



Tweede Kamer

DER STATEN-GENERAAL

Verslag

datum 14 december 2018
onderwerp Verslag rapporteurs verslaggevingsstelsel rijksoverheid

1. Inleiding

Tijdens de procedurevergadering van 14 maart 2018 heeft de commissie besloten de leden Sneller (D66) en Snels (GroenLinks) tot rapporteur verslaggevingsstelsel te benoemen en hen te verzoeken verslag uit te brengen over de wenselijkheid van invoering van een baten-lastenstelsel voor de rijksbegroting.

Aanleiding vormde het rapport 'Baten en lasten geherwaardeerd' van de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid (31865-107) (AVRo) en de kabinetsreactie daarop.¹

Het verslag van de rapporteurs, vergezeld van hun bevindingen en aanbevelingen treft u bij dezen aan.

Tevens vindt u een overzicht van de gesprekken die zij gevoerd hebben met deskundigen en betrokkenen van onder andere de ministeries en uit de wetenschap.

2. Kernpunten

Baten-lasten versus kas-verplichtingen in kort bestek

In onderstaand kader, overgenomen uit het rapport 'Baten en lasten geherwaardeerd', zijn de belangrijkste kenmerken van beide stelsels weergegeven. In bijlage 2 van dit verslag wordt uitgebreider op het baten-lastenstelsel ingegaan; tevens zijn daarin kenmerkende begrippen als de staat van baten en lasten, de balans en het kasstroomoverzicht toegelicht.

¹ Over dit rapport zijn feitelijke vragen door de commissie ingediend op 12 april 2018. De antwoorden zijn verschenen op 3 juli 2018 ([31865-117](#)).

Kasstelsel

Binnen een kasstelsel is het moment van het feitelijk uitgeven of ontvangen van geld maatgevend voor opname in de begroting en de verantwoording. De primaire grootheden van een kasstelsel zijn uitgaven, ontvangsten en het kassaldo (tekort c.q. overschot).⁹ Het kasstelsel is een relatief eenvoudig systeem. Het laat niet veel ruimte voor interpretatie en is objectief. Anderzijds laat het kasstelsel onderdelen van de financiële realiteit deels of geheel buiten beeld, bijvoorbeeld bezittingen, schulden en kosten. Om de beperkingen van het kasstelsel enigszins te verminderen kan in de verantwoording een saldibalans worden opgenomen, waarop de financiële posten staan die naar het volgende begrotingsjaar worden overgedragen.

Baten-lastenstelsel

Een baten-lastenstelsel (BLS) registreert en verantwoordt primair kosten en opbrengsten. Deze worden toegerekend aan de periode waarin de prestaties en/of producten worden geleverd. Dit systeem brengt de omvang en de samenstelling van vermogen (financiële positie) en resultaat (exploitatiesaldo) systematisch in beeld. Ook de herkomst en besteding van de financiële middelen worden inzichtelijk gemaakt. Kenmerkende overzichten van een BLS zijn aan de verantwoordingskant de staat van baten en lasten (winst-en-verliesrekening), de balans en de toelichtingen daarbij. Deze overzichten worden veelal aangevuld met een kasstroomoverzicht.

Figuur 1. Baten en lasten in kort bestek (Uit: 'Baten en lasten geherwaardeerd')

Aanbevelingen aangaande keuzes inzake het baten-lastenstelsel (stappenplan)

- De besluitvorming over de toekomst van het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid dient aan de hand van een concreet stappenplan plaats te vinden. De belangrijkste elementen van dit stappenplan zijn:
 - Teneinde, conform het advies van de AVRo, in 2020/2021 een goed geïnformeerde beslissing te kunnen nemen over gehele of gedeeltelijke invoering van een baten-lastenstelsel is het noodzakelijk voorafgaand daaraan meer ervaring op te doen via een pilot van een verslaggeving conform de baten-lastensystematiek bij twee van de belangrijkste investeringsdepartementen: IenW en Defensie.
 - De pilot bevat de volgende elementen:
 - Enkele investeringsprojecten uit zowel de begrotingen van Defensie als van IenW, waarvan geldt dat daarover nog geen besluitvorming heeft plaatsgevonden, worden niet extra-comptabel maar comptabel in een baten-lastenopstelling aan de Kamer gepresenteerd. Indien mogelijk wordt dit gerealiseerd in het kader van de begroting 2020.
 - In het eerste verslagjaar van de bovengenoemde projecten worden de begroting van het infrastructuurfonds en het (op te richten) defensiematerieelbegrotingsfonds *ook* volgens de systematiek van het baten-lastenstelsel opgesteld. Dat gebeurt op basis van dezelfde basisgegevens als de reguliere begrotingsopstelling – in eerste instantie in de vorm van een pilot, dus extracomptabel. Deze pilot gaat over de begroting 2022 (september 2021) en over de verantwoording (mei 2023).
 - Zowel de daadwerkelijke besluitvorming conform baten-lasten van een aantal investeringsprojecten, als de dummy van de twee begrotingsfondsen in een baten-lastenopstelling, dragen bij aan een goede besluitvorming over de meest wenselijke keuzes rondom het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid en vergroten het inzicht van de Kamer.
 - Om de (parlementaire) besluitvorming verder van dienst te zijn is een aanvullend advies van de studiegroep begrotingsruimte gewenst. Het advies is te verwachten in 2020.

- Dit advies betreft de meest wenselijke wijze van implementatie van een baten-lastenstelsel rijksbreed.
 - De opdracht van de studiegroep is breder dan de advisering met betrekking tot het baten-lastenstelsel sec, maar betreft ook verdere mogelijkheden ter vergroting van de (inzichtelijkheid van de) besluitvormings-, begrotings- en verantwoordingsinformatie.
 - Het advies heeft voorts betrekking op de onderlinge verwevenheid van met name de Eurolanden ter verwezenlijking van de financiële stabiliteit in de Eurozone, waaronder in het bijzonder de onderlinge vergelijkbaarheid van de financiële staat van de landen. Daartoe is meer onderlinge vergelijkbaarheid van verslaggevingsstelsels nodig; gebruikmaking van het baten-lastenstelsel ligt daarvoor het meest voor de hand.
- In 2020 vindt, mede op basis van de tot dan toe opgedane ervaringen en dit advies een debat plaats over de wenselijkheid van een (rijksbreed) baten-lastenstelsel, met inbegrip van concrete invoeringsstappen en een te bepalen invoeringsdatum.

Belangrijkste overige aanbevelingen verslaggevingsstelsel

- De keuze voor of tegen het ene of het andere verslaggevingsstelsel, is geen keuze tussen zwart of wit. Als het er om gaat om wel of niet over te stappen naar het baten-lastenstelsel, verdient het aanbeveling om pragmatisch naar de meerwaarde en de kosten te kijken.
- Zowel de belangrijkste voordelen, als de belangrijkste nadelen van (integrale) invoering van een baten-lastenstelsel zijn immers relatief. Veel van de voor-, en nadelen doen in elk geval tot op zekere hoogte ook opgeld voor het huidige kas-verplichtingenstelsel. Dat is goed verklaarbaar; het huidige stelsel is geen zuiver kasstelsel; het is ook een verplichtingenadministratie en bevat instrumenten als de eindejaarsmarge, maatschappelijke kosten- en batenanalyses en businesscases en (in geval van de investeringsdepartementen) materieelbeheer en life cycle management.
- De vraag of de inzichtelijkheid en de positie van het parlement via invoering van het baten-lastenstelsel kunnen worden verbeterd en versterkt, zal vooral in de praktijk moeten blijken. Bij elk stelsel geldt immers: je moet de mogelijkheden die het biedt gebruiken.
- De belangrijkste voordelen van een baten-lastenstelsel zijn:
 - meer interne consistentie in vergelijking met het huidige, op de keper beschouwd hybride stelsel;
 - meer afwegingsmogelijkheden, omdat de informatie vanuit meerdere invalshoeken wordt gepresenteerd;
 - in potentie meer controlemogelijkheden door het parlement;
 - meer mogelijkheden om met name ten aanzien van investeringen alle relevante aspecten bij de overwegingen te betrekken, en in de verantwoording te kunnen volgen;
 - een veel grotere mate van eenduidigheid in de omgang met begrotingsreserves.
- Onder aanvoering van de Europese Commissie is een zekere mate van convergentie naar dit stelsel waarneembaar. Daartoe zijn onder andere de EPSAS² in ontwikkeling. Het is in het belang van Nederland deze discussie op de voet te volgen en – wat de verdere ontwikkelingen betreft – daarover mee te praten.
- De integrale omschakeling van het verslaggevingsstelsel is een forse operatie, die gepaard gaat met de nodige investeringen. Het verdient aanbeveling de samenloop met de verdere digitalisering van de financiële informatie en de operatie Inzicht in Kwaliteit onder ogen te zien en, waar mogelijk, synergievoordelen te benutten.

² European Public Sector Accounting Standards; meer daarover in par. 4.3.1.

Andere aanbevelingen

- Vergroot de inzichtelijkheid van de rijksbegroting aan de inkomstenkant door aan de begroting ramingen toe te voegen per belastingsoort, over een periode van vier jaar ($t + 4$), vergelijkbaar met de uitgavenramingen per begrotingsartikel, die eveneens vier jaar vooruitkijken.
- Voer de staatsbalans zo spoedig mogelijk in, conform de pilot die is aangekondigd in de kabinetsreactie op 'Baten en lasten geherwaardeerd'; neem daarin op herkenbare wijze ook de vorderingen op en breidt de balans uit met de te verwachten uitkomsten voor wat betreft het komende begrotingsjaar.
- Investeer niet alleen in verdere kwaliteitsverbetering en uitbreiding van het toepassingsbereik van maatschappelijke kosten-batenanalyses, maar ook in het verbeteren van het moneteriseren van maatschappelijke kosten en baten; stappen in deze richting worden overigens al gezet. Zorg dat deze analyses zien op een breder palet van maatschappelijke kosten en baten dan nu het geval is. Neem aspecten als 'leefbaarheid' hierin mee.
- Verschaf het parlement standaard informatie die betrekking heeft op de stand van zaken van grote investeringen in zowel de ex-ante fase van de besluitvorming als in de ex-post fase.
- Maak gebruik van de mogelijkheden die moderne ICT-systemen bieden om de begroting (nog) transparanter te maken. Het tot op uitvoeringsniveau kunnen 'doorklikken' op (onderdelen van) begrotingsposten is in ieder geval zinvol, ook voor de Tweede Kamer en overige geïnteresseerden.

3. Inhoudsopgave

1.	Inleiding	1
2.	Kernpunten.....	1
3.	Inhoudsopgave	5
4.	Werkwijze	7
5.	Opbouw rapport.....	7
6.	Bevindingen rapporteurs	8
6.1.	Biedt een baten-lastenstelsel betere informatie?	8
6.1.1.	Kas-verplichtingenstelsel of baten-lastenstelsel – een valse tegenstelling.....	8
6.1.2.	Baten-lastenstelsel biedt meer en zuiverder informatie dan een kas-verplichtingenstelsel	9
6.1.3.	Het nut van een baten-lastenstelsel aan de hand van enkele voorbeelden	9
6.1.4.	Saldostruring dient een centrale plaats te behouden	10
6.2.	Verhoogt een baten-lastenstelsel de doelmatigheid?	11
6.2.1.	Baten-lastenstelsel als hulpmiddel bij besluitvorming	11
6.2.2.	Verslaggevingsstelsel: geen doel, maar middel.....	12
6.2.3.	Doelmatig, dus niet alleen baten-lastenstelsel aan de verantwoordingskant	13
6.3.	Welke Europese dimensies heeft (de discussie over) het baten-lastenstelsel?.....	13
6.3.1.	Het belang van onderling vergelijkbare verslaggevingsstelsels.....	13
6.3.2.	European Public Sector Accounting Standards.....	13
6.4.	Wat kunnen we leren van buitenlandse ervaringen met een baten-lastenstelsel?	14
6.5.	Welke praktische implicaties heeft invoering van een baten-lastenstelsel?.....	15
6.5.1.	Omschakeling verslaggevingsstelsel kost tijd en geld	15
6.5.2.	Borging verbeterde begrotingsinformatie door specifieke afspraken commissie Financiën; minister Financiën en Algemene Rekenkamer.....	15
6.6.	Conclusie	16
7.	Aanbevelingen.....	18
7.1.	Aanbevelingen parlementaire besluitvorming inzake het baten-lastenstelsel.....	18
7.2.	Begrotingsfonds Defensiematerieel	18
7.2.1.	Situatieschets.....	18
7.2.2.	Kritiek.....	19
7.2.3.	Discussie begrotingsbehandeling 2019	20
7.2.4.	Slotsom	20
7.3.	Infrafonds	21
7.3.1.	Situatieschets.....	21
7.3.2.	Inzicht in Kwaliteit	21
7.3.3.	Kritiek.....	21

7.3.4.	Slotsom	22
7.4.	Overige aanbevelingen	22
8.	Overzicht stappenplan besluitvorming en standpunten	24
Bijlage 1.	Kort overzicht discussie verslaggevingsstelsel	26
1.	De aanleiding tot de discussie, de AVRo en de kabinetsreactie - Een korte terugblik.....	26
2.	Kas-verplichtingenstelsel en baten-lastenstelsel in kort bestek	27
3.	Het verplichtingen-kasstelsel bij het Rijk	27
4.	Beoordeling huidige verslaggeving in 'Baten-lasten geherwaardeerd'.....	28
5.	Voorgenomen verbeteringen financiële informatie	28
6.	Andere ontwikkelingen: Inzicht in Kwaliteit en artikel 3.1. Comptabiliteitswet	29
7.	Europese ontwikkelingen (EPSAS).....	30
8.	OESO-lessen	31
Bijlage 2.	Baten-lastenstelsel nader bezien	34
1.	Inleiding.....	34
2.	Winst baten-lastenstelsel.....	34
3.	Waardering van activa en passiva (bezittingen, vorderingen en schulden).....	35
4.	Inzichtelijkheid voor het parlement vraagt aandacht	36
5.	Baten-lastenstelsel is een constructie.....	36
6.	Relatieve bijdrage aan afwegingsinvalshoeken en –momenten.....	36
7.	Focus op kosten/opbrengstensturing kan leiden tot minder saldosturing.....	37
8.	Nadelen baten-lastenstelsel kunnen worden ondervangen	37
9.	Voorbeeld: ICT-aanschaf	38
Bijlage 3.	Samenvatting OESO-rapport 'Getting added value out of accrual reforms'	41
	Being realistic over what accrual reforms can achieve, and at which pace.....	41
	Insuring leadership after the transition to accrual accounting.....	41
	Communicating clearly and legibly	41
	Harmonising standards	42
	Using accrual data as a building block for richer, more reliable fiscal information.....	42
	Creating a feedback loop within the budget cycle.....	43
	Making accrual data useful at operational level.....	44
Bijlage 4.	Kenmerkende verschillen begrotings- en verantwoordingsstelsel Nederland en Nieuw-Zeeland	46
	Voorbeeld inning erfbelasting	46
	Andere overheden hebben Nieuw-Zeelands voorbeeld gevolgd	46
	Zowel financiële verslaggeving als begroting op batenlastenbasis	46
	Perspectief van de parlementaire controle	46
	Illustratie baten-lastenstelsel Nieuw-Zeeland uit The Treasury Annual Report 2017-2018.....	48

4. Werkwijze

De rapporteurs zijn bij hun werkzaamheden ondersteund door hun medewerkers Maaike Bouwhuis en Luc Stultiens en de kenniscoördinatoren van de Dienst Analyse en Onderzoek van de Tweede Kamer Jacob Pot en Melek Öncü.

Ter voorbereiding op de totstandkoming van dit verslag hebben de rapporteurs gesprekken gevoerd met een groot aantal betrokkenen, te weten:

Wetenschap:

- Prof. dr. R.H.J.M. (Raymond) Gradus, Hoogleraar Bestuur en Economie van de publieke en non-profit sector, Vrije Universiteit Amsterdam; voorzitter Colleges Financieel Toezicht Cariben;
- prof. dr. H.J. (Henk) ter Bogt, Bijzonder hoogleraar Overheidsmanagement, RUG;
- prof. dr. F.D.J. (Frans) van Schaik, UvA, Economie en bedrijfskunde, sectie accounting;
- dr. A. (Amanda) Smullen (senior lecturer Nationale Universiteit van Australië, te Canberra; voorheen Universiteit van Amsterdam) en associate prof. M. (Michael) Di Francesco (Associate Professor in Public Sector Management, School of Social Sciences, Universiteit van Nieuw Zuid-Wales).

Ministeries

- drs. G.W.M. (Michael) Beltman, directeur Begroting Defensie (voorheen ook RWS, gemeenten en Fin) en mw. drs. K. (Kyra) Eikelboom, senior-adviseur Defensie, voorheen Financiën;
- mw. L.M.C. (Lidewijde) Ongering secretaris-generaal ministerie van Infrastructuur en Waterstaat en drs. A. J. (André) Belonje, directeur Begroting en Beleidscontrol ministerie van Infrastructuur en Waterstaat;
- drs. P.G. (Petra) Lugtenburg, Directeur-Generaal Rijksbegroting ministerie van Financiën en drs. A.C. (Coen) Hogendoorn, directeur Begrotingszaken ministerie van Financiën.

Anderen

- drs. R. (Richard) van Zwol (lid Raad van State, o.a. voormalig Secretaris-Generaal ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties), drs. P.J.C.M. (Peter) van den Berg (lid Raad van State, voormalig DG begrotingszaken Financiën) en drs. E. (Erwin) van Dam, econoom bij de Raad van State;
- drs. A.P. (Arno) Visser, voorzitter Algemene Rekenkamer en dhr. E. (Ewout) Irrgang, lid Algemene Rekenkamer;
- dr. G. (Gerrit) Zalm; Onder andere minister van Financiën en viceminister-president van 2003-2007 en van 1994-2002;
- dr. J.K.T. (Jan) Postma, oud Secretaris-Generaal Financiën 1991-1999 en Directeur-Generaal Financiën 1983-1999;
- dhr. A. (Alexandre) Makaronidis, Head of Unit Task Force EPSAS, European Commission / Eurostat en dhr. K. (Keith) Hayes, Task Force EPSAS, Eurostat

5. Opbouw rapport

Het rapport vangt aan met de bevindingen van de rapporteurs. De resultaten uit de gesprekken zijn daarbij betrokken. De bevindingen zijn gestructureerd aan de hand van vijf vragen die de rapporteurs zich hebben gesteld (zie hoofdstuk 6):

- Biedt een baten-lastenstelsel betere informatie?
- Verhoogt een baten-lastenstelsel de doelmatigheid?
- Welke Europese dimensies heeft (de discussie over) het baten-lastenstelsel?
- Wat kunnen we leren van buitenlandse ervaringen met een baten-lastenstelsel?
- Welke praktische implicaties heeft invoering van een baten-lastenstelsel?

Het antwoord op deze vragen mondt uit in de conclusie die in kort bestek in hoofdstuk 2 (Kernpunten) is weergegeven. In hoofdstuk 6 wordt de conclusie uitgewerkt in de vorm van aanbevelingen die de rapporteurs aan de commissie Financiën van de Tweede Kamer willen meegeven. Daarin is tevens een schema opgenomen waarin deze aanbevelingen naast de adviezen van de AVRO, de voornemens van de minister van Financiën en de visie van de Algemene Rekenkamer zijn gelegd; alsmede de (verwachte) ontwikkelingen in Europa.

Aan het rapport zijn vijf bijlagen toegevoegd; in de eerste twee wordt dieper in gegaan op de (politieke) discussie over het verslaggevingsstelsel; en op de winst die het baten-lastenstelsel kan brengen. Ook de voor- en nadelen komen in beeld. Bijlage 3 bevat de samenvatting van het OESO-rapport 'Getting added value out of accrual reforms' en bijlage 4 bevat een beschrijving van het baten-lastenstelsel zoals dat in Nieuw-Zeeland wordt gehanteerd.³

6. Bevindingen rapporteurs

6.1. Biedt een baten-lastenstelsel betere informatie?

6.1.1. Kas-verplichtingenstelsel of baten-lastenstelsel – een valse tegenstelling

Er zijn overtuigde voorstanders van het ene stelsel, die zich uitgesproken tegenstander betonen van het andere stelsel. Toch zijn voor de overgrote meerderheid praktische en pragmatische overwegingen doorslaggevend om voor of tegen (elementen van) het ene, dan wel het andere stelsel te kiezen. Naar de overtuiging van de rapporteurs verdient het overigens ook aanbeveling om in het bijzonder op die pragmatische en praktische overwegingen de nadruk te leggen: het doel is tot betere, meer transparante informatie te komen in de begrotings- en verantwoordingscyclus; een verslaggevingsstelsel is daarbij een hulpmiddel.

Een belangrijke achtergrond van de gevoerde discussie is de al eerder gememoreerde omstandigheid dat binnen het kas-verplichtingenstelsel al talrijke baten-lastenstelsel-elementen zijn opgenomen. Het huidige kas-verplichtingenstelsel is, zo blijkt alleen al uit de naamgeving, allerm minst een zuiver kasstelsel. Er zijn meerdere mogelijkheden om kasstromen te schuiven tussen de jaren. Belangrijke onderdelen van de rijksfinanciën zijn bij agentschappen of ZBO's ondergebracht, waar een baten-lastenstelsel geldt. Voor wat betreft de mede-overheden, provincies en gemeenten, waar feitelijk een aanzienlijk deel van het totaal aan publieke investeringen in Nederland plaatsvindt, geldt dat zij hun verslaggeving sinds 1979, respectievelijk 1985 op basis van het baten-lastenstelsel presenteren.⁴

Een baten-lastenstelsel is, ofschoon omwille van uniformering en disciplineren in de praktijk doorgaans generiek toegepast, inhoudelijk met name relevant in een investeringsomgeving. Voor de meeste begrotingshoofdstukken bij de Rijksoverheid geldt dat het aandeel investeringen in de totale begroting betrekkelijk gering is. Dat ligt uiteraard anders bij grote investeringsdepartementen als IenW en Defensie. Dat is de reden dat deze in dit rapport in het bijzonder worden belicht. De huidige situatie komt hier op neer dat – ofschoon ook daar niet is overgegaan op een baten-lastenstelsel – wel degelijk veel is geïnvesteerd om getrouw inzicht te verschaffen in de loop van de aangegane verplichtingen en geldstromen. Inzicht in allerhande vormen van life cycle management en kostendoelmatige afwegingen hoort daarbij.⁵

³ Deze bijlage is op verzoek van de rapporteurs geschreven door prof. Frans van Schaik.

⁴ Voor meer informatie over de decentrale overheden, zie par. 3.3. 'Baten en lasten geherwaardeerd'.

⁵ Een enkel voorbeeld: Het investeren in onderhoudsfaciliteiten op Curaçao maakt het in verband met aflossingen frequent heen en weer varen van schepen ten behoeve van Kustwachttaken in de Cariben overbodig. Op de langere termijn is dit goedkoper, zonder afbreuk te doen aan de doelmatigheid.

Voorts is het nodige ondernomen om de evidente nadelen van een kasstelsel zoveel mogelijk te voorkomen. Met name de diverse mogelijkheden om (alsnog) met toegewezen middelen te schuiven tussen verschillende jaren dienen daartoe.⁶

Daarnaast is relevant dat medeoverheden gebruikmaken van een baten-lastenstelsel en dat zij de overstap – nu enkele tientallen jaren geleden – van het ene stelsel naar het andere, betrekkelijk probleemloos hebben kunnen maken.

6.1.2. Baten-lastenstelsel biedt meer en zuiverder informatie dan een kas-verplichtingenstelsel

Indien het verslaggevingsstelsel bij wijze van spreken vanaf een blanco vel papier kon worden opgezet, is er geen twijfel dat in dat geval een (al dan niet vereenvoudigd) baten-lastenstelsel zou worden gekozen. Immers, een baten-lastenstelsel biedt de rijksoverheid de mogelijkheid om op consistente wijze de financiële staatshuishouding zodanig te ontsluiten dat zoveel mogelijk relevante informatie naar boven komt, door de koppeling van kosten/opbrengsten, de kasstroom en de balans. Met het inzichtelijk maken van toekomstige kosten, zoals exploitatie en vervangingsvoorzieningen is meer relevante informatie beschikbaar en dus meer afwegingsinvulhoeken en meer afwegingsmomenten.

Dit maakt dat enkele typerende nadelen van een (vooral op kas-inzicht gebaseerd) kas-verplichtingenstelsel kritischer kunnen worden beschouwd. Denk aan de neiging inkomsten of uitgaven naar voren of naar achteren te halen, of het inzetten van niet-structurele inkomsten of meevallers met het oog op het behalen van de begrotingsnormen. Zeker in tijden van begrotingstekorten (die de EMU-normen naderen) wordt het in het algemeen van groot belang gevonden om alles op alles te zetten de tekorten en schulden niet nog verder te laten oplopen. Via baten-lasteninformatie komen de nadelen van het schuiven van inkomsten en uitgaven beter naar voren, zodat een meer geïntegreerde afweging kan worden gemaakt.

Indien bijvoorbeeld ombuigingen mede worden gefinancierd door het stimuleren van het vervroegd aflossen van studieschulden, kan de financiële waardering van de effecten daarvan in latere jaren meer getrouw in beeld worden gebracht in het baten-lastenstelsel. Eveneens bijvoorbeeld het niet structurele van het naar voren halen van belastinginkomsten (afschaffing stamrechtvrijstelling bijvoorbeeld) of – bijvoorbeeld – het bereiken van een positief saldo door een paar jaar af te zien van investeringen als wegonderhoud. Met andere woorden, het baten-lastenstelsel kan bijdragen aan besluitvorming op basis van meer volledige informatie, aan een meer transparante informatie richting het parlement en heeft daarmee in beginsel een hogere graad van rationaliteit. Uiteindelijk is de politiek als geheel daarbij gebaat.

De praktijk wijst uit dat het vermijden van dergelijke 'kunstgrepen' slechts met veel moeite kan worden voorkomen; de begrotingsregels die elke kabinetsperiode tegen het licht worden gehouden dienen in belangrijke mate dat doel. Deze bepalen – onder veel meer – dat inkomsten uit verkoop van staatsdeelnemingen niet kunnen dienen als saldosturing, maar enkel om de staatsschuld af te lossen.

6.1.3. Het nut van een baten-lastenstelsel aan de hand van enkele voorbeelden

De aankoop van de schilderijen van Maerten en Oopjen.

In Nederland is voor tachtig miljoen euro een uitgave geboekt. De bezitting is niet terug te vinden. In Frankrijk (waar de begroting wordt opgesteld op kasbasis en de verantwoording zowel op kasbasis als op basis van baten-lasten) is de acquisitie van Oopjen niet alleen op een

⁶ De eindejaarsmarge dient bijvoorbeeld om de eindejaarsproblematiek te voorkomen (beschikbaar geld nog snel besteden in het lopende jaar, om te voorkomen dat het niet meer beschikbaar is).

kasstroomoverzicht, maar ook op de balans verantwoord. Op de balans, een kenmerkend, integraal onderdeel van een baten-lastenstelsel, is het schilderij als bezit opgenomen onder de cultuur-historische activa. De tachtig miljoen euro voor rekening van Nederland werd bij betaling als uitgave verantwoord waarna Maerten financieel-administratief volledig buiten beeld raakte, omdat het Rijk geen verantwoording aflegt middels een staatsbalans.⁷

Waardeontwikkeling van publiek bezit

Door middel van het consequent, volgens vaste regels, boeken van publieke activa, ontstaat, behalve inzicht in feitelijke uitgaven en inkomsten, inzicht in de waardeontwikkeling van publiek bezit. De verkoop van publiek bezit komt qua gevolgen ook langs meer invalshoeken in beeld. Zo levert de verkoop van een rijkspand niet alleen een opbrengst op; daartegenover staat een kapitaalvermindering. Verkoop van deelnemingen betekent naast de incidentele opbrengst tevens een waardevermindering van toekomstige inkomsten uit dividenden.

Stimulering vervroegde aflossing studieschulden

Indien bijvoorbeeld ombuigingen mede worden behaald door het stimuleren van het vervroegd aflossen van studieschulden, kan de waardering van de effecten daarvan in geld bij baten-lastenstelsel goed in beeld komen. Aflossen ineens betekent voor de overheid immers: gedeerde (toekomstige) inkomsten uit rentebetalingen. Eveneens bijvoorbeeld het niet structurele van het naar voren halen van belastinginkomsten (afschaffing stamrechtvrijstelling bijvoorbeeld) of, zoals in landen met een slechte economische situatie gemakkelijk kan gebeuren, het bereiken van een positief saldo door een paar jaar geen onderhoud aan de infrastructuur.

Een reële waardering van de Griekse schulden

Ook kan in beeld komen dat de zeer lange looptijd van de Griekse gegarandeerde schulden, die ook zeer laagrentend zijn, feitelijk neerkomen op een gift. De contante waarde van de hoogrentende kortlopende oorspronkelijke schulden is immers hoger dan de contante waarde van de langlopende laagrentende schulden.

Omgekeerd zou op de balans van de landen die de leningen verstrekken, de waarde van die leningen feitelijk moeten worden afgeboekt. Doel van dergelijk inzicht: ondersteuning rationele besluitvorming.

Pensioenvermogen

Frankrijk heeft een baten-lastenstelsel; de vordering van de toekomstige pensioenclaims staat echter niet op de balans, alleen in de toelichting. Ook zo in het Verenigd Koninkrijk. De (negatieve) waarde daarvan, de verplichtingen uit hoofde van reeds gedane pensioentoezeggingen, is echter heel groot. In Nederland is de tweede pijler van de pensioenopbouw in hoge mate met opgebouwd kapitaal gedekt. Dat geldt ook voor de publieke pensioenen; het ABP heeft een vermogen van € 407 mld.; dat overtreft de (toekomstige) verplichtingen met € 8 mld.⁸ Dergelijke omstandigheden maken dat een landenvergelijking enkel op basis van het EMU-saldo niet voldoende is.

6.1.4. Saldosturing dient een centrale plaats te behouden

Zelfs voor bedrijven en instellingen die als vanouds de boekhouding inrichten op basis van kosten en opbrengsten en dus baten/lasten geldt de noodzaak de kasstroom in de gaten te houden. Anders gezegd: ook gezonde bedrijven kunnen failliet gaan op het moment dat de feitelijke kasstroom niet strookt met het baten- en lastenoverzicht volgens de boekhouding; een situatie die

⁷ Prof. dr. Frans van Schaik RA; MCA: juni 2016, nummer 3; Twee huwelijksportretten van Rembrandt: harmonie en contrast.

⁸ Stand van zaken op 31 oktober 2018; zie <https://www.abp.nl/over-abp/financiële-situatie/actuele-financiële-situatie/>. Let op: deze cijfers – en ook de gegevens in deze link – veranderen frequent.

bijvoorbeeld kan optreden indien de afnemers van producten van dat bedrijf niet in staat blijken de rekeningen te betalen.

Voor een adequate begrotingsbeheersing door de rijksoverheid is het niet minder noodzakelijk om ook op kas te kunnen blijven sturen; zeker in een EMU-context. Overigens, de grondwet schrijft deze parlementaire autorisatie voor.⁹ De uitgaven per begrotingsartikel moeten ook binnen een baten-lastenstelsel dan ook nadrukkelijk in beeld blijven.

6.2. Verhoogt een baten-lastenstelsel de doelmatigheid?

6.2.1. Baten-lastenstelsel als hulpmiddel bij besluitvorming

Het rijk is geen productiebedrijf met winst en verlies, maar

- 1) ontwikkelaar van beleid
- 2) uitvoerder van overheidsdiensten (politie, belastingdienst, etc.) en
- 3) herverdelers van middelen.

Dat betekent niet dat de rijksoverheid niet overweg zou kunnen met een baten-lastenstelsel. Veel landen doen dat immers, geheel of gedeeltelijk. Volgens de IPSAS hanteert 25% van de regeringen waarover informatie beschikbaar is op dit moment een verantwoording op basis van baten-lasten; de verwachting is dat dit percentage binnen vijf jaar groeit naar 65%.¹⁰

De eigen aard van de overheid onder ogen zien betekent wel dat politieke en beleidsmatige keuzes in een publieke omgeving nimmer alleen in bedrijfseconomische termen kunnen worden gevat.

Een baten-lastenstelsel biedt in de publieke dienst met name extra informatie in een investeringsomgeving (en daar waar tarieven kunnen worden gekoppeld aan dienstverlening of producten), zij het toegepast op de overheid. Zie agentschappen en medeoverheden (de grootste feitelijke investeerders, samen met BZK (Rijksvastgoeddienst), IenW en Defensie).

Verder zijn de volgende noties van belang:

- Plaats het al dan niet overgaan op een baten-lastenstelsel niet in het kader van een (politieke of ideologische) keuze, maar in het kader van het eigenlijke doel van de operatie: de totstandkoming van zo betrouwbaar en transparant mogelijke informatie over de relatie tussen het beleid en de beschikbaar gestelde financiën. Met andere woorden: voorop staat de waarom-vraag; vervolgens de vraag wat je wil bereiken; pas dan volgt de vraag op hoe je dit doel het beste kunt realiseren. Nog anders gezegd: de vorm volgt de functie.
- Doel van een baten-lastenstelsel is om de kosten (van beleid, van instandhouding, van overheidsdiensten) in beeld te brengen en mede op basis daarvan beslissingen te nemen. Dat kan ook op andere wijzen. Voor Nederland is de relatief onafhankelijke positie van het CPB bijvoorbeeld van groot belang voor het valideren van de cijfers op de begroting en de samenhang met de beleidsmaatregelen daarachter.
- Met name de kosten van de toerekening van overheidsdiensten blijken moeilijk onomstreden in beeld te brengen; de informatie is lastig te ontsluiten; de uitkomsten zijn vaak arbitrair.
- Een baten-lastenstelsel biedt niet per definitie zicht op geoutsourcete overheidsdiensten en evenmin op lumpsum-gefinancierde instellingen. Wil je de kosten van geoutsourcete overheidsdiensten en collectief gefinancierde instellingen op rijksniveau goed in beeld brengen, dan zal daar apart in geïnvesteerd moeten worden.

⁹ Zie artikel 105, eerste lid Grondwet: De begroting van de ontvangsten en de uitgaven van het Rijk wordt bij de wet vastgesteld.

¹⁰ Zie [2018 Index Status Report](#).

- Indien het baten-lastenstelsel wordt toegepast bij de Rijksoverheid, dan verdient het aanbeveling dit te doen op een daartoe specifiek toegeruste manier. Het is van belang te leren van andere landen én van de Nederlandse mede-overheden. Heldere afspraken rond in het bijzonder waarderingen van activa en het blijvende belang van het zicht op feitelijke inkomsten en uitgaven op kasbasis zijn van groot belang om tot een daadwerkelijk betrouwbaar verslagleggingsstelsel op baten-lastenbasis te komen.¹¹
- Een baten-lastenstelsel kan geen vervanging zijn van strategische, beleidsmatige en politieke besluitvorming. Het is 'slechts' een middel om die besluitvorming te ondersteunen met relevante informatie, met name bij investeringen. Het geeft ook niet noodzakelijk zicht op beleidsmatig gewenste uitkomsten, want ook in een baten-lastenstelsel kunnen ramingen anders zijn dan realisaties.
- Een grotere doelmatigheid van beleid/kosten/instrumenten kan nimmer via een boekhoudkundig stelsel alleen worden bereikt. Dat geldt ook voor de investeringsdepartementen. De inrichting van een boekhoudkundig stelsel kan daar wel aan bijdragen.

6.2.2. Verslaggevingsstelsel: geen doel, maar middel

Omdat het verslaggevingsstelsel niet opnieuw opgebouwd wordt vanaf een nulpunt, maar vanaf een situatie waarin aan het zuivere kasstelsel al veel informatie is toegevoegd, is het zinvol het doelmatigheidsargument mee te wegen. Met andere woorden: baten-lastenstelsel is geen doel, maar een middel. Tegen deze achtergrond is het bepalen van de meerwaarde ten opzichte van de huidige situatie van belang, alsmede een kostenraming van de invoering. Het rapport 'Baten en lasten geherwaardeerd' bevat daarover voldoende informatie.

Baten-lastenstelsel is het meest van belang bij investeringsdepartementen. Omgekeerd is het veel mindere belang bij de andere departementen te spiegelen aan de geringere invoeringskosten aldaar. Er hoeven immers relatief weinig zaken gewaardeerd te worden. Desalniettemin is ook daar sprake van meerkosten in verband met ICT en omscholing van personeel.¹² Overgaan op een baten-lastenstelsel gaat dus gepaard met kosten. Echter, nu kost het ook geld om de gangbare ICT-pakketten als ERP en SAP om te bouwen naar het kas-verplichtingenstelsel.

In een kasstelsel staan daadwerkelijke inkomsten versus daadwerkelijke uitgaven centraal. Ook een baten-lastenstelsel houdt zicht op de kas. Volgens de richtlijnen van de IPSAS is een kasstroomoverzicht vanuit het gezichtspunt van de internationale verslaggevingsstandaarden gezien een integraal onderdeel van een complete financiële verantwoording.¹³

Door invoering van een baten-lastenstelsel op rijksniveau ontstaat meer harmonisatie met de verslaggevingsstelsels van de mede-overheden, die immers al een baten-lastenstelsel hanteren. Zo kan de trap-op / trap-af systematiek (de koppeling tussen de omvang van Gemeente- en Provinciefonds aan de omvang van de Rijksbegroting) tot behoorlijke schommelingen in de gemeentebegrotingen leiden. De oorzaak is dan – bijvoorbeeld – het doorschuiven van investeringen op basis van een kasschuif (niet het schrappen van investeringen dus). Op basis van het kasstelsel heeft dat gevolgen voor Gemeente- en Provinciefonds, maar hun begroting is op

¹¹ Ter informatie is in bijlage vier uiteengezet hoe Nieuw Zeeland het verslaggevingsstelsel heeft opgezet; par. 4.3.1. en par. 7 van bijlage 1 geven zich op de richtlijnen vanuit Europa (de EPSAS). In par. 8 van bijlage 1 en in bijlage 3 wordt uitgebreid ingegaan op de lessen die vanuit de OESO (OECD) worden getrokken voor verslaglegging op baten-lastenbasis.

¹² Zie voor detailinformatie inzake de kosten, verdeeld tussen het toevoegen van baten-lasteninformatie en anderzijds ICT het PWC-onderzoek van maart 2017 dat als bijlage is opgenomen in 'Baten en lasten geherwaardeerd' (PWC, Kostenonderzoek verdere toevoeging van batenlasteninformatie).

¹³ Zie box 9, p. 39 'Baten en lasten geherwaardeerd'.

baten-lasten gebaseerd. Verder dient de landelijke EMU-norm, met inbegrip van niet alleen de landelijke rijks- en premie-uitgaven, maar ook de lokale uitgaven, apart berekend te worden.

6.2.3. Doelmatig, dus niet alleen baten-lastenstelsel aan de verantwoordingskant

Vrijwel alle Europese landen hebben baten-lasten informatie aan de verantwoordingskant toegevoegd. Op zichzelf geeft deze toevoeging meer informatie. De crux van een zinvolle en dus doelmatige en doeltreffende invoering van een baten-lastenstelsel is evenwel dat informatie wordt gepresenteerd die de beslissers helpt om betere beslissingen te maken. De belangrijkste beslissingen worden bij de opstelling en bespreking van de begroting genomen. Wil het baten-lastenstelsel een wezenlijke rol spelen in de begrotings- en verantwoordingscyclus in het verkeer tussen kabinet en parlement, dan dient invoering van het baten-lastenstelsel zowel aan de verantwoordingskant, als aan de begrotingskant plaats te vinden. Dit is ook het geval indien gekozen zou worden tot invoering van het baten-lastenstelsel in delen van de rijksbegroting- zoals overigens nu ook al het geval is voor wat betreft de agentschappen. In Europa hebben landen als het Verenigd Koninkrijk, Denemarken en Oostenrijk het stelsel aan beide kanten ingevoerd. Landen als België, Frankrijk en Portugal vooralsnog alleen aan de verantwoordingskant¹⁴.

6.3. Welke Europese dimensies heeft (de discussie over) het baten-lastenstelsel?

6.3.1. Het belang van onderling vergelijkbare verslaggevingsstelsels

Er zijn goede argumenten om op zijn minst ervaring met baten-lastenstelsel op rijksniveau op te doen, in die zin dat harmonisatie van verslaggevingsstelsels in Europees verband in het belang van Nederland kan zijn.

Bijvoorbeeld: indien, met name binnen de Eurogroep, landen binnen de EU op vele manieren met elkaar verbonden zijn en tal van afspraken en verdragen zijn overeengekomen met betrekking tot de financiële en economische stabiliteit - denk aan het Europees Stabiliteitsmechanisme (ESM) -, dan is het van belang dat de financiële staat van de diverse Eurolanden goed onderling vergelijkbaar is. Die onderlinge vergelijkbaarheid gaat verder dan de tekortnorm of het schuldenplafond. Alleen al de casus van de steun aan Griekenland laat zien dat baten/lasten informatie dan van belang is om niet alleen de steunmaatregelen te kunnen beoordelen, maar ook de voorwaarden die aan het land gesteld worden. Denk aan de overeengekomen verkoop van (publieke) voorzieningen als havens. Een dergelijke verkoop genereert (eenmalig) inkomsten, maar is ook relevant voor de staatsbalans en voor de ontwikkeling van toekomstige baten, die met de verkoop geheel of gedeeltelijk zullen verdwijnen.

Eerder (par. 6.1.3.) is al het voorbeeld genoemd van de verschillende registratie in de overheidsboekhouding door Frankrijk en Nederland van de gezamenlijke aankoop van de schilderijen van Maerten Soolmans en Oopjen Coppit.

6.3.2. European Public Sector Accounting Standards

In 2013 concludeerde de Europese Commissie dat het mede met het oog op de publicatie van betrouwbare en consistente EMU-cijfers gewenst is dat de lidstaten binnen hun overheidsorganisaties aan de verantwoordingskant baten-lasteninformatie toevoegen, en dat de

¹⁴ Zie ook Jan van Helden and Christoph Reichard: Cash or accrual for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not. OECD Journal for Budgeting, Volume 2018/1, pp. 89-113.

IPSAS¹⁵ een goede basis vormen voor de ontwikkeling van Europese standaarden: de European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). In de jaren 2014 – 2019 heeft de commissie ingezet om de Lidstaten er toe te brengen – en waar nodig te helpen – om hervormingen van de verslaggeving in de richting van het baten-lastenstelsel te ondernemen.

In par. 7 van bijlage 1 wordt uitgebreider ingegaan op de beweegredenen van de Europese Commissie om de Lidstaten er toe te brengen op een baten-lastenstelsel over te gaan. Met name het bereiken van grotere (fiscale) transparantie, meer efficiënte publieke dienst, meer mogelijkheden voor budgettaire controle; en een betere belegging van de verantwoordelijkheid, toerekenbaarheid en controleerbaarheid bij het beheer van de overheidsfinanciën worden als motieven aangevoerd.

Landen als Nederland en Duitsland hebben zich tot dusverre terughoudend opgesteld inzake een eventuele overgang richting een baten-lastenstelsel. Waar de Nederlandse Algemene Rekenkamer stelselmatig aandringt op integrale invoering van het baten-lastenstelsel, in lijn met de adviezen van de Europese Commissie, keerde het Bundesrechnungshof zich daartegen – met name tegen het EPSAS-project.¹⁶ Regeringen en rekenkamers uit deelstaten als Hessen zien de invoering van de EPSAS daarentegen als een kans om de verslaggevingsstelsels niet alleen in Duitsland zelf, maar ook in Europa te harmoniseren, onder andere in het belang van een betere parlementaire informatie- en controlepositie, meer transparantie, inzicht in kostentoedelingen tussen de generaties, inzicht in het staatsvermogen en een intern consistent overzicht van financiële gegevens.¹⁷

Er zijn voorzichtige aanwijzingen dat de discussie in Duitsland verder in de richting van baten-lasten kantelt. Wat daarvan zij, het is hoe dan ook van belang dat Nederland goed is gepositioneerd om geïnformeerd en geloofwaardig mee te praten in Europa. Zoals eerder aangegeven, daar waar landen binnen de EU en de Eurozone financieel met elkaar verweven zijn in het Europese Stabiliteitsmechanisme, kan die harmonisatie in het belang van Nederland zijn.

6.4. Wat kunnen we leren van buitenlandse ervaringen met een baten-lastenstelsel?

Zowel rond 2010 als in het rapport 'Baten en lasten geherwaardeerd' zijn buitenlandse ervaringen en voorbeelden opgenomen. Een meer recent overzicht is te vinden in het OESO-rapport 'Getting added value out of accrual reforms (zie par. 6.8 en bijlage 3).

De hoofdconclusie daaruit: voordelen uit een batenlastenstelsel zijn met name te verwachten indien je de resultaten een duidelijke plaats geeft in de beleids- en verantwoordingscyclus. Een meerwaarde is daarnaast te vinden in de koppeling met beleidsprestaties en het leggen van koppelingen tussen de financiële cijfers en de maatschappelijke opgaven van beleid.¹⁸

Tegen die achtergrond is het te meer van belang te bezien hoe baten-lasteninformatie op een praktische en zinvolle manier bij de beleids- en begrotingsvoorbereiding kan worden ingezet.

Aan de inkomstenkant is eveneens voordeel te behalen. Bijvoorbeeld Nieuw-Zeeland en het Verenigd Koninkrijk geven aan dat hun begrotings-, verantwoordings- en statistische rapportages allemaal op transactiebasis (baten/lasten) zijn gebaseerd en dat de geïntegreerde, fiscale rapportage als geheel is gebouwd op één basis van gecontroleerde departementale jaarverslagen

¹⁵ International Public Sector Accounting Standards

¹⁶

¹⁷ https://finanzen.hessen.de/sites/default/files/media/staatskanzlei/epsas_als_chance.pdf

¹⁸ Vergelijk een initiatief als in Nieuw-Zeeland, dat in het Investment Statement de activa en passiva van het land in drie functionele klassen indeelt (sociale, financiële en commerciële) naast de "conventionele" balans die uitgaat van (liquide) voorraden, vorderingen, kas, etc.- en de niet-liquide bezittingen).

en jaarrekeningen. Om die reden hebben externe stakeholders meer vertrouwen in de betrouwbaarheid van gegevens, kunnen zij beter navigeren door de begrotingsdocumenten, rekeningen en verantwoordingen en de statistieken, hebben een beter inzicht hoe deze documenten zich tot elkaar verhouden en hebben zij meer vertrouwen in de betrouwbaarheid van gegevens van de fiscus als geheel.

6.5. Welke praktische implicaties heeft invoering van een baten-lastenstelsel?

6.5.1. Omschakeling verslaggevingsstelsel kost tijd en geld

De operatie comptabel bestel kostte ooit tenminste zeven jaar. Deze operatie werd uitgevoerd om de verantwoording veel beter te laten aansluiten op de begrotingsautorisatie; niet in de laatste plaats in tijd.¹⁹ Dergelijke operaties zijn evenwel niet gedaan van de ene dag op de andere of omdat nu eenmaal een besluit is genomen. Tijd, middelen, mensen en commitment zijn noodzakelijke voorwaarden.

Indien het baten-lastenstelsel integraal zou worden ingevoerd op rijksniveau dan is een ruim ingroeipad noodzakelijk en dient voortdurend de vinger aan de pols te worden gehouden voor wat betreft middelen, mensen en commitment.

Ter illustratie hieronder de raming van de kosten van de verschillende varianten voor de verbetering van het verslaggevingsstelsel die de AVRo heeft onderzocht.²⁰

Tabel 2 – Indicatieve kosten van de varianten, geraamd door PwC (in miljoenen euro's)

Variant	Incidentele kosten	Structurele kosten
Verder verbeteren en harmoniseren	2 – 3	7 – 17 ³⁶
Lean specifiek	28 – 50	5
Lean rijksbreed	96 – 171	18 – 19
Integraal	120 – 295	30 – 52

De incidentele meerkosten voor de varianten Lean specifiek, Lean rijksbreed en Integraal betreffen in belangrijke mate interne kosten van project- en verandermanagement.

6.5.2. Borging verbeterde begrotingsinformatie door specifieke afspraken commissie Financiën; minister Financiën en Algemene Rekenkamer

Integrale invoering van het baten-lastenstelsel rijksbreed kost tijd, menskracht en geld. Dat geldt evenwel net zo goed voor het verbeteringstraject dat het kabinet voor zich ziet (zie par. 6.5). De ervaring van de operatie comptabel bestel leert dat een belangrijke succesfactor voor het welslagen van een dergelijke grote operatie onder meer bestaat in heldere overleg-afspraken tussen de vaste Kamercommissie voor Financiën; de minister van Financiën en de Algemene Rekenkamer.

¹⁹ Voorafgaand aan de operatie werden jaarrekeningen van begrotingen (de slotwetten) veelal pas na jaren geaccordeerd door het parlement. Daartoe is onder meer geïnvesteerd in het bewerkstelligen van goedkeurende accountantsverklaringen van ministeries. De operatie had daarmee grote invloed op het verkrijgen van meer zicht op de rechtmatigheid van de uitgaven.

²⁰ Variant verbeteren en harmoniseren heeft het kas-verplichtingenstelsel als vertrekpunt; de andere varianten betreffen een meer of minder vergaande invoering van het baten-lastenstelsel, al dan niet rijksbreed.

6.6. Conclusie

De belangrijkste nadelen van (integrale) invoering van een baten-lastenstelsel zijn relatief van aard. Op de kosten is eerder ingegaan. Wat zowel de positie van het parlement in het besluitvormings- en verantwoordingsproces betreft, als wat betreft de inzichtelijkheid van het begroten en verantwoorden op basis van baten-lasten, geldt dat veel afhangt van de wijze waarop je het stelsel inricht en de mate waarin je belangrijke stakeholders (waaronder parlementariërs) meeneemt in de mogelijkheden daarvan. De voordelen van invoering van een baten-lastenstelsel ten opzichte van het huidige verslaggevingsstelsel zijn overigens ook in zekere zin relatief, gelet op de omstandigheid dat thans al veel baten-lasteninformatie aan de begroting wordt toegevoegd.

De meest belangrijke voordelen zijn: meer consistentie in vergelijking met het huidige, op de keper beschouwd hybride stelsel; meer afwegingsmogelijkheden en -momenten; in beginsel meer controle mogelijkheden door het parlement; meer mogelijkheden om met name ten aanzien van investeringen alle noodzakelijke aspecten bij de overwegingen te betrekken.

Het baten-lastenstelsel biedt ook mogelijkheden tot een vereenvoudigde en meer transparante verslaggeving te komen. Het (huidige) verslaggevingsstelsel is steeds verder uitgebouwd met elementen als begrotingsfondsen, -reserves, agentschappen, kasschuiven, et cetera, met het risico dat - ontwikkelingen in de financiële informatievoorziening bij de ministeries ten spijt - de informatie steeds specifieker wordt, waar voor het parlement eenduidige informatie en gelijke oplossingen voor dezelfde problemen het meest transparant is.²¹ Tegen deze achtergrond biedt het baten-lastenstelsel een kans tot heroverweging en opschoning van informatie van de diversiteit aan hulpconstructies om geld over te hevelen naar andere begrotingsjaren – begrotingsreserves, begrotingsfondsen, eindejaarsmarges, kasschuiven en fondsen buiten de rijksbegroting.²²

Voorts is de Europese dimensie van belang: de onderlinge vergelijkbaarheid van verslaggevingsstelsels. Meer onderlinge vergelijkbaarheid is ook zonder een baten-lastenstelsel mogelijk, maar gebruikmaking van het baten-lastenstelsel ligt wel het meest voor de hand om als basis te nemen. Mocht deze convergentie zich voortzetten – onder andere via bijvoorbeeld de verdere voorbereiding van EPSAS, dan is het van belang dat Nederland hier actief bij betrokken is. Eveneens niet zonder belang is vergemakkelijken van de harmonisatie van het stelsel van de rijksoverheid met dat van medeoverheden.

Voor een adequate begrotingsbeheersing door de rijksoverheid is het noodzakelijk om ook op kas te kunnen blijven sturen; zeker in een EMU-context. Overigens, de Grondwet schrijft deze parlementaire autorisatie voor. De daadwerkelijke uitgaven en inkomsten per begrotingsartikel dienen ook binnen een baten-lastenstelsel nadrukkelijk in beeld te blijven. Daarnaast kan de aanbeveling van de AVRo worden onderschreven om vanuit het perspectief van begrotingsnormering en -beheersing ook in een baten-lastenstelsel grenzen te stellen aan de omvang en/of aanwending van gecumuleerde reserves en voorzieningen, om te voorkomen dat deze in één keer besteed worden.²³

De integrale omschakeling van het verslaggevingsstelsel is een forse operatie, zeker indien gelijktijdig uitgevoerd met de verdere digitalisering van de financiële informatie en de operatie Inzicht in Kwaliteit. In een keer overstappen rijksbreed, is alleen al om die reden niet verstandig.

Een besluit om geheel of deels over te gaan op een baten-lastenstelsel vereist draagvlak. Essentieel voor dit draagvlak is dat de voordelen van een baten-lastenstelsel zichtbaar en evident zijn.

²¹ 'Baten en lasten geherwaardeerd', p. 8.

²² Vgl. Brief Algemene Rekenkamer, 5 april 2018, 31865, nr. 109.

²³ 'Baten en lasten geherwaardeerd', p. 16.

Teneinde over enige jaren een goede beslissing te kunnen nemen over gehele of gedeeltelijke invoering van een baten-lastenstelsel is het noodzakelijk voorafgaand daaraan ervaringen op te doen.

Het ligt het meest voor de hand deze ervaring op te doen met twee van de belangrijkste investeringsdepartementen: IenW en Defensie. Deze ervaring kan in eerste instantie plaatsvinden via de opstelling van de verslaggeving in de vorm van baten-lastensystematiek bij wijze van pilot. Het is gewenst deze pilots te starten in het kader van de voorbereiding van de begroting 2020, zodat het resultaat in september 2019 kan worden gepresenteerd.

Daarnaast kan ervaring worden opgedaan door één of enkele investeringsprojecten bij Defensie en IenW, waarover nog geen besluitvorming heeft plaatsgevonden, niet extra-comptabel, maar comptabel in een baten-lastenopstelling aan de Kamer te presenteren. Het is gewenst de baten-lastenopstelling van deze projecten ook in september 2019 aan de Kamer aan te bieden. In hoofdstuk 6, paragraaf 6.1 en 6.2. wordt deze conclusie op dit punt verder uitgewerkt in de vorm van concrete aanbevelingen.

Het advies 'Baten lasten geherwaardeerd' komt er feitelijk op neer enkele no regret maatregelen tot 2020 te nemen om daarna te bezien welke verdere stappen kunnen worden ondernomen. Het kabinetsstandpunt is daarmee in lijn, met de aantekening dat geen middelen zijn gereserveerd om (rijksbreed) op een baten-lastenstelsel over te gaan.

Dit zo zijnde, markeert het kabinet geen heldere afwegingsmomenten aan de hand waarvan besluitvorming over het al dan niet doen van stappen in de richting van een baten-lastenstelsel kan plaatsvinden. Het kabinet laat het bij het voornemen in 2020 via een tussentijdse evaluatie te beoordelen wat de maatregelen ten behoeve van de verbetering de financiële informatie, de versterking van de kwaliteit van besluitvorming over investeringen en het onderzoek naar harmonisatie van begrotingsafspraken en het vergroten van de transparantie van begrotingsreserves hebben opgeleverd. Dit wordt niet gekoppeld aan een afwegingsmoment of, en zo ja, wanneer geheel of gedeeltelijke overstap naar het baten-lastenstelsel aan de orde is.

De rapporteurs achten een meer ingevuld stappenplan gewenst. De hierboven weergegeven aanbevelingen ten aanzien van de begrotingen IenW en Defensie maken hier onderdeel van uit. Het stappenplan is schematisch weergegeven in hoofdstuk 8. Waar relevant is dit tijdspad gespiegeld met de aanbevelingen uit 'Baten en lasten geherwaardeerd', de brieven van de Algemene Rekenkamer naar aanleiding hiervan; de kabinetsreactie en enkele ontwikkelingen in Europa.

Om de (parlementaire) besluitvorming verder van dienst te zijn is een aanvullend advies van de studiegroep begrotingsruimte gewenst. Het advies is te verwachten in 2020.

Dit advies betreft de meest wenselijke wijze van implementatie van een baten-lastenstelsel rijksbreed.

De opdracht van de studiegroep is breder dan de advisering met betrekking tot het baten-lastenstelsel sec, maar betreft ook verdere mogelijkheden ter vergroting van de inzichtelijkheid van de besluitvormings-, begrotings- en verantwoordingsinformatie.

Het advies heeft voorts betrekking op de onderlinge verwevenheid van met name de Eurolanden ter verwezenlijking van de financiële stabiliteit in de Eurozone, waaronder in het bijzonder de onderlinge vergelijkbaarheid van de financiële staat van de landen. Daartoe is meer onderlinge vergelijkbaarheid van verslaggevingsstelsels nodig; gebruikmaking van het baten-lastenstelsel ligt daarvoor het meest voor de hand.

7. Aanbevelingen

7.1. Aanbevelingen parlementaire besluitvorming inzake het baten-lastenstelsel

Stappenplan

Het is belangrijk dat de parlementaire besluitvorming over de toekomst van het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid gedegen en geïnformeerd plaatsvindt. De besluitvorming over de toekomst van het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid dient aan de hand van een concreet stappenplan plaats te vinden, dat ook in de tijd is uitgezet. De belangrijkste elementen van dit stappenplan zijn:

a. Ervaring opdoen

Teneinde, conform het advies van de AVRo, in 2020/2021 een goed geïnformeerde beslissing te kunnen nemen over gehele of gedeeltelijke invoering van een baten-lastenstelsel is het noodzakelijk voorafgaand daaraan meer ervaring op te doen via een pilot van een verslaggeving conform de baten-lastensystematiek bij twee van de belangrijkste investeringsdepartementen: IenW en Defensie. Voor de verdere uitwerking: zie paragraaf 7.2 en 7.3.

b. Advies studiegroep begrotingsruimte

Om de (parlementaire) besluitvorming verder van dienst te zijn is een aanvullend advies van de studiegroep begrotingsruimte gewenst. Het advies is te verwachten in 2020.

- Dit advies betreft de meest wenselijke wijze van implementatie van een baten-lastenstelsel rijksbreed.
- De opdracht van de studiegroep is breder dan de advisering met betrekking tot het baten-lastenstelsel *sec*, maar betreft ook verdere mogelijkheden ter vergroting van de (inzichtelijkheid van de) besluitvormings-, begrotings- en verantwoordingsinformatie.
- Het advies heeft voorts betrekking op de onderlinge verwevenheid van met name de Eurolanden ter verwezenlijking van de financiële stabiliteit in de Eurozone, waaronder in het bijzonder de onderlinge vergelijkbaarheid van de financiële staat van de landen. Daartoe is meer onderlinge vergelijkbaarheid van verslaggevingsstelsels nodig; gebruikmaking van het baten-lastenstelsel ligt daarvoor het meest voor de hand.

c. Parlementaire besluitvorming op basis van opgedane ervaring en advies studiegroep

In 2020 vindt, mede op basis van de tot dan toe opgedane ervaringen en dit advies een debat plaats over de wenselijkheid van een (rijksbreed) baten-lastenstelsel, met inbegrip van concrete invoeringsstappen en een te bepalen invoeringsdatum.

7.2. Begrotingsfonds Defensiematerieel

7.2.1. Situatieschets

Teneinde beschikbaar gestelde investeringsmiddelen te behouden voor de krijgsmacht kent Defensie een 100% eindejaarsmarge op het begrotingsartikel materieel. Zo kan in beginsel onbeperkt tussen jaren worden geschoven met daadwerkelijke uitgaven. Omdat dit het zicht van het parlement op datgene wat er daadwerkelijk gebeurt belemmert, is het een bijzondere uitdaging voor Defensie om, gelet op de per definitie onzekere planning van defensie-investeringen het parlement zo goed mogelijk te informeren.

- Daarom verschijnen de A-D-brieven, waarin de Kamer wordt meegenomen van het onderscheiden van de behoefte, naar de keuze van het middel, naar de aanbesteding, naar de instemming met de uitgave.
- Lessen die onder andere zijn getrokken: informeren voor een periode van slechts vier jaar is te kort vanuit perspectief van de langdurige looptijd van grote materieelinvesteringsprojecten van Defensie.
- De inzet is om over een langere periode zo goed mogelijk duidelijk te maken wat de kosten (van de inzet van) defensie zijn. Dat gebeurt over tijdvakken van 15 jaar. De feitelijke kasuitgaven in die periode staan in de tijd maar beperkt vast; daarom zijn grote kasschuiven tussen de investering in het ene materiaal en het andere mogelijk.
- Dus inzichten in de kasuitgaven voor zowel kosten aanschaf als onderhoud als bijvoorbeeld midlife-updates over een lange termijn. Met andere woorden: zo praktisch mogelijk vormgegeven inzichten vanuit lifecycle-management.
- Daarnaast zijn samenhangende inzichten in capaciteit, inzetbaarheid, etc. nuttig. Bijvoorbeeld: breng in kaart waar het break-evenpoint ligt voor inzetbare vaardagen tussen enerzijds het investeren in extra materieel marine, en anderzijds (bijvoorbeeld) logistieke investeringen, zodat het inzetbaar maken veel sneller kan.
- Kosten-batenanalyses zijn zeker nuttig, aan de voorkant van de investering en voor wat betreft lifecycle-management maar hangen niet noodzakelijk samen met een baten-lastenstelsel. Een tegenvallende of zelfs gefaalde aanschaf komt met het baten-lastenstelsel wel eerder in beeld.
- Onzekerheden worden in beeld gebracht; er is derhalve sprake van een bandbreedte bij de raming van de investeringen; en er is een onzekerheidsreserve. Het verband daarvan met de feitelijke risico's is echter lastig te maken. Bijvoorbeeld: er is een kans dat een of meer toeleveranciers failliet gaan. Zo zijn er veel meer risico's. De aanwezigheid van een grote verzameling van risico's is echter een andere grootte dan de kans dat deze (enkele) feitelijk optreden.
- Anders dan bij het Infrafonds kent Defensie grote beperkingen voor wat betreft leren van het ene project ten behoeve van het volgende, omdat elk project in grote mate uniek is. Zelfs als het opnieuw gaat over onderzeeboten. De vorige lichter is immers van 30 jaar geleden; inmiddels is de wereld veranderd.
- Indien er een defensie-investeringsfonds komt – hierover is de commissie Defensie in overleg met de minister-, dan zal dit betrekking moeten hebben op artikel 6, materieel, en op onderhoud uit de artikelen m.b.t. de krijgsmachtonderdelen.
- Aandachtspunt zal echter blijven de integraliteit van de afweging over de besteding van de middelen uit het defensiebudget als geheel. Het kan niet de bedoeling zijn dat een fonds daarin een belemmering aanbrengt; dat impliceert immers een inbreuk op het begrotingsrecht van de Kamer.

7.2.2. Kritiek

Met de nota 'In het belang van Nederland' van september 2013²⁴ werd voor het eerst een onderbouwing gegeven van de investerings- én exploitatiekosten van de wapensystemen van de hele krijgsmacht gedurende de hele levenscyclus, gespiegeld aan de financiële ruimte en aan de operationele inzetbaarheidseisen. De systematiek van Life Cycle Costing (LCC) moest een structurele plaats krijgen in het plan- en begrotingsproces, de bedrijfsvoering en in lopende trajecten. Sindsdien is dit slechts in beperkte mate gelukt.

De Algemene Rekenkamer wijst er op²⁵ dat het stappenplan dat de minister van Defensie hiervoor opstelde is vertraagd en niet volledig uitgevoerd.

²⁴ [In het belang van Nederland](#), Bijlage bij de Nota toekomst van de krijgsmacht (33763-1)

²⁵ Algemene Rekenkamer, Resultaten verantwoordingsonderzoek 2017 Ministerie van Defensie (X) Rapport bij het jaarverslag.

7.2.3. Discussie begrotingsbehandeling 2019

Bij de laatste begrotingsbehandeling is de regering verzocht²⁶, wetgeving voor te bereiden voor het instellen van een begrotingsfonds Defensiematerieel. Doel is daarmee bij te dragen aan de continuïteit van de investeringsplanning.

De staatssecretaris antwoordde: *Ook dit jaar zult u zien dat wij aan het einde van het jaar niet al het geld hebben uitgegeven dat we van plan waren uit te geven aan materieel, ook al hebben we de A-brief gestuurd en komt er een deel van de D-brieven. Dat heeft er niet mee te maken dat we dat niet kunnen, maar dat heeft dus te maken met ons begrotingsstelsel.*

In een nadere reactie liet de minister weten:²⁷ *De Rijksoverheid hanteert verschillende werkwijzen, waaronder een begrotingsfonds, om de continuïteit van investeringsmiddelen te bewerkstelligen en om te gaan met de jaareindeproblematiek. Het ministerie van Defensie en het ministerie van Financiën onderzoeken momenteel de voor- en nadelen van de verschillende werkwijzen. Ook de ervaringen van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat met het Infrastructuurfonds worden hierbij betrokken. De uitkomsten van dit onderzoek gebruikt Defensie voor de verdere uitwerking van de gewijzigde motie van de leden Belhaj en Voordewind.*

Bij de begroting 2019 is de Kamer gemeld dat hieraan invulling wordt gegeven door het instellen van een begrotingsfonds Defensiematerieel, waarin de uitgaven aan investeringen en de instandhouding daarvan worden opgenomen. Voorts zal, om schokken in de Defensiebegroting als gevolg van valutaschommelingen beter op te kunnen vangen, de in 2017 gecreëerde valutareserve binnen artikel 6 Investerings voortaan beschikbaar zijn voor alle investeringsprojecten, inclusief de verwerving F-35.

Bij de begrotingsbehandeling in de Tweede Kamer is aangegeven dat het begrotingsfonds Defensiematerieel in eerste instantie (begroting voor het jaar 2020) de gedaante van een dummy heeft, dit in afwachting van de behandeling van de wetswijziging die de instelling van dit fonds mogelijk maakt.²⁸

7.2.4. Slotsom

Bij de stappen die gezet worden in de richting van het begrotingsfonds Defensiematerieel is het wenselijk tevens te rapporteren over de wijze waarop een baten-lastenstelsel voor materieel-investeringen kan worden ingevoerd. In dat geval dienen daarbij de investeringsposten in andere begrotingsartikelen dan artikel 6 betrokken te worden.

Teneinde, conform het advies van de AVRo, in 2020/2021 een goed geïnformeerde beslissing te kunnen nemen over gehele of gedeeltelijke invoering van een baten-lastenstelsel is het noodzakelijk voorafgaand daaraan meer ervaring op te doen via een pilot.

De pilot bevat de volgende elementen:

- Enkele investeringsprojecten waarover nog geen besluitvorming heeft plaatsgevonden, worden niet extra-comptabel maar intra-comptabel in een baten-lastenopstelling aan de Kamer gepresenteerd.
- In het verslagleggingsjaar van deze projecten wordt de reguliere begroting van het (op te richten) begrotingsfonds Defensiematerieel - in eerste instantie als dummy - vanuit dezelfde basisgegevens ook volgens de systematiek van het baten-lastenstelsel opgesteld. Ook de verantwoording geschiedt – tevens – volgens de baten-lastensystematiek

Zowel de pilot, als de daadwerkelijke besluitvorming conform baten-lasten van een aantal investeringsprojecten kunnen bijdragen aan een goede besluitvorming over de meest wenselijke keuzes rondom het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid en dragen bij aan het vergroten van

²⁶ Motie Belhaj/Voordewind, 34919, nr. 19.

²⁷ Brief TK, 2 juli 2018, 34919, nr. 23.

²⁸ Minister van Defensie Bijleveld, Handelingen Tweede Kamer, 21 november 2018.

de kennis en begrip over de meerwaarde daarvan. Op deze manier ontstaat immers optimaal inzicht in de werking van het bezigen van de baten-lastensystematiek in een defensie-omgeving en kunnen beide stelsels ook naast elkaar worden gelegd.

Een dergelijke 'dubbele boekhouding' is belangrijk om in de jaren 2020/2021 en daarna een gedegen, geïnformeerde en verantwoorde beslissing te kunnen nemen over gehele of gedeeltelijke invoering van een baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid.

7.3. Infrafonds

7.3.1. Situatieschets

Bij IenW wordt (ook) met een begrotingsfonds gewerkt. Het meerjarig uitgavenbeeld van investeringen is daarmee goed te volgen. De uitgaven voor de komende 12/13 jaar worden nu inzichtelijk gemaakt. Ook de kasschuiven zijn gedetailleerd navolgbaar [zie verdiepingsbijlage infrastructuurfonds]. Bij nieuwe investeringsbeslissingen worden kosten voor aanleg, onderhoud en beheer al meegenomen. Er is ook een reservering voor renovatie en vervanging. Dat geld mag niet voor andere zaken worden benut.

Assetmanagement, in combinatie met het bij aanlegbeslissingen in beeld brengen van de kosten gedurende de gehele life cycle (naast de maatschappelijke effecten) en de systematiek van de begrotingsfondsen, ondersteunt RWS (en daarmee het ministerie van IenM) bij de besluitvorming over en evenwichtige sturing van aanleg en onderhoud.

7.3.2. Inzicht in Kwaliteit

De operatie Inzicht in Kwaliteit voegt ook voor investeringen nog inzicht toe door er aan bij te dragen dat de belangrijkste investeringen periodiek onder de loep worden genomen. Dat is van belang; meer beleidsinformatie rondom bijvoorbeeld MIRT en infrafonds is zonder meer wenselijk. Het eigenlijke doel wat je wilt bereiken is immers inzicht in de investeringsportefeuille, ook gedurende de hele looptijd van de investeringen. Het inzicht in het infrafonds wordt door veel Kamerleden ervaren als laag, op het moment dat (na de MIRT-besluitvorming) de projecten eenmaal in een uitvoeringsfase zijn beland.

7.3.3. Kritiek

In recente onderzoeken naar het beheer van fysieke infrastructuur constateerde de Algemene Rekenkamer dat onvoldoende zichtbaar is wat de noodzakelijke kosten voor de instandhouding van het hoofdwegennet zijn en dat er een tekort aan actuele, betrouwbare en complete informatie is over het hoofdvaarwegennet. Dit bemoeilijkt goede besluitvorming rond investeringen en onderhoud.

Een baten-lastenstelsel werkt volgens de Algemene Rekenkamer²⁹ disciplinerend en stimuleert een systematische werkwijze doordat er een boekhoudkundige noodzaak ontstaat tot een continue en volledige registratie van de objecten van het hoofdvaarwegennet. Dit geeft Rijkswaterstaat een krachtige impuls bij het op orde brengen van de informatiehuishouding.

In tegenstelling tot een kasstelsel staan bij een baten-lastenstelsel de bezittingen (zoals bruggen en sluizen) op de balans. Dit betekent dat waardevermindering van objecten zichtbaar wordt. Bovendien kan in een baten-lastenstelsel een voorziening voor vervanging en renovatie worden gevormd. Bij de controle van de jaarrekening voert de accountant een onafhankelijke toets uit waarin wordt nagegaan of de hoogte van de voorziening voldoende is voor wat er aan het einde van de levensduur van het object nodig is om deze te vervangen.

²⁹ Algemene Rekenkamer, Instandhouding hoofdvaarwegennet, 7 oktober 2015.

Voorts wijst de Algemene Rekenkamer erop dat het mogelijk is om bij de overgang naar een baten-lastenstelsel te kiezen voor een aanpak waarmee de werklust beperkt blijft. Zo is het niet nodig om alle objecten afzonderlijk te waarderen. Het is eenvoudiger om zo veel mogelijk met objectsoorten of categorieën te werken. Het belangrijkste is immers dat er 'overall' meer inzicht ontstaat in de noodzakelijke instandhoudingskosten van het hoofdvaarwegennet. Daarbij gaat het met name om inzicht in de benodigde middelen voor de meerjarige vervangingsopgave.

7.3.4. Slotsom

Weliswaar komt de huidige informatie die IenW verstrekt deels tegemoet aan de aanbevelingen van de AR; de samenhang tussen begroting, verantwoording en verantwoording via de balans is er evenwel niet.

Alles in aanmerking nemende stellen de rapporteurs voor, net als in par. 5.1. is voorgesteld ten aanzien van het begrotingsfonds Defensiematerieel, ook bij het Infrafonds een pilot te starten.

De pilot bevat de volgende elementen:

- Enkele investeringsprojecten uit het Infrafonds waarover nog geen besluitvorming heeft plaatsgevonden, worden niet extra-comptabel maar comptabel in een baten-lastenopstelling aan de Kamer gepresenteerd.
- In het verslagleggingsjaar van deze investeringsprojecten wordt de reguliere begroting van het Infrastructuurfonds- in eerste instantie als dummy - vanuit dezelfde basisgegevens ook volgens de systematiek van het baten-lastenstelsel opgesteld. Ook de verantwoording geschiedt - tevens - volgens de baten-lastensystematiek.

Zowel de pilot, als de daadwerkelijke besluitvorming conform baten-lasten van een aantal investeringsprojecten kunnen bijdragen aan een goede besluitvorming over de meest wenselijke keuzes rondom het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid en dragen bij aan het vergroten van de kennis en begrip over de meerwaarde daarvan, ook (juist) bij investeringen in de infrastructuur.

De rapporteurs onderstrepen op dit punt nogmaals dat een dergelijke 'dubbele boekhouding' van belang is om een gedegen, geïnformeerde en verantwoorde beslissing te kunnen nemen over gehele of gedeeltelijke invoering van een baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid.

Zij bevelen voorts aan om bij investeringen vanuit het infrafonds, naast het verloop van de verplichtingen, het verloop van de daadwerkelijke bestedingen inzichtelijk te maken. De stand van zaken met betrekking tot de daadwerkelijke besteding van middelen aan de vanuit dit begrotingsfonds te financieren projecten zou bij voortdurende inzichtelijk moeten kunnen zijn.

7.4. Overige aanbevelingen

De rapporteurs zijn tijdens hun werkzaamheden op bevindingen gestuit die niet noodzakelijkerwijs samenhangen met heldere keuzes rondom de invoering van het baten-lastenstelsel, maar die zij, omdat deze wel samenhangen met het vergroten van het (parlementair) inzicht in de begroting, in de vorm van een aantal extra aanbevelingen willen meegeven:

- Vergroot de inzichtelijkheid van de rijksbegroting aan de inkomstenkant. De uitgaven worden per begrotingshoofdstuk en per begrotingsartikel telkens voor een periode van vier jaar geraamd. De ontvangstenkant blijft daarbij achter, in het bijzonder bij de belastingontvangsten. Buiten jaar t + 1, dus buiten het volgende begrotingsjaar, wordt slechts een verzamelraming van alle belasting- en premie-inkomsten tezamen verstrekt. De rapporteurs bevelen aan ramingen te verstrekken per belastingsoort, ook over een periode van vier jaar.

- Voer de staatsbalans zo spoedig mogelijk in, conform de pilot die is aangekondigd in de kabinetsreactie op 'Baten en lasten geherwaardeerd'. Neem in deze balans op herkenbare wijze de vorderingen op, waaronder in elk geval de belastingontvangsten, de boete-inkomsten en terug te betalen leningen, met uitgesplitst of ze binnen een jaar zullen zijn ontvangen, dan wel later en een begroting van de hoogte van de oninbare vorderingen.
- Breid de staatsbalans uit met de te verwachten uitkomsten voor wat betreft het komende begrotingsjaar. Dit is dus nog geen directe koppeling met de begroting zelf, zoals het geval is bij integrale invoering van een baten-lastenstelsel, maar biedt niettemin nuttige, aanvullende informatie.
- Bezie nader of het nuttig is om de olie- en gasreserves op de balans te plaatsen; er is immers sprake van grote schommelingen in de waardering; bovendien is de verwachting dat een groot deel daarvan is of wordt afgewaardeerd.
- Investeer niet alleen in verdere kwaliteitsverbetering en uitbreiding van het toepassingsbereik van maatschappelijke kosten-batenanalyses, maar ook in het verbeteren van het moneteriseren van maatschappelijke kosten en baten; stappen in deze richting worden overigens al gezet. Zorg dat deze analyses zien op een breder palet van maatschappelijke kosten en –baten dan nu het geval is. Neem aspecten als 'leefbaarheid' hierin mee.
- Met of zonder baten-lastenstelsel: verschaf het parlement bij grote investeringen standaard informatie die betrekking heeft op de stand van zaken van grote investeringen in zowel de ex-ante fase van de besluitvorming als in de ex-post fase.
- Maak gebruik van de mogelijkheden die moderne ICT-systemen bieden om de begroting (nog) transparanter te maken. Het tot op uitvoeringsniveau kunnen 'doorklikken' op (onderdelen van) begrotingsposten is in ieder geval zinvol, ook voor de Tweede Kamer en overige geïnteresseerden.

8. Overzicht stappenplan besluitvorming en standpunten

In onderstaand schema wordt een overzicht gegeven van het tijdpad dat de rapporteurs voor ogen zien ten aanzien van het stappenplan rond de besluitvorming. Waar relevant is dit tijdpad gespiegeld met de aanbevelingen uit 'Baten en lasten geherwaardeerd', de brief van de Algemene Rekenkamer naar aanleiding hiervan en de kabinetsreactie op dat rapport.

Baten en lasten geherwaardeerd	kabinetsstandpunt (31865, 107)	Algemene Rekenkamer (31865, 97, 109)	rapporteurs commissie Financiën	Tijdpad Europese Commissie
Tijdpad en afwegingsmomenten besluitvorming baten-lastenstelsel				
2018-2020: bestaande verslaggevingsstelsel verder verbeteren en harmoniseren, in dat kader (waar zinvol) extracomptabel baten-lasteninformatie toevoegen	2018: start verbetering en harmonisatie verslaggevingstelsel; geleidelijk toevoegen baten-lasten informatie, tbv kwaliteit besluitvorming, begrotingsbeheersing en publieke verantwoording.	2018: voer discussie wenselijkheid rijksbreed baten-lastenstelsel, incl. invoeringstappen en invoeringsdatum.	2018: bestaande verslaggevingsstelsel verder verbeteren en harmoniseren.	Tot en met 2018 (huidige Europese Commissie): via overtuiging de Lidstaten bewegen op baten-lastenstelsel over te stappen.
			2019: Presenteer enkele investeringsprojecten bij Defensie en IenW, waarover nog geen besluitvorming heeft plaatsgevonden, niet extra-comptabel, maar comptabel in een baten-lastenopstelling. Start: september 2019	2019: nieuwe Europese Commissie. Verdere stappen richting baten-lasten liggen voor de hand, maar staan niet vast.
2020: tussentijdse evaluatie: bepalen evt. verdere stappen richting pragmatisch vormgegeven baten-lastenstelsel	2020: tussentijdse evaluatie verbetering financiële informatie: 1. kwaliteit besluitvorming investeringen, 2. onderzoek harmonisatie begrotingsafspraken en 3. vergroten transparantie begrotingsreserves		2020: Advies studiegroep begrotingsruimte over baten-lastenstelsel en Europese dimensie (vergelijkbaarheid financiële staat landen)	
2020 (einde kabinetsperiode): Evaluatie: 'Verbeteren en harmoniseren'; bepalen evt. verdere stappen en tempo toevoeging baten-lasteninformatie.	Alleen tussentijdse evaluatie voorzien		2020: mede op basis van de tot dan opgedane ervaringen en Advies studiegroep begrotingsruimte trekken van (voorlopige) conclusies	
			2020: eerste debat kabinet-Kamer wenselijkheid rijksbreed baten-lastenstelsel, invoeringstappen en invoeringsdatum	
			2021: Ervaring opdoen met IenW en Defensie. via (extra-comptabele) pilot-opstelling verslaggeving cf. baten-lasten via pilots bij begroting 2020 (september 2019).	
			2022 vervolgdebat baten-lastenstelsel	

Onderstaand schema bevat een overzicht van de standpunten uit het rapport van de AVRo; de brief van het kabinet, de Algemene Rekenkamer en van de rapporteurs op een aantal andere hoofdpunten.

Baten en lasten geherwaardeerd	kabinetstandpunt (31865, 107)	Algemene Rekenkamer (31865, 97, 109)	rapporteurs commissie Financiën
Staatsbalans			
Verbetering financiële informatie door o.a. opnieuw een staatsbalans te introduceren, incl., informatie over bezittingen en schulden in het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR).	Start pilot in 2018; overheidsbalans blijft van belang voor inzicht financiële positie sector overheid en voor het EMU-saldo en de EMU-schuld.	Staatsbalans opnieuw introduceren, balansen in departementale jaarverslagen opnemen, mede t.b.v. vergroting parlementair inzicht in financiële positie ministeries en Staat als geheel.	Voer staatsbalans z.s.m. in cf aangekondigde pilot. Neem daarin ook de vorderingen op (w.o. belastingontvangsten, boetes en oninbare vorderingen. Breid staatsbalans uit met te verwachten uitkomsten komende begrotingsjaar.
Verbeteringen als mkba's, lcm, etc.			
Ter versterking kwaliteit besluitvorming investeringen instrumenten als maatschappelijke kosten-baten analyses (mkba's) en businesscases breder en beter toepassen.	Meer toepassing life cycle management. Beheer activa meenemen door levensduurkosten" ('life cycle costing), risicowaardering en -management; en prestatie meting en -prijkkels	Bij infra- en ICT-besluitvorming gebrekkige inzichtelijkheid totale kosten, waardoor weloverwogen besluitvorming wordt belemmerd. Baten-lastenstelsel is structurele verbeterstap	1. Pilots bij IenW en Defensie. 2. Kwaliteitsverbetering en uitbreiding toepassingsbereik mkba's; verbeteren moneteriseren maatschappelijke kosten en baten; Mkba's moeten breder palet beslaan; w.o. 'leefbaarheid' .
begrotingsreserves			
Transparantie begrotingsreserves niet optimaal (geen overzicht onttrekkingen en toevoegingen, niet-openbare afspraken komen voor; mutaties niet altijd goed onderbouwd.	Informatievoorziening begrotingsreserves in 2016 uitgebreid. Bezien of verdere verbetering nodig is.	Baten-lastenstelsel biedt kans tot heroverweging en opschoning hulpconstructies als begrotingsreserves, begrotingsfondsen, eindejaarsmarges, kasschuiven en fondsen buiten de rijksbegroting.	Heroverweging en opschoning van hulpconstructies als begrotingsreserves, begrotingsfondsen, eindejaarsmarges, kasschuiven en fondsen (door baten-lastenstelsel mogelijk) is een vereenvoudiging en transparanter

Bijlage 1. Kort overzicht discussie verslaggevingsstelsel

1. De aanleiding tot de discussie, de AVRo en de kabinetsreactie - Een korte terugblik

De adviescommissie AVRo concludeert in het rapport 'Baten en lasten geherwaardeerd' dat het huidige stelsel niet alle relevante financiële informatie levert, het gebaat is bij grotere samenhang en eenduidigheid, en het afwijkt van de in Nederland en daarbuiten gehanteerde stelsels in de publieke sector.

De **adviescommissie** beveelt daarom aan om:

- tussen nu en 2020 het bestaande verslaggevingsstelsel verder te verbeteren en harmoniseren, en in dat kader extracomptabel baten-lasteninformatie toe te voegen;
- in 2020 via een tussentijdse evaluatie te beoordelen:
 - o wat daarvoor nog nodig is aan eventuele verdere stappen in de richting van een pragmatisch vormgegeven baten-lastenstelsel;
 - o wat een haalbare termijn is om een dergelijk stelsel te realiseren, zonder daar op dit moment een concreet jaartal aan te koppelen.

Het **kabinet**³⁰ onderschrijft de conclusie van de adviescommissie om de komende jaren het verslaggevingsstelsel verder te verbeteren en harmoniseren. Het kabinet doet evenwel geen (duidelijke) uitspraak over de daadwerkelijke invoering van een baten-lastenstelsel, onder de aantekening dat het regeerakkoord daartoe geen middelen heeft gereserveerd.

Concreet stelt het kabinet de volgende maatregelen voor:

- behoud en verdere verbetering financiële informatie door opnieuw introduceren van een staatsbalans;
- versterken kwaliteit besluitvorming over investeringen door verdere toepassing van life cycle management;
- onderzoek naar harmonisatie begrotingsafspraken en vergroten transparantie begrotingsreserves.

In 2000 kondigde het kabinet een baten-lastenstelsel als begrotings- en verantwoordingsstelsel voor de gehele rijksoverheid aan – als zijnde het geëigende stelsel voor een resultaatgerichte omgeving³¹. In de daarop volgende jaren (meest recent: 2007, 2010) is evenwel een besluit om een baten-lastenstelsel op rijksniveau in te voeren, achterwege gebleven bij vermeende gebreke van duidelijke voordelen ten opzichte van het bestaande verplichtingen-kasstelsel met baten-lastenstelsel-elementen. Wel zijn ook destijds verbeteringen van de informatie ingesteld, zoals het verbeteren van de kwaliteit van de beleidsinformatie in begroting en jaarverslag; het verbeteren van de kwaliteit van kosten-batenanalyses; het leveren van aanvullende baten-lasteninformatie bij grote projecten; en het zo veel mogelijk onderbrengen van uitvoerende taken binnen de rijksoverheid in het agentschapsmodel.

Samenvattend: het kabinet sorteert voor op de mogelijkheid van invoering over een aantal jaren (2020 of later) van een al dan niet integrale invoering van het baten-lastenstelsel op rijksniveau. De optie om daartoe niet over te gaan, en bijvoorbeeld te volstaan met de in de brief aangekondigde verbeteringen van het verslaggevingsstelsel, terwijl het kas-verplichtingenstelsel

³⁰ Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 31 865, nr. 107

³¹ Miljoenennota 2001, en Miljoenennota 2002 (o.b.v. adviesrapport 'Eigentijds Begroten' van de Beleidsgroep Begrotingsstelsel).

als zodanig blijft bestaan, blijft echter ook open. Daarmee is het beoogde einddoel van het kabinet niet duidelijk.³²

2. Kas-verplichtingenstelsel en baten-lastenstelsel in kort bestek

Het kas-verplichtingenstelsel, respectievelijk het baten-lastenstelsel worden in 'Baten en lasten geherwaardeerd' als volgt beschreven:³³

Kasstelsel

Binnen een kasstelsel is het moment van het feitelijk uitgeven of ontvangen van geld maatgevend voor opname in de begroting en de verantwoording. De primaire grootheden van een kasstelsel zijn uitgaven, ontvangsten en het kassaldo (tekort c.q. overschot). Het kasstelsel is een relatief eenvoudig systeem. Het laat niet veel ruimte voor interpretatie en is objectief. Anderzijds laat het kasstelsel onderdelen van de financiële realiteit deels of geheel buiten beeld, bijvoorbeeld bezittingen, schulden en kosten. Om de beperkingen van het kasstelsel enigszins te verminderen kan in de verantwoording een saldibalans worden opgenomen, waarop de financiële posten staan die naar het volgende begrotingsjaar worden overgedragen.

Baten-lastenstelsel

Een baten-lastenstelsel registreert en verantwoordt primair kosten en opbrengsten. Deze worden toegerekend aan de periode waarin de prestaties en/of producten worden geleverd. Dit systeem brengt de omvang en de samenstelling van vermogen (financiële positie) en resultaat (exploitatiesaldo) systematisch in beeld. Ook de herkomst en besteding van de financiële middelen worden inzichtelijk gemaakt. Kenmerkende overzichten van een baten-lastenstelsel zijn aan de verantwoordingskant de staat van baten en lasten (winst-en-verliesrekening), de balans en de toelichtingen daarbij. Deze overzichten worden veelal aangevuld met een kasstroomoverzicht.

Tegenover de kracht van een meer complete weergave en inzicht staat dat een baten-lastenstelsel gepaard gaat met vraagstukken van waardering en toerekening. Daartoe zijn regels nodig om lijn aan te brengen in de verslaggevingspraktijk. Zo bestaan voor het waarderen van bezit keuzemogelijkheden, bijvoorbeeld waardering op basis van actuele waarde of historische kostprijs.

Bedacht dient te worden dat enerzijds het kasstelsel kan worden aangevuld met extra instrumenten die informatie bieden over bijvoorbeeld toekomstige verplichtingen. Anderzijds kunnen in een batenlastenstelsel specifieke onderdelen op een eenvoudige wijze worden ingevuld of zelfs geheel weggelaten. Dat maakt dat het onderscheid tussen de stelsels kan variëren en in de praktijk minder groot zijn dan gedacht.

3. Het verplichtingen-kasstelsel bij het Rijk³⁴

Als onderdeel van de operatie Comptabel Bestel (1986) is bij het Rijk het verplichtingen-kasstelsel ingevoerd. Onderliggende doelen van het aanbrengen van een 'dubbel slot' op de rijksbegroting waren budgettaire beheersing en versterking van het parlementaire budgetrecht. Kenmerkend voor dit stelsel is dat begroot, geregistreerd en verantwoord wordt op basis van de ontvangsten, verplichtingen en uitgaven in enig jaar.

De geïntegreerde verplichtingen-kasadministratie biedt inzicht in de stand van de gerealiseerde verplichtingen, de gerealiseerde kasuitgaven, de gerealiseerde kasontvangsten, de openstaande

³² Zie voor een weergave, c.q. analyse van de kabinetsreactie de [Stafnotitie](#) - Rapport Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid en kabinetsreactie (6 april 2018)

³³ Zie hoofdstuk 2 'Baten en lasten geherwaardeerd'.

³⁴ Deze paragraaf is met name gebaseerd op hoofdstuk 3 uit 'Baten en lasten geherwaardeerd'.

verplichtingen (i.c. de niet-vrije kasruimte) en de vrije verplichtingenruimte. Om doelmatigheidsredenen kan via de 'verplichtingen = kas-regel' worden afgezien van integrale toepassing van de geïntegreerde verplichtingen-kasadministratie, indien dit niet of nauwelijks bijdraagt aan de budgettaire beheersbaarheid bepaalde uitgavencategorieën.

Indien een begrote uitgave niet wordt gedaan, bijvoorbeeld door een vertraging van een project, is de regel dat het geld vrijvalt ten gunste van de algemene middelen. Deze regel zou tot gevolg kunnen hebben dat de financiering van bijvoorbeeld meerjarige projecten in het gedrang komt wanneer uitgaven later worden gedaan dan bij de begroting was voorzien. Daar komt bij dat de juridische verplichtingen – bijvoorbeeld voortvloeiend uit afgesloten contracten – dan vaak al zijn aangegaan.

Door de jaren heen zijn rijksbreed verschillende instrumenten geïntroduceerd om dit te ondervangen. Zo hanteert de rijksoverheid begrotingsreserves, fondsen, kasschuiven en eindejaarsmarges.

4. Beoordeling huidige verslaggeving in 'Baten-lasten geherwaardeerd'

Het functioneren van het verslaggevingsstelsel van de Nederlandse rijksoverheid is over het algemeen op orde, stellen Algemene Rekenkamer en kabinet.³⁵ Het financieel management bij de ministeries is van een goed niveau. Financiële transacties zijn in hoge mate rechtmatig, het financieel beheer en materieel beheer zijn op orde en de begrotingen en jaarverslagen zijn doorgaans tijdig en in lijn met de wettelijke vereisten. Ook stellen de financiële administraties Nederland in staat hoogwaardige EMU-cijfers aan de Europese Commissie te rapporteren. Evenwel, zo concludeert de Adviescommissie, levert het stelsel niet alle relevante financiële informatie, is het gebaat bij grotere samenhang en eenduidigheid, en wijkt af van de in Nederland en daarbuiten gehanteerde stelsels in de publieke sector.

5. Voorgenomen verbeteringen financiële informatie

Het kabinet kondigt in reactie hierop maatregelen aan (deels neerkomend op onderzoeken en verkenningen) die geleidelijk toewerken aan verdere toevoeging van baten-lasten informatie waar dit bijdraagt aan de kwaliteit van besluitvorming, begrotingsbeheersing en de publieke verantwoording.

Na een evaluatie in 2020, mede in de context van relevante nationale en internationale ontwikkelingen wil het kabinet beoordelen wat er nog nodig is aan eventuele verdere stappen in de richting van een pragmatisch vormgegeven baten-lastenstelsel.

In concreto stelt het kabinet het volgende voor:

- **Staatsbalans.**

Het kabinet overweegt het opnieuw introduceren van een Staatsbalans, mede op basis van de informatie die nu leidt tot de overheidsbalans.³⁶

³⁵ 31 865, nr. 107, p. 1, 2.

³⁶ Het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) bevatte tot en met de terugblik op 2012 een staatsbalans. Deze staatsbalans presenteerde voor de meeste jaren een negatief vermogen. De rijksoverheid gaat namelijk vaak schulden aan, maar de daaruit volgende bezittingen zijn voor een groot deel elders in de collectieve sector ondergebracht, zoals bij decentrale overheden, zelfstandige bestuursorganen en scholen. De staatsbalans gaf daarmee een onvolledig beeld van de positie van de overheid. In tegenstelling tot de staatsbalans laat de overheidsbalans wel een volledig beeld zien. In de overheidsbalans is te zien dat er tussen 2012 en 2015 een dalend positief vermogen is.

- **Harmoniseren en verbeteren verslaggevingstelsel.**
Het kabinet kiest voor de door de adviescommissie aanbevolen optie om de komende jaren het verslaggevingstelsel verder te verbeteren en harmoniseren. De commissie koppelt hieraan een kostenplaatje van € 2-3 mln. incidenteel en € 7-16 mln. per jaar structureel. Daarvan heeft € 6-16 mln. te maken met verdere rijksbrede toepassing van instrumenten als maatschappelijke kosten- en batenanalyses en businesscases (bij besluitvorming over investeringen).
- **Mkba's en businesscases gebruiken, met name bij investeringen.**
Het kabinet kondigt aan te inventariseren hoe instrumenten zoals maatschappelijke kosten- en batenanalyses en businesscases nu binnen de rijksoverheid worden gebruikt en in vervolg hierop te bezien waar het zinvol is nadere richtlijnen uit te werken voor de toepassing van deze instrumenten. Kennelijk houdt het kabinet hiermee de optie open dat in omstandigheden toepassing daarvan niet zinvol is.
- **Toepassing van life cycle management.**
Voor het versterken van de kwaliteit van besluitvorming bij investeringsbeslissingen is het essentieel ook het beheer van activa gedurende de levensduur mee te nemen. Het betreft onder meer het inzichtelijk maken van levensduurkosten («life cycle costing»), risicowaardering en risicomangement alsmede prestatie-meting en toepassing van prestatieprikkels. Mogelijk komt er een rijksbrede richtlijn voor life cycle management.
- **Diversen**
Het kabinet zal de voor- en nadelen onderzoeken van de werkwijzen van de rijksoverheid ten aanzien van de continuïteit van investeringsmiddelen en jaareinde problematiek. Ook wordt verkend hoe meer uniformiteit in de verantwoording van uitgaven en ontvangsten van begrotingsfondsen kan worden gebracht. Het kabinet zal nagaan of verdere transparantie kan worden bereikt in de begrotingsreserves. Naar aanleiding daarvan is de informatievoorziening op een aantal punten uitgebreid; daarvoor zijn de Rijksbegrotingsvoorschriften aangepast.

6. Andere ontwikkelingen: Inzicht in Kwaliteit en artikel 3.1. Comptabiliteitswet

8.1. Inzicht in Kwaliteit³⁷

Naast, maar ook in samenhang met bovenvermelde activiteiten is de operatie Inzicht in Kwaliteit in gang gezet. Het doel van de operatie is om de maatschappelijke toegevoegde waarde van publiek geld te vergroten door meer inzicht in de impact van beleid te krijgen en daar naar te handelen. Het gaat om direct resultaat (toepassen van nieuwe inzichten) en om structurele verandering in de manier van werken (lerende overheid). Dit betekent doorgaan met of opschalen van het beleid dat werkt en het aanpassen van beleid dat nog niet goed werkt. Het betekent ook dat we stoppen met de maatregelen die niet werken of die te veel ongewenste neveneffecten hebben.

8.2. Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016

In het kader van de sterk gegroeide aandacht voor doeltreffendheid en doelmatigheid in de beleidsvoorbereiding, schrijft artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 voor dat het kabinet bij alle voorstellen en voornemens die naar het parlement worden gestuurd toelicht hoe deze bijdragen aan de doelstellingen, de doeltreffendheid en de doelmatigheid die worden nagestreefd;

Het Centraal Bureau voor Statistiek (CBS) heeft besloten jaarlijks een overheidsbalans te publiceren. Daardoor verdween de noodzaak van een staatsbalans.

³⁷ Zie 31865, nr. [118](#) (brief minister van Financiën d.d. 6 juli 2018) en [121](#) (brief minister van Financiën d.d. 5 oktober 2018).

welke beleidsinstrumenten worden ingezet en hoe de financiële gevolgen voor het Rijk en, waar mogelijk, de financiële gevolgen voor maatschappelijke sectoren er uit zien.

Ook deze operatie vergroot het inzicht in de wijze waarop de overheid haar middelen inzet en bevordert kwalitatief hoogwaardig en evalueerbaar beleid. Immers, door in de beleidsvoorbereiding heldere doelen te formuleren en inzichtelijk te maken hoe beleidsinstrumenten zullen bijdragen aan het realiseren van deze doelen, kunnen er betere uitspraken worden gedaan over de doeltreffendheid en doelmatigheid van beleid.³⁸

7. Europese ontwikkelingen (EPSAS)³⁹

In 2011 heeft de Europese Raad richtlijn 2011/85/EU aangenomen, waarin de Europese Commissie werd verzocht de bruikbaarheid van de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) voor EU-lidstaten te onderzoeken. Dit resulteerde in 2013 in een rapport van de Europese Commissie, die concludeerde dat het mede met het oog op de productie van betrouwbare en consistente EMU-cijfers gewenst is dat de lidstaten binnen hun overheidsorganisaties aan de verantwoordingskant baten-lasteninformatie toevoegen, en dat IPSAS een goede basis vormen voor de ontwikkeling van Europese standaarden: de European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Dit Europese initiatief vormde voor een aantal EU-lidstaten mede aanleiding om het eigen boekhoudstelsel alvast aan te passen in de richting van de IPSAS.

De EPSAS moeten nog ontwikkeld worden. Een eventueel wettelijk kader voor de EPSAS wordt op zijn vroegst rond 2020, wellicht nog later, voorzien. De tot en met 2019 vigerende Europese Commissie heeft er voor gekozen de weg van de overtuiging te kiezen om de Lidstaten te bewegen op baten-lastenstelsel over te stappen. Stappen in de richting van verdere harmonisatie via richtlijnen of verordeningen worden dus thans nog niet overwogen; dat is aan de volgende Commissie. De gevolgen van de EPSAS voor de EU-landen, en dus ook voor Nederland, blijven daarmee voorlopig onduidelijk.

De Europese Commissie ziet als belangrijkste voordeel van het baten-lastenstelsel dat alle relevante gebeurtenissen en financiële transacties en verplichtingen worden gerelateerd aan die periode waarop zij betrekking hebben. De financiële positie van een land komt, via de balans, zo zuiverder in beeld, onder andere door in te zoomen op de ontwikkeling van de netto waarde (net-worth).

Daarnaast acht de Europese Commissie het van belang dat, via een breed geaccepteerd en gehanteerd publiek verslagleggingsstelsel, waarvoor dus standaarden nodig zijn, in de EU een belangrijke bijdrage kan worden geleverd aan een transparante, zo volledig mogelijke ontsluiting van de publieke financiën in de Lidstaten. Dit is alleen al van belang omdat overheden veelal de grootste spelers zijn op de kapitaalmarkten. Indien elke Lidstaat unilateraal werkt aan modernisering en verbetering van het verslagleggingsstelsel, dan komt deze (fiscale) transparantie en goede onderlinge vergelijkbaarheid niet dichterbij. Het is belangrijk hierbij te noteren dat in het bijzonder die fiscale transparantie in feite dwingt tot een verslagleggingsstelsel op basis van een baten-lastenstelsel; alleen in dat stelsel worden inkomsten en vorderingen immers toegerekend aan het jaar waar zij betrekking op hebben.

De financiële positie van een land op kasbasis wordt hiermee niet minder van belang; de focus daarop wordt niet verlaten, maar in de juiste, want meer volledige context geplaatst.

³⁸ Handreiking artikel 3.1 Comptabiliteitswet 2016, Brief TK 13 december 2017 ([31865_105](#)) en Reactie op verzoek commissie inzake Operatie Inzicht in Kwaliteit en artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016, Brief TK 23 april 2018 ([31865-110](#)).

³⁹ Zie ook par. 4.4. Baten en lasten geherwaardeerd.

De Europese Commissie is van opvatting dat een baten-lastenstelsel weliswaar complex is, met name in de fase van invoering en mogelijk duurder op de korte termijn; tegelijkertijd verwacht de Europese Commissie dat de grotere (fiscale) transparantie, een meer efficiënte publieke dienst, meer mogelijkheden voor budgettaire controle; en een betere belegging van de verantwoordelijkheid, toerekenbaarheid en controleerbaarheid bij het beheer van de overheidsfinanciën zoveel baten opleveren dat de kosten worden terugverdiend, zeker in het licht van de meer stabiele en meer houdbare overheidsfinanciën en een betere toegang tot de kapitaalmarkten die daarvan als vrucht kunnen worden gezien.

Wat de vrees betreft dat een baten-lastenstelsel gemakkelijk gepaard kan gaan met een minder centrale plaats voor de Europese afspraken rond tekorten en schulden, wijst de Europese Commissie er op dat 'Maastricht' en het European System of National and Regional Accounts (ESA 2010) 'gewoon' blijven staan. Er is evenmin aanleiding te veronderstellen dat hervormingen van de verslagleggingsstelsels van de Lidstaten in de richting van een baten-lastenstelsel onvoorziene gevolgen heeft voor de Excessive Deficit Procedure (EDP); evenmin zijn substantiële en/of ingrijpende veranderingen te verwachten voor wat betreft de macro-economische kengetallen van de Lidstaten.

8. OESO-lessen⁴⁰

De 18th Annual Meeting of OECD Senior Financial Management and Reporting Officials, leverde een aantal lessen op, die van belang zijn bij nadere besluitvorming.⁴¹

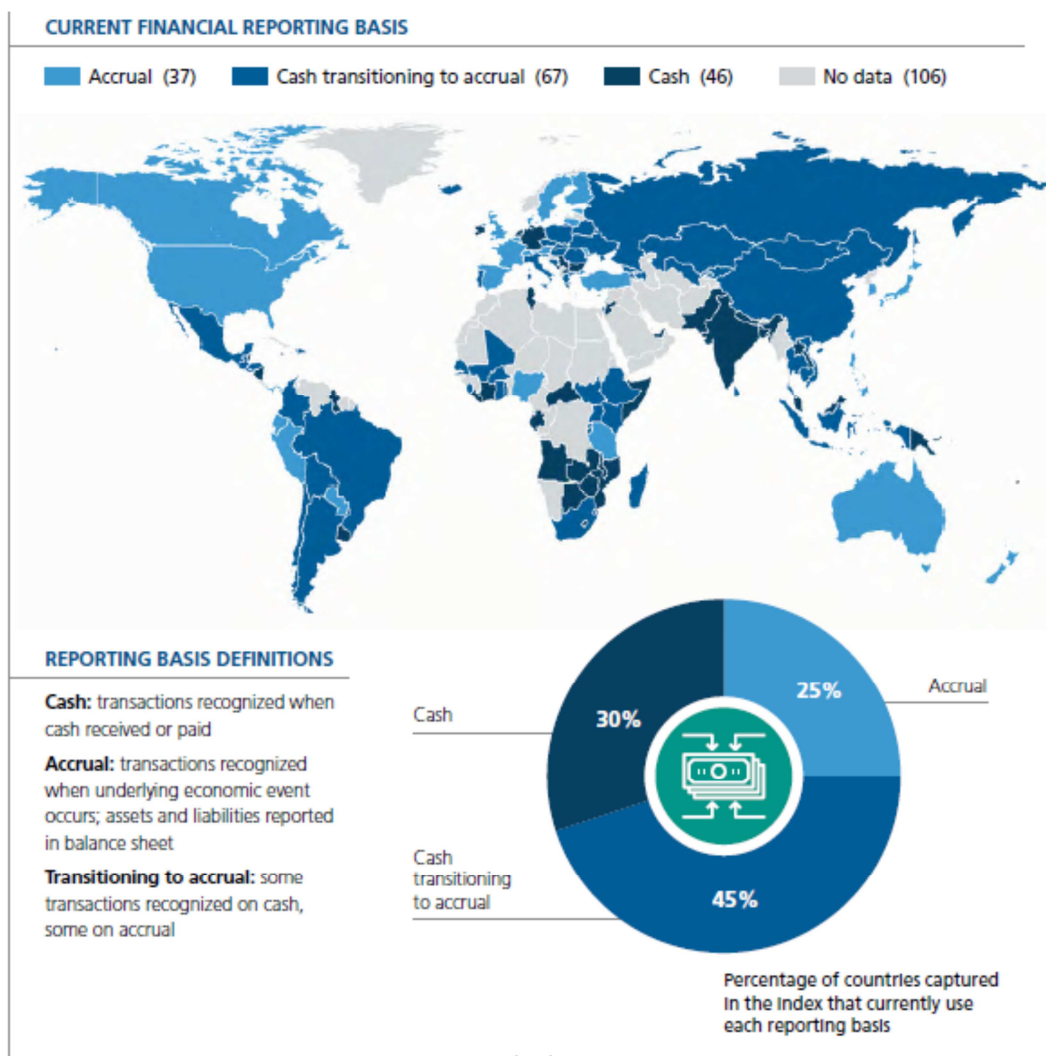
De belangrijkste zijn:

- Zorg voor een goede en eerlijke audits, zodat baten-lasteninformatie daadwerkelijke invloed kan hebben op overheidsbeslissingen.
- Maak het niet te ingewikkeld; investeer daarom in vereenvoudigde presentaties, en open data.
- Ook indien het fiscaal beleid op kasbasis blijft gepresenteerd, voorzie niettemin in toegevoegde baten-lasteninformatie; dit geeft een betrouwbaar beeld van de resultaten versus doelstellingen en kan daarmee een grotere politieke belangstelling voor prognoses bewerkstelligen;
- De neiging bestaat begrotingsbesluiten op basis van kas-overwegingen te blijven doen; zet voor wat betreft beleidsbeslissingen, die je (mede) wilt baseren op baten-lasteninformatie met name in op geselecteerde gevallen, zoals lange termijn-investeringen; daar bewijst zich de toegevoegde waarde met name
- De rol van het parlement in de begrotingscyclus kan versterkt worden door de baten-lasteninformatie gericht te ontsluiten, bv door risico's met een grote financiële waarde te identificeren; belangrijke schommelingen van jaar op jaar aan te wijzen en een heldere link te leggen naar de feitelijke implementatie van beleid;
- Investeer in begrip van de risico's, uitdagingen en kansen die is gekoppeld aan de informatie inzake activa en passiva, vermogenszaken en een goede analyse van de staatsbalans; zodat meer beargumenteerde besluitvorming mogelijk is terzake van de activa en passiva.

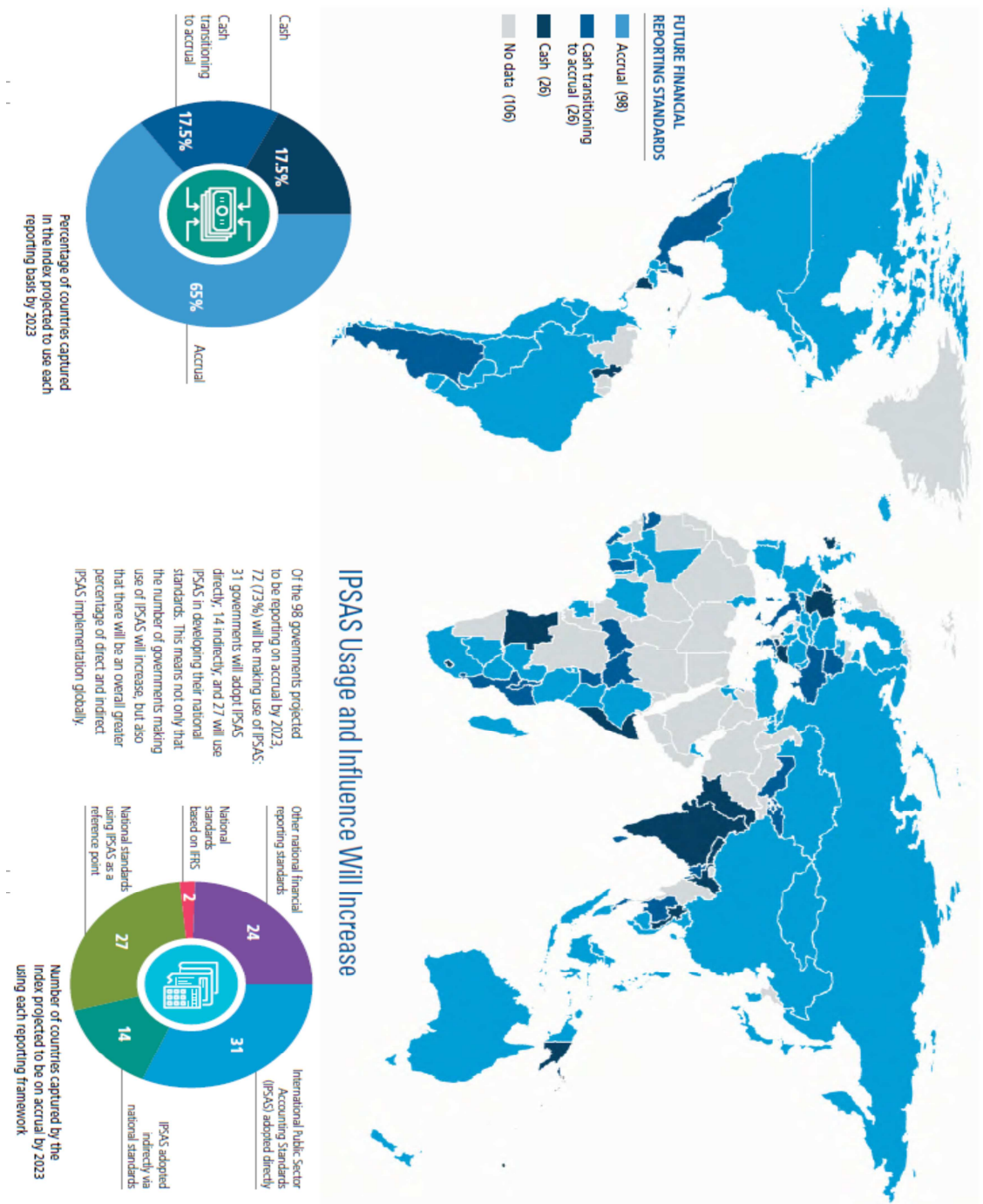
⁴⁰ Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (Organisation for Economic Co-operation and Development; OECD).

⁴¹ Working Party of Senior Budget Officials; Getting added value out of accrual reforms; 18th Annual Meeting of OECD Senior Financial Management and Reporting Officials; OECD Conference Centre, Paris; 1-2 March 2018. In bijlage 3 is meer informatie uit dit rapport opgenomen, in het bijzonder een overzicht van lessen uit de praktijk van het voeren van een baten-lastenstelsel. Het rapport bevat de ervaringen met het baten-lastenstelsel van Australië, Oostenrijk, Canada, Estland, Frankrijk, Japan, Zuid-Korea, Nieuw Zeeland, Spanje, Zwitserland en het Verenigd Koninkrijk.

- Gebruik en ontwikkel de baten-lasteninformatie mede als instrument voor beleids- en prestatie-analyse; waarmee dit ook een kwaliteitsinstrument wordt;
- Ontwikkel baten-lasten-indicatoren waarmee je zicht krijgt op de ontwikkeling van schulden, vorderingen, kas, enzovoorts.
- Wees realistisch over wat je via baten-lastenstelsels kunt bereiken, en in welk tempo
- Gebruik vergelijkbare normen voor de begrotingsdoelstellingen, de begroting en statistische kaders
- Gebruik betrouwbare de baten-lastengegevens als een bouwsteen voor rijkere, meer betrouwbare fiscale informatie



Figuur 2. 25% regeringen verantwoord op baten-lastenbasis(Bron: IPSAS 2018 index statusrapport



Figuur 3. Naar verwachting verantwoordt 65% regeringen over 5 jaar op basis van baten-lasten (bron: IPSAS 2018 statusrapport).

Bijlage 2. Baten-lastenstelsel nader bezien

1. Inleiding

Zoals het kasstelsel een aantal evidente nadelen kent, die in de loop van de tijd in elk geval deels zijn ondervangen met maatregelen als informatie over de verplichtingen, oplossingen voor de eindejaarsproblematiek, het instellen van begrotingsfondsen, etc., zo kent ook het baten-lastenstelsel niet alleen voordelen, maar ook een aantal nadelen. In deze paragraaf wordt nader ingegaan op die voor- en nadelen.

2. Winst baten-lastenstelsel

De winstpunten van een invoering van het baten-lastenstelsel kunnen als volgt worden samengevat:⁴²

- Het huidige begrotingsstelsel – het zogenoemde verplichtingen-kasstelsel – is niet het geëigende stelsel voor een resultaatgeoriënteerde omgeving. Een baten-lastenstelsel – zoals het bedrijfsleven, decentrale overheden en inmiddels ook een groot aantal onderdelen van de rijksoverheid dat ook hanteren – is daarvoor geschikter. Het belangrijkste voordeel is dat binnen een baten-lastenstelsel de integrale kosten van een investering bij afwegingen worden betrokken.
- Een baten-lastenstelsel heeft intrinsieke kenmerken om de doelstellingen waarvoor bij het Rijk thans nog uiteenlopende instrumenten worden gehanteerd, op een meer natuurlijke, stelselmatige wijze te realiseren.
- Het behoort tot de gangbare spelregels van een baten-lastenboekhouding om de reserveringen voor specifieke bestemmingen die over jaargrenzen heengaan te tonen. Het baten-lastenstelsel maakt de integrale kosten van geleverde prestaties in meerjarig perspectief inzichtelijk.
- Het baten-lastenstelsel bevordert (daarom) de doelmatigheid van de beleidsuitvoering en versterkt de basis van het budgetrecht.
- Het baten-lastenstelsel biedt de mogelijkheid om interne en externe belanghebbenden adequaat en volledig te informeren over de omvang en samenstelling van de financiële positie van de departementen - enerzijds over de bezittingen en de waardeontwikkeling daarvan, anderzijds over de verplichtingen en financiële risico's.
- Het baten-lastenstelsel draagt bij aan de door de Europese Commissie verlangde versterking van de betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid van de statistische data die de Commissie gebruikt voor het monitoren van de financiën in de Europese lidstaten.

De Algemene Rekenkamer stelt dat onder een baten-lastenstelsel beter inzichtelijk is dat

- aan bezittingen ook instandhoudingskosten zijn verbonden in jaren dat daar geen geld voor onderhoud of vervanging aan wordt uitgegeven;
- investeringsuitgaven niet in één keer worden verbruikt maar meerdere jaren «meegaan» (afschrijvingen over de gebruiksperiode);
- uitstel of afstel van noodzakelijke onderhoudsuitgaven een prijs heeft in termen van waardevermindering – zichtbaar via extra afschrijvingen en/of hogere onderhoudskosten later;
- het uitstellen van een betaling voor een genoten prestatie niets afdoet aan het feit dat de betreffende kosten zijn gemaakt;
- het verkopen van bezittingen niet alleen geld oplevert maar ook waardevermindering aan rijksbezittingen impliceert en gepaard kan gaan met boekverliezen – en dus als business case een slechte deal kan zijn (penny wise pound foolish).

⁴² Vgl. brief Algemene Rekenkamer, 5 april 2018 (31865, 109).

Verder stelt de Algemene Rekenkamer dat door in jaarverslagen niet alleen gerealiseerde verplichtingen, uitgaven en ontvangsten en een saldibalans op te nemen, maar voortaan ook gerealiseerde kosten en een complete balans met bezittingen en schulden, een completere verantwoording ontstaat over de begrotingsuitvoering.

Het baten-lastenstelsel kan voorts bijdragen aan het welslagen van 'Inzicht in kwaliteit'. De Operatie 'Inzicht in kwaliteit' die in het regeerakkoord is aangekondigd zet in op structurele versterking van het zicht en de greep op de doeltreffendheid en doelmatigheid van beleid. Een batenlastenstelsel stelt de totale kosten van beleid centraal in de begroting en de verantwoording, en vormt daarmee een wezenlijke pijler van het inzicht in doelmatigheid, een belangrijk onderdeel van kwaliteit van beleid. Daarmee wordt het parlement in haar controletaak geholpen bij de beantwoording van de centrale vragen "Wat gaat het kosten/heeft het gekost?" en "Wat is het oordeel over de doelmatigheid?"

3. Waardering van activa en passiva (bezittingen, vorderingen en schulden)

Een – mogelijk - knelpunt is een eenduidige waardering van bezittingen. De ervaring met agentschappen met veel bezittingen, die al een baten-lastenstelsel kennen, zoals het Rijksvastgoedbedrijf, leert dat dit in de praktijk nog niet zo makkelijk is.⁴³

Een verdere complicatie is dat de mogelijkheid voor ongewenste creativiteit in de boekhouding bij baten-lastenstelsel veel groter is dan bij kas-verplichtingenstelsel. Waar breng je loonkosten onder bij investeringen? Hoe zit het met de waardering van pensioenverplichtingen?

Een andere kwestie is of bezit wordt gewaardeerd op basis van actuele waarde of historische kostprijs. Waardering op basis van actuele waarde geeft meer inzicht in de financiële positie van de rijksoverheid, maar kent hogere lasten vanwege bijvoorbeeld taxatie en controle. Waardering op basis van historische kostprijs kent daarentegen lagere lasten, maar verschaft ook minder nuttige informatie.

Dit zo zijnde, zijn strategieën mogelijk om hiermee om te gaan. Elementen daarvan zijn:

- Besef dat de waardering van activa een benadering is van de werkelijkheid, niet de werkelijkheid zelf. De valkuil om met behulp van de waardering van bezittingen als staatsdeelnemingen, of grondstoffen de overheidsfinanciën oneigenlijk te beïnvloeden moet vermeden worden.
- Eenduidigheid, bijvoorbeeld vaste afschrijftermijnen, kan (daarom) de voorkeur hebben boven veelal tijdgebonden periodieke af- of herwaarderingen.
- Harmonisatie: gelijksoortige bezittingen binnen hetzij Nederland in de verhouding met medeoverheden, hetzij Nederland in de verhouding met de EU dienen op dezelfde wijze gewaardeerd te worden. Dit kan onder meer implicaties hebben voor de waardering van grond- en delfstoffen als olie en gas.

⁴³ In het [verantwoordingsonderzoek over 2017](#) stelde de Algemene Rekenkamer vast: Het RVB heeft de afgelopen jaren 83 panden verkocht voor een totaal van € 259 miljoen. Na aftrek van de boekwaarde lijkt een resultaat te zijn behaald van € 102 miljoen. Maar uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer blijkt dat het RVB in de jaren voorafgaand aan de verkoop op deze panden € 100 miljoen extra heeft afgeboekt. Uitgaande van de boekwaarde voorafgaand aan het besluit tot afstoot van het vastgoed (€ 257 miljoen) bedraagt het resultaat van de verkoop van een groot aantal panden dus per saldo € 2 miljoen.

4. Inzichtelijkheid voor het parlement vraagt aandacht

Een kasstelsel is in beginsel het meer eenvoudige systeem. Een baten-lastenstelsel is in beginsel complexer. Hierbij dient te worden aangetekend dat het huidige kas-verplichtingenstelsel-verslaggevingsstelsel door de vele extra informatie al niet meer het meest eenvoudige systeem is; terwijl een baten-lastenstelsel ook meer of minder eenvoudig kan worden opgezet.

Niettemin blijft staan dat vanuit het perspectief van het parlement een kas-verplichtingenstelsel vaak als meer inzichtelijk wordt ervaren, mede ten gevolge van de grote nadruk die een aantal daarmee verbonden kengetallen vanouds heeft, zoals het saldo (overheidstekort of -overschot) en de verhouding tussen de overheidsschuld en het BBP. Vanuit het parlementaire perspectief bleek bijvoorbeeld in Australië dat het baten-lastenstelsel niet zonder meer afdoende tegemoet komt aan de primair op inkomsten/uitgaven gebaseerde informatiebehoefte; temeer daar de baten-lastenstelsel-informatie als minder toegankelijk kan worden ervaren en gevaar loopt te worden gezien als iets voor financiële experts.

Baten-lastenstelsel-informatie bleek ook verwarrend; zo bleek het lastiger zicht te houden op de financiële staat van de overheid en bleken veel publieke bezittingen en kapitaalgoederen lastig op transparante wijze te waarderen. Baten-lastenstelsel-informatie ging voorts in veel gevallen of over zaken waarvan het niet erg zinvol was de waarde over de jaren te bepalen (bijvoorbeeld bezittingen die je niet per se in stand wilt houden) of over zaken die zich feitelijk buiten de parlementaire controle bevonden.

De les die uit deze ervaringen kan worden getrokken vloeit als het ware uit deze ervaringen en waarnemingen voort. De vertrouwde kengetallen kunnen heel wel ook in een baten-lastenstelsel worden opgenomen en er kan ingezet worden op transparante, heldere informatie die (ook) door niet-financiële experts zonder al te veel moeite kan worden begrepen.

Niet voor niets signaleert onder andere de OESO in brede kring *'the need for governments to improve their financial communication'* en dat het zaak is financiële informatie en prestaties in verband te brengen met onder andere economische en sociale beleidsvraagstukken. Meer hierover in bijlage 3.

5. Baten-lastenstelsel is een constructie

Het baten-lastenstelsel gaat in beginsel uit van zekerheden over ontwikkelingen en waarderingen. Die zekerheid is er niet. Voor korte afschrijvingstermijnen zoals bij de bedrijven is die onzekerheid relatief, bij de overheid zijn ze echter vaak wel degelijk heel groot, ook vanwege de vaak lange termijnen die aan de orde zijn bij (grote) overheidsinvesteringen. Infrastructuur moet tientallen jaren mee kunnen gaan evenals kapitaalintensief defensiematerieel als vliegtuigen. Ondanks die onzekerheden moet toch worden besloten een spoorweg bijvoorbeeld wel of niet aan te leggen. Maar hoe lang die spoorwegen meegaan, is nu net zo min bekend als honderdtachtig jaar geleden ten tijde van de aanleg van de eerste spoorwegen in ons land.

6. Relatieve bijdrage aan afwegingsinvalshoeken en -momenten

De voorgaande waarneming wordt ondersteund, nu de bevindingen van de rapporteurs de notie uit verschillende rapporten ondersteunen dat beleidsbeslissingen door parlementen, ook in een baten-lastenstelsel-omgeving, vooral gestuurd worden door kasstroominformatie.⁴⁴

⁴⁴ Zie 'Baten-lasten geherwaardeerd', p. 37.

Informatie over de kasstroom blijft overigens in een baten-lastenstelsel 'gewoon' aanwezig en zelfs in een meer omvattende vorm dan in het kasstelsel. Zie daarvoor onderstaand kader (figuur 2).

- *Operationele kasstroom*: geeft aan hoeveel geld er door de bedrijfsprocessen van een organisatie wordt gegenereerd. Dit geeft onder andere aan of de organisatie voldoende geld heeft om te kunnen blijven bestaan of te kunnen groeien vanuit de eigen middelen.
- *Investeringskasstroom*: geeft inzicht in de investeringen in langlopende activa die geactiveerd worden op de balans. Bijvoorbeeld machines, panden, software, etc.
- *Financieringskasstroom*: geeft inzicht in de wijze waarop aan de kapitaalsbehoefte van een onderneming is voldaan. Het aantrekken van een lening wordt weergegeven als een positieve financieringsstroom. Het aflossen van een lening wordt als een negatieve financieringsstroom gezien.

Figuur 4. Kasstromen in het baten-lastenstelsel (uit: 'Baten-lasten geherwaardeerd')

7. Focus op kosten/opbrengstensturing kan leiden tot minder saldosturing

De bevindingen van de rapporteurs wijzen uit dat een verminderde nadruk op saldosturing als belangrijk bezwaar wordt gezien tegen een overgang van een kas-verplichtingenstelsel naar een baten-lastenstelsel. Te verwachten baten die samenhangen met een investering nu, leiden in een baten-lastenstelsel gemakkelijker dan in een kas-verplichtingenstelsel tot het accepteren van een tekort op de begroting. Gelet op de te verwachten baten is dit tekort immers van tijdelijke aard, zo luidt de veronderstelling.

8. Nadelen baten-lastenstelsel kunnen worden ondervangen

De ervaring in landen die al langdurig met een baten-lastenstelsel werken, leert dat de nadelen van een baten-lastenstelsel kunnen worden ondervangen; ongeveer spiegelbeeldig aan de wijze waarop in Nederland de nadelen van een kasstelsel zijn ondervangen door de modificatie daarvan in de vorm van een kas-verplichtingenstelsel, met baten-lastenstelsel-elementen en toegevoegde informatie als maatschappelijke kosten- en batenanalyses, begrotingsfondsen, etc.

Tot de belangrijkste daarvan behoren:

- eenduidige waarderingsregels van bezittingen;
- een onverminderd belang van saldosturing en dus een goed zicht op de kasstromen. Met andere woorden, ook binnen een baten-lastenstelsel kan de keuze worden gemaakt om het sturen, (mede) op basis van het saldo zoveel gewicht toe te kennen, als nodig is.
- een onafhankelijk oordeel van niet alleen de rechtmatigheid van de verantwoordingscijfers, maar ook een onafhankelijk oordeel over de getrouwheid en juistheid van overheids- en staatsbalans.⁴⁵

Welke bezittingen/vorderingen/schulden/verplichtingen je wel / niet op de balans zet, moet een EPSAS/IPSAS kwestie zijn in principe. In de Angelsaksische wereld beslist de auditor-general daarover. Criteria zijn bijvoorbeeld of de waarde goed kan worden bepaald en of verplichtingen hard genoeg zijn aangegaan; bijvoorbeeld door derden afdwingbaar zijn. Actueel voor ons land is bijvoorbeeld de klimaatschuld. Zet je die op de balans als de klimaatwet is aangenomen? Of de defensieschuld; hoe hard is de belofte om naar 2% BBP te gaan- en wat betekent deze

⁴⁵ Ondanks de kamerbreed ondertekende motie Van Geel is dit nog niet aan de orde (32360, nr. 4, verantwoordingsdebat 2010).

defensieschuld (in baten-lastentermen: minimaal aantekeningen met betrekking tot voorzieningen die in dat kader te verwachten zijn) voor de staatsschuld, die is gebaseerd op de kas?

Hier aan kan worden toegevoegd dat omgaan met het baten-lastenstelsel ook een leerproces is, zeker voor wie er niet dagelijks mee werkt, zoals (de meeste) parlementariërs. Tegelijk versterkt en verrijkt het de informatiepositie van de Kamer en draagt, indien op de juiste manier gebruikt, bij aan een stevig fundament voor de positie van het parlement in het begrotings- en verantwoordingsproces.

Het OESO-rapport 'Getting added value out of accrual reforms' gaat uitgebreid in op de punten die van belang zijn om tot een succesvolle invoering, en een succesvol gebruik, van het baten-lastenstelsel te komen. In Bijlage 1, paragraaf 8 is daar al nader op ingegaan. De samenvatting van dit rapport is integraal in Bijlage 3 opgenomen.

9. Voorbeeld: ICT-aanschaf

De Algemene Rekenkamer heeft in haar antwoorden op vragen van de vaste commissie voor Financiën een vereenvoudigd voorbeeld gepresenteerd waaruit duidelijk wordt welke informatie een baten-lastenopstelling toevoegt aan de begrotings- en verantwoordingsstukken zoals die tot nu toe luiden.⁴⁶

De casus luidt: Een ministerie schaft in jaar 1 een nieuw IT- systeem (hardware en software) van € 5 miljoen aan. Dit systeem gaat naar verwachting 10 jaar mee, waarbij in de eerste 5 jaar 70% van de aanschafwaarde (= € 3,5 miljoen) wordt afgeschreven (€ 700.000 euro per jaar) en in de laatste 5 jaar 30% (= € 1,5 miljoen; € 300.000 per jaar). Jaarlijks terugkerende uitgaven (zoals regulier onderhoud, licenties, technische ondersteuning) bedragen € 50.000. Na 5 jaar – jaar 6, halverwege de gebruiksperiode – moet voor groot onderhoud, upgrades en gedeeltelijke vervanging € 500.000 worden uitgegeven waarmee de 10 jaar gebruik kunnen worden volbracht (jaarlijkse afschrijving € 100.000 in de jaren 6 tot en met 10).

De weergave van deze casus is de drie tabellen aan het einde van deze paragraaf weergegeven: het uitgaveverloop in het kas-verplichtingenstelsel (tabel 1; boekwaarde wordt hierin niet vermeld); en het uitgaven- en kostenverloop in het batenlastenstelsel (tabel 2); en tenslotte de boekwaarde in de balansopstelling van het batenlastenstelsel (tabel 3).

De Algemene Rekenkamer merkt vervolgens op: *Hiermee wordt in de eerste plaats duidelijk dat er bij een baten-lastenstelsel geen informatie verdwijnt. Het parlement blijft inzicht houden in alle verplichtingen en uitgaven, en kan deze blijven autoriseren. Daarnaast toont het voorbeeld dat een baten-lastenstelsel tevens inzicht biedt in de jaarlijkse integrale kosten van het IT-systeem – van belang voor de beoordeling van doelmatigheid, «wat gaat het kosten/heeft het gekost?» – en dat deze investering en het waardeverloop ervan over de gehele gebruiksduur bij dat stelsel structureel in beeld blijven. Via het dubbel boekhouden wordt o.a. systematisch gewaarborgd dat de afschrijvingscomponent in de «kosten» steeds gelijk is aan de jaarlijkse waardevermindering van de aanschaf respectievelijk het groot onderhoud. Voor het groot onderhoud na 5 jaar en de aanschaf van een nieuw IT-systeem na 10 jaar kan worden gespaard via de vorming van – op de balans te tonen – reserves uit de toegekende middelen. Het parlement kan mee beoordelen of de reserves voor die doelen noodzakelijk en toereikend zijn, hetgeen een versterking van het budgetrecht betekent. Ook illustreert het voorbeeld dat niet wordt gedoeld op een baten-lastenstelsel naast het verplichtingen-kasstelsel, maar van een baten-lastenstelsel waarbinnen ook de verplichtingen-kas hun centrale plaats behouden. Registratie van kasstromen vormt altijd een wezenlijk element van ieder baten-lastenstelsel. Kas (jaarlijkse uitgaven) en jaarlijkse kosten (aan*

⁴⁶ 31865, nr. 116

het jaar toe te rekenen verbruik) vallen dikwijls samen, maar kunnen ook sterk uiteenlopen – zo blijkt uit het gegeven voorbeeld. Een baten-lastenstelsel waarborgt een consequente registratie en presentatie van beide aspecten van de financiële realiteit.

Tabel 1. Aanschaf ICT (Verplichtingen-kasstelsel)

	jaar	soort	uitgaven	kosten (niet in beeld)
Verplichtingen/uitgaven (begroting en rekening)	1	Aanschaf + jaarlijks onderhoud	€ 5.050.000	-
Kosten (begroting en rekening)	2	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
	2	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
	4	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
	5	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
	6	groot + jaarlijks onderhoud	€ 550.000	-
	7	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
	8	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
	9	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
	10	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	-
Boekwaarde (balans)				-

Tabel 2. Aanschaf ICT (Baten-lastenstelsel)

	jaar	soort	uitgaven	kosten	toelichting
Verplichtingen/uitgaven (begroting en rekening)	1	Aanschaf + jaarlijks onderhoud	€ 5.050.000	€ 750.000	afschrijving (700.000) + 50.000 (jaarlijks regulier onderhoud)
Kosten (begroting en rekening)	2	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 750.000	
	2	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 750.000	
	4	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 750.000	
	5	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 750.000	
	6	groot + jaarlijks onderhoud	€ 550.000	€ 450.000	afschrijving aanschaf (300.000) + afschrijving groot onderhoud (100.000) plus jaarlijks regulier onderhoud (50.000)
	7	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 450.000	
	8	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 450.000	
	9	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 450.000	
	10	jaarlijks onderhoud	€ 50.000	€ 450.000	

Tabel 3. Balansweergave aanschaf ICT (cf. Baten-lastenstelsel)

	periode	boekwaarde	bijzonderheden	reserveringen i.v.m. vervanging t.z.t. (bv lineair)
einde jaar:	t.t.v. aanschaf (jan)	€ 5.000.000	nieuwprijs	€ 0
1	dec	€ 4.300.000		€ 500.000
2	dec	€ 3.600.000		€ 1.000.000
2	dec	€ 2.900.000		€ 1.500.000
4	dec	€ 2.200.000		€ 2.000.000
5	dec	€ 1.500.000		€ 2.500.000
6	restant dec	€ 1.600.000	restant jaar 5 (1.500.000) -/- afschrijving (300.000) + groot onderhoud (500.000) -/- afschrijving groot onderhoud (100.000)	€ 3.000.000
7	dec	€ 1.200.000		€ 3.500.000
8	dec	€ 800.000		€ 4.000.000
9	dec	€ 400.000		€ 4.500.000
10	dec	€ 0		€ 5.000.000

Bijlage 3. Samenvatting OESO-rapport 'Getting added value out of accrual reforms'⁴⁷

Being realistic over what accrual reforms can achieve, and at which pace

Case studies show that accruals reforms are lengthy projects. Most countries that adopted accrual accounting considered options to maximize outcomes of their reform when they felt more confident with the quality of their accrual based financial statements and build up resources and capacities for undertaking further steps. Indeed, even those countries that have moved to accrual accounting or budgeting decades ago, acknowledge that, with regards to "getting added value out of accrual financial statements" they are still on a learning curve. Overall, accrual reforms themselves seem to take 5 to 10 years; transparency benefits appear to come relatively quickly once reforms are complete; and policy and management outcomes seem to take more time.

Virtually all countries share the same broad objectives for their accrual reforms, but each country in practice has prioritised more specific outcomes to be achieved so that the accrual framework is of greater use for the management of its public finances. Countries experience shows indeed that all objectives cannot be pursued at once, and better outcomes are likely to be achieved were resources are focused on a limited number of priority outcomes. For example, in Japan, resources have been focused on developing policy unit cost information and cost accounting, while the United Kingdom, after dedicating significant resources to producing whole of government consolidated financial statement, is now focusing on strengthening its balance sheet management. Overall, the main finding of this study is clear: governments and finance ministries should not expect benefits from their accrual reforms unless they prioritise outcomes and actively plan for it.

Insuring leadership after the transition to accrual accounting

Strong leadership and project management by finance ministry after the transition to accrual accounting were identified as critical by many countries interviewed as part of this research for achieving outcomes from the adoption of accrual accounting. Countries also stressed the need to have teams or groups mixing fiscal policy specialists, budget officials, accountants and line ministries representatives for analysing the accrual data and identifying uses for this information. Supreme audit institutions, professional account bodies, and parliament are also important sources of pressure to make use of accrual information.

Two recent good practices in that area can be noted: in France, an "Accruals Working Group" was set up in 2016 with representatives of the budget directorate, public accounting directorate and line ministries to move forward the analysis and use of accruals data; in the United Kingdom, a "balance sheet management group" comprising representatives of various groups within the Treasury and line ministries was set up in 2017 to undertake analysis and improve management of assets and liabilities reported in the balance sheet.

Communicating clearly and legibly

A common theme in all case studies is challenges associated with lack of interest in accrual basis financial statements outside of specialists' circles and the need for government to improve their financial communication. As discussed in this report, in response to this major challenge, virtually all countries have developed reader-friendly summaries and commentaries of technical, complex and sometimes overly detailed financial statements. Many have developed an open fiscal data base, in the hope that accrual information will be used by stakeholders for feeding into their public

⁴⁷ 18th Annual Meeting of OECD Senior Financial Management and Reporting Officials

finances analyses. Two countries, Australia and the United Kingdom, also engaged recently in simplifying substantially the content of their financial statements.

However, this may not be enough to address problems such as lack of understanding of technical accounting terms and what figures reported in financial reports mean in terms of government policies. The main way to promote and increase visibility of financial statements in the public and the media would be therefore by linking its information to economic and social issues (such as how the government sustains economic growth or addresses inequalities), which would likely stimulate greater stakeholder engagement.

While this is an emerging area of interest, one interesting initiative in this area is New Zealand government's publication of its *Investment Statement* that classifies all assets and liabilities into three functional classes (social, financial and commercial) in addition to the "conventional" balance sheet that classifies them by nature (current – inventories, receivables, cash, etc. - and non-current – intangible and tangible assets).

Harmonising standards

The debate on whether full benefits of accrual accounting can be achieved only by countries that also adopt accrual budgeting is not settled yet, even though countries such as Austria, New Zealand and the United Kingdom consider that using accrual concepts across all the budget cycle (ie. for the budget, accounts and statistics) is an important factor for achieving better outcomes from accrual reforms. In practice, as shown in this paper and in previous studies, a growing number of countries combine accrual and cash accounting bases in their budget system: cash (or modified cash) is favoured for setting spending limits; accrual is used for forecasting or reporting the financial situation. Opposing cash and accruals, in the sense of promoting the usage of accruals only or cash only, seem therefore to be more of an academic debate than a reflection of reality.

This does not mean that efforts are not needed for harmonising standards for reporting government operations. Case studies show that where different standards are used for the budget, fiscal headlines or targets, accounts and statistics, there is a certain level of confusion among stakeholders as to which set of accounts presents a more reliable portrayal of the government financial results and situation. Production of reports reporting similar operations with different standards and reconciliation exercises also have a cost for finance ministries that is not negligible. Initiatives such as using similar standards for fiscal targets, the budget and accounts (New Zealand) or harmonising accrual based accounting and statistical frameworks (Australia and the United Kingdom) could therefore be considered the way to go for getting expected outcomes from accrual reforms in terms of transparency towards stakeholders, or at least to avoid some possible negative effects.

Using accrual data as a building block for richer, more reliable fiscal information

It is often stated in academic literature that accrual accounting is the foundation of good fiscal management, because it addresses weaknesses of cash accounting that governments may be tempted to exploit by deferring cash disbursements, bringing forward cash receipts or failing to disclose public sector liabilities and commitments. Also, academic studies often consider that accrual reforms should lead to new, better ways of assessing the financial position of governments, for example by analysing variations of public sector net worth.

While these arguments are undoubtedly valid, countries do not often mention them as specific objectives, or outcomes, of their accrual reforms. As highlighted in the report, very few countries, for example, have adopted new, balance-sheet based, fiscal headlines following accrual reforms or

developed government-specific financial ratios. Rather, the bulk of countries considers that benefits of accrual reforms are more likely to be indirect.

With regards to the reliability of fiscal data, for example, New Zealand and the United Kingdom indicate that, because their budgetary, accounting and statistical frameworks are all accrual-based and integrated, fiscal reporting as a whole is built on a “block” of audited departmental annual reports and accounts. Consequently, external stakeholders have greater confidence in the reliability of data, can better navigate budget documents, accounts and statistics, have a better sense of how these documents relate to each other and greater confidence in the overall reliability of fiscal data. France, which did not adopt accrual budgeting, similarly notes that reconciliation exercises between accrual and cash fiscal balances at year-end helped improving the reliability and understandability of fiscal data.

With regards to accruals generating a richer suite of information for other fiscal reports and increasing fiscal transparency, examples abound. All countries agree that publishing financial statements increases transparency in itself, but many, consider that better outcomes are achieved when this information is put into use for preparing or improving other fiscal reports, such as improving fiscal forecasts as mentioned by the United Kingdom; allowing better long term fiscal sustainability assessments, as mentioned by Canada and New Zealand; identifying fiscal risks as mentioned by Austria; or better informing auditors’ and parliamentary budget office’s work as mentioned again by Canada.

One lesson from this study for finance ministries that wish to convince stakeholders of the usefulness of accrual reforms may well be, therefore, that outcomes should not be assessed only in terms of direct impacts from publication of accrual basis financial statements, which may be limited, but also in terms of indirect benefits on quality and completeness of fiscal reports and overall improvements to fiscal transparency, which are likely to be more significant.

Creating a feedback loop within the budget cycle

Case studies show clearly that policymakers have paid greater attention to the acquisition, disposal, and management of government assets, liabilities and contingent liabilities following accrual reforms. Examples are country specific, covering areas as varied as defence inventories, public sector pension, infrastructure decommissioning costs and medical litigations. There is therefore little doubt that the nature of accountability and depth of scrutiny has shifted from a relatively narrow focus to a larger one following accrual reforms.

It remains however difficult to illustrate with specific examples of how information on assets and liabilities and full costs of programmes impacted budget preparation and/or discussions on sectoral and fiscal policies. Similarly, evidence of impacts on decision making of using the accrual basis for policy costing was difficult to find. Indeed, while all countries were asked to provide illustrations of accrual budgets and/or financial statements had driven decisions made by government and parliament, only three countries (Australia, New Zealand and the United Kingdom) gave specific examples and, in both cases, it was the creation of a fund for financing public sector pensions. Interestingly, a number of interviewees mentioned that, more than pushing policy makers to make better decisions, accrual creates “safeguards” and makes it more difficult for them to make bad ones, such as the creation of liabilities and contingent liabilities as a mean of implementing public policies, for example in the form of deferred benefits or guarantees.

In any case, one finding of this study may be that both academics and practitioners need to think of how accrual data could be put to practical, or more obvious, use in budget discussions. For example, one interviewee mentioned that budget proposals on investment could be grounded on analysis of value and depreciation of assets reported in the balance sheet, in addition to economic or social considerations. Recently, the decision of the United Kingdom’s government to announce a

Balance Sheet Review in its autumn budget statement and to update parliament on progress made at the next autumn budget is a promising initiative for strengthening the feedback loop between accrual financial statements and budget discussions.

Making accrual data useful at operational level

For a number of countries, accrual accounting has proven a useful tool for strengthening assessment of performance of departments or operational units. Practices depend on countries, but include benchmarking of operational costs and greater accountability from managers on financial and operational performance. Decisions about pricing of government services are also, in some cases transparently set, based on full costs rather than simply cash outlaid. Other countries however note that despite encouragements to use information derived from accounting systems for decision making, managers do not know how to make use of it. Getting outcomes from accrual accounting in this area seem to imply defining systems or procedures and requirements and/or incentives to managers to implement or use them.

Objective	Issue	Steps to be taken	Expected Outcomes
Providing a "true and fair" view of public finances	Accounts publication have no impact on perception of government openness because of initial audit qualifications	1/ Professionalization of the finance function; 2/ Modernization of IT systems and business processes; 3/ Development of risks management and internal control within government	Removal of audit qualifications leading to greater use and promotion of accrual accounts by experts groups
Producing better analysis on the state of public finances	Accrual data considered irrelevant for analysing government financial position (e.g. lack of meaning of "net worth")	1/ Develop accounting data sets covering more than 3 years to identify and analyse variations on longer time-scale; 2/ Integrate systematically information from the accounts in fiscal sustainability analysis and fiscal risks analysis	Raising quality of wide range of fiscal reports (i.e. use audited accounts as a "building block" for improving reliability of fiscal reports as a whole)
Raising awareness of the general public on public finances	Accounts are too technical for the media and general public	1/ Simplification; 2/ Brochures; 3/ Open budget data; 4/ Non-conventional public-friendly presentation of the balance sheet	Greater media and civil society engagement
Defining more comprehensive fiscal objectives	Fiscal policy remains done on cash and/or assessed against statistics	1/ Adopt fiscal headlines/rules set on accrual accounting terms; 2/ Harmonisation of standards (to the extent possible) to avoid confusion as to which sets of accounts presents a reliable portrayal of results against objectives	Greater political interest in accrual forecasts and accounts
Budgeting for cash and non-cash operations	Budget decision making remains done based on cash considerations only	Use policy costing on accrual basis for selected financial operations (e.g long term and financial operations)	Better decision making by policy makers
Reinforcing parliament's year end scrutiny	Parliament does not scrutinise accounts	1/ Provide technical support to parliament (auditors, parliamentary budget offices); 2/ Highlight and comment information that is relevant to parliamentary work (e.g., high financial impact; significant annual variations; clear link to policy implementation)	Parliamentary questions/investigations
Management of assets and liabilities	No understanding of risks, challenges and opportunities associated with assets and liabilities	1/ Identification of surplus assets exercises; 2/ using of capital charges; 3/ overall balance sheet analysis	Rationalised acquisition/disposal decisions on assets and liabilities
Performance evaluation	Performance evaluation makes no use of accrual financial data	1/ develop cost accounting as a tool for benchmarking; 2/ charging of government services using full cost information	Greater managerial interest in accrual data quality/use
Entity level management	Monitoring based on cash transfers	Develop entity-level i) management and ii) sustainability accrual indicators (e.g. aging of payables, stock of liquid assets, etc.)	Better entities' monitoring

Figuur 5. Overzicht doel/probleem/oplossingsrichtingen en verwachte baten bij invoering baten-lastenstelsel (bron: OESO)

Bijlage 4. Kenmerkende verschillen begrotings- en verantwoordingsstelsel Nederland en Nieuw-Zeeland⁴⁸

Voorbeeld inning erfbelasting

Het verschil in de financiële rapportage door de overheid van Nederland en die van Nieuw-Zeeland kan worden geïllustreerd aan de hand van de vertraagde inning van de erfbelasting in 2018 in Nederland. Een vertraagde inning van de erfbelasting heeft onder het Nederlandse kasstelsel een negatief effect op het overschot of tekort op kasbasis van het lopende jaar. Het batenlastenstelsel, zoals Nieuw-Zeeland hanteert, geeft echter aan dat het overschot of tekort op batenlastenbasis door een vertraging in de inning niet wordt beïnvloed. Er ontstaat een oplopende vordering op de belastingbetaler die in een volgend jaar kan worden geïnd.

Voor een algehele beoordeling van de financiële gevolgen van de latere ontvangst van de erfbelasting zijn daarom drie verschillende overzichten nodig: niet alleen een kasstroomoverzicht, dat aangeeft welke bedragen dit jaar daadwerkelijk zijn ontvangen op de bankrekeningen van de staat, maar bovendien een batenlastenrekening die aangeeft wat de totaal verschuldigde erfbelasting bedraagt over het lopende belastingjaar, en de balans die aangeeft wat per jaareinde het nog te innen belastingbedrag is over het afgelopen jaar. Deze drie dimensies bieden in samenhang het volledige financiële beeld. De overheid is door de vertraagde inning niet armer geworden, want ook al heeft de overheid de gelden nog niet ontvangen, er is wel een vordering ontstaan die naar verwachting in het komende jaar kan worden geïnd. De toelichting op de balans volgens het stelsel van Nieuw-Zeeland geeft bovendien een ouderdomsanalyse van belastingvorderingen van de staat, uitgesplitst naar jonger dan 6 maanden, tussen 6 maanden en een jaar, tussen 1 en 2 jaar en ouder dan 2 jaar. Aldus is duidelijk welk deel van de belastingvordering achterstallig is. Daarmee kan een beter geïnformeerde discussie plaatsvinden tussen regering en parlement.

Andere overheden hebben Nieuw-Zeelands voorbeeld gevolgd

Nieuw-Zeeland heeft dit driedimensionale verslaggevingsstelsel ingevoerd in 1992 en sindsdien zijn vele overheden over de gehele wereld gevolgd, niet alleen centrale overheden, zoals Australië, Canada, Verenigde Staten, Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Zwitserland en Oostenrijk, maar ook alle supranationale overheden zoals de Europese Commissie, de Verenigde Naties, de OECD en de NATO. Lagere overheden in vele landen pasten het batenlastenstelsel al langer toe, zij het op uiteenlopende wijze..

Zowel financiële verslaggeving als begroting op batenlastenbasis

Nieuw-Zeeland heeft van de genoemde landen het batenlastenstelsel het meest vergaand ingevoerd, namelijk niet alleen voor de financiële verslaggeving (ex-post) naar ook voor de begroting (ex-ante), en bovendien voor de autorisatie door het parlement die ook op basis van kosten en van investeringsuitgaven plaatsvindt. In vele andere landen is de verantwoording weliswaar op batenlastenbasis maar is de begroting toch op kasbasis, of vindt de autorisatie van het parlement plaats op kasbasis. De begroting van de overheid van Nieuw-Zeeland bestaat uit een geraamde jaarrekening compleet met batenlastenrekening, kasstroomoverzicht en balans.

Perspectief van de parlementaire controle

De jaarrekening van de overheid van Nieuw-Zeeland geeft een vergelijking van realisatie en begroting voor elk van de drie financiële overzichten: de batenlastenrekening, het kasstroomoverzicht en de balans. Deze drie financiële overzichten in samenhang geven parlementsleden antwoorden op vragen als:

⁴⁸ Dit hoofdstuk is op verzoek van de rapporteurs geschreven door prof. F.D.J. van Schaik.

- *Batenlastenrekening*: Functioneert de overheid op een houdbaar niveau, dat wil zeggen, worden de kosten van de overheid gedekt door de baten, of worden zij uitgesteld naar de toekomst? Betaalt de huidige generatie belastingbetalers voldoende belasting om de kosten (inclusief afschrijvingen op vaste activa) te dekken van de overheidsdiensten waarvan zij profiteert? Zijn begrotingsmaatregelen vereist om de financiële doelstellingen van de overheid te halen?
- *Balans*: Wat zijn de bezittingen en de schulden van diverse ministeries en van de centrale overheid als geheel? Is de financiële positie van de overheid versterkt of verzwakt? Is het netto-vermogen van de overheid toegenomen, afgenomen of van samenstelling gewijzigd gedurende het verslaggevingsjaar? In welke mate kunnen tekorten uit voorgaande jaren een impact hebben op toekomstige generaties belastingbetalers?
- *Kasstroomoverzicht*: Zijn de lopende uitgaven en inkomsten houdbaar of schieten de lopende inkomsten tekort en zijn leningen noodzakelijk om de lopende uitgaven te dekken? Worden leningen uitsluitend aangegaan voor investeringsdoeleinden? Welke impact hebben kasstromen op de staatsschuld?

De volgende tabel toont de kenmerkende verschillen tussen het begrotings- en verantwoordingsstelsel van Nieuw-Zeeland en Nederland:

Nieuw-Zeeland	Nederland
Eén verslaggevingsstelsel voor alle overheidsinstellingen volgens het batenlastenstelsel. Dit vergemakkelijkt onderlinge vergelijking en vergelijking met andere landen. Het batenlastenstelsel wordt alom onderwezen op scholen en universiteiten.	Het Rijk heeft zijn eigen unieke verslaggevingsstelsel (verplichtingen-kasstelsel). Dit belemmert vergelijking met andere overheden en met andere landen. Het verplichtingen-kasstelsel wordt niet onderwezen op onderwijsinstellingen.
Accounting Standards Review Board stelt consistente verslaggevingsregels op voor alle overheidsinstellingen op basis van IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Verlicht regime voor kleinere overheidsinstellingen.	Minister van BZK stelt regels op voor begroting en verantwoording van gemeenten en provincies; Minister van Infrastructuur en Waterstaat voor waterschappen; Minister van Financiën voor ministeries en verplichtingen-kasagentschappen; Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) voor baten-lasten-agentschappen met afwijkingen geaccordeerd door Ministerie van Financiën.
Jaarrekening (ex-post financiële verantwoording) geeft samenhangend overzicht van batenlastenrekening, kasstroomoverzicht en balans. Elk van deze drie overzichten geeft realisatie in vergelijking met begroting.	Jaarrekening geeft alleen van inkomsten en uitgaven de realisatie in vergelijking met de begroting. Inkomsten en uitgaven zijn veelal op kasbasis, behalve begrotingsreserves, begrotingsfondsen, rente en derdenrekeningen.
Kerngetallen: overschot/tekort op batenlastenbasis en op kasbasis, bruto-staatsschuld, netto-schuld (d.w.z. na aftrek van vorderingen en andere Financiële bezittingen), eigen vermogen (alle bezittingen minus alle schulden).	Kerngetallen: overschot/tekort op kasbasis, bruto-staatsschuld.

Begroting bestaat uit samenhangende raming van batenlastenrekening, kasstroomoverzicht en balans (inclusief staatsschuld).	Begroting raamt ontvangsten en uitgaven en ontwikkeling in staatsschuld.
Parlement geeft autorisatie van kosten en investeringsuitgaven.	Parlement geeft autorisatie van uitgaven.
Jaarrekening, gepubliceerd 3 maanden na jaareinde. Maandelijks batenlastenrekening, kasstroomoverzicht en balans, gepubliceerd 6 weken na einde maand.	Jaarlijks overzicht van ontvangsten en uitgaven, gepubliceerd 5,5 maand na jaareinde. Overheidsbalans per jaareinde, gepubliceerd 9 maanden na jaareinde. Voorjaarsnota uiterlijk 1 juni, Najaarsnota uiterlijk 1 december.
Balans per ministerie zodat individuele minister verantwoordelijk kan worden gehouden voor het beheer van bezittingen en schulden.	Balans niet beschikbaar per ministerie, alleen voor collectieve sector als geheel (van het Rijk, samen met provincies, gemeenten en waterschappen).
Geconsolideerde jaarrekening omvat alle overheidsinstellingen en staatsdeelnemingen waarin centrale overheid beslissende zeggenschap heeft (control).	Financieel Jaarverslag van het Rijk geeft totaal van de inkomsten en uitgaven van de departementale en niet-departementale jaarverslagen. Agentschappen en staatsdeelnemingen worden niet in de consolidatie opgenomen. Geen eliminatie van onderlinge transacties (gecombineerde jaarrekening).
Inzicht in de kosten van de diensten die een ministerie in een jaar heeft geleverd – in aanvulling op de kasuitgaven die het ministerie heeft gedaan voor investeringen.	Geen inzicht in het totaal van de investeringsuitgaven (begrotingsartikelen zijn een mix van lopende uitgaven en investeringsuitgaven).

Illustratie baten-lastenstelsel Nieuw-Zeeland uit The Treasury Annual Report 2017-2018

Onderstaande overzichten illustreren het inzicht dat het baten-lastenstelsel genereert indien gehanteerd zoals Nieuw-Zeeland dat inmiddels gewoon is. Deze zijn opgenomen in 'The Treasury Annual Report and Minister of Finance's Reports on Non-Departmental Appropriations 2017-2018'.⁴⁹

⁴⁹ <https://treasury.govt.nz/sites/default/files/2018-10/ar17-18.pdf>

Asset	Useful Life	Depreciation/Amortisation Rate
Furniture and fittings and office equipment	3-10 years	10%-33%
Leasehold improvements	Until 30 April 2019**	Until 30 April 2019*
Computer equipment	3-5 years	20%-33.3%
Computer software - intangibles	3-5 years	20%-33.3%

**The Treasury has signed a new lease agreement at Levels 1-4 of No 1 The Terrace, Wellington. The useful life of leasehold improvements has been updated to reflect the expected moving date to the new premises.

5 Property, Plant and Equipment

	Leasehold Improvements \$000	Furniture, Fittings and Office Equipment \$000	Computer Hardware \$000	Total \$000
Cost				
Balance at 1 July 2016	5,234	2,469	7,331	15,034
Additions	680	1,017	1,240	2,937
Balance at 1 July 2017	5,914	3,486	8,571	17,971
Additions	849	138	1,198	2,185
Disposal	-	-	(828)	(828)
Balance at 30 June 2018	6,763	3,624	8,941	19,328
Accumulated depreciation and impairment losses				
Balance at 1 July 2016	4,917	2,095	4,520	11,532
Depreciation expense	364	168	1,083	1,615
Balance at 1 July 2017	5,281	2,263	5,603	13,147
Depreciation expense	264	298	1,171	1,733
Elimination on disposal	-	-	(828)	(828)
Impairment losses*	-	-	302	302
Balance at 30 June 2018	5,545	2,561	6,248	14,354
Carrying amounts				
At 1 July 2016	317	374	2,811	3,502
At 1 July 2017	633	1,223	2,968	4,824
Balance at 30 June 2018	1,218	1,063	2,693	4,974

*Impairment losses: The Treasury has recognised an impairment loss of \$0.213 million for software intangibles and \$0.302 million for computer hardware (2017: Nil). The impairment arose as SSC advised that it intends to fully withdraw from all IT services currently provided by CSS by 30 September 2018. IT management and Finance business units have determined that SSC-related fixed assets and assets in the work-in-progress categories need to be impaired. The impairment expense was estimated based on SSC's percentage share of the relevant assets' projected net book value as at 30 September 2018.

6 Intangibles Assets

	Acquired Software \$000	Internally Generated Software \$000	Total \$000
Cost			
Balance at 1 July 2016	4,678	7,412	12,090
Addition	2,422	613	3,035
Balance at 1 July 2017	7,100	8,025	15,125
Additions	1,383	1,713	3,096
Disposal	(27)	(1,207)	(1,234)
Balance at 30 June 2018	8,456	8,531	16,987
Accumulated depreciation and impairment losses			
Balance at 1 July 2016	2,121	3,733	5,854
Depreciation expense	1,097	1,425	2,522
Balance at 1 July 2017	3,218	5,158	8,376
Depreciation expense	1,331	1,120	2,451
Elimination on disposal	(27)	(1,207)	(1,234)
Impairment losses* (see Note 5)	43	170	213
Balance at 30 June 2018	4,565	5,241	9,806
Carrying amounts			
At 1 July 2016	2,557	3,679	6,236
At 1 July 2017	3,882	2,867	6,749
Balance at 30 June 2018	3,891	3,290	7,181

Intangible assets: The total intangible assets consist of software acquired from third parties and software developed internally. The cost of an internally generated intangible asset represents expenditure incurred in the development phase of the asset only. Intangible assets with finite lives are reviewed annually to determine if there is any indication of impairment.