwbaarheid cijfers Staatsbalans | 25 |
| 4 | Observaties en aanbevelingen | 28 |
| 4.1 | Overzicht observaties | 28 |
| 4.2 | Aanbevelingen voor de korte termijn | 30 |
| 4.3 | Aanbevelingen voor de lange termijn | 31 |

| | | |
|-------------------|--|-----------|
| 5 | Reactie minister van Financiën en nawoord Algemene Rekenkamer | 33 |
| 5.1 | Reactie van de minister van Financiën | 33 |
| 5.2 | Nawoord van de Algemene Rekenkamer | 34 |
| Bijlage 1 | Motie-Van Geel c.s. | 36 |
| Bijlage 2 | Discussies over de Staatsbalans in het verleden | 37 |
| Bijlage 3 | Samenstelling van de Staatsbalans | 40 |
| Bijlage 4 | Afkortingen | 41 |
| Bijlage 5 | Methodologische verantwoording | 42 |
| Literatuur | | 43 |

1. INLEIDING

De economische crisis heeft aangetoond dat een alerte en slagvaardige overheid onontbeerlijk is voor gezonde overheidsfinanciën. Dat kan alleen op basis van een solide en transparant financieel beleid, dat toegankelijk en transparant is voor het parlement en de burgers. De Staatsbalans is een van de instrumenten waarmee de Nederlandse overheid inzicht geeft in de vermogenspositie van de Staat en daarmee in de resultaten van haar financiële beleid.

De Staatsbalans is geen onderwerp van de jaarlijkse controle van de Algemene Rekenkamer volgens de Comptabiliteitswet (CW) 2001. Op 20 mei 2010 heeft de Tweede Kamer ons verzocht voortaan de volledigheid en juistheid van de Staatsbalans te toetsen en hierover in de toekomst te rapporteren in ons rapport bij het Financieel Jaarverslag Rijk.¹

Wij hebben met dit onderzoek de (totstandkoming van de) huidige Staatsbalans in beeld gebracht en in het perspectief geplaatst van algemeen (internationaal) aanvaarde verslaggevingsregels en overige relevante inzichten. Hierover informeren wij de Tweede Kamer met deze rapportage.

Na onze publicatie in mei 2011 zouden wij graag een gesprek willen faciliteren over de Staatsbalans met en tussen de belangrijkste betrokken spelers: de Tweede Kamer, het Ministerie van Financiën en het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Wij streven ernaar om met dit gesprek tot een duidelijk beeld te komen over de informatiebehoefte bij de Tweede Kamer en de rol die de Staatsbalans kan spelen in de informatiepositie van de Tweede Kamer.

In deze rapportage over de Staatsbalans gaan we in op alle facetten van de Staatsbalans en geven wij aan hoe de huidige Staatsbalans is opgebouwd en tot stand komt in het licht van algemeen aanvaarde (internationale) standaarden voor financiële verslaggeving in de publieke sector. Het doel van dit rapport is drieledig:

- inzicht geven in de inhoud en samenstelling van de Staatsbalans en in de problemen die zich op het punt van volledigheid en juistheid voordoen, gelet op de regels die aan de Staatsbalans worden gesteld;
- het op gang brengen van een discussie met het Ministerie van Financiën en de Tweede Kamer over de informatiewaarde van de Staatsbalans. De keuzes die naar aanleiding van deze discussie worden gemaakt zijn van belang voor de vraag of, en zo ja hoe, de Algemene Rekenkamer in de toekomst de juistheid en volledigheid van de Staatsbalans en de daarin opgenomen posten kan toetsen;
- het informeren van de Tweede Kamer op grond van het verzoek verwoord in de motie-Van Geel c.s.

De centrale vraag die wij uiteindelijk, in samenspraak met de Tweede Kamer en het Ministerie van Financiën, willen beantwoorden luidt:

«Is de informatie die onder verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën is opgenomen in de Staatsbalans volledig en juist en geeft de Staatsbalans inzicht in de actuele vermogenspositie van de Staat der Nederlanden?»

¹ Motie-Van Geel c.s.: Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 32 360, nr. 4. Zie bijlage 1 bij dit rapport voor de tekst uit de motie.

In hoofdstuk 2 beschrijven we wat de kenmerken zijn van een volledige en juiste balans. We gebruiken daarbij internationaal aanvaarde richtlijnen voor financiële verslaggeving in de publieke sector als referentiekader.

In hoofdstuk 3 gaan we in op hoe de Staatsbalans er op dit moment uitziet. In vergelijking met hoofdstuk 2 vallen dan een aantal zaken op die we onder de aandacht brengen in de vorm van «observaties». Deze observaties kunnen aanleiding zijn voor de Tweede Kamer om een aantal randvoorwaarden te stellen aan de inhoud en de totstandkoming van de Staatsbalans en aan de jaarlijkse controle van de Staatsbalans. In hoofdstuk 4 doen we enkele aanbevelingen, zowel voor de korte termijn als voor de lange termijn. Onze observaties dienen daarbij als leidraad. Ten slotte geven we in hoofdstuk 5 de reactie van de minister van Financiën op ons rapport weer, gevolgd door ons nawoord.

2. EEN BALANS

In dit hoofdstuk staan we stil bij de eisen die aan een balans worden gesteld. We gaan daarbij uit van internationaal aanvaarde richtlijnen voor financiële verslaggeving in de publieke sector, de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

De huidige Staatsbalans wordt opgesteld op basis van het Europees Stelsel van nationale en regionale rekeningen uit 1995 (ESR95). Naast ESR 95 bieden de IPSAS-richtlijnen het enige voor hand liggende alternatief als referentiekader voor (posten op) een balans in de publieke sector.² Dat betekent uitdrukkelijk niet dat de Algemene Rekenkamer een keuze voorschrijft voor een bepaald stelsel dat ten grondslag moet liggen aan de Staatsbalans.

Wij gebruiken de IPSAS richtlijnen uitsluitend als referentie om de Tweede Kamer inzicht te bieden in hoe een volledige en juiste balans in de publieke sector eruit zou kunnen zien. Veel van onze observaties over de huidige Staatsbalans worden bovendien niet veroorzaakt door de keuze voor een bepaald stelsel. Deze observaties zouden wij ook hebben gehad bij een Staatsbalans die niet gewaardeerd zou zijn op basis van ESR95 maar bijvoorbeeld op basis van IPSAS-richtlijnen.

We gaan eerst in op de internationale standaarden voor externe financiële verslaggeving (§2.1). Vervolgens komt aan bod wat deze standaarden betekenen voor:

- de plek die de balans inneemt in de externe verslaggeving (§2.2);
- de mogelijke doelen en reikwijdtes van een balans (§2.3);
- de posten die je op een balans mag verwachten (§2.4);
- de kwalitatieve eisen waaraan de informatie die je per post opneemt zou moeten voldoen (§2.5).

2.1 Internationale standaarden voor externe financiële verslaggeving

IFRS voor ondernemingen

Ondernemingen moeten door externe verslaggeving periodiek aangeven hoe hun financiële situatie ervoor staat. Wereldwijd zijn hiervoor standaarden ontwikkeld door de *International Accounting Standards Board* (IASB). De IASB begon aanvankelijk met het opstellen van vrij algemene standaarden, de *International Accounting Standards* (IAS), tegenwoordig de *International Financial Reporting Standards* (IFRS). De steeds sterkere behoefte aan inhoudelijke harmonisatie op Europees niveau heeft geleid tot de beslissing van de Europese Unie om IFRS vanaf 2005 voor de jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen verplicht te stellen.

IPSAS voor de publieke sector

De IFRS-standaarden zijn ontwikkeld voor ondernemingen. Deze standaarden zijn door de *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) aangepast voor gebruik binnen de publieke sector en zijn vastgelegd in de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). De IPSAS-standaarden wijken alleen van IFRS-standaarden af als de specifieke karakteristiek – de «eigenheid» – van de publieke sector daarom vraagt. De IPSAS-standaarden kunnen dan ook wel worden aangeduid als de «IFRS-standaarden voor de publieke sector».

² De IPSAS-richtlijnen hebben in principe betrekking op een baten-lastenstelsel en richten zich op een integraal en volledig baten-lastenstelsel voor de gehele overheid. Aangezien de beursgenoteerde ondernemingen binnen de Europese Unie voor hun geconsolideerde jaarrekeningen sinds 2005 de IFRS moeten toepassen en de IPSAS uit de IFRS worden afgeleid, is de verwachting gewettigd dat de IPSAS in de naaste toekomst een steeds grotere rol zullen spelen bij de verslaggeving van entiteiten in de publieke sector. Er is een groeiend aantal landen en internationale organisaties dat de IPSAS-richtlijnen hanteert.

De IASB heeft de basisbeginselen van de regels voor financiële verslaggeving, waar de IPSAS-standaarden op zijn gebaseerd, vastgelegd in een *conceptual framework* (Klaassen et al, 2008, p. 85). Deze basisbeginselen behandelen wij in de volgende paragrafen.

2.2 Een balans als onderdeel van financiële verslaggeving

Volgens de IPSAS-standaarden maakt een balans deel uit van de financiële verslaggeving. Een volledig transparante, samenhangende set van verslaggevingsinformatie bestaat volgens IPSAS in ieder geval uit de volgende componenten:

- a. een balans;
- b. een staat van baten en lasten (of resultatenrekening);
- c. een mutatieoverzicht van het eigen vermogen;
- d. een kasstroomoverzicht;
- e. toelichtingen, bestaande uit een samenvatting van belangrijke waarderingsgrondslagen voor de financiële verslaggeving en andere toelichtende informatie.

Deze richtlijnen gelden voor het baten-lastenstelsel. In de uitgangspunten die IPSAS hanteert voor het kasstelsel ontbreekt een balans (alleen «*cash balances*» moeten worden gerapporteerd). In Nederland wordt het kas-verplichtingenstelsel gehanteerd, een variant op het kasstelsel. De Staatsbalans vloeit niet automatisch voort uit dit stelsel maar uit de CW (zie § 3.1 van dit rapport). In die zin is de Staatsbalans een vreemde eend in de bijt van het kas-verplichtingenstelsel.

Een balans is een momentopname die de financiële situatie van de organisatie weergeeft. Een balans heeft een linker en een rechterzijde. Aan de linkerzijde (de debetzijde) staan de activa. De activa bestaan onder meer uit machines, gebouwen, niet-geproduceerde activa (zoals grond en minerale reserves) en vorderingen. Aan de rechterzijde van de balans (de creditzijde) staan de passiva. De passiva kunnen worden onderverdeeld in eigen vermogen en schulden. Je kunt hierbij denken aan vreemd vermogen of kortlopende schulden. Een standaard indeling van een balans ziet er als volgt uit:

| Activa | Passiva |
|------------------|----------------------|
| Vaste activa | Eigen vermogen |
| Vlottende activa | Lang vreemd vermogen |
| | Kort vreemd vermogen |

2.3 Doel en reikwijdte van een balans

Voordat we ingaan op de balansposten die op een balans thuishoren is het van belang om te weten voor welk doel een balans gebruikt wordt en wat de reikwijdte van een balans is (consolidatiekring: over welke entiteit brengt de balans verslag uit). Voor externe financiële verslaggeving worden twee hoofddoelen onderscheiden (Dees, 2009):

- De verantwoordingsfunctie: via de externe verslaggeving legt een organisatie verantwoording af over haar functioneren en de uitkomsten van het door haar gevoerde beleid. De verantwoordingsfunctie wordt in de literatuur ook wel omschreven met termen als «*accountability*» of «*stewardship*».

- De informatie- of besluitvormingsfunctie: informatie wordt verstrekt om informatiebehoeften van belanghebbenden en belangstellenden die buiten de organisatie staan te bevredigen. De informatiebehoeften vloeien voort uit het feit dat deze groepen besluiten moeten nemen omtrent de te kiezen koers.

Voor externe financiële verslaggeving in de *publieke sector*, is verantwoording een belangrijke verslaggevingsdoelstelling. Zo noemt de *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) «*accountability*» als drijfveer voor de externe verslaggeving, naast of als onderdeel van het informeren van gebruikers.³

Externe verslaggevingsinstrumenten, zoals een balans, kunnen over verschillende entiteiten verslag uitbrengen. Een verslaggevingentiteit bij de overheid kan bijvoorbeeld een ministerie zijn, een rechtspersoon met een wettelijke taak (rwt) of een zelfstandige bestuursorganisatie (zbo) maar ook de overheid als geheel.

2.4 Samenstelling balans: de balansposten

Zoals we eerder al hebben aangegeven is de balans volgens IPSAS alleen onderdeel van de financiële verslaggeving bij het baten-lastenstelsel, niet bij het kas-verplichtingenstelsel. Wij gebruiken daarom de IPSAS richtlijnen uitsluitend als referentiekader om de Tweede Kamer inzicht te bieden in hoe een volledige en juiste balans in de publieke sector eruit zou kunnen zien. Volgens die IPSAS-standaarden dient een balans ten minste onderstaande balansposten te bevatten.⁴

| Balanspost | Omschrijving en voorbeelden |
|--|--|
| a. Materiële vaste activa | Stoffelijke (tastbare) productiemiddelen zoals gebouwen en terreinen |
| b. Vastgoedbeleggingen | Vastgoed dat wordt aangehouden om huuropbrengsten, een stijging van de kapitaalwaarde of beide te realiseren |
| c. Immateriële activa | Vaste activa die niet tastbaar zijn maar wel een rol spelen in het financiële proces (merknamen, uitgavenrechten, computersoftware, licenties, octrooien, copyrights, recepten, formules, modellen, ontwerpen, prototypen) en ontwikkelingskosten (research and development) |
| d. Financiële activa (zonder de bedragen vermeld onder e, g, h, i) | Vaste activa uitgedrukt in geld zoals deelnemingen in andere maatschappijen, aandelen en andere financiële vorderingen |
| e. Investerings | Investerings in infrastructuurprojecten |
| f. Voorraden | Grondstoffen, halffabricaten en voltooide producten, die aanwezig zijn en bestemd zijn voor direct verbruik in het productieproces dan wel voor verkoop. Daarnaast vallen ook kapitaalgoederen die in een bepaald jaar nog niet zijn voltooid hieronder (woningen in aanbouw). |
| g. Vorderingen uit niet-ruil transacties | Vorderingen uit bijvoorbeeld belastingen, overdrachten en subsidies. |

³ International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) is een wereldwijd samenwerkingsverband van rekenkamers. Zie bijvoorbeeld: International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2001). Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance, and Other Information. INTOSAI.

⁴ Zie IPSAS standaard 1.88.

| Balanspost | Omschrijving en voorbeelden |
|---|---|
| h. Vorderingen uit ruiltransacties | Overdracht van goederen waar tegenover geen betaling staat zoals vorderingen uit levering van goederen, diensten, interest, royalties en dividenden. |
| i. Geldmiddelen en kasequivalenten | Banktegoeden, geld in kas. Kasequivalenten zijn activa die onmiddellijk om te zetten zijn in geld, bijvoorbeeld effecten of opties. |
| j. Te betalen belastingen en overdrachten | Verplichting waar geen prestatie tegenover staat. |
| k. Schulden uit ruiltransacties | Schulden waar een dienst of goed tegenover staat. |
| l. Voorzieningen | Dit zijn verplichtingen waarvan de timing en / of het bedrag aan onzekerheden onderhevig is. ¹ Bedrag dat credit op de balans apart is gezet voor verplichtingen die te verwachten zijn. Bij groot onderhoud worden toekomstige kosten al uitgespreid opgevoerd bij de kosten. Als er daadwerkelijk onderhoud komt neemt de voorziening af ter grootte van het onderhoudsbedrag. |
| m. Financiële verplichtingen (zonder de bedragen vermeld onder j, k, l) | Verplichting om liquide middelen of een ander financieel actief aan een andere partij over te dragen. |
| n. Minderheidsbelang, gepresenteerd binnen het eigen vermogen | Deelneming in een onderneming voor minder dan 50%. |
| o. Eigen vermogen toe te kennen aan de eigenaren van de entiteit die de zeggenschap heeft | Alle eigendommen waarover een bedrijf beschikt minus de schulden of verplichtingen. |

¹ Het is niet mogelijk om een voorziening te treffen voor aanwezige of mogelijke risico's. Er moet sprake zijn van een verplichting op balansdatum, waarbij de omvang van de verplichting redelijk te schatten moet zijn. Een voorziening wordt alleen gevormd als het waarschijnlijk is (50% of groter) dat er moet worden betaald. Bedrijven gebruiken het Eigen Vermogen als een «buffer» tegen risico's die niet als een verplichting zijn aan te merken.

2.5 Kwaliteit van informatie op een balans

Een balans van een publieke organisatie zal als instrument van externe verslaggeving aan bepaalde kwaliteitseisen moeten voldoen wil zij in de verantwoording een serieuze rol kunnen spelen. Informatie moet bijvoorbeeld objectief en verifieerbaar zijn. In de literatuur over externe verslaggeving wordt voor de kwaliteit van de informatie vaak verwezen naar de vier kenmerken (*qualitative characteristics*) die de IASB hanteert voor de informatie in financiële overzichten (Klaassen et al, 2008, p. 88):

- **Begrijpelijkheid:** de informatie moet begrijpelijk zijn voor een belangstellende met een behoorlijke scholing. Door extra informatie in de toelichtingen te verschaffen, wordt de verstrekte informatie dikwijls begrijpelijker.
- **Relevantie:** de informatie is bruikbaar voor de gebruikers. Bij voorkeur moet informatie voorspellende betekenis hebben of gebruikt kunnen worden als referentie bij eerder gevormde verwachtingen. Informatie moet van materiële betekenis zijn, zowel wat de aard van de informatie betreft als de hoeveelheid.

- Betrouwbaarheid: het te meten aspect moet nauwkeurig kunnen worden gemeten. Hierbij zijn een aantal subkenmerken van belang zoals «getrouwe weergave», «inhoud boven vorm» (bij strijdigheid gaat economische betekenis voor juridische vormgeving), «neutraliteit» (geen vooringenomenheid), «voorzichtigheid» en «volledigheid».
- Vergelijkbaarheid: over soortgelijke transacties moet door de jaren heen op dezelfde wijze worden gerapporteerd. Het is voor besluitvorming van belang dat de informatie gebruikt kan worden om een organisatie (de overheid) over een aantal jaren heen te vergelijken en met andere organisaties (overheden) te vergelijken.

3 DE HUIDIGE STAATSBALANS

In dit hoofdstuk gaan we in op hoe de balans van de Staat der Nederlanden (de Staatsbalans) er nu uitziet. In § 3.1 gaan we in op het wettelijk kader van de Staatsbalans. Vervolgens behandelen in § 3.2 de positie van de Staatsbalans in de financiële verslaggeving van het Rijk. In § 3.3 gaan we in op het doel van de Staatsbalans en § 3.4 beschrijft de posten die op de Staatsbalans staan en in het bijzonder de samenstelling en de waardering van die posten. In § 3.5 gaan we ten slotte in op de informatie in de posten van de Staatsbalans en op de totstandkoming daarvan.

We spiegelen dit hoofdstuk dus aan hoofdstuk 2. In die vergelijking vallen een aantal zaken op die we aangeven in de vorm van «observaties».

3.1 Wettelijk kader van de Staatsbalans: de CW

De huidige Staatsbalans wordt gepubliceerd op basis van artikel 61, tweede lid van de CW 2001. Dit artikel stelt regels voor het Financieel Jaarverslag van het Rijk en het tweede lid van het artikel geeft een beschrijving van de onderdelen die het Financieel Jaarverslag van het Rijk moet bevatten, waaronder de Staatsbalans (zie kader).

Staatsbalans verplicht onderdeel van Financieel Jaarverslag Rijk volgens CW

Artikel 61 lid 2 van de CW 2001 luidt:

«Het Financieel Jaarverslag van het Rijk bevat in elk geval: (...) d. een balans van de bezittingen, de vorderingen en de schulden van de Staat naar de toestand per 31 december van het verslagjaar met een toelichting, waaruit onder meer blijkt naar welke grondslagen deze zijn gewaardeerd.»

De jaarlijkse publicatie van de Staatsbalans is bij de invoering van de CW 2001 verplaatst. Voorheen werd de Staatsbalans tegelijk met de Miljoenennota gepubliceerd, op de derde dinsdag van september. Nu wordt de Staatsbalans tegelijk met het Financieel Jaarverslag van het Rijk gepubliceerd, op de derde woensdag in mei. De tekst over de inhoud van de Staatsbalans in de CW is sinds 1976 niet veranderd.

De Memorie van Toelichting (MvT) van de CW 2001 is wel gewijzigd ten opzichte van die uit 1976. De MvT bij de CW 2001 (Financiën, 2001) luidt als volgt:

«De Staatsbalans geeft de grootte en samenstelling van het staatsvermogen weer. Met de opname in het Financieel Jaarverslag van het Rijk, maakt de Staatsbalans niet langer deel uit van de Miljoenennota.»⁵

In de MvT bij de CW 2001 geeft de Staatsbalans dus de grootte en samenstelling van het staatsvermogen weer.

Uit de wettekst en de MvT daarbij blijkt dat de Staatsbalans een balans is van bezittingen, schulden en vorderingen. Het staatsvermogen op de Staatsbalans wordt als volgt gedefinieerd: niet-financiële activa (A) + vorderingen (B) – schulden (C) = staatsvermogen (D). Er blijkt niet uit de wettekst en de MvT uit welke specifieke balansposten het staatsvermogen

⁵ Bijlage 3 bij dit rapport geeft een beeld van de samenstelling van de Staatsbalans voor de jaren 2007 tot en met 2010.

samengesteld moet worden. Ook is niet aangegeven over welk soort vermogen van de Staat het gaat.

Wij zien twee verschillen tussen de MvT's bij de CW 2001 en de CW 1976. Het eerste verschil is dat in de MvT bij de CW 1976 (Financiën, 1973–1974) aandacht is voor inzicht in de ontwikkeling van de activa en passiva gedurende een reeks van jaren (historische vergelijkbaarheid). De MvT bij de CW 2001 gaat niet in op het historische inzicht dat een Staatsbalans kan bieden.

Het tweede verschil is dat er in de MvT bij de CW 1976 niet over het begrip Staatsvermogen wordt gesproken. Er wordt wel ingegaan op de rol van de afzonderlijke posten die samen de Staatsbalans vormen:

«Bij toepassing van het stelsel van lasten en baten zou de Staatsbalans het sluitstuk zijn van de financiële administratie. Zowel bij het huidige als bij het nu voorgestelde begrotingsstelsel heeft de balans een zodanige functie niet. Hieruit mag niet worden geconcludeerd, dat het jaarlijks opstellen van de balans weinig zinvol zou zijn. De betekenis van de balans is voornamelijk hierin gelegen dat zij, tezamen met de toelichting, op systematische wijze informatie verschaft omtrent de grootte en samenstelling van belangrijke activa en passiva van het Rijk aan het einde van een jaar en omtrent de ontwikkeling daarvan in een reeks van jaren.»

Ook werd een aantal van de belangrijke activa en passiva van het Rijk genoemd (niet limitatief):

«Het gaat hierbij in het bijzonder om gegevens betreffende de onroerende en roerende goederen, de Staatsbedrijven, de deelnemingen in ondernemingen, de door het Rijk verstrekte leningen en garanties.»

Artikel 61 van de CW 2001 bepaalt dat het Ministerie van Financiën moet aangeven naar welke grondslag de bezittingen, vorderingen en schulden op de Staatsbalans zijn gewaardeerd. Het Ministerie van Financiën kiest ervoor om de Staatsbalans op te stellen volgens de standaarden van het Europees stelsel van nationale en regionale rekeningen in de Gemeenschap (ESR95). In § 3.4.2 gaan we verder in op de waarderingsgrondslag ESR 95.

Geen controle door auditdiensten en Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer en de auditdiensten van de ministeries hebben volgens de CW 2001 geen wettelijke taak met betrekking tot de controle van de Staatsbalans. De controletaken van de auditdienst zijn beschreven in artikel 66 en artikel 67 van de CW 2001. Volgens artikel 67 lid 1b en 2c is het onderzoek van het Financieel Jaarverslag van het Rijk beperkt tot de aansluiting van de daarin opgenomen rekening van uitgaven en ontvangsten op de verantwoordingsstaten in de jaarverslagen. De controletaken van de Algemene Rekenkamer zijn beschreven in artikel 83 van de CW 2001. Volgens het eerste lid van artikel 83 onderzoekt de Algemene Rekenkamer het Financieel Jaarverslag van het Rijk alleen op de aspecten, genoemd in artikel 67, lid 2. De MvT bij dit artikel vermeldt dat de Algemene Rekenkamer, ten behoeve van de grondwettelijk voorgeschreven verklaring van goedkeuring, de rekening van uitgaven en ontvangsten van het Rijk onderzoekt. De overige onderdelen van het Financieel Jaarverslag van het Rijk hebben, volgens de toelichting, een beleidsmatig karakter en worden om die reden niet door de Algemene Rekenkamer onderzocht.

Observatie 1: Aantal zaken niet vastgelegd in wettelijk kader.

In de wetgeving is een aantal zaken niet vastgelegd over de Staatsbalans:

- De CW 2001 schrijft voor dat de Staatsbalans bestaat uit bezittingen, schulden en vorderingen maar schrijft niet voor dat het staatsvermogen is opgebouwd uit de specifieke balansposten zoals dat in de huidige Staatsbalans is gedaan. Het Ministerie van Financiën bepaalt welke posten er op de balans komen en kiest daarvoor de waarderingsgrondslag.
- Volgens de CW 2001 moet duidelijk zijn op welke grondslag de informatie in de Staatsbalans is gebaseerd. Het Ministerie van Financiën heeft ervoor gekozen om dit op basis van het Europees stelsel van nationale en regionale rekeningen in de Gemeenschap (ESR 95) te doen.
- Op dit moment is er geen wettelijke taak voor de auditdiensten en de Algemene Rekenkamer om de Staatsbalans te controleren.

3.2 De Staatsbalans als onderdeel van de financiële verslaggeving Rijk

In § 2.2. gaven we aan dat een balans een van de componenten is van een samenhangende set aan verslaggevingsinformatie. Volgens IFRS en IPSAS (die uitgaan van een baten-lastenstelsel) bestaat deze informatie naast een balans uit een staat van baten en lasten of een resultatenrekening, een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht en toelichtingen.

Op dit moment bestaat de set aan verantwoordingsinformatie in Nederland (waar een kasverplichtingenstelsel wordt gehanteerd) uit een kas-verplichtingenverantwoording, een Saldibalans van het Rijk en een Staatsbalans met toelichting.

De Staatsbalans is onderdeel van het Financieel Jaarverslag van het Rijk⁶ dat de minister van Financiën op Verantwoordingsdag (de derde woensdag in mei) aanbiedt aan de Staten-Generaal. Het Financieel Jaarverslag van het Rijk blikt terug op het gevoerde begrotingsbeleid van het kabinet en gaat onder andere in op meevallende of tegenvallende ontwikkelingen in de uitgaven en inkomsten van het Rijk. Het Financieel Jaarverslag van het Rijk kent twee balansen die elkaar deels overlappen: de Saldibalans van het Rijk en de Staatsbalans.

Verhouding tussen Staatsbalans en Saldibalans

De Saldibalans van het Rijk is opgesteld uit de saldibalansen van de afzonderlijke vakdepartementen en begrotingsfondsen. Een saldibalans van een ministerie geeft geen compleet overzicht van aan het ministerie toebehorende activa en passiva, maar bevat uitsluitend de *financiële* posten (zoals vorderingen, voorschotten en verplichtingen) die aan het einde van het begrotingsjaar bestaan en die moeten worden meegenomen naar volgende begrotingsjaren. De afzonderlijke saldibalansen van de vakdepartementen en de begrotingsfondsen en de totstandkoming van de Saldibalans van het Rijk worden gecontroleerd door de departementale auditdiensten en door de Algemene Rekenkamer.

De Staatsbalans wordt opgesteld op basis van de saldibalansen van de ministeries, de begrotingsfondsen en de baten-lastendiensten en de Saldibalans van het Rijk.

⁶ Onder Bijlage 3 Staatsbalans en garantie-overzicht.

Uit het Financieel Jaarverslag van het Rijk wordt niet duidelijk hoe de Saldibalans en de Staatsbalans zich tot elkaar verhouden. Ook is niet duidelijk hoe de Staatsbalans zich verder verhoudt tot andere verantwoordingsinformatie uit het Financieel Jaarverslag van het Rijk, zoals de EMU-schuld en het EMU-saldo.

De kernvariabelen van het Europese en Nederlandse begrotingsbeleid – te weten het EMU-saldo en de EMU - schuld moeten volgens EU-afspraken verplicht samengesteld worden op basis van ESR95. Het Ministerie van Financiën geeft aan dat het daarom een logische stap was om het vermogen van de Staat ook volgens ESR95 te berekenen. Daarbij komt volgens het Ministerie van Financiën dat het CBS en EuroStat bij de toepassing van het ESR kunnen adviseren.

De EMU-cijfers en de Staatsbalans komen wel tot stand op basis van hetzelfde stelsel (ESR95) maar de EMU-cijfers kunnen pas na een technische vertaalslag afgeleid worden uit de onderdelen van de Staatsbalans.⁷ Een vergroting van de EMU-schuld van de Staat der Nederlanden hoeft bijvoorbeeld niet tot een even grote mutatie op de Staatsbalans te leiden, omdat de EMU-schuld *nominaal* wordt gewaardeerd (en daarbij de muntvoorraad wordt opgeteld) en de Staatsbalans op *marktwaarde* (exclusief de muntvoorraad).

Observatie 2: Verhouding tussen Staatsbalans en andere informatie in het Financieel Jaarverslag van het Rijk niet inzichtelijk.

Het is niet inzichtelijk hoe de Staatsbalans zich verhoudt tot andere informatie uit het Financieel Jaarverslag van het Rijk zoals de Saldibalans van het Rijk en de kernvariabelen van het Europese en Nederlandse begrotingsbeleid: de EMU-schuld en het EMU-saldo. De EMU-cijfers moeten volgens EU-afspraken verplicht samengesteld worden op basis van ESR95. Het Ministerie van Financiën geeft aan dat het daarom een logische stap was om het vermogen van de Staat ook volgens ESR95 te berekenen. De EMU-cijfers en de Staatsbalans komen tot stand op basis van hetzelfde stelsel (ESR95) maar de EMU-cijfers kunnen pas na een technische vertaalslag afgeleid worden uit de onderdelen van de Staatsbalans.

3.3 Doel en reikwijdte van de Staatsbalans

3.3.1 Doel: verantwoorden en informeren

Zoals uit §2.3 bleek worden voor externe financiële verslaggeving twee hoofddoelen onderscheiden: de verantwoordingsfunctie en de informatie- of besluitvormingsfunctie. De INTOSAI noemt *accountability* als drijfveer voor de externe verslaggeving, naast of als onderdeel van het informeren van gebruikers.

Door de jaren heen hebben Tweede Kamer en kabinet verschillend aangekeken tegen het doel van de Staatsbalans en er is eind jaren 80 getwijfeld aan nut en noodzaak ervan. Voor de huidige discussie over de Staatsbalans is het van belang om kennis te nemen van de discussies die in het verleden zijn gevoerd. In onderstaand kader hebben wij ter illustratie een aantal (mogelijke) doelen van de Staatsbalans geïnventariseerd uit de discussies die de afgelopen jaren gevoerd zijn in de Tweede Kamer. In bijlage 2 geven wij een overzicht van de belangrijkste discussies die vanaf 1948 in de Tweede Kamer zijn gevoerd, vaak op basis van externe onderzoeksrapporten.

⁷ Overigens kunnen de EMU-cijfers niet afgeleid worden uit een volgens IPSAS-richtlijnen opgestelde balans.

De volgende doelen zijn de afgelopen jaren geopperd door kabinet en Tweede Kamer:

- op systematische wijze informatie verschaffen omtrent de grootte en samenstelling en/of de ontwikkeling in de tijd van het staatsvermogen;
- op systematische wijze informatie verschaffen omtrent de grootte en samenstelling van belangrijke activa en passiva aan het einde van een jaar en/of de ontwikkeling daarvan in de tijd met name als het gaat om posten waarin in de overige financiële verslaggeving weinig aandacht wordt besteed (onroerende en roerende goederen, de Staatsbedrijven, de deelnemingen in ondernemingen, de door het Rijk verstrekte leningen en garanties, overlopende activa en passiva);
- inzicht verschaffen in de oorzaken van wijzigingen in het vermogen en/of de vermogensbestanddelen;
- inzicht verschaffen in de verandering in soort uitgaven (consumptie-uitgaven of kapitaaluitgaven) ten opzichte van het afgelopen jaar;
- informatie bieden voor de sturing van beleid en uitvoering;
- een indicator en stuurvariabele voor een rechtvaardige intergenerationale verdeling van baten en lasten van beleid en/of voor de houdbaarheid en duurzaamheid van de overheidsfinanciën;
- informatie geven aan (buitenlandse) kredietverstrekkers (eventueel ten behoeve van internationale vergelijking).

In het *Draaiboek Staatsbalans versie 2010* (Financiën, 2010) dat door het Ministerie van Financiën wordt gebruikt bij het opstellen van de Staatsbalans over 2010 wordt de volgende definitie gehanteerd, inclusief drie doelstellingen:

«De Staatsbalans is de balans (het overzicht) waarin de bezittingen, vorderingen en schulden van de Staat der Nederlanden naar de toestand per ultimo van het jaar wordt weergegeven. Het doel hiervan is om inzicht te verkrijgen in:

- de omvang en samenstelling van het vermogen van de Staat;
- de wijzigingen in de vermogensbestanddelen in het afgelopen jaar;
- de oorzaken van deze wijzigingen.»

Uit gesprekken blijkt dat het Ministerie van Financiën de Staatsbalans ziet als een overzicht waarin reeds bestaande informatie vanuit de vakdepartementen is verzameld en in samenhang wordt weergegeven. De Staatsbalans is in dit kader informatief. Onduidelijk is of deze informatie voldoet aan de behoefte van de Tweede Kamer. Cruciale vragen die daarvoor in de toekomst beantwoord zouden moeten worden luiden:

- Wat is de informatiebehoefte van de Tweede Kamer?
- Welke informatie is nodig om in deze behoefte te voorzien?

Observatie 3: Volgens internationaal algemeen aanvaarde normen worden twee hoofddoelen onderscheiden voor externe financiële verslaggeving in de publieke sector: de verantwoordingsfunctie en de informatie- of besluitvormingsfunctie. In Nederland wordt verschillend aangekeken tegen het doel van de Staatsbalans.

- Volgens internationaal algemeen aanvaarde normen worden twee hoofddoelen onderscheiden voor externe financiële verslaggeving in de publieke sector: de verantwoordingsfunctie en de informatie- of besluitvormingsfunctie.

- Uit de discussies die sinds 1948 zijn gevoerd in de Tweede Kamer valt op dat door de jaren heen verschillend aangekeken wordt tegen het doel van de Staatsbalans en dat het nut en de noodzaak van de Staatsbalans gedurende korte tijd in twijfel zijn getrokken.
- Het Ministerie van Financiën geeft aan dat het doel van de Staatsbalans vooral is om de Tweede Kamer te informeren. De Staatsbalans is een overzicht dat gebaseerd is op reeds bestaande informatie.

3.3.2 Consolidatiekring: Staat der Nederlanden

In § 2.4. zagen we dat het bij externe verslaggeving duidelijk moet zijn over welke entiteit verslag wordt uitgebracht of verantwoording wordt afgelegd (de consolidatiekring). Het Ministerie van Financiën heeft ervoor gekozen om de waarderingsvoorschriften van het ESR95⁸ te volgen bij het opstellen van de Staatsbalans. Wat de consolidatiekring betreft houdt het ministerie zich niet aan deze voorschriften. De consolidatiekring van de Staatsbalans is namelijk beperkt tot de rechtspersoon Staat der Nederlanden, terwijl het ESR95 de overheid ruimer ziet.

Het ESR95 maakt binnen de sector overheid onderscheid naar de subsectoren centrale overheid, wettelijke sociale verzekeringsinstellingen en lagere overheden. De centrale overheid omvat daarbij naast het Rijk ook de organisaties die voor meer dan de helft van hun inkomsten afhankelijk zijn van collectieve heffingen. Volgens het ESR95 moeten alle organisaties die voor meer dan de helft van hun inkomsten afhankelijk zijn van collectieve heffingen, tot de centrale overheid worden gerekend en moeten worden opgenomen op de balans. Ook de EMU-schuld en het EMU-saldo zijn de som van de schulden en tekorten van de drie subsectoren centrale overheid, wettelijke sociale verzekeringsinstellingen en lagere overheden en worden totaal en afzonderlijk aan de Europese Commissie gerapporteerd.

Door de consolidatiekring van de Staatsbalans te beperken tot de Staat der Nederlanden laat het Ministerie van Financiën publieke instellingen die grotendeels door de overheid worden bekostigd buiten beschouwing. Rechtspersonen met Wettelijke Taak (rwt) en Zelfstandige Bestuursorganen (zbo) vallen niet onder het begrip Staat der Nederlanden.⁹ Door de consolidatiekring van de Staatsbalans niet uit te breiden toen zbo's en rwt's ontstonden heeft de Staatsbalans nu een beperktere reikwijdte dan vroeger. De consolidatiekring van de Staatsbalans is dus beperkter geworden en het inzicht in het vermogen van de centrale overheid daardoor minder.

De inperking van de consolidatiekring heeft gevolgen voor de omvang van het staatsvermogen op de Staatsbalans. Het NIVRA en Deloitte werkten in de analyse *Nederland in balans* (Deloitte, 2008) een voorbeeld uit van de Staatsbalans per 31 december 2007 waarin het vermogen van het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV) ad € 10,6 miljard en de Sociale Verzekeringsbank (SVB) ad € 1,34 miljard zijn meegenomen in het staatsvermogen. Door de consolidatiekring op die manier uit te breiden verdrievoudigt het staatsvermogen, zie tabel 1. Door het buiten de consolidatiekring blijven van deze instellingen blijven ook de mutaties in het vermogen van deze instellingen buiten beeld.

⁸ Zie hiervoor § 3.5.2.

⁹ Volgens ESR95 maar ook volgens IPSAS zouden rwt's en zbo's meegenomen moeten worden. Want IPSAS schrijft als consolidatiekring de economische eenheid voor. Bij IPSAS en IFRS wordt de consolidatiekring bepaald op grond van control, gedefinieerd als de macht om het financiële en operationele beleid van een entiteit te bepalen om voordelen uit diens activiteiten te verkrijgen.

Tabel 1 Staatsvermogen bij een consolidatiekring exclusief en inclusief UWV en SVB

| | Staatsvermogen volgens beperkte consolidatiekring | Vermogen UWV | Vermogen SVB | Staatsver- mogen inclusief UWV en SVB |
|-------------------------|---|-----------------|-----------------|--|
| Vermogen x € miljoen | 8 331 | 10 690 | 4 995 | 24 061 |

Naast het UWV en de SVB worden op dit moment bijvoorbeeld ook de 26 politieregio's met een balanstotaal van circa € 2,4 miljard en een opgeteld eigen vermogen van circa € 1 miljard (Jaarverslag van de Nederlandse Politie 2009) buiten de Staatsbalans gehouden. Bij de vorming van een Nationale Politie organisatie valt nog te bezien of deze organisatie opgenomen wordt in de Staatsbalans, afhankelijk van welke organisatievorm gekozen wordt (Rijksdienst of rwt).

Ter illustratie merken wij op dat in een aantal Angelsaksische landen een geconsolideerde nationale financiële verantwoording wordt gehanteerd. Dat betekent dat het vermogen van alle aan het Rijk verbonden organen wordt meegenomen in het staatsvermogen. Dat is bijvoorbeeld het geval in het Verenigd Koninkrijk waar de Staatsbalans bovendien gecontroleerd wordt door de Britse Rekenkamer (*National Audit Office, NAO*). In 2007 werd het *Whole of Government Accounts* (WGA) stelsel ingevoerd in het Verenigd Koninkrijk waarin de centrale overheid en de ongeveer 1 500 decentrale overheden zijn verwerkt.

Observatie 4: Beperkte consolidatiekring heeft gevolgen voor de omvang van het staatsvermogen op de Staatsbalans en ook voor de zichtbaarheid van mutaties in het vermogen van belangrijke publieke diensten en instellingen (zbo's en rwt's).

- Het Ministerie van Financiën heeft ervoor gekozen om de consolidatiekring te beperken tot de rechtspersoon Staat der Nederlanden. Dit is niet conform ESR95. Grotendeels door de overheid bekostigde publieke instellingen blijven daardoor buiten beschouwing. Rwt's en zbo's vallen bijvoorbeeld niet onder het balansbegrip Staat der Nederlanden. Dit heeft gevolgen voor de omvang van het staatsvermogen op de Staatsbalans en de zichtbaarheid van mutaties in het vermogen van belangrijke publieke diensten en instellingen (zbo's en rwt's).
- In tegenstelling tot de Staatsbalans wordt voor de EMU-schuld en het EMU-saldo wel de som van de schulden en tekorten van de drie ESR95 subsectoren centrale overheid, wettelijke sociale verzekeringsinstellingen en lagere overheden gehanteerd. Deze worden totaal en afzonderlijk aan de Europese Commissie gerapporteerd.

3.3.3 Ministeriële verantwoordelijkheid

De minister van Financiën is op basis van artikel 61 van de CW 2001 verantwoordelijk voor het opstellen van het Financieel Jaarverslag van het Rijk. De minister is op basis van dit artikel ook verantwoordelijk voor het opstellen van de Staatsbalans. De minister van Financiën coördineert, houdt toezicht en stelt kaders voor de totstandkoming van de Staats-

balans. De vakdepartementen zijn volgens het Ministerie van Financiën verantwoordelijk voor cijfers die zij aanleveren voor de Staatsbalans.

Het Financieel Jaarverslag van het Rijk met daarin de Staatsbalans is de afgelopen jaren behandeld tijdens het plenaire verantwoordingsdebat. Er heeft geen apart Algemeen Overleg of Wetgevingsoverleg plaatsgevonden door de Tweede Kamer (Commissie voor de Rijksuitgaven) over het Financieel Jaarverslag van het Rijk in het algemeen of over de Staatsbalans in het bijzonder. De departementale jaarverslagen worden daarentegen doorgaans wel geagendeerd voor een Wetgevingsoverleg met de betrokken Tweede Kamercommissie.

Observatie 5: Minister van Financiën is verantwoordelijk voor opstellen Staatsbalans.

- De vakdepartementen zijn volgens het Ministerie van Financiën in principe verantwoordelijk voor cijfers die zij aanleveren voor de Staatsbalans. De Minister van Financiën is verantwoordelijk voor het opstellen van de Staatsbalans. Hij coördineert, houdt toezicht en stelt kaders voor de totstandkoming van de Staatsbalans.

3.4 Samenstelling Staatsbalans

3.4.1 De balansposten

De huidige Staatsbalans wordt opgesteld op basis van het ESR95. Naast het ESR 95 bieden de IPSAS-richtlijnen het enige voor hand liggende alternatief als referentiekader voor (posten op) een balans in de publieke sector. Wij gebruiken de IPSAS richtlijnen hier uitsluitend om de Tweede Kamer inzicht te bieden in hoe een volledige en juiste balans in de publieke sector eruit zou kunnen zien.

In § 2.5 gaven wij aan dat een balans van een organisatie uit de publieke sector volgens internationaal aanvaarde verslaggevingsstandaarden een aantal balansposten moet bevatten. Wanneer we deze posten vergelijken met de posten op de Staatsbalans dan blijkt dat deze grotendeels overeenkomen, zie tabel 2.

Voor de vergelijking in tabel 2 zijn we uitgegaan van de Staatsbalans voor 2009. De samenstelling van de Staatsbalans staat weergegeven in bijlage 3.

Tabel 2 Samenstelling balans volgens internationale verslaggevingseisen vergeleken met Staatsbalans 2009

| Balanspost volgens internationale verslaggevingseisen (IFRS en IPSAS) | Balansposten wel of niet opgenomen op de Staatsbalans 2009 |
|---|--|
| ACTIVA | |
| a. Materiële vaste activa | A2. Overige niet-financiële activa |
| b. Vastgoedbeleggingen | Niet van toepassing |
| c. Immateriële activa | A2. Overige niet-financiële activa (indien van toepassing) |
| d. Financiële activa (zonder de bedragen vermeld onder e, g, h, i) | Niet van toepassing omdat dit valt onder de posten behorende bij e,g,h en i. |
| e. Investerings | A2. Overige niet-financiële activa |
| f. Voorraden | A1. Winstrechten minerale reserves |
| g. Vorderingen uit niet-ruil transacties | B2. Langlopende effecten. B3. Financiële derivaten B4. Verstrekte kortlopende leningen. B5. Verstrekte langlopende leningen. B6. Aandelen en overige deelnemingen B7. Handelskredieten en transitorische posten |
| h. Vorderingen uit ruiltransacties | B3 Staatsbalans onderscheidt niet naar ruil- of niet-ruil transacties |
| i. Geldmiddelen en kasequivalenten | B1. Chartaal geld en deposito's |
| PASSIVA | |
| j. Te betalen belastingen en overdrachten | C6. Handelskredieten en transitorische posten |
| k. Schulden uit ruiltransacties | B3 Staatsbalans onderscheidt niet naar ruil- of niet-ruil transacties |
| l. Voorzieningen | Niet opgenomen |
| m. Financiële verplichtingen (zonder de bedragen vermeld onder j, k, l) | C1. Chartaal geld en deposito's; C2. Kortlopende waardepapieren. C3. Staatsobligaties. C4. Kortlopende leningen. C5. Langlopende leningen. |
| VERMOGEN | |
| n. Minderheidsbelang, gepresenteerd binnen het eigen vermogen | B6. Aandelen en overige deelnemingen |
| o. Eigen vermogen toe te kennen aan de eigenaren van de entiteit die de zeggenschap heeft | D. Staatsvermogen |

Van de balansposten die je mag verwachten op basis van internationale verslaggevingsstandaarden komt de post «voorzieningen» niet voor op de Staatsbalans.

Vorzieningen

Er is de afgelopen jaren discussie geweest over het al dan niet opnemen van de post «Vorzieningen» op de Staatsbalans. De discussie gaat dan in het bijzonder over de vraag waarvoor dan voorzieningen getroffen moeten worden.

In zijn algemeenheid geldt dat een voorziening moet worden genomen als naar de inschatting van de leiding van een organisatie, een onafwendbaar risico zich voordoet, dat in de toekomst tot kosten zal leiden (voorzichtigheidsprincipe). De hoogte van de voorziening is in sterke mate afhankelijk van de inschatting van de leiding van een organisatie. Het is de taak van een accountant (of auditedienst) om erop toe te zien dat de hoogte van de voorziening redelijk is.

Deloitte en het NIVRA schreven in het rapport *Nederland in balans* (Deloitte, 2008) dat gedacht zou kunnen worden aan het eventueel opnemen van voorzieningen voor achterstallig onderhoud op de Staatsbalans:¹⁰

«Op de Staatsbalans zijn onder meer overheidsgebouwen, infrastructuur en waterbouwkundige werken opgenomen. Met name aan de (water)wegen- en spoorweginfrastructuur wordt volgens Deloitte en NIVRA in de toekomst nog hard gewerkt aan het inhalen van groot (achterstallig) onderhoud. Op de Staatsbalans is hiervoor geen separate voorziening opgenomen. Niet duidelijk is hoe en in hoeverre achterstallig onderhoud aan deze infrastructuur is verwerkt in de waardering waarvoor de infrastructuur is opgenomen in de Staatsbalans.»

In zijn inaugurele rede «*Overheidsvermogen getrouw in beeld. Schuiven wij de rekening door naar toekomstige generaties?*» (Van Schaik, 2007) stelt Van Schaik dat als de reeds opgebouwde AOW-rechten van de huidige generatie worden beschouwd als pensioenrechten, een voorziening van € 950 miljard noodzakelijk is:

- € 200 miljard aan rechten voor de nu AOW-gerechtigden;
- € 750 miljard aan reeds opgebouwde rechten voor nu reeds levende inwoners in Nederland van 15 jaar en ouder.

Hier staat overigens een even grote belastingclaim op toekomstige 65 plussers tegenover en de vraag is of die claim dan ook op de Staatsbalans moet worden opgenomen.

Zowel ESR95 als IPSAS bieden beperkt ruimte om voorzieningen op te nemen op de balans. Indien gewenst kan informatie over voorzieningen, maar ook over andere zaken waar de overheid een financieel risico loopt, opgenomen worden als een extra toelichting bij de Staatsbalans. De Amerikaanse overheid heeft bijvoorbeeld voor een dergelijke oplossing gekozen: toekomstige claims en inkomsten staan niet op de balans zelf, maar in een apart overzicht bij de balans, zodat het parlement er wel inzicht in krijgt (zie kader).

¹⁰ Volgens het ESR95 mogen alleen verzekeringstechnische voorzieningen worden gevormd (levensverzekeringen en pensioenverzekeringen).

Voorzieningen in de financiële verslaggeving van de Amerikaanse overheid

In de Verenigde Staten wordt jaarlijks naast de balans (1), de staat van baten en lasten (2) en het kasstroomoverzicht (3) een vierde verantwoording opgesteld: – «*The long-term fiscal projections for the U.S. Government (4)*» – waarin de toekomstige claims (zoals sociale zekerheid en zorg) en inkomsten staan opgesomd (satellietrekening¹¹). Het overzicht staat niet op de balans maar er wordt op deze manier wel zichtbaar gemaakt aan het parlement welke toekomstige claims er liggen op de vermogenspositie van de Verenigde Staten.

In de jaren '90 is op verzoek van de Tweede Kamer extra informatie toegevoegd aan de Staatsbalans. In de toelichting op de Staatsbalans wordt sinds 1994 een overzicht van de niet uit de balans blijvende verplichtingen opgenomen, het zogenoemde *Garantieoverzicht*.¹² Het Ministerie van Financiën beschouwt het *Garantieoverzicht* als een informeren en toelichtend overzicht bij de Staatsbalans en meldt dat het overzicht vooral is bedoeld om transparant te zijn over de risico's die de staat loopt. In de toelichtende tekst bij het Garantieoverzicht (Financieel Jaarverslag van het Rijk 2005) staat dat het overzicht is opgenomen vanwege het beleidsmatige belang van garanties.

Observatie 6: De balanspost «Voorzieningen» komt niet voor op de Staatsbalans. De andere balansposten die volgens IPSAS minimaal vereist zijn op een balans voor de publieke sector worden wel afgedekt.

- De balanspost «Voorzieningen» die je op basis van internationale verslaggevingsstandaarden mag verwachten komt niet voor op de Staatsbalans. De andere balansposten die volgens IPSAS minimaal vereist zijn op een balans voor de publieke sector worden wel afgedekt.
- Informatie over voorzieningen en over andere zaken waarmee de overheid een financieel risico loopt kan als een apart overzicht opgenomen worden bij de Staatsbalans, bijvoorbeeld in de toelichting bij de Staatsbalans.

¹¹ Een officiële rekening die los staat van, maar samenhangt met een balans. Vergelijkbaar met het garantieoverzicht dat nu samen met de Staatsbalans in een overzicht wordt gepresenteerd in bijlage 3 van het Financieel Jaarverslag Rijk.

¹² Het ESR 1995 stelt namelijk dat voorwaardelijke verplichtingen, de zogenaamde *contingent liabilities*, geen onderdeel uitmaken van het overzicht van activa en passiva van de Staat.

¹³ Het systeem van nationale rekeningen geeft een kwantitatieve beschrijving van het economisch proces binnen een land, en de economische relaties met het buitenland. Als onderdeel van het economisch proces worden onderscheiden productie, inkomensvorming, inkomensverdeling, bestedingen en financiering. Centraal in de nationale rekeningen staat een aantal belangrijke economische indicatoren zoals het binnenlands product en het nationaal inkomen. De nationale rekeningen voor Nederland worden opgesteld door het CBS.

3.4.2 Waardering van de posten: waarderingsgrondslag ESR95

Sinds 1995 wordt de Staatsbalans opgesteld volgens de systematiek van het ESR95. Het ESR95 is een raamwerk voor een systematische en uitvoerige beschrijving van een totale economie, de elementen waaruit deze economie is opgebouwd en haar betrekkingen met andere economieën. Toepassing van het ESR95 is dwingend voorgeschreven aan EU-lidstaten voor de opstelling van hun nationale rekeningen.¹³ De kernvariabelen van het Europese en Nederlandse begrotingsbeleid – te weten het EMU-saldo en de EMU-schuld, moeten volgens EU-afspraken verplicht samengesteld worden op basis van ESR95. Het Ministerie van Financiën geeft aan dat het daarom een logische stap was om het vermogen van de Staat ook volgens ESR95 te berekenen. Het Ministerie van Financiën geeft aan dat deze drie begrippen met een duidelijke onderlinge samenhang op deze manier volgens dezelfde methode worden berekend en daarmee onderling vergelijkbaar zijn. Het Ministerie van Financiën geeft tevens aan dat voor het ESR95 gekozen is om bij vragen

over de toepassing van het ESR95, het CBS en EuroStat als onafhankelijke statistische instanties hierover om advies te kunnen vragen.

Het ESR95 geeft richtlijnen voor de op te stellen statistieken per sector van de economie en per bedrijfstak, waaronder de sector overheid. De sector overheid is weer onderverdeeld in vier subsectoren waarvan er één relevant is voor de Staatsbalans zoals die op dit moment is samengesteld en tot stand komt, namelijk de «centrale overheid».¹⁴

De subsector «centrale overheid» omvat alle bestuursinstellingen van een staat en andere centrale instellingen waarvan de bevoegdheid zich gewoonlijk over het gehele economische gebied uitstrekt, met uitzondering van de wettelijke sociale-verzekeringsinstellingen. Tot de centrale overheid behoren ook de instellingen zonder winst oogmerk die onder toezicht staan van en voornamelijk gefinancierd worden door de centrale overheid en waarvan de bevoegdheid zich over het gehele economisch gebied uitstrekt. Dat zijn in Nederland bijvoorbeeld de zbo's en rwt's. Zoals bleek uit § 3.3.2. heeft het Ministerie van Financiën ervoor gekozen om de consolidatiekring van de subsector «centrale overheid» in te perken tot de rechtspersoon Staat der Nederlanden (het Rijk) waardoor zbo's en rwt's niet meetellen.

Waardering van niet-financiële activa

Op basis van het ESR95 worden *niet-financiële activa* op de Staatsbalans gewaardeerd op basis van marktwaarde per balansdatum. Het is buitengewoon moeilijk om de marktwaarde van alle activa (zoals gebouwen en terreinen) van de Staat te taxeren, zie kader.

Voorbeeld van de complexiteit van de waardering van niet financiële activa

De kunstcollectie die in het bezit is van Rijksmusea wordt jaarlijks tegen eenzelfde bedrag opgenomen op de Staatsbalans. Dit bedrag wijkt uiteraard af van de feitelijke marktprijzen in de kunstsector, omdat die voortdurend fluctueren. Het vaststellen van een marktwaarde is daardoor vrijwel ondoenlijk.

Voor de niet-financiële activa bepaalt het ESR95 dat als marktprijzen niet direct beschikbaar zijn gekeken kan worden of marktprijzen beschikbaar zijn voor vergelijkbare goederen of diensten. Als die niet beschikbaar zijn dient te worden gewaardeerd tegen productiekosten.

ESR95 biedt ook de mogelijkheid om vaste activa te waarderen tegen een historische kostprijs die door indexeringen is herleid tot een vervangingswaarde. Ten slotte kan volgens ESR95 gebruikgemaakt worden van de contante waarde van toekomstige opbrengsten, zoals gebeurt bij de winstrechten van de overheid op minerale reserves.

De waardering van de niet-financiële activa wordt uitgevoerd door de betrokken vakdepartementen en instellingen. De waardering van onroerende goederen kan per departement verschillen (zie ook § 3.5.2). Gezien de mogelijkheden die ESR95 biedt om af te wijken van waardering tegen marktwaarde is dit niet verwonderlijk. Uit ons onderzoek blijkt dat voor de waardering van niet-financiële activa in de praktijk wordt voortgebouwd op de eindstanden van het voorgaande jaar onder toepassing van afschrijvingspercentages of indexeringen.¹⁵ Dit betekent dat de waarde van de niet-financiële activa niet jaarlijks opnieuw wordt getaxeerd of vastgesteld.

¹⁴ De subsectoren «lagere overheid», «deelstaatoverheid» en «wettelijke sociale verzekeringsinstellingen» zijn niet van toepassing op de Staatsbalans.

¹⁵ Indien in de toekomst de behoefte bestaat bij de Tweede Kamer om de *actuele* marktwaarden van niet-financiële activa vast te stellen dan vereist dat in veel gevallen dus een nieuwe taxatie. Op dit moment zijn naar schatting van het Ministerie van Financiën jaarlijks 1 à 2 fte rijksbreed betrokken bij het opstellen van de Staatsbalans. Er moet rekening gehouden worden met extra kosten en benodigde personele capaciteit voor deze hernieuwde taxaties.

Waardering van vorderingen en schulden (financiële activa)

De waardering van *vorderingen en schulden* vindt volgens ESR 95 ook plaats op basis van marktwaarde in plaats van nominale waarde.¹⁶ In tegenstelling tot de niet-financiële activa is de marktwaarde voor vorderingen en schulden op de Staatsbalans relatief eenvoudig te waarderen omdat deze frequent op de markt worden aangeboden. Dit geldt niet voor ondernemingen die niet beursgenoteerd zijn, waarvan de marktwaarde logischerwijs lastig te bepalen is. Dit kan eventueel op basis van het eigen vermogen. De raming van de marktwaarde van een bank (zeker als de marktwaarde gedaald is sinds de aankoop) is relevante informatie voor een Staatsbalans omdat dit van invloed kan zijn op het vermogen van de Staat der Nederlanden.

Herziening ESR95

Het ESR95 is de afgelopen jaren aan een herziening onderworpen. Tot 2014 wordt het ESR95 gehanteerd en in 2014 zal het ESR2010 worden geïntroduceerd. De belangrijkste veranderingen die voorzien worden zijn:

- Militaire vernietigingswapens (bijvoorbeeld gevechtsvliegtuigen) moeten op de balans worden opgenomen.
- Derivaten moeten verplicht en als aparte rubriek worden opgenomen, wat overigens in de huidige Staatsbalans al gebeurt.¹⁷
- Garanties die volgens een bepaalde standaardprocedure worden afgegeven en van toepassing zijn op meerdere begunstigen (zoals exportkredietgaranties) moeten als schuld worden opgenomen. Dit in tegenstelling tot specifieke eenmalige garanties.
- De regels voor de bepaling van welke organisaties al dan niet tot de ESR subsector «centrale overheid» moeten worden gerekend worden (iets) nader gespecificeerd.

Daarnaast worden in het ESR2010 aanvullende satellietrekeningen¹⁸ verplicht voorgeschreven voor:

- opname van ontwikkelingskosten (*Research and Development-uitgaven*)
- opname van de toekomstige pensioenverplichtingen (AOW)

Het is nog niet bekend of en hoe deze nieuwe ESR-voorschriften voor de nationale rekeningen van invloed zijn op de Staatsbalans en de toelichting daarop.

Observatie 7: De waarderingsgrondslag ESR95

- Op basis van het ESR95 worden vorderingen en schulden en *niet-financiële* activa (vaste activa) op de Staatsbalans gewaardeerd op basis van marktwaarde per balansdatum. Het is complex om de actuele marktwaarde van alle *niet-financiële* activa (zoals gebouwen en terreinen) van de Staat te taxeren.
- De marktwaarde voor *financiële* activa op de Staatsbalans is relatief eenvoudig te waarderen omdat deze frequent op de markt worden aangeboden. Dit geldt niet voor de deelnemingen die de overheid heeft in banken als ABN-AMRO en DNB omdat dit geen beursgenoteerde ondernemingen zijn en de marktwaarde daarom lastig te bepalen is.
- Het ESR95 is de afgelopen jaren aan een herziening onderworpen. Tot 2014 wordt het ESR95 gehanteerd en in 2014 zal het ESR2010 worden geïntroduceerd met een aantal belangrijke veranderingen voor de nationale rekeningen. Wat voor gevolgen

¹⁶ De nominale waarde is de waarde die vermeld staat op een verhandelbaar waardepapier zoals een aandeel of obligatie.

¹⁷ Derivaten zijn beleggingsinstrumenten die hun waarde ontleen aan een ander goed. Deze zijn voor het eerst opgenomen in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008. Een voorbeeld is een optie die is uitgegeven op een aandeel. Nu worden derivaten gerubriceerd onder de effecten met uitzondering van aandelen waaronder een subkopje derivaten staat. In 2014 worden de derivaten afzonderlijk gerubriceerd (ten behoeve van transparantie) naast aandelen, leningen, deposito's en effecten, met uitzondering aandelen.

¹⁸ Een officiële rekening die los staat van, maar samenhangt met een balans. Vergelijkbaar met het garantieoverzicht dat nu samen met de Staatsbalans in een overzicht wordt gepresenteerd in bijlage 3 van het Financieel Jaarverslag van het Rijk.

dit heeft voor de Staatsbalans en de toelichting daarop is nog niet duidelijk.

3.4.3 Berekening van het Staatsvermogen

In de MvT bij artikel 61 van de CW 2001 staat : «De staatsbalans geeft de grootte en samenstelling van het Staatsvermogen weer.» (Financiën 2001) Het staatsvermogen ontstaat door de drie hoofdcomponenten «niet-financiële activa», «vorderingen» en «schulden» op de volgende manier te salderen.

$$\text{Niet-financiële activa (A) + Vorderingen (B) - Schulden (C) = Staatsvermogen (D)}$$

Uit de voorgaande paragrafen is op te maken dat de grootte van het Staatsvermogen afhankelijk is van de omvang van de consolidatiekring (§3.3.2) en van de keuze voor de opgenomen balansposten (§3.4.1).

Onderstaande tabel geeft een beeld van de omvang en ontwikkeling van het Staatsvermogen van 2007 tot en met 2010.

Tabel 3 Omvang staatsvermogen volgens het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) 2007, 2008, 2009 en 2010 (x € miljoen)

| Jaar | 2007 | | 2008 | | 2009 | | 2010 |
|---|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Financieel jaarverslag van het Rijk (FJR) | FJR 2007 | FJR 2008 | FJR 2008 | FJR 2009 | FJR 2009 | FJR 2010 | FJR 2010 |
| Staatsvermogen (D) | 8 331 | 14 488 | 16 910 | 16 909 | -18 544 | - 18 544 | - 14 507 |

In het Financieel Jaarverslag van het Rijk wordt jaarlijks de samenstelling van het staatsvermogen over twee jaar aangegeven (het verslagjaar ten opzichte van het jaar daarvoor). Wanneer we het staatsvermogen van 2007 van de Staatsbalansen 2007 en 2008 vergelijken valt op dat in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2007 werd aangegeven dat het staatsvermogen op 31 december 2007 € 8 331 miljard bedroeg, terwijl in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 staat dat het Staatsvermogen op 31 december 2007 € 14 448 miljard bedroeg. Uit de toelichting bij de Staatsbalans in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 blijkt dat dit verschil te verklaren valt uit:

- Een verbetering in 2008 ten opzichte van 2007 naar aanleiding van het Deloitte / NIVRA rapport *Nederland in balans* (Deloitte, 2008);
- Tot en met 2007 werden «de schuld militaire pensioenen» en «de schuld vakantiegeld ambtenaren» op de Staatsbalans opgenomen als verplichting van de Staat. Naar aanleiding van overleg over de interpretatie van het ESR95, onder andere met het CBS, kwam het Ministerie van Financiën tot de conclusie dat de militaire pensioenen geen actuariële verplichting vormen maar via een omslagstelsel worden bepaald. Dit betekende dat ze niet meer opgenomen moesten worden op de Staatsbalans, waardoor het Staatsvermogen over 2007 met ruim € 6 miljard steeg.

Wij merken op dat door een aantal veranderingen door te voeren in de «berekeningstechniek», het staatsvermogen van een bepaald jaar significant kan toenemen (2007). Het Ministerie van Financiën geeft aan dat dit per definitie zo is met een wijziging in de «berekeningstechniek». De vraag is daarmee of de Staatsbalans een begrijpelijk, relevant, betrouwbaar en vergelijkbaar inzicht geeft of kan geven in de vermogenspositie van de Staat der Nederlanden. Wijzigingen in de techniek zijn

uiteeraard aanvaardbaar als deze een verbetering betekenen. Deze wijzigingen moeten duidelijk toegelicht worden en om consistentie door de tijd te waarborgen moet er herberekend worden.

Observatie 8: Wijze van berekenen staatsvermogen werpt vragen op over informatiewaarde ervan.

Het staatsvermogen kan door veranderingen in de «berekenings-techniek» significant toenemen op dezelfde balansdatum (het staatsvermogen op 31 december 2007 is € 8 331 miljard volgens de Staatsbalans over 2007 en € 14 448 miljard volgens de Staatsbalans over 2008). De vraag is welke waarde in de huidige situatie gehecht kan worden aan informatie over het staatsvermogen op de Staatsbalans. De vraag is daarmee of de Staatsbalans een begrijpelijk, relevant, betrouwbaar en vergelijkbaar inzicht geeft of kan geven in de vermogenspositie van de Staat.

Wijzigingen in de techniek zijn uiteraard aanvaardbaar als deze een verbetering betekenen. Deze wijzigingen moeten duidelijk toegelicht worden en om consistentie door de tijd te waarborgen moet er herberekend worden.

3.5 Informatie Staatsbalans

Een balans van een organisatie in de publieke sector zal aan bepaalde kwaliteitseisen moeten voldoen. In § 2.5 hebben we vier kwaliteitskenmerken die de IFRS hanteert voor externe verslaggeving beschreven. De informatie in financiële overzichten moet in zekere mate begrijpelijk, relevant, betrouwbaar en vergelijkbaar zijn. Wij beschrijven in onderstaande paragrafen eerst de bronnen voor de Staatsbalans en daarna de totstandkomingprocedure. In de toekomst kan de Algemene Rekenkamer de informatie op de Staatsbalans en in de toelichting eventueel toetsen op de kenmerken begrijpelijkheid, relevantie, betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid.

3.5.1 Informatiebronnen voor de Staatsbalans

De saldibalansen van de ministeries en de Rijkssaldibalans¹⁹, de begrotingsfondsen en de jaarrekeningen van de baten-lastendiensten vormen de basis voor de Staatsbalans. De departementen leveren verschillende soorten informatie aan voor de Staatsbalans:

- comptabele en extracomptabele informatie die is opgenomen in de jaarverslagen;
- extracomptabele informatie over vorderingen en schulden, materiële vaste activa, afkomstig uit (onderdelen) van de extracomptabele administraties (al dan niet decentraal bijgehouden);
- specifieke extracomptabele informatie. Een voorbeeld hiervan is de informatie over de minerale reserves die door het Ministerie van Economische Zaken wordt opgegeven.

Daarnaast wordt bij het opstellen van de Staatsbalans ook informatie van derden gebruikt zoals de CBS-indexcijfers over gebouwen en weg- en waterbouwkundige werken, de consumentenprijsindex van het CBS en de jaarverslagen van deelnemingen niet ondergebracht bij het Ministerie van Financiën.

¹⁹ Dit is een saldibalans die de Rijkshoofd-boekhouding (RHB) uit het geautomatiseerde systeem van de RHB haalt. De rekening courant saldi van de ministeries en de begrotingsfondsen op de balans dienen aan te sluiten met de saldi van departementen, begrotingsfondsen en agentschappen.

3.5.2 Totstandkoming Staatsbalans

Aan de hand van een processchema in het *Draaiboek Staatsbalans* start het Ministerie van Financiën aan het begin van het jaar met het verzamelen van de benodigde informatie voor de Staatsbalans.²⁰ Het Ministerie van Financiën ontvangt de informatie van de departementen vooral via de directies Financieel Economische Zaken (FEZ). Daarna voert het Ministerie van Financiën voor een aantal cijfers berekeningen uit. De waardeveranderingen van materiële activa gedurende een begrotingsjaar stelt het Ministerie van Financiën bijvoorbeeld vast aan de hand van de indexcijfers van het CBS. De cijfers worden in een spreadsheet geplaatst dat dient als basisbestand voor de Staatsbalans.

Over de kwaliteit van de cijfers vanuit de vakdepartementen blijkt uit het rapport «*Staatsbalans onroerende activa*» van 24 juli 2009 (Financiën, 2009) dat de totstandkoming van de cijfers voor onroerende activa van de verschillende rijksvastgoeddiensten niet eenduidig is. De verschillende diensten berekenen deze cijfers op verschillende manieren:

- De rijksvastgoeddiensten gebruiken in grote lijnen drie methoden om tot een bedrag voor de Staatsbalans te komen;
- Alle rijksvastgoeddiensten hanteren andere afschrijvingstermijnen;²¹
- Er is geen uniforme rolverdeling tussen het Ministerie van Financiën en de rijksvastgoeddiensten voor de indexering en afschrijving.

Deze verschillen kunnen volgens het rapport leiden tot misverstanden of tot een verkeerde verwerking van de cijfers.

Het Ministerie van Financiën neemt de gegevens van de vakdepartementen over zonder dat die systematisch worden getoetst volgens een duidelijke procedure. Het Ministerie van Financiën beschouwt zichzelf vooral als verzamelaar van op de departementen aanwezige gegevens en is niet verantwoordelijk voor de kwaliteit van de aangeleverde cijfers. Na ontvangst van de cijfers voert het Ministerie van Financiën een plausibiliteitstoets uit op de cijfers. Deze toets bestaat vooral uit een beoordeling van de aangeleverde cijfers in relatie met eerdere jaren. Als het Ministerie van Financiën hierin bijzondere ontwikkelingen ziet neemt de afdeling contact op met het desbetreffende departement voor een toelichting. De toelichtende tekst bij de verschillende balansposten wordt ook opgesteld door het Ministerie van Financiën eventueel in overleg met de vakdepartementen.

3.5.3 Waarborgen betrouwbaarheid cijfers Staatsbalans

Zoals aangegeven in §3.1 hebben de auditdiensten en de Algemene Rekenkamer op dit moment geen wettelijke taak met betrekking tot de controle van de Staatsbalans. De informatie op de Staatsbalans die afkomstig is uit de saldi-balansen van departementen is uiteraard wel aan controle van de auditdiensten en de Algemene Rekenkamer onderworpen.

Informeel kijkt de auditdienst van het Ministerie van Financiën naar de Staatsbalans als onderdeel van het (concept) Financieel Jaarverslag van het Rijk. Het betreft hier een toets op plausibiliteit en consistentie van de informatie die betrekking heeft op het Ministerie van Financiën. Dit kan lastig zijn omdat de informatie in de Staatsbalans vaak bestaat uit totalen van informatie die afkomstig is van veel verschillende departementen.²²

²⁰ In de Rijksbegrotingsvoorschriften (RBV) staan de regels met betrekking tot het aanleveren van informatie aan het Ministerie van Financiën. De departementen en begrotingsfondsen dienen op 15 maart van het jaar de volgende stukken aangeleverd te hebben bij het Ministerie van Financiën: het departementaal jaarverslag, de ontwerp-slotweek, de jaarrekeningen van de diensten die een batenlastenstelsel voeren en het samenvattende auditrapport.

²¹ Deze constatering is de reden dat het CBS de niet-financiële balansposten niet direct overneemt van de Staatsbalans voor de nationale rekeningen.

²² In het kader van dit onderzoek hebben wij niet gesproken met de auditdiensten van andere departementen.

Er zijn volgens het Ministerie van Financiën twee waarborgen voor de betrouwbaarheid van de cijfers in het proces voor het opstellen van de Staatsbalans.

- Het CBS is als kenniscentrum voor de juiste toepassing van het ESR 1995 betrokken bij het opstellen van de Staatsbalans en kan desgevraagd adviezen geven;
- De departementen zijn verantwoordelijk voor de cijfers.

Wat de eerste waarborg betreft: het CBS geeft aan dat het geen officiële rol heeft bij het opstellen van de Staatsbalans. Er is daarmee ook geen structurele controle op de juiste toepassing van ESR95 (bij opname van deze informatie op de Staatsbalans). Het Ministerie van Financiën legt vraagstukken neer bij het CBS. Het ministerie is niet verplicht de adviezen van het CBS over te nemen, maar neemt volgens eigen zeggen in de praktijk de adviezen over de toepassing van het ESR 95 wel over. Er is geen logboek of registratie van de adviezen en de eventuele opvolging daarvan. De vraag is of het CBS als waarborg gezien kan en wil worden met betrekking tot de kwaliteit van de cijfers. Het voorbeeld van de verwerking van de back-up faciliteit die de overheid heeft verleend aan ING illustreert dit, zie onderstaand kader.²³

Verwerking CBS-advies over back-up faciliteit ING

Het Ministerie van Financiën geeft aan dat zij het advies van het CBS voor de verwerking op de Staatsbalans van de ING back-upfaciliteit heeft overgenomen. Het CBS geeft echter aan met het Ministerie van Financiën van mening te verschillen over de verwerking van de ING Back-upfaciliteit. Op de Staatsbalans zijn zowel de verplichtingen als de vorderingen geboekt naar aanleiding van de ING back-upfaciliteit. Volgens ESR 95 en dus het CBS zouden de vorderingen op marktwaarde (waarde van de obligaties) moeten worden geboekt. In de Staatsbalans zijn deze vorderingen echter niet tegen marktwaarde geboekt waardoor deze post niet conform ESR 95 is gewaardeerd. Het Ministerie van Financiën geeft aan dat het hier om een zeer specifieke constructie ging waar de marktwaarde niet zonder meer voorhanden was.

²³ Om het vermogensbeslag van hypotheekportefeuilles voor ING te beperken, is een constructie (back-upfaciliteit) bedacht, die een deel van de verlies- en winstkansen van de portefeuille overdraagt aan de Nederlandse staat.

Observatie 9: Toets op de kwaliteit van de cijfers uit diverse informatiebronnen ontbreekt in de totstandkomingsprocedure van de Staatsbalans.

- De Staatsbalans wordt opgesteld op basis van diverse soorten informatie (comptabel en extracomptabel) die afkomstig zijn uit vele verschillende bronnen (zoals departementen, batenlastendiensten, en het CBS).
- Het Ministerie van Financiën verzamelt bestaande informatie voor het opstellen van de Staatsbalans, onder meer bij departementen. Het Ministerie van Financiën is niet verantwoordelijk voor de kwaliteit van de aangeleverde cijfers. Het ministerie werpt een globale blik op de aangeleverde cijfers in relatie tot voorgaande jaren en bij grote of opvallende verschillen wordt contact opgenomen met het de leverancier van de informatie voor een toelichting.
- Over de kwaliteit van de cijfers vanuit de vakdepartementen blijkt uit een rapport uit 2009 dat de totstandkoming van de cijfers voor onroerende activa van de verschillende rijksvastgoeddiensten niet eenduidig is. Deze verschillen kunnen leiden tot misverstanden of tot verkeerde verwerking van de cijfers.
- Er is geen controle door de auditdiensten en de Algemene Rekenkamer. Informeel kijkt de auditdienst van het Ministerie van Financiën naar de Staatsbalans als onderdeel van het (concept) Financieel Jaarverslag van het Rijk (zie ook observatie 1).
- Er is geen structurele controle op de juiste toepassing van het ESR95 (bij opname van deze informatie op de Staatsbalans). Het CBS is als kenniscentrum voor de juiste toepassing van het ESR 1995 betrokken bij het opstellen van de Staatsbalans en kan desgevraagd adviezen geven. De vraag is of het CBS als waarborg gezien kan en wil worden met betrekking tot de kwaliteit van de cijfers in de Staatsbalans.

4 OBSERVATIES EN AANBEVELINGEN

4.1 Overzicht observaties

Aan de hand van het *conceptual framework* van de IPSAS voor externe verslaggeving (zie hoofdstuk 2 van ons rapport) als referentiekader hebben we bekeken wat er opvalt aan de huidige Staatsbalans (zie hoofdstuk 3 van ons rapport). Onze observaties hebben we in dit overzicht nog eens bij elkaar gezet.

Observatie 1: Aantal zaken niet vastgelegd in wettelijk kader.

In de wetgeving is een aantal zaken niet vastgelegd over de Staatsbalans:

- De CW 2001 schrijft voor dat de Staatsbalans bestaat uit bezittingen, schulden en vorderingen maar schrijft niet voor dat het staatsvermogen is opgebouwd uit de specifieke balansposten zoals dat in de huidige Staatsbalans is gedaan. Het Ministerie van Financiën bepaalt welke posten er op de balans komen en kiest daarvoor de waarderingsgrondslag.
- Volgens de CW 2001 moet duidelijk zijn op welke grondslag de informatie in de Staatsbalans is gebaseerd. Het Ministerie van Financiën heeft ervoor gekozen om dit op basis van het Europees stelsel van nationale en regionale rekeningen in de Gemeenschap (ESR 95) te doen.
- Op dit moment is er geen wettelijke taak voor de auditdiensten en de Algemene Rekenkamer om de Staatsbalans te controleren.

Observatie 2: Verhouding tussen Staatsbalans en andere informatie in het Financieel Jaarverslag van het Rijk is niet inzichtelijk.

Het is niet inzichtelijk hoe de Staatsbalans zich verhoudt tot andere informatie uit het Financieel Jaarverslag van het Rijk zoals de Saldibalans van het Rijk en de kernvariabelen van het Europese en Nederlandse begrotingsbeleid: de EMU-schuld en het EMU-saldo. De EMU-cijfers moeten volgens EU-afspraken verplicht samengesteld worden op basis van ESR95. Het Ministerie van Financiën geeft aan dat het daarom een logische stap was om het vermogen van de Staat ook volgens ESR95 te berekenen. De EMU-cijfers en de Staatsbalans komen tot stand op basis van hetzelfde stelsel (ESR95) maar de EMU-cijfers kunnen pas na een technische vertaalslag afgeleid worden uit de onderdelen van de Staatsbalans.

Observatie 3: Volgens internationaal algemeen aanvaarde normen worden twee hoofddoelen onderscheiden voor externe financiële verslaggeving in de publieke sector: de verantwoordingsfunctie en de informatie- of besluitvormingsfunctie. In Nederland wordt verschillend aangekeken tegen het doel van de Staatsbalans.

- Volgens internationaal algemeen aanvaarde normen worden twee hoofddoelen onderscheiden voor externe financiële verslaggeving in de publieke sector: de verantwoordingsfunctie en de informatie- of besluitvormingsfunctie.
 - Uit de discussies die sinds 1948 zijn gevoerd in de Tweede Kamer valt op dat door de jaren heen verschillend aangekeken wordt tegen het doel van de Staatsbalans en dat het nut en de noodzaak van de Staatsbalans gedurende korte tijd in twijfel zijn getrokken.
 - Het Ministerie van Financiën geeft aan dat het doel van de Staatsbalans vooral is om de Tweede Kamer te informeren. De Staatsbalans is een overzicht dat gebaseerd is op reeds bestaande informatie.
-

Observatie 4: Beperkte consolidatiekring heeft gevolgen voor de omvang van het staatsvermogen op de Staatsbalans en ook voor de zichtbaarheid van mutaties in het vermogen van belangrijke publieke diensten en instellingen (zbo's en rwt's).

- Het Ministerie van Financiën heeft ervoor gekozen om de consolidatiekring te beperken tot de rechtspersoon Staat der Nederlanden. Dit is niet conform ESR95. Grotendeels door de overheid bekostigde publieke instellingen blijven daardoor buiten beschouwing. Rwt's en zbo's vallen bijvoorbeeld niet onder het balansbegrip Staat der Nederlanden. Dit heeft gevolgen voor de omvang van het staatsvermogen op de Staatsbalans en de zichtbaarheid van mutaties in het vermogen van belangrijke publieke diensten en instellingen (zbo's en rwt's).
 - In tegenstelling tot de Staatsbalans wordt voor de EMU-schuld en het EMU-saldo wel de som van de schulden en tekorten van de drie ESR95 subsectoren centrale overheid, wettelijke sociale verzekeringsinstellingen en lagere overheden gehanteerd. Deze worden totaal en afzonderlijk aan de Europese Commissie gerapporteerd.
-

Observatie 5: De minister van Financiën is verantwoordelijk voor opstellen van de Staatsbalans.

De vakdepartementen zijn volgens het Ministerie van Financiën in principe verantwoordelijk voor cijfers die zij aanleveren voor de Staatsbalans. De Minister van Financiën is verantwoordelijk voor het opstellen van de Staatsbalans. Hij coördineert, houdt toezicht en stelt kaders voor de totstandkoming van de Staatsbalans.

Observatie 6: De balanspost «Voorzieningen» komt niet voor op de Staatsbalans. De andere balansposten die volgens IPSAS minimaal vereist zijn op een balans voor de publieke sector worden wel afgedekt.

- De balanspost «Voorzieningen» die je op basis van internationale verslaggevingsstandaarden mag verwachten komt niet voor op de Staatsbalans. De andere balansposten die volgens IPSAS minimaal vereist zijn op een balans voor de publieke sector worden wel afgedekt.
 - Informatie over voorzieningen en over andere zaken waarmee de overheid een financieel risico loopt kan als een apart overzicht opgenomen worden bij de Staatsbalans, bijvoorbeeld in de toelichting bij de Staatsbalans.
-

Observatie 7: De waarderingsgrondslag ESR95

- Op basis van het ESR95 worden vorderingen en schulden en niet-financiële activa (vaste activa) op de Staatsbalans gewaardeerd op basis van marktwaarde per balansdatum. Het is complex om de actuele marktwaarde van alle niet-financiële activa (zoals gebouwen en terreinen) van de Staat te taxeren.
 - De marktwaarde voor financiële activa op de Staatsbalans is relatief eenvoudig te waarderen omdat deze frequent op de markt worden aangeboden. Dit geldt niet voor de deelnemingen die de overheid heeft in banken als ABN-AMRO en DNB omdat dit geen beursgenoteerde ondernemingen zijn en de marktwaarde daarom lastig te bepalen is.
 - Het ESR95 is de afgelopen jaren aan een herziening onderworpen. Tot 2014 wordt het ESR95 gehanteerd en in 2014 zal het ESR2010 worden geïntroduceerd met een aantal belangrijke veranderingen voor de nationale rekeningen. Wat voor gevolgen dit heeft voor de Staatsbalans en de toelichting daarop is nog niet duidelijk.
-

Observatie 8: Wijze van berekenen staatsvermogen werpt vragen op over informatie-waarde ervan.

Het staatsvermogen kan door veranderingen in de «berekeningstechniek» significant toenemen op dezelfde balansdatum (het staatsvermogen op 31 december 2007 is € 8 331 miljard volgens de Staatsbalans over 2007 en € 14 448 miljard volgens de Staatsbalans over 2008). De vraag is welke waarde in de huidige situatie gehecht kan worden aan informatie over het staatsvermogen op de Staatsbalans. De vraag is daarmee of de Staatsbalans een begrijpelijk, relevant, betrouwbaar en vergelijkbaar inzicht geeft of kan geven in de vermogenspositie van de Staat. Wijzigingen in de techniek zijn uiteraard aanvaardbaar als deze een verbetering betekenen. Deze wijzigingen moeten duidelijk toegelicht worden en om consistentie door de tijd te waarborgen moet er herberekend worden.

Observatie 9: Toets op de kwaliteit van de cijfers uit diverse informatiebronnen ontbreekt in de totstandkomingsprocedure van de Staatsbalans.

- De Staatsbalans wordt opgesteld op basis van diverse soorten informatie (comptabel en extracomptabel) die afkomstig zijn uit vele verschillende bronnen (zoals departementen, baten-lastendiensten, en het CBS).
 - Het Ministerie van Financiën verzamelt bestaande informatie voor het opstellen van de Staatsbalans, onder meer bij departementen. Het Ministerie van Financiën is niet verantwoordelijk voor de kwaliteit van de aangeleverde cijfers. Het ministerie werpt een globale blik op de aangeleverde cijfers in relatie tot voorgaande jaren en bij grote of opvallende verschillen wordt contact opgenomen met het de leverancier van de informatie voor een toelichting.
 - Over de kwaliteit van de cijfers vanuit de vakdepartementen blijkt uit een rapport uit 2009 dat de totstandkoming van de cijfers voor onroerende activa van de verschillende rijksvastgoeddiensten niet eenduidig is. Deze verschillen kunnen leiden tot misverstanden of tot verkeerde verwerking van de cijfers.
 - Er is geen controle door de auditdiensten en de Algemene Rekenkamer. Informeel kijkt de auditdienst van het Ministerie van Financiën naar de Staatsbalans als onderdeel van het (concept) Financieel Jaarverslag van het Rijk (zie ook observatie 1).
 - Er is geen structurele controle op de juiste toepassing van het ESR95 (bij opname van deze informatie op de Staatsbalans). Het CBS is als kenniscentrum voor de juiste toepassing van het ESR 1995 betrokken bij het opstellen van de Staatsbalans en kan desgevraagd adviezen geven. De vraag is of het CBS als waarborg gezien kan en wil worden met betrekking tot de kwaliteit van de cijfers in de Staatsbalans.
-

4.2 Aanbevelingen voor de korte termijn

Voor de korte termijn bevelen wij de Tweede Kamer en het Ministerie van Financiën aan om aan de hand van vijf van de negen observaties uit hoofdstuk 3 de totstandkoming van de huidige Staatsbalans te verbeteren:

- *Aanbeveling bij observatie 1*
Zorg ervoor dat het wettelijk kader voor de (controle op) Staatsbalans toereikend is. Indien de Staatsbalans wordt beschouwd als een verantwoordingsdocument, dient de controle ervan door de departementale auditdiensten en de Algemene Rekenkamer wettelijk te zijn geregeld.
- *Aanbeveling bij observatie 2*
Maak in de toelichting duidelijk hoe de Staatsbalans zich verhoudt tot de andere informatie uit het Financieel Jaarverslag van het Rijk zoals de Saldibalans van het Rijk en de EMU-schuld en het EMU-saldo.
- *Aanbeveling bij observatie 6*
Zorg dat er in de toelichting op de Staatsbalans informatie wordt opgenomen over zaken waarmee de overheid een substantieel financieel risico loopt en die beleidsmatig relevant zijn, zoals dat in het verleden bij «garanties» is gebeurd, en waarbij bijvoorbeeld het opnemen van «voorzieningen» te overwegen valt.
- *Aanbeveling bij observaties 5 en 9*
De vakdepartementen zijn volgens het Ministerie van Financiën in principe verantwoordelijk voor cijfers die zij aanleveren voor de Staatsbalans. De Minister van Financiën is verantwoordelijk voor het opstellen van de Staatsbalans. Hij coördineert, houdt toezicht en stelt kaders voor de totstandkoming van de Staatsbalans.
Zorg voor een Staatsbalans waarvan de informatie voldoet aan de algemeen (internationaal) aanvaarde kwaliteitskenmerken voor financiële verslaggeving in de publieke sector: begrijpelijk, betrouwbaar, relevant en vergelijkbaar. Dit betekent concreet dat de informatie voor de totstandkoming van de Staatsbalans, die uit diverse bronnen wordt aangeleverd, systematisch en zichtbaar wordt gecontroleerd.

Deze controle kan plaatsvinden door de aanleverende departementen (afdelingen FEZ en de auditdiensten) en door het Ministerie van Financiën.

De keuzes die naar aanleiding van deze aanbevelingen op de korte termijn worden gemaakt zijn van belang voor de vraag of, en zo ja hoe, de Algemene Rekenkamer in de toekomst de juistheid en volledigheid van de Staatsbalans en de daarin opgenomen posten kan toetsen. Op dit moment achten wij de informatie in de Staatsbalans nog onvoldoende systematisch tot stand gekomen en daardoor ongelijksoortig. Deze informatie is bovendien onvoldoende onderworpen aan kwaliteitswaarborgen en kwaliteitstoetsing door het Ministerie van Financiën.

4.3 Aanbevelingen voor de lange termijn

We bevelen de Tweede Kamer en de minister van Financiën aan om de vier andere observaties uit hoofdstuk 3 te betrekken bij het maken van een aantal keuzes voor de langere termijn omtrent de inhoud en samenstelling van de posten op de Staatsbalans. Deze keuzes bepalen hoe de Staatsbalans en de toelichting daarop er uit zou moeten zien volgens de Tweede Kamer.

Zoals blijkt uit *observatie 3* is er verschil van mening in Nederland over het doel van de huidige Staatsbalans. Voorts kunnen er additionele informatiewensen aan de Staatsbalans verbonden worden. Nu al wordt een garantieoverzicht toegevoegd aan de Staatsbalans op verzoek van de Tweede Kamer.

Hieronder hebben wij drie vragen geformuleerd waarbij wij tevens een mogelijke keuze voorleggen:

- *Vraag bij observatie 4*
Wat is de gewenste reikwijdte van de Staatsbalans? Naar onze mening kan hierbij gekozen worden voor de volgende niveaus van reikwijdte: sector overheid als geheel, centrale overheid inclusief zbo's en rwt's, wettelijke sociale verzekeringsinstellingen en lagere overheden of een selectie daaruit al naargelang de informatiebehoeften.
- *Vraag bij observatie 7*
Is de Tweede Kamer het eens met de door het Ministerie van Financiën gekozen waarderingsgrondslag voor de Staatsbalans (ESR95)? De meest voor de hand liggende waarderingsgrondslagen voor de Staatsbalans zijn ESR95 en IPSAS. ESR95 ligt voor de hand wanneer aansluiting wordt gewenst op de Nationale Rekeningen van het CBS. Daarbij moet uiteraard rekening gehouden worden met de ontwikkeling van ESR95 naar ESR2010 in 2014. IPSAS ligt voor de hand als de voorkeur uitgaat naar een verantwoording op basis van meer bedrijfseconomische principes.
- *Vraag bij observatie 8*
Welke betekenis kan er gehecht worden aan het staatsvermogen zoals dat is weergegeven op de Staatsbalans? Hoe kan de Staatsbalans een begrijpelijk, relevant, betrouwbaar en vergelijkbaar inzicht geven in de vermogenspositie van de Staat?
De Algemene Rekenkamer vindt dat de vermogenspositie van de overheid vooral relevant is voor de *financiële* activa en passiva en op dit moment minder relevant is voor *niet-liquide* en *niet-financiële* activa (zoals de Afsluitdijk) waarvan het niet waarschijnlijk is dat deze op korte of middellange termijn liquide gemaakt zullen worden.

Wij zouden het Ministerie van Financiën vooral willen aanbevelen om de focus te richten op het saldo van de *financiële* activa en passiva en op de volledigheid en juistheid van de onderliggende balansposten om zo tot een begrijpelijk, relevant, betrouwbaar en vergelijkbaar inzicht te komen in de vermogenspositie van de Staat.

5 REACTIE MINISTER VAN FINANCIËN EN NAWOORD ALGEMENE REKENKAMER

De minister van Financiën heeft op 29 april 2011 gereageerd op ons rapport. Hieronder vatten wij zijn reactie samen (§ 5.1). De integrale reactie staat op onze website www.rekenkamer.nl. De reactie van de minister gaf ons aanleiding tot een kort nawoord in (§ 5.2).

5.1 Reactie van de minister van Financiën

De minister van Financiën geeft aan dat hij met belangstelling kennis heeft genomen van ons rapport en met ons het belang deelt om een bredere discussie te starten met de Algemene Rekenkamer en de Tweede Kamer over informatievoorziening aan de Tweede Kamer over de overheidsfinanciën. Hij wil daarbij de rol van de Staatsbalans in het bijzonder aan de orde stellen.

De minister van Financiën geeft aan dat de Staatsbalans momenteel deel uit maakt van de informatievoorziening die bedoeld is om inzicht te bieden in de overheidsfinanciën. Beleidsmatig relevante informatie is er volgens de minister op gericht om de Tweede Kamer in staat te stellen te beoordelen op welke wijze de regering invulling geeft aan haar verantwoordelijkheid om, in dit verband, de overheidsfinanciën ook op lange termijn gezond te maken en te houden. Volgens de minister is de centrale vraag daarbij of de overheid op lange termijn aan haar financiële verplichtingen kan voldoen. Daarom dient voor de beoordeling van de gezondheid van de overheidsfinanciën niet alleen te worden gekeken naar de omvang van de staatsschuld en de overheidsactiva op een bepaald moment, maar ook naar de ontwikkeling van de inkomsten en uitgaven van de overheid in de toekomst. Dat is volgens de minister de reden dat de Tweede Kamer op diverse manieren en via verschillende instrumenten regulier wordt geïnformeerd over de ontwikkeling van de overheidsfinanciën:

- meerdere malen per jaar wordt in en ten tijde van de budgettaire nota's actuele informatie gepubliceerd over de ontwikkeling van de staatsschuld en van de financiële activa (via de crisismonitor met onder andere informatie over staatsdeelnemingen in o.a. banken);
- jaarlijks wordt met de departementale jaarverslagen en het Financieel Jaarverslag van het Rijk door het kabinet verantwoording afgelegd over de inkomsten en uitgaven van de overheid, waarbij ook een overzicht van de verleende garanties wordt verstrekt;
- het Centraal Planbureau publiceert minstens eens in de vier jaar over de houdbaarheid van de overheidsfinanciën op de lange termijn (de ageing studies);
- het Centraal Planbureau publiceert minstens eens in de vier jaar een studie met middellange termijn scenario's waaronder scenario's voor de overheidsfinanciën;
- waar dit gewenst is, worden ook andere instrumenten ingezet om de Tweede Kamer zo gericht mogelijk informatie te verschaffen. Een goed voorbeeld, aldus de minister van Financiën, is de risicoanalyse voor de Nederlandse economie en de begroting, die de Tweede Kamer is toegezegd tijdens de laatste Algemene Financiële beschouwingen en die dit jaar wordt uitgevoerd.

De Staatsbalans maakt volgens de minister deel uit van bovenstaande informatiestromen over de overheidsfinanciën en geeft informatie over de stand van zaken van het staatvermogen per het einde van het afgesloten

jaar. De minister geeft aan dat wij terecht opmerken dat het opstellen van een Staatsbalans door de minister van Financiën niet logisch voortvloeit uit het huidige administratieve stelsel dat de Rijksoverheid hanteert (verplichtingen-kasstelsel). De minister deelt die mening en beschouwt de presentatie van deze balans als extra informatie richting de Tweede Kamer over het vermogen van de rijksoverheid en de belangrijkste mutaties daarin ten opzichte van voorgaand jaar.

De waarde van die extra informatie die de Staatsbalans biedt is in zijn ogen beperkt. Onvermijdelijk dienen volgens de minister arbitraire keuzes te worden gemaakt ten aanzien van de waardering van met name de niet-financiële activa. De minister geeft aan dat wij terecht opmerken dat niet alle activa van de collectieve sector in beschouwing worden genomen. Een fundamentele beperking is volgens hem dat de Staatsbalans geen instrument is waarmee informatie over toekomstige ontwikkelingen van de overheidsfinanciën kan worden gegeven. Hij geeft aan dat het Ministerie van Financiën daarvoor is aangewezen op bovengenoemde analyses over de houdbaarheid van de overheidsfinanciën van het CPB en de Europese Unie. De minister geeft aan dat de Staatsbalans vooral standen bevat, en voor zover in de toelichting bij de balansposten is aangegeven welke mutaties het gevolg zijn van gevoerd beleid, is dit al eerder of elders verantwoord in brieven aan de Tweede Kamer of in andere begrotings- en verantwoordingsstukken.

De toegevoegde waarde van de Staatsbalans voor het politieke besluitvormingsproces is volgens de minister van Financiën zeer beperkt. Om deze reden is volgens hem twintig jaar geleden afschaffing van de Staatsbalans al aan de orde geweest. Het streven van dit kabinet naar een compacte Rijksdienst vormt een extra aanleiding om te bezien hoe de beschikbare capaciteit het beste kan worden ingezet om de Tweede Kamer van adequate informatie te voorzien.

De minister van Financiën reageert verder gedetailleerd op verschillende passages uit ons rapport, waarbij hij aansluit bij onze observaties en aanbevelingen. Dit is te lezen op www.rekenkamer.nl, waar de reactie van de minister van Financiën integraal is weergegeven.

5.2 Nawoord van de Algemene Rekenkamer

Wij verwelkomen het feit dat de minister van Financiën een bredere discussie wil starten met de Tweede Kamer en de Algemene Rekenkamer over de rol van de Staatsbalans in de informatievoorziening over de overheidsfinanciën aan de Tweede Kamer. Samen met ons rapport vormen de visie van de minister van Financiën op de Staatsbalans en zijn opmerkingen naar aanleiding van onze observaties en aanbevelingen een goede basis voor deze discussie.

De keuzes die naar aanleiding van deze discussie worden gemaakt zijn onder meer van belang voor de vraag of, en zo ja hoe, de Algemene Rekenkamer in de toekomst de juistheid en volledigheid van de Staatsbalans en de daarin opgenomen posten kan toetsen, zoals ons is verzocht in mei 2010 in de motie-Van Geel.

Uit de interesse van de Tweede Kamer naar de Staatsbalans moge blijken dat er behoefte bestaat aan goede informatie, in het bijzonder omtrent aard en omvang van mogelijke toekomstige claims op de rijksbegroting. De Algemene Rekenkamer onderneemt diverse activiteiten om hierin een bijdrage te leveren. Daarbij kan gedacht worden aan onderzoeken naar

garantiestellingen en vastgoed, en de op Verantwoordingsdag gepubliceerde *Bezuinigingsmonitor 2011*, waarin mede aandacht wordt besteed aan het belang van houdbare overheidsfinanciën.

BIJLAGE 1 MOTIE-VAN GEEL C.S.

Voorgesteld 20 mei 2010

De Kamer,

gehoord de beraadslaging,

overwegende, dat in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2009 de Staatsbalans is opgenomen;

overwegende, dat deze Staatsbalans door de Algemene Rekenkamer niet op zijn juistheid is getoetst;

verzoekt de Algemene Rekenkamer deze toets in de toekomst wel uit te voeren en over de juistheid en volledigheid te rapporteren in haar rapport bij het Financieel Jaarverslag Rijk,

en gaat over tot de orde van de dag.

Van Geel
Rutte
Halsema
Hamer
Roemer
Van der Staaij
Cramer
Wilders
Pechtold
Verdonk
Thieme

BIJLAGE 2 DISCUSSIES OVER DE STAATSBALANS IN HET VERLEDEN

De Staatsbalans in 1948

De betekenis van de Staatsbalans moet voornamelijk worden gezocht in het beknopte overzicht dat de Staatsbalans biedt van de grootte en samenstelling van de staatsschuld (in ruime zin), en van de daartegenover staande liquide middelen, vorderingen en andere activa.

Tijdens de algemene financiële beschouwingen van de Tweede Kamer in 1948 noemt de minister van Financiën drie punten welke het nut voor het samenstellen van de Staatsbalans weergeven (commissie Simons, 1960, p. 222):

1. De Staatsbalans verschaft een periodiek overzicht van de activa en de passiva van de Staat.
 2. Door jaarlijks een balans op te maken, waarop alle activa en passiva van de Staat voorkomen, dus ook de ten laste respectievelijk ten bate van het verslagjaar nog te verrichten uitgaven en ontvangsten, wordt tegemoet gekomen aan het bezwaar dat de gebruikelijke verantwoording nopens het gevoerde financiële beheer (de rekening) laat plaatsvindt en zich bovendien beperkt tot de reeds verrichte uitgaven en ontvangsten.
 3. In het bijzonder ten behoeve van buitenlandse kredietverstrekkers is het van belang een zo juist en volledig mogelijk beeld te geven van de financiële toestand.
-

Rapport Simons in 1960

De Commissie Simons had tot taak te onderzoeken of een herziening van de CW 1927 gewenst was en, zo ja, een nieuwe CW te ontwerpen en daarmee samenhangende vraagstukken in haar beschouwingen te betrekken. De commissie heeft op 7 september 1960 haar *Rapport van de commissie tot voorbereiding van een Herziening van de Comptabiliteitswet*, (commissie Simons, 1960) uitgebracht en gaat ook in op de Staatsbalans.

De Commissie stelt voor om de huidige wettekst (zie §2.1.1) over de Staatsbalans in de CW op te nemen. De commissie stelt dat de Staatsbalans en de toelichting daarop gegevens bevat die nuttige informatie verschaffen aan Regering en Staten-Generaal. Als voorbeelden noemt de commissie gegevens over onroerende en roerende goederen, Staatsbedrijven, deelnemingen in ondernemingen en het overzicht van de door het Rijk verstrekte garanties. De commissie wijst er in het rapport op dat de betekenis van sommige posten van de balans en in verband daarmee ook de betekenis van het balanssaldo niet mag worden overschat. De commissie meent dat dit tot op zekere hoogte geldt voor elke balans maar in het bijzonder voor de Staatsbalans omdat op de Staatsbalans een aantal bezittingen voorkomen waarvan de waarde slechts op zeer arbitraire wijze is in te schatten (bv. militaire activa, de wegen en het kunstbezit). De commissie is van oordeel dat hier eerder de jaarlijkse mutaties van belang zijn.

Ten slotte merkt de commissie op dat zij het niet noodzakelijk acht om in de wet voorschriften vast te leggen over de inhoud van de toelichting op de Staatsbalans. De commissie meent dat het wel wenselijk is om een toelichting bij de afzonderlijke posten op te nemen. De commissie denkt hier in het bijzonder aan de roerende en onroerende goederen, deelnemingen in ondernemingen en garanties.

Discussie Tweede Kamer en kabinet in '89 –'90

Kabinetsvoorstel om Staatsbalans uit CW te schrappen
(Financiën & Tweede Kamer, 1989 –1990)

Het kabinet geeft een aantal redenen voor dit voornemen:

- de balans heeft weinig informatieve betekenis omdat de baten-lastenbenadering van de balans niet veel meerwaarde biedt boven de kas-verplichtingenbenadering die uitgangspunt is bij de voorgestelde wetswijziging;
- er zijn vraagtekens te zetten bij de gehanteerde waarderingsgrondslagen;
- de Staatsbalans heeft minimale betekenis voor het beleid;
- de balans vormt, gelet op het begrotingsstelsel dat binnen het rijk wordt gehanteerd, niet het sluitstuk van de financiële administratie;
- diverse gegevens worden alleen voor het opstellen van de balans extra-comptabel verzameld en bijgehouden, wat niet langer doelmatig wordt geacht.

De Staatsbalans kan daarom worden vervangen door departementale saldibalansen en een Rijkssaldibalans waarop alle financiële activa en passiva voorkomen en door een overzicht van de economische classificatie waaruit veranderingen van de totale vermogenspositie van het Rijk blijken, voor zover deze voortvloeien uit het gevoerde beleid.

Het kabinet betoogt dat het verschil van de saldibalans ten opzichte van de Staatsbalans is dat op de saldibalans bij de Rijksrekening niet de onroerende en roerende goederen worden vermeld en dat er ten aanzien van deelnemingen geen waardering wordt toegepast. Door het niet meer vermelden van de materiële activa, wordt naar het oordeel van het kabinet veeleer aan informatieve waarde gewonnen dan verloren. Het kabinet benadrukt namelijk dat de waardering van materiële activa van het Rijk (defensiematerieel, wegen, bruggen enz.) een kwetsbaar punt van de Staatsbalans is.

Reactie Commissie voor Rijksuitgaven

In reactie op het kabinetvoornemen heeft de commissie voor de Rijksuitgaven aangegeven dat zij betwijfelt of aan de balans van bezittingen, vorderingen en schulden van het Rijk zo weinig informatieve waarde moet worden toegekend, dat tot afschaffing ervan besloten zou moeten worden. De commissie onderkent met de regering dat de thans gehanteerde waarderingsgrondslagen voor de bezittingen discutabel zijn, maar zou het betreuren als in de toekomst geen informatie beschikbaar zou zijn over de vermogenspositie van het Rijk in zijn geheel. De commissie geeft aan dat in ieder geval een getotaliseerde saldibalans van alle begrotingen als bijlage bij de Miljoenennota wordt opgenomen, al dan niet als onderdeel van een balans waarop ook de bezittingen voorkomen.

Nadere argumentatie kabinet

Het kabinet geeft in een reactie aan dat de drie oorspronkelijke redenen voor het opstellen van de Staatsbalans, zoals verwoord door de minister van Financiën in 1948 (zie bovenaan in deze tabel) niet meer van toepassing zijn.

Besluit van de Tweede Kamer

Met het aannemen van het amendement van 13 juni 1990 over toevoegen onderdeel f aan artikel 9 van de CW 1976 kiest de Tweede Kamer uiteindelijk toch voor het behoud van de Staatsbalans.

Arthur Andersen 1994

Discussienota «Financieel beheer en prestatie­meting bij de Rijksoverheid» (Arthur Andersen, 1994)

Het kas-verplichtingenstelsel schiet tekort in de ondersteuning van de besluitvorming over een rechtvaardige verdeling van baten en lasten tussen de verschillende generaties van Belastingbetalers. Het grote negatieve vermogen van de Staat duidt op een onrechtvaardigheid ten nadele van toekomstige generaties. Het staatsvermogen is een mogelijk handvat bij het te voeren financiële beleid: een additionele vermogensnorm intergenerationele onrechtvaardigheid kan helpen voorkomen. Verder moeten een aantal lacunes in de Staatsbalans worden opgelost om het inzicht in de rijksfinanciën te verbeteren:

- Er ontbreken een aantal belangrijke activa en passiva zoals immateriële vaste activa (concessies), de aardgasvoorraad, de milieuschuld, de aangegane verplichtingen inzake wachtgelden en voorzieningen voor achterstallig onderhoud.
- De toelichting is onvoldoende.
- De Staatsbalans is niet gecontroleerd middels een accountantsverklaring.

Algemene financiële beschouwingen in 1994 (Tweede Kamer, 1994)

De vraag was of de prestaties van een regering naast het financieringstekort en de staatsschuldquote ook afgemeten moeten worden aan de verhouding tussen het netto vermogen van de Staat en het nationaal inkomen. Door aandacht te hebben voor het netto vermogen van de Staat bij de afweging van overheidsuitgaven wordt rekening gehouden met de lange termijn ontwikkeling van de overheidsfinanciën. Hierdoor zou de Staatsbalans een centrale rol in het begrotingsbeleid kunnen krijgen. Uiteindelijk heeft de minister van Financiën ervoor gekozen om afbakeningsvraagstukken te beslechten via de keuze voor het ESR95.

Deloitte / NIVRA 2008

«Nederland in balans; Een analyse van de vermogens­positie van de Nederlandse Staat» (Deloitte, 2008)

Doel van het onderzoek is het verkrijgen van inzicht in de mate waarin de Staatsbalans en de daarin opgenomen omvang en samenstelling van het staatsvermogen een goed inzicht geeft in de huidige financiële positie van de Staat der Nederlanden en de erfenis die nu wordt nagelaten aan toekomstige generaties. Evenals bij de rapport van Arthur Andersen uit 1994 wordt het staatsvermogen gezien als een belangrijke indicator voor een rechtvaardige verdeling van baten en lasten over de verschillende generaties van belastingbetalers. Tevens wordt de betekenis het staatsvermogen door Deloitte gezien in het kader van houdbaarheid en duurzaamheid van de overheidsfinanciën. Uit de analyse van Deloitte van de Staatsbalans 2007 kwam naar voren dat de Staatsbalans en ook het geheel aan financiële verantwoordingsinformatie zoals gepresenteerd in het Financieel Jaarverslag van het Rijk aan informatie­waarde kan winnen door:

- Een volledige en in samenhang gepresenteerde transparante set aan financiële verantwoordingsinformatie: een balans, een staat van baten en lasten en een kasstroomoverzicht;
- Het opstellen van deze set van financiële verantwoordingsinformatie op basis van algemeen aanvaarde verslaggevingrichtlijnen (Nederlandse of internationale richtlijnen) en daarbij mee te nemen:
 - de segmentering van het staatsvermogen;
 - de voorzieningen;
 - de consolidatieverplichting;
 - de segmentering van kasstromen naar operationele, investerings- en financieringskasstromen.

Het Ministerie van Financiën geeft aan dat in de Staatsbalans over 2008 een verbeter­slag is doorgevoerd. De toelichtingen in de Staatsbalans zijn uitgebreid ten opzichte van vorige balansen. Deze uitbreiding is een uitvloeisel van discussies met de accountantswereld, waar de Staatsbalans en het rapport van Deloitte en het NIVRA prominent in de belangstelling stond tijdens de jaarlijkse Accountantsdag 2008.

BIJLAGE 3 SAMENSTELLING VAN DE STAATSBALANS

Samenstelling Staatsbalans, bedragen in miljoen €

| JAAR | 2007 | | 2008 | | 2009 | | 2010 |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|
| Bron Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) | FJR 2007 | FJR 2008 | FJR 2008 | FJR 2009 | FJR 2009 | FJR 2010 | FJR 2010 |
| A Niet-financiële activa | 168 838 | 168 838 | 167 437 | 167 437 | 164 904 | 164 904 | 190 676 |
| A1 Winstrechten minerale reserves | 94 100 | 94 100 | 90 300 | 90 300 | 86 600 | 86 600 | 108 900 |
| A2 Overige niet-financiële activa ¹ | 74 738 | 74 738 | 77 137 | 77 137 | 78 304 | 78 304 | 81 776 |
| B Vorderingen | 102 486 | 98 639 | 200 530 | 200 530 | 167 494 | 167 494 | 169 583 |
| B1 Chartaal geld en deposito's ² (in FJR 2007: B1 Chartale en girale betaalmid-delen) | 4 105 | 4 105 | 4 112 | 4 112 | 389 | 389 | 340 |
| B2 Langlopende effecten ³ | – | – | – | – | 16 076 | 16 076 | 13 540 |
| B3 Financiële derivaten ⁴ | – | –932 | 1 935 | 1 935 | –216 | –216 | 2 038 |
| B4 Verstrekte kortlopende leningen ⁵ | – | 6 606 | 45 835 | 45 835 | 19 055 | 19 055 | 16 076 |
| B5 Verstrekte langlopende leningen ⁶ | 17 469 | 17 469 | 29 596 | 29 596 | 29 029 | 29 029 | 28 259 |
| B6 Aandelen en overige deelnemingen ⁷ | 41 174 | 41 174 | 86 570 | 86 570 | 67 310 | 67 310 | 72 804 |
| B7 Handelskredieten en transitorische posten (in FJR 2007 inclusief kortlo-pende leningen) | 39 738 | 30 217 | 32 482 | 32 482 | 35 851 | 35 851 | 36 526 |
| C Schulden | 262 993 | 252 988 | 351 056 | 351 056 | 350 940 | 350 940 | 374 765 |
| C1 Chartaal geld en deposito's (in FJR 2007 C1 Munten in omloop) | – | 1 202 | 1 024 | 1 024 | 1 404 | 1 404 | 468 |
| C2 Kortlopende waardepapieren (in FJR 2007 C2 Dutch Treasury Certificates) | 16 587 | 16 587 | 83 735 | 83 735 | 57 565 | 57 565 | 53 228 |
| C3 Staatsobligaties | 191 087 | 191 087 | 209 403 | 209 403 | 223 435 | 223 435 | 257 812 |
| C4 Kortlopende leningen ⁸ (in FJR 2007 C4 Financiële derivaten 2007) | – | 22 515 | 24 469 | 24 469 | 20 071 | 20 071 | 20 294 |
| C5 Langlopende leningen (in FJR 2007 C5 Onderhandse staatsle-ningen 2007) | – | 1 566 | 11 655 | 11 655 | 27 179 | 27 179 | 22 603 |
| C6 Handelskredieten en transitorische posten (in FJR 2007 was dit C8 inclusief kortlopende leningen, C6 in FJR 2007 was overige leningen op lange termijn) | 46 132 | 20 032 | 20 770 | 20 770 | 21 287 | 21 287 | 20 360 |
| FJR 2007: C7 Militaire pensioenen | 100 | 6 069 | | | | | |
| D. Staatsvermogen (A+B –C) | 8 331 | 14 488 | 16 910 | 16 909 | –18 544 | – 18 544 | – 14 507 |

¹ Bijvoorbeeld kunstwerken in musea, militaire terreinen, ambassades en ambtswoningen die in bezit zijn van de Staat, kanalen, Afsluitdijk,

² Bijvoorbeeld saldi van de Nederlandsche Bank N.V. en de andere banken zoals ABN AMRO, Rabobank, Fortis, ING-bank waar bij het Ministerie van Financiën op 31 december 2008 een saldo op de rekeningen staat.

³ Voor het eerst opgenomen in FJR 2009.

⁴ Beleggingsinstrumenten die hun waarde ontleen aan een ander goed. Voor het eerst opgenomen in FJR 2008.

⁵ Voor het eerst opgenomen in FJR 2008.

⁶ Dit omvat alle verstrekte kredieten die niet het karakter dragen van deposito's en waarvan de looptijd langer is dan een jaar en in uitzonderlijke gevallen minimaal meer dan twee jaar zoals vorderingen studievoorschotten, lening aan het ABP voor het VUT-fonds en leningen aan Nederlandse ondernemingen in verband met deelnemingen (Fortis Bank Nederland, NIB Capital Bank N.V.)

⁷ Bijvoorbeeld De Nederlandse Bank N.V., Prorail B.V., N.V. Nederlandsche Gasunie, N.V. Luchthaven Schiphol, Securities ING, Aegon en SNS, Europese Investeringsbank.

⁸ Voor het eerst opgenomen in Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008.

BIJLAGE 4 AFKORTINGEN

| | |
|---------|---|
| ABP | Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds |
| AOW | Algemene Ouderdomswet |
| CBS | Centraal Bureau voor de Statistiek |
| CW | Comptabiliteitswet |
| ESR95 | Europees stelsel van nationale en regionale rekeningen in de Gemeenschap 1995 |
| FEZ | directie Financieel Economische Zaken |
| IAS | International Accounting Standards |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| INTOSAI | International Organization of Supreme Audit Institutions |
| IPSAS | International Public Sector Accounting Standards |
| IPSASB | International Public Sector Accounting Standards Board |
| MvT | Memorie van Toelichting |
| NAO | National Audit Office |
| NIVRA | Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants |
| RHB | Rijkshoofdboekhouding |
| rwf | Rechtspersoon met een wettelijke taak |
| SVB | Sociale Verzekeringsbank |
| UWV | Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen |
| WGA | Whole of Government Accounts |
| zbo | Zelfstandige bestuursorganisatie |

BIJLAGE 5 METHODOLOGISCHE VERANTWOORDING

Wij hebben inzicht verkregen in de Staatsbalans in zijn huidige vorm en in de discussies hieromtrent aan de hand van interviews die we hebben gehouden met medewerkers van de volgende organisaties:

- Ministerie van Financiën
- Centraal Bureau voor de Statistiek
- Experts (Deloitte, Nyenrode Business Universiteit)

Verder hebben we een dossierstudie verricht die bestond uit een analyse van:

- Tweede Kamerstukken;
- dossierstukken van het Ministerie van Financiën;
- openbare informatie uit nationale en internationale bronnen;
- interne notities en memo's van het Ministerie van Financiën.

De gehanteerde stukken staan vermeld in het literatuuroverzicht.

LITERATUUR

Arthur Andersen (1994) *Financieel beheer en prestatie­meting bij de Rijksoverheid. Een benadering gericht op intergenerationale vermogens­handhaving en resultaatgericht werken ten behoeve van burgers en belastingbetalers. Naar een bedrijfsmatig besturingsmodel*. Den Haag, Arthur Andersen & Co.

Commissie Simons (1960). *Rapport van de commissie tot voorbereiding van een Herziening van de Comptabiliteitswet*. Den Haag. Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf.

Deloitte (2008). *Nederland in balans; Een analyse van de vermogenspo­sitie van de Nederlandse Staat»* Amsterdam: Koninklijk NIVRA.

Financiën (1973 –1974). *Comptabiliteitswet. Memorie van Toelichting*. Den Haag. Tweede Kamer, vergaderjaar 1973 –1974, 13 037 nr 3. Den Haag: Sdu.

Financiën (2001). *Memorie van Toelichting*. Den Haag. Tweede Kamer, vergaderjaar 2001 –2002, 27 849 nr. 3. Den Haag: Sdu.

Financiën (2009). *Staatsbalans onroerende activa*. Rapportage van de Raad voor Vastgoed Rijksoverheid, d.d. 24 juli 2009. Auteur: Y. Keskin. Den Haag: Ministerie van Financiën.

Financiën (2010). *Draaiboek Staatsbalans, versie 2010*. Den Haag: eigen beheer.

Financiën & Tweede Kamer (1989 –1990). Verschillende kamerstukken in het kader van de *Herziening van de Comptabiliteitswet 1976 met uitzondering van de bepalingen inzake de Algemene Rekenkamer (vierde wijziging van de Comptabiliteitswet 1976)*. Den Haag. Tweede Kamer, vergaderjaar 1989 –1990, 20 994, nr. 1, 2, 3, 5, 6, 12, 13 en 19. Den Haag: Sdu.

M. Dees (2009). *Externe Verslaggeving van Publieke Organisaties: een multidisciplinair theoretisch kader vanuit een verticaal verantwoor­dingsperspectief*.

J. Klaassen, M.N. Hoogendoorn & R.G.A. Vergoossen (2008). *Externe verslaggeving*. Houten, Wolters-Noordhoff Groningen. p.85.

F. van Schaik (2007). *Overheidsvermogen getrouw in beeld. Schuiven wij de rekening door naar toekomstige generaties?* Amsterdam, Vossiuspers UvA.

Tweede Kamer (1994) *Handelingen Tweede Kamer 1994–1995*. Verslag van de algemene financiële beschouwingen naar aanleiding van de Miljoe­nnota voor het jaar 1995. 8^{ste} (11 oktober 1994) en 10^{de} (13 oktober 1994) vergadering. Den Haag.