

# Financiële verslaggeving door het Rijk vergeleken met IPSAS

Frans van Schaik

**SAMENVATTING** De Europese Commissie bereidt plannen voor om de financiële verslaggeving door de overheden van de lidstaten te harmoniseren met als doel een verbetering van transparantie en vergelijkbaarheid. De Europese schulden crisis heeft duidelijk gemaakt dat de jaarrekeningen van de overheden van de lidstaten van de Europese Unie een beperkt inzicht bieden in hun financiële positie. De Commissie stelt voor IPSAS, de International Public Sector Accounting Standards, of een Europese variant daarvan verplicht te stellen voor centrale en lokale overheden. Als bijdrage aan een discussie over deze nieuwe ontwikkeling beschrijf ik in dit artikel de verslaggevingsstandaarden die het Rijk in Nederland nu hanteert en analyseer ik de verschillen met IPSAS.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** De schulden crisis van de overheden binnen de Europese Unie heeft ertoe geleid dat er grote belangstelling is ontstaan voor de financiële positie van de overheden van Europese lidstaten. Hoe verschillen de financiële verslaggevingsregels voor het Rijk, vastgelegd in de Comptabiliteitswet, van het verslaggevingsstelsel IPSAS en welke verbetering van de transparantie kan worden verwacht van de aanpassing van de Nederlandse regels aan de internationale regels?

## 1 Inleiding

Jaarlijks presenteert de minister van Financiën op Verantwoordingsdag aan de Tweede Kamer het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) en de daaraan ten grondslag liggende jaarverslagen, zoals die van de ministeries (de departementale jaarverslagen) en die van de Koning, de Hoge Colleges van Staat, de staatsschuld en de begrotingsfondsen (de niet-departementale jaarverslagen). Het Rijk past bij zijn jaarverslaggeving het zogenaamde geïntegreerde verplichtingen-kasstelsel toe; dat is een variant van het kasstelsel waarbij naast ontvangsten en uitgaven ook de aangegane verplichtingen worden gerapporteerd. Een uitzondering daarop vormen de baten-lastenagentschappen die het baten-lastenstelsel toepassen. Het aantal daarvan zal nog dalen door omzetting in verplichtingen-kasagentschappen. De Regeling van de Minister van Financiën van 28 september 2012 over instelling, opzet en werking van agentschappen stelt nieuwe voorwaarden aan

het toepassen van het baten-lastenstelsel: pas als de omzet meer dan 50 miljoen euro bedraagt en de afschrijvingskosten meer dan 5% bedragen van de totale lasten, mogen nieuwe agentschappen werken met het baten-lastenstelsel. Van de bestaande 40 agentschappen (ultimo 2013) haalden er 25 deze normen niet, maar vanwege een overgangsregime zullen deze niet allemaal worden omgezet in een verplichtingen-kasagentschap (zie Rijksbegroting 2013, Bijlage 9: Agentschappen in beeld). Een agentschap is een onderdeel van een ministerie; het deel van het ministerie dat niet is ondergebracht in een agentschap wordt aangeduid als het kerndepartement.

De afgelopen decennia zijn steeds meer taken van de ministeries ondergebracht bij instellingen die het baten-lastenstelsel toepassen, zoals zelfstandige bestuursorganen (ZBO's), bijvoorbeeld het UWV en de SVB, en bij andere rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's), zoals onderwijsinstellingen. Ook zijn door decentralisatie taken en infrastructuur overgedragen van het Rijk aan de lagere overheden (gemeenten, provincies en waterschappen) die ook alle een (gemodificeerd) baten-lastenstelsel toepassen. Verder zijn de pensioenen van de rijksambtenaren ondergebracht bij het ABP die daarvoor verantwoording aflegt volgens het baten-lastenstelsel.

De International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) hebben de laatste jaren sterk aan belang gewonnen als stelsel van regels voor de opstelling van jaarrekeningen van overheden. IPSAS beoogt de kwaliteit en de vergelijkbaarheid van de financiële rapportering door overheden wereldwijd te verbeteren. De Europese Commissie werkt aan plannen om IPSAS, of een Europese variant daarvan (Euro-IPSAS of EPSAS) verplicht te stellen voor de jaarrekeningen van alle overheden van de lidstaten. Dit als uitvloeisel van de financiële crisis waarbij is gebleken hoe beperkt het inzicht is dat de jaarrekeningen van de overheden van de lidstaten van de Europese Unie geven in hun financiële positie. Zo vereist IPSAS uitgebreide toelichting van financiële instrumenten waardoor Griekenland geen schulden had kunnen maskeren door het afsluiten van derivaten. Verder werkt het Ministerie van Financiën (2013) momenteel aan een integrale herziening van de

Comptabiliteitswet. Vandaar dat dit een geschikt moment is om na te gaan welke verschillen er bestaan tussen de verslaggevingsregels die worden toegepast door het Rijk en IPSAS. Deze verschillenanalyse verschaft opstellers, controleurs en gebruikers van de financiële rapportering door de rijksoverheid inzicht in de consequenties van de invoering van IPSAS. De opstellers zijn de ministeries, in het bijzonder het Ministerie van Financiën, en de agentschappen. De controleurs zijn de Algemene Rekenkamer en Auditdienst Rijk. De gebruikers van de financiële rapportering door het Rijk zijn het parlement, burgers, beleggers, analisten, het Centraal Bureau voor de Statistiek en Eurostat, het statistische bureau van de Europese Commissie. De gehele tekst van de IPSAS-standaarden (IPSASB, 2014) en alle overige publicaties van de IPSAS Board zijn beschikbaar op de website [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org).

In dit artikel geef ik een inventarisatie van de financiële verslaggevingsregels voor het Rijk (opgenomen in de Comptabiliteitswet 2001) voor zover deze afwijken van de voorschriften voor financiële rapportering op kasbasis in de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Deze voorschriften zijn opgenomen in *IPSAS: Financiële rapportering volgens de kasbasis* (de 'kasbasis IPSAS') en *IPSAS 2 Kasstroomoverzichten*. Overheden die voornemens zijn het baten-lastenstelsel in te voeren worden door de kasbasis IPSAS aanbevolen hun kasstroomoverzicht op te stellen overeenkomstig IPSAS 2 Kasstroomoverzichten.

Buiten beschouwing blijft dus de informatie over activa, passiva, opbrengsten en lasten die de baten-lasten-IPSAS-standaarden (IPSAS 1-32) vereisen op de balans en staat van baten en lasten in aanvulling op de kasinformatie. De IPSAS Board propageert het baten-lastenstelsel en publiceert de kasbasis IPSAS uitsluitend als een opstap naar de volledige set van IPSAS-standaarden volgens het baten-lastenstelsel. De IPSAS Board beschouwt kasinformatie als een onmisbare component van de financiële verslaggeving door overheden, die echter slechts in combinatie met informatie over alle activa, passiva, opbrengsten en lasten kan leiden tot een allesomvattend oordeel over de financiële positie en prestaties van een overheid.

Andere artikelen behandelen de verschillen tussen IPSAS en de verslaggevingsstelsels toegepast door andere instellingen binnen de Nederlandse publieke sector, zoals het verslaggevingsstelsel van Nederlandse gemeenten en provincies (Van Schaik, 2007a), het verslaggevingsstelsel van waterschappen (Van Schaik, 2009) en Boek 2 Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (Van Schaik & Manschot, 2010). Overheden in Nederland rapporteren financiële informatie niet alleen in hun jaarverslag maar ook als statistische informatie volgens het ESR (Europese Systeem van Nationale en Regionale Rekeningen). Van Schaik en Haakman (2012) lichten

de verschillen toe tussen ESR en IPSAS. Uit deze artikelen blijkt dat de Nederlandse overheden onderling sterk verschillende verslaggevingsstelsels toepassen waardoor de onderlinge vergelijkbaarheid beperkt is. Dees et al. (2009) en Budding en Van Schaik (2014) geven een overzicht van de financiële verslaggeving in de Nederlandse publieke sector.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. Eerst schets ik kort de achtergrond van de Comptabiliteitswet (paragraaf 2) en IPSAS (paragraaf 3). Daarna geef ik een overzicht van de verschillen tussen de Comptabiliteitswet en IPSAS (paragraaf 4), gevolgd door een conclusie (paragraaf 5).

## 2 Comptabiliteitswet

Voorschriften voor de begroting en financiële verslaggeving door het Rijk en de controle daarop zijn opgenomen in de Comptabiliteitswet 2001 (CW 2001), de 'Wet inzake het beheer van de financiën van het Rijk'. Eerdere versies dateren van 1927 en 1976 met talrijke tussentijdse wijzigingen. Zie voor de wettekst en memorie van toelichting: [www.statengeneraaldigitaal.nl](http://www.statengeneraaldigitaal.nl) (tot en met 1994) en [www.overheid.nl](http://www.overheid.nl) (vanaf 1995). Dit artikel richt zich op de financiële verslaggeving door het Rijk (ex post) en niet op de begroting (ex ante) en de controle door de Algemene Rekenkamer (AR) en de Auditdienst Rijk (ADR).

### 2.1 Hybride verantwoording: tussen kasbasis en baten-lastenstelsel

De CW 2001 verplicht ministeries (kerndepartementen) hun jaarverslag op te stellen op een gemodificeerde kasbasis, aangevuld met informatie over aangegane verplichtingen en garanties. De CW 2001 vereist ook de publicatie van het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR), met als onderdeel daarvan de Rijksrekening van uitgaven en ontvangsten, een gecombineerde jaarrekening van het Rijk (CW 2001, art. 61). De Rijksrekening van uitgaven en ontvangsten volgt dezelfde gemodificeerde kasbasis als de jaarverslagen van de ministeries. Vanwege de ministeriële verantwoordelijkheid verleent het parlement decharge aan een minister aan de hand van het jaarverslag van het ministerie. Het Financieel Jaarverslag van het Rijk speelt geen rol in het verlenen van decharge van minister of kabinet. Wel dient de Rijksrekening van uitgaven en ontvangsten te zijn goedgekeurd door de Algemene Rekenkamer voordat het parlement de ministers decharge kan verlenen.

De ministeries passen grondslagen voor financiële verslaggeving toe die noch het baten-lastenstelsel, noch de kasbasis volgen. De toegepaste verslaggevingsmethode is een hybride vorm en vanwege de gelijkheid met verslaggeving op kasbasis duiden we deze aan als een gemodificeerde kasbasis. Veruit de meeste transacties worden verantwoord op kasbasis, maar sommige posten worden toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben, dus volgens het

baten-lastenstelsel. Verslaggeving op kasbasis is een verslaggevingsgrondslag waarbij transacties en andere gebeurtenissen slechts worden verwerkt wanneer geld is ontvangen of betaald (kasbasis IPSAS, paragraaf 1.2.1). Bij het baten-lastenstelsel worden transacties toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben (accrual accounting).

Omdat de verslaggeving van het Rijk noch de kasbasis, noch het baten-lastenstelsel volgt, is de verslaggeving van activa, schulden, ontvangsten en uitgaven inconsistent. De staat van ontvangsten en uitgaven van een ministerie is geen kasstroomoverzicht, maar ook geen staat van baten en lasten. IPSAS heeft een aparte standaard uitgebracht voor rapportage volgens de kasbasis en 32 standaarden voor het baten-lastenstelsel, maar er bestaat geen IPSAS-standaard voor hybride verslaggeving.

## 2.2 Verslaggeving volgens de Comptabiliteitswet: een korte historie

De verslaggevingsregels van het Rijk vormen het resultaat van een evolutionaire ontwikkeling gedurende twee eeuwen Koninkrijk der Nederlanden. Het huidige geïntegreerde verplichtingen-kasstelsel voor de financiële verantwoording is ingevoerd in 1992 (CW 1976, art. 65 lid 2a, Vijfde Wijziging, 24 juni 1992, Stb. 350). Een opgave van aangegane verplichtingen die leiden tot uitgaven in latere jaren is vereist sinds 1976 (CW 1976, art. 86 lid 3 en Memorie van Toelichting Comptabiliteitswet, Zitting 1973-1974 - 13 037, Nr. 3, paragraaf 3.14).

De verantwoording volgens het gemodificeerde kasstelsel is ingevoerd in 1976: 'Als uitgaven en ontvangsten van het dienstjaar worden geraamd en verantwoord de geldelijke betalingen en ontvangsten in dat jaar.' (CW 1976, artikel 16 lid 2) met uitzonderingen daarop (CW 1976, art. 34). Voordien gold voor de ontvangsten het kasstelsel: 'Tot den dienst van een jaar behooren ... de belastingen en andere inkomsten gedurende het dienstjaar ontvangen.' (CW 1927, art. 17), en voor de uitgaven een stelsel van verkregen rechten: 'Tot den dienst van een jaar behooren de rechten, gedurende het dienstjaar door de schuldeischers van het Rijk verkregen.' (CW 1927, art. 21) met modificaties (CW 1927, art. 23). Sinds 1844 gold een verplichtingenstelsel, hetgeen betekende 'dat de verevening van uitgaven voor werken of leverantiën, bedongen bij contracten of verbintenissen, aangegaan in het dienstjaar waarin daarvoor de noodige gelden op de begroting zijn toegestaan, ook ten laste der begroting van dat dienstjaar zal kunnen plaats hebben, al zijn ook die werken of leverantiën eerst in het daarop volgend jaar opgeleverd' (XI. Instructie voor de Algemeene Rekenkamer, Wetsontwerp en Memorie van Toelichting nr. 199, 1844). De Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden van 1815 verplichtte de koning wel jaarlijks een uitvoerig verslag te geven aan

de Staten-Generaal van het gebruik der geldmiddelen (artikel 128) overeenkomstig de begroting die deels werd opgemaakt voor een periode van 10 jaar (artikel 123), maar er werden toen nog geen verslaggevingsgrondslagen voorgeschreven.

De Nederlandse Comptabiliteitswet kent ook een diaspora: in diverse vroegere koloniën is een variant op de Nederlandse Comptabiliteitswet geldig gebleven. De Indische Comptabiliteitswet is in grote lijnen intact gebleven tot 1992 toen de overheid van Indonesië een proces is gestart om het baten-lastenstelsel in te voeren (Harun, 2007). De Comptabiliteitswet in Suriname is gebaseerd op de 'Wet van 2 december 1952, regelende de wijze van beheer en verantwoording van de geldmiddelen in Suriname' (Comptabiliteitswet Suriname, laatstelijk gewijzigd in 2003, art. 37). De Comptabiliteitslandsverordening van de Nederlandse Antillen van 30 december 1952 vertoont hiermee een duidelijke overeenkomst (Comptabiliteitslandsverordening, laatstelijk gewijzigd in 2001, art. 45).

## 2.3 Componenten van de financiële verslaggeving door het Rijk

### 2.3.1 Departementaal jaarverslag

Het departementaal jaarverslag (de jaarrekening van een ministerie) bevat onder andere:

- Departementale verantwoordingsstaat met een daarbij behorende toelichting (CW 2001, art. 52.1). De departementale verantwoordingsstaat is een staat waarin aangegane verplichtingen, uitgaven en ontvangsten in aparte kolommen worden getoond in vergelijking met de begroting. Vandaar dat ook wel wordt gesproken van een 'geïntegreerde verplichtingen-kasadministratie'. De in deze staat gepresenteerde verplichtingen vormen het totaal van de tijdens het jaar aangegane verplichtingen. Verplichtingen verbinden de overheid aan toekomstige betalingen bij ontvangst van bepaalde goederen of diensten. Deze staat geeft geen berekening van het verschil tussen ontvangsten en uitgaven. De toelichting op de departementale verantwoordingsstaat (CW 2001, art. 54 en volgende) bestaat onder meer uit een meerjarenoverzicht, behaalde resultaten qua doeltreffendheid en doelmatigheid, en informatie over de bedrijfsvoering;
- Departementale saldi-balans (CW 2001, art. 51.2 en artikel 59). De saldi-balans is een gemengde opstelling: ontvangsten en uitgaven gedurende het jaar in combinatie met standen per jaareinde zoals van liquide middelen, vorderingen en schulden. De saldi-balans bestaat uit twee delen: een intra-comptabel deel (het bovenste deel) en een extra-comptabel deel (het onderste deel). De intra-comptabele posten worden in de administratie in dwingend evenwichtsverband op twee rekeningen geboekt (dubbel boekhouden) en in directe relatie met de kasstromen

bijgehouden. De extra-comptabele posten worden niet in een dwingend evenwichtsverband bijgehouden. De debetzijde van het intra-comptabele deel geeft het totaal van de uitgaven ten laste van de begroting gedurende het jaar, de uitgaven buiten begrotingsverband (intra-comptabele vorderingen) en de stand per jaareinde van de liquide middelen. Niet opgenomen op deze saldibalans zijn bijvoorbeeld de materiële, immateriële en financiële vaste activa. De creditzijde van het intra-comptabele deel geeft het totaal van de ontvangsten ten gunste van de begroting gedurende het jaar, de ontvangsten buiten begrotingsverband (intra-comptabele schulden) en de stand per jaareinde van de begrotingsreserves. Niet opgenomen op deze saldibalans zijn bijvoorbeeld voorzieningen en pensioenschulden. Voorbeelden van extra-comptabele posten zijn de administraties van debiteuren, crediteuren, rechten, garanties, deelnemingen, voorraden en voorschotten. Het saldo van alle debet- en creditposten op de saldibalans is het saldo rekening-courant bij de Rijkshoofdboekhouding en wordt aangeduid als ‘Saldo geldelijk beheer van het Rijk’. De ontwikkeling van dit saldo wordt niet toegelicht met een aansluitingsoverzicht tussen begin- en eindstand.

- Samenvattende verantwoordingsstaat baten-lastenagentschappen en een verkorte weergave van de jaarrekeningen van de agentschappen die onder het ministerie ressorteren, met toelichting.

### 2.3.2 Financieel Jaarverslag van het Rijk

Het Financieel Jaarverslag van het Rijk bevat onder andere (CW 2001, art. 64):

- Rijksrekening van uitgaven en ontvangsten, bestaande uit twee afzonderlijke staten (een staat van ontvangsten en een staat van uitgaven) met toelichting;
- Saldibalans van het Rijk;
- Garantieoverzicht van het Rijk.

Het Financieel Jaarverslag van het Rijk bevat geen staat van aangegane verplichtingen of uitstaande verplichtingen per jaareinde. Ook ontbreekt de informatie over de agentschappen. De toelichting vermeldt dat het verschil tussen totale ontvangsten en totale uitgaven verschilt van het overschot of tekort volgens het Europese Systeem van Nationale en Regionale Rekeningen (ESR). De aard van de verschillen wordt echter niet toegelicht en er is ook geen aansluitingsoverzicht (brugstaat) opgenomen.

### 2.3.3 Staatsbalans

Het Rijk heeft ook een Staatsbalans openbaar gemaakt per 31 december van de jaren 1947 tot en met 2012, eerst als onderdeel van de Miljoenennota en vanaf 31 december 2002 als onderdeel van het Financieel Jaarverslag van het Rijk. De Staatsbalans is door minister van Financiën P. Liefstinck begonnen als ‘een schets van

den desolaten financiële toestand, waarin de Regering het land, na de algehele bevrijding, aantrof, waarvoor genomen wordt de toestand per 30 Juni 1945. Deze toestand wordt geschetst in [...] de “openingsbalans” per dien datum.’ (Nota betreffende den toestand van ‘s Rijks financiën - Geleidende brief van 12 december 1945, Zitting 1945-1946, Nr. 124). Pas in 1976 is de bestaande praktijk in de Comptabiliteitswet verankerd. Met ingang van 31 december 2013 wordt de Staatsbalans niet meer opgesteld (Zesde Wijziging van de Comptabiliteitswet 2001, Wet van 9 juli 2014). Het is een verlies aan transparantie dat het Rijk zijn vermogenspositie nu niet langer openbaar maakt. Het beperkt de verantwoording die het Rijk aflegt aan de Tweede Kamer. Weliswaar stelt het Centraal Bureau voor de Statistiek een overheidsbalans op, maar daarin zijn ook de balansgegevens van de sociale fondsen en de decentrale overheden verwerkt zodat geen duidelijk beeld ontstaat van het Rijk apart. Elke instelling in de publieke sector in Nederland toont een balans en het Rijk zou daarop geen uitzondering moeten vormen.

### 2.3.4 Jaarrekeningen agentschappen

De agentschappen brengen een eigen jaarrekening uit. De verplichtingen-kasagentschappen zullen hetzelfde verslaggevingsstelsel toepassen als de kerndepartementen. Op de verslaggeving van baten-lastenagentschappen zijn Burgerlijk Wetboek Boek 2 Titel 9 en de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving van overeenkomstige toepassing. Dit heeft het ministerie van Financiën (2012) vastgelegd in de Regeling agentschappen. Deze regeling maakt enkele uitzonderingen op Titel 9 Boek 2 BW. Zo hebben baten-lastenagentschappen de mogelijkheid voorzieningen niet overeenkomstig Titel 9 Boek 2 op te nemen, als deze keuze wordt toegelicht in de jaarrekening. Ook worden de panden die onderdeel zijn van het Rijkshuisvestingsstelsel geactiveerd door het Rijksvastgoedbedrijf, ook indien Titel 9 Boek 2 BW vereist dat een pand wordt geactiveerd bij het baten-lastenagentschap dat het pand in gebruik heeft (financiële lease). Verder kunnen baten-lastenagentschappen in bijzondere gevallen met voorafgaande schriftelijke instemming van de minister van Financiën gemotiveerd afwijken van de Regeling agentschappen. Een lijst van ‘Actieve afwijkingen Regeling agentschappen’ wordt openbaar gemaakt op [www.overheid.nl](http://www.overheid.nl). Van Schaik en Manschot (2010) analyseren de verschillen tussen IPSAS en Boek 2 Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving.

## 3 IPSAS: een korte achtergrond

De International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) is een onafhankelijk orgaan dat onder auspiciën van de International Federation of Accountants financiële verslaggevingsregels opstelt voor

overheden. Daarbij richt de IPSASB zich op supranationale, nationale, regionale en lokale overheden, en overheidsinstellingen. De IPSASB ontwikkelt internationale standaarden voor financiële verslaggeving voor overheden, voert onderzoeks- en opleidingsprogramma's uit, en bevordert de kennisuitwisseling tussen landen. Het doel is het ontwikkelen van standaarden voor financiële verslaggeving van hoge kwaliteit die leiden tot transparante en vergelijkbare informatie in de voor algemene doeleinden bestemde jaarrekening van overheden. De achttien leden van de IPSASB hebben een breed gespreide achtergrond, zoals van ministeries van financiën, overheidsauditors, accountantskantoren, universiteiten en andere gebruikers van de overheidsjaarrekeningen. De IPSASB streeft een brede toepassing van de IPSAS-standaarden na, onder andere door het geven van voordrachten en het publiceren van artikelen.

De EC is bezig alle lidstaten voor te bereiden op de toepassing van geharmoniseerde verslaggevingsgrondslagen met IPSAS als referentiepunt. Zij brengt daartoe discussiepapers uit, organiseert congressen en laat onderzoeken uitvoeren. Volgens de Europese Commissie (2013) hebben de nationale standaarden voor overheidsverslaggeving in vijftien lidstaten een relatie met IPSAS. Daarvan hebben er negen nationale standaarden die gebaseerd zijn op of in lijn zijn met IPSAS. Hoewel de grote waarde van IPSAS wordt erkend, heeft vooralsnog geen van de lidstaten IPSAS volledig geïmplementeerd.

De overheden in een toenemend aantal landen hantieren bij het opstellen van hun jaarrekening verslaggevingsstandaarden die de IPSAS-standaarden op de voet volgen, zoals Australië, Nieuw-Zeeland, het Verenigd Koninkrijk en Zwitserland. De IPSAS hebben in deze landen geen rechtskracht, maar worden geïncorporeerd in de nationale regelgeving. De meeste intergouvernementele organisaties stellen hun jaarrekening op volgens IPSAS, zoals de Europese Gemeenschap, de OECD en de Verenigde Naties. De Wereldbank en het IMF bevorderen de toepassing van IPSAS door financiële ondersteuning en technical assistance. Zie voor een overzicht van de toepassing van IPSAS door nationale overheden en supranationale organisaties het IPSAS-lemma in de Engelstalige Wikipedia online-encyclopedie.

#### 4 Comptabiliteitswet vergeleken met IPSAS

In deze paragraaf geef ik een – overigens niet-limitatieve – inventarisatie van de voorschriften in de Comptabiliteitswet 2001 voor zover die afwijken van de voorschriften voor financiële rapportering op de kasbasis in de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Tabel 1 geeft een samenvattend overzicht. Deze voorschriften zijn opgenomen in de kasbasis IPSAS en IPSAS 2 Kasstroomoverzichten. Buiten beschouwing blijven aldus de verschillen tussen de

Comptabiliteitswet en de overige 32 IPSAS-standaarden die het baten-lastenstelsel volgen. Verslaggeving op kasbasis heeft een aantal tekortkomingen die in de literatuur uitgebreid zijn besproken, zie bijvoorbeeld Bonnema (2004). Eveneens buiten beschouwing blijven de voorschriften die de Comptabiliteitswet geeft voor de begroting. IPSAS geeft voorschriften voor de financiële rapportage (ex post) en niet voor de opstelling van de begroting (ex ante). IPSAS vereist slechts het opnemen van begrotingsinformatie in de jaarrekening ter vergelijking met de gerealiseerde bedragen. Zie Van Schaik (2007b) voor een uitgebreidere beschrijving van de eisen die IPSAS daaraan stelt. IPSAS vereist handhaving van de bestaande vergelijking van de begroting met de gerealiseerde bedragen op een met de begroting vergelijkbare basis (kasbasis IPSAS, par. 1.9.8). Deze wordt in het Engels wel aangeduid als budget execution statement of budget outturn report. Aangezien de Comptabiliteitswet bij de opstelling van de begroting een gemodificeerde kasbasis volgt dienen de gerealiseerde bedragen ook te worden getoond op gemodificeerde kasbasis. De hierna volgende verschillenanalyse heeft aldus betrekking op twee cijferopstellingen die beide in de IPSAS-jaarrekening vereist zijn: het kasstroomoverzicht (op kasbasis) en de vergelijking van de begroting met de gerealiseerde bedragen (conform de Comptabiliteitswet op gemodificeerde kasbasis). Een jaarrekening opgesteld volgens de kasbasis IPSAS bestaat uit:

- Kasstroomoverzicht;
- Vergelijking van begroting met de gerealiseerde bedragen op een met de begroting vergelijkbare basis;
- Toelichting.

Een jaarrekening opgesteld volgens het IPSAS-baten-lastenstelsel bevat bovendien:

- Staat van baten en lasten;
- Balans;
- Staat van wijzigingen in het eigen vermogen.

#### 4.1 Grondslagen voor financiële verslaggeving

Het Financieel Jaarverslag van het Rijk geeft in de uiteenzetting van de toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving niet aan welke modificaties van de kasbasis zijn toegepast. De gebruiker van het jaarverslag dient daartoe zelf de Comptabiliteitswet en gedelegeerde regelgeving zoals de Rijksbegrotingsvoorschriften (RBV) te raadplegen. IPSAS vereist een uiteenzetting van de grondslagen voor financiële verslaggeving die van belang zijn voor het begrip van de jaarrekening (kasbasis IPSAS, paragraaf 1.3.34) en begroting (kasbasis IPSAS, paragraaf 1.9.33).

#### 4.2 Gelden van derden in beheer van het Rijk

Een eerste modificatie van de kasbasis is de administratieve verantwoording van gelden van derden die het Rijk in beheer heeft, de zogenaamde toevertrouwde

**Tabel 1 Samenvatting verschillen tussen Comptabiliteitswet en kasbasis IPSAS/IPSAS 2**

		Comptabiliteitswet	Kasbasis IPSAS/IPSAS 2 Kasstroomoverzichten
1	Grondslagen voor financiële verslaggeving	Geen vermelding in jaarrekening	Verplichte vermelding in jaarrekening
2	Gelden van derden in beheer van het Rijk	Worden noch als ontvangst noch als betaling verantwoord	Verantwoord als ontvangst en als betaling
3	Rente op overheidslening	Wordt toegerekend aan jaar waarop rente betrekking heeft (baten-lastenbasis)	Wordt toegerekend aan jaar waarin ontvangst of betaling plaatsvindt (kasbasis)
4	Begrotingsfondsen	Bijdrage van een ministerie aan een begrotingsfonds worden door het ministerie als uitgave en door het begrotingsfonds als ontvangst verantwoord.	Geen verantwoording van uitgave of ontvangst aangezien geen betaling plaatsvindt.
5	Begrotingsreserves	Toevoeging en onttrekking worden als uitgave respectievelijk ontvangst verantwoord	Toevoeging en onttrekking worden niet gerapporteerd aangezien geen betaling of ontvangst plaatsvindt
6	Ontvangsten en uitgaven buiten begrotingsverband	Worden noch als ontvangst noch als betaling verantwoord	Verantwoord als ontvangst en als betaling
7	Saldering	Bij uitzondering toegestaan voor vier typen transacties	Toegestaan voor twee typen transacties
8	Bruterig	Toegestaan bij schuldvergelijking, inruil en soortgelijke transacties	Niet toegestaan
9	Vergelijking begroting met gerealiseerde bedragen	Alleen oorspronkelijke begroting	Zowel oorspronkelijke als gewijzigde begroting en verklaring van verschillen daartussen
10	Aansluiting begin- en eindsaldo van liquide middelen	Geen aansluiting vanwege modificaties van kasbasis	Verplicht
11	Classificatie van ontvangsten en uitgaven	Naar institutionele eenheid en naar beleidsartikelen en niet-beleidsartikelen	Verplichte indeling naar operationele, investerings- en financieringsactiviteiten (IPSAS 2)
12	Geconsolideerde jaarrekening	Wordt niet opgemaakt	Verplicht
13	Eliminatie van onderlinge transacties	Geen eliminatie van transacties tussen ministeries in Financieel Jaarverslag van het Rijk (gecombineerde jaarrekening)	Verplicht
14	Vergelijkende cijfers	Vergelijking met werkelijke cijfers vorig jaar niet altijd verplicht	Vergelijking met werkelijke cijfers vorig jaar verplicht

geldten (CW 2001, art. 28 lid 2). Voorbeelden zijn in beslag genomen middelen en middelen van derden die in rekening-courant bij het Rijk worden aangehouden. De overheid verantwoordt deze als kortlopende schulden die het recht van de rekeninghouder vertegenwoordigen om geld van de overheid te verkrijgen. Stortingen van derden worden aldus op de creditzijde van de saldbalans gepresenteerd als intra-comptabele schulden. Deze bepalingen aangaande derden-rekeningen zijn toegevoegd aan de Comptabiliteitswet in 1976 (Memorie van Toelichting Comptabiliteitswet, Zitting 1973-1974 - 13 037, par. 3.10).

#### 4.3 Rente op overheidslening

Een tweede modificatie (CW 2001, art. 7.3) heeft betrekking op de rente-uitgaven met betrekking tot de overheidsschuld. Per jaareinde wordt een overlopende post op de saldbalans verwerkt voor aangegroeide, maar onbetaald gebleven rente. Tot de rentekosten worden ook gerekend de kosten van het disagio respec-

tievelijk de opbrengsten van het agio dat wordt gerealiseerd bij de emissie van staatsschuld. Het gerealiseerde agio en disagio wordt zodanig toegerekend naar de looptijd van de lening dat het effectief rendement bij de emissie wordt verantwoord. Aldus is het bedrag dat de overheid als rente-uitgave verantwoordt gelijk aan de jaarlijkse rentelast bij toepassing van het baten-lastenstelsel. Hetzelfde geldt voor rentebaten. Deze modificatie van de kasbasis is in de wet opgenomen in 2001 (Memorie van Toelichting Comptabiliteitswet 2001 - Artikel 7, Derde lid). Een afwijking van de kasbasis vanwege de interest op de staatsschuld kwam reeds voor in de Comptabiliteitswet 1927, maar in eenvoudiger vorm: rente van de staatsschuld vervallende op 2 januari behoorde tot het voorafgaand jaar (CW 1927, art. 23 lid 1).

#### 4.4 Begrotingsfondsen

Een derde modificatie van de kasbasis betreft het gebruik van begrotingsfondsen (CW 2001, art. 9). Een

ministerie dat een bijdrage doet aan een investeringsfonds verantwoordt deze als een uitgave. Het begrotingsfonds verantwoordt in hetzelfde jaar een gelijk bedrag als ontvangst. De verantwoording van deze uitgave en ontvangst is niet in overeenstemming met de kasbasis omdat er geen betaling heeft plaatsgevonden. Wanneer het begrotingsfonds betalingen aan derden doet verantwoordt het in overeenstemming met de kasbasis een uitgave. Voorbeeld: het Ministerie van Infrastructuur en Milieu verantwoordt de bijdrage aan het Infrastructuurfonds als een uitgave en het Infrastructuurfonds verantwoordt een gelijk bedrag als een ontvangst. Het Infrastructuurfonds verantwoordt de betalingen aan derden in overeenstemming met de kasbasis als uitgave. Bij de opstelling van de Rijksrekening van uitgaven en ontvangsten in het Financieel Jaarverslag van het Rijk vindt geen eliminatie van deze transactie plaats. Van een begrotingsfonds wordt een apart jaarverslag opgesteld, los van een ministerie. Dit is een van de niet-departementale jaarverslagen. In het FJR worden de standen van de begrotingsfondsen per jaareinde verwerkt als creditpost op de saldibalans. Een begrotingsfonds wordt middels een wet in het leven geroepen door het parlement. Voorbeelden van begrotingsfondsen zijn het Gemeentefonds, het Provinciefonds, het Infrastructuurfonds en het in 2011 opgeheven Fonds Economische Structuurversterking. Begrotingsfondsen bestonden reeds in de CW van 1927 (artikel 87).

#### 4.5 Begrotingsreserves

Een vierde modificatie van de kasbasis betreft de toevoeging en onttrekking aan meerjarige begrotingsreserves door ministeries (CW 2001, art. 5.4). Een toevoeging aan een begrotingsreserve wordt gerapporteerd als een uitgave. Dit is niet in overeenstemming met de kasbasis omdat er nog geen betaling aan een derde heeft plaatsgevonden. Wanneer de betaling aan een derde plaatsvindt wordt deze in overeenstemming met de kasbasis als uitgave verantwoord, en tevens (in afwijking van de kasbasis) een onttrekking aan de begrotingsreserve als ontvangst gerapporteerd. In het jaar van betaling aan de derde wordt aldus een ontvangst en betaling van gelijke omvang verantwoord. Een ministerie verwerkt de stand van een begrotingsreserve per jaareinde als een creditpost op de saldibalans binnen zijn eigen jaarverslag. De meeste begrotingsreserves zijn zogenaamde unieke kansfondsen, zoals het Museaal Aankoopfonds van het Ministerie van OCW waaruit geput kan worden voor de aankoop van beschermde kunstvoorwerpen op het moment dat de kans op aankoop zich voordoet. In het jaar van aankoop en geldelijke betaling ontstaat er geen uitgave omdat al een uitgave is verantwoord in het jaar van toevoeging aan de begrotingsreserve. Begrotingsreserves vereisen de goedkeuring van de

minister van Financiën. Begrotingsreserves zijn ingevoerd in 2000 (CW 1976, Zevende wijziging, 1999-2000, Memorie van Toelichting, pagina 5).

#### 4.6 Ontvangsten en uitgaven buiten begrotingsverband

Een vijfde modificatie van de verslaggeving op kasbasis heeft betrekking op ontvangsten en uitgaven buiten begrotingsverband, die met derden worden verrekend (CW 2001, art. 28.2 en 28.3 en Minister van Financiën, 2004). Deze worden nooit verantwoord als ontvangsten of uitgaven maar worden geboekt op een derdenrekening (debet of credit), waar zij worden afgeboekt wanneer zij worden verrekend met een derde partij. Voor het Rijk kan een betrokken derde partij een interne of een externe partij zijn. Deze vorderingen en schulden worden op de saldibalans respectievelijk als intra-comptabele vorderingen en intra-comptabele schulden gerubriceerd. Eerst wanneer duidelijk wordt dat zij nooit met een derde partij zullen worden verrekend worden zij verantwoord als ontvangst of uitgave. Dit beleid is niet overeenkomstig de kasbasis, omdat noch de kasontvangst, noch de betaling wordt verantwoord. Deze bepalingen aangaande ontvangsten en uitgaven buiten begrotingsverband zijn toegevoegd aan de Comptabiliteitswet in 1976 (Artikel 34, Memorie van Toelichting Comptabiliteitswet, Zitting 1973-1974 - 13 037, par. 3.10). CW 1927 bevatte wel reeds een soortgelijke bepaling aangaande voorschotten (CW 1927, art. 23.1.f).

#### 4.7 Saldering

De Comptabiliteitswet vereist verantwoording van ontvangsten en uitgaven voor de brutobedragen (CW 2001, art. 53.1.d en e). Ministeries mogen echter vier typen transacties op nettobasis rapporteren, hoewel partijen onderling brutobedragen hebben betaald (saldering). Tabel 2 geeft een samenvatting.

**Tabel 2 Saldering van ontvangsten en uitgaven**

	Voldoet wel (V)/ niet (X) aan IPSAS-vereisten
Kortlopende transacties op de financiële markten	V
Uitgaven die binnen dezelfde verslagperiode worden terugbetaald aan de overheid	X
Terugbetalingen door de overheid van ontvangsten die eerder zijn verantwoord	X
Conversie van geldleningen	X

Het eerste type betreft kasstromen voortkomend uit kortlopende transacties op de financiële markten (CW 2001, art. 7.1, b). Deze transacties mogen op nettobasis worden verantwoord indien de looptijd bij aanvang

minder dan twaalf maanden bedraagt. Alleen een netto-ontvangst of -uitgave wordt verantwoord. Een typisch voorbeeld hiervan is schatkistpapier. Het op netto-basis rapporteren van deze transacties is in overeenstemming met IPSAS 2 Kasstroomoverzichten, paragraaf 32 (b). Deze bepaling is opgenomen in 2001 (Memorie van Toelichting CW 2001, pagina 22).

Het tweede type heeft betrekking op uitgaven die binnen dezelfde verslagperiode worden terugbetaald aan de overheid (CW 2001, art. 28.4, a). De uitgaven en de terugbetalingen mogen worden verantwoord op netto-basis. Dit is niet in overeenstemming met IPSAS.

Het derde type heeft betrekking op terugbetalingen door de overheid van ontvangsten die eerder zijn verantwoord. De ontvangsten mogen worden verantwoord onder aftrek van deze terugbetalingen (CW 2001, art. 28.4, b). Dit is niet in overeenstemming met IPSAS. Deze bepaling kwam ook reeds voor in de CW 1927 (artikel 23.2).

Het vierde type betreft de conversie van geldleningen. Noch de aflossing van de oude lening, noch de ontvangst van de nieuwe geldlening wordt verantwoord. Alleen de nettotoename of -afname van geldleningen wordt verantwoord als ontvangst of uitgave (CW 2001, art. 28.4, c). Dit is niet in overeenstemming met IPSAS.

#### 4.8 Bruterig

Ministeries mogen daarnaast twee typen transacties op brutobasis rapporteren, hoewel de betrokken partijen het nettobedrag uitbetalen (bruterig). De overheid duidt deze transacties aan als 'niet-geldelijke betalingen'. Geen van beide stemt overeen met IPSAS. Beide zijn geïntroduceerd bij de invoering van het kasstelsel in 1976 (Memorie van Toelichting Comptabiliteitswet, Zitting 1973-1974 - 13 037, pagina 20).

Het eerste type betreft de verrekening van wederzijdse vorderingen en schulden (schuldvergelijking). Hoewel slechts het nettobedrag tussen partijen is betaald, mogen de brutobedragen als ontvangsten en uitgaven worden verantwoord (CW 2001, art. 30.1 - Aanwijzingsregeling niet-geldelijke betalingen en ontvangsten 2007, art. 1, a).

Het tweede type betreft inruil- en gelijksoortige transacties die op brutobasis worden verantwoord. Zowel een verkoop als een aankoop wordt verantwoord als ontvangst respectievelijk uitgave, ook al heeft de overheid slechts het nettobedrag aan de derde partij betaald (CW 2001, art. 30.1 - Aanwijzingsregeling niet-geldelijke betalingen en ontvangsten 2007, art. 1, b).

#### 4.9 Vergelijking begroting met gerealiseerde bedragen

De jaarverslagen van ministeries presenteren een vergelijking van de oorspronkelijke begroting en de gerealiseerde bedragen. IPSAS vereist een extra kolom waarin de definitieve begroting wordt getoond (kasbasis IPSAS, paragraaf 1.9.8) en een toelichting op de verschillen tus-

sen de oorspronkelijke en de definitieve begroting (kasbasis IPSAS, paragraaf 1.9.23) om aan te geven of deze het gevolg zijn van verschuivingen tussen begrotingsposten of van andere factoren. Het jaarverslag van een ministerie bevat een uitleg van de verschillen tussen de oorspronkelijke begroting en de gerealiseerde cijfers. Dat is in overeenstemming met IPSAS dat een uitleg vereist van de verschillen tussen de begroting waarvoor de minister publiekelijk verantwoordelijk wordt gehouden en de gerealiseerde cijfers (kasbasis IPSAS, paragraaf 1.9.8). De definitieve begroting is de herziene begroting na tussentijdse wijzigingen, zoals in de Voorjaarsnota, Miljoenennota en Najaarsnota (CW 2001, art. 14 lid 2a en 2b). De begrotingscijfers na het aannemen van de Slotwet komen hiervoor niet in aanmerking omdat deze gelijk zijn aan de gerealiseerde bedragen. Het aannemen van de Slotwet door het parlement leidt immers tot opheffing van het resterende verschil tussen de begroting, inclusief eerdere wijzigingen daarin aangebracht, en het gerealiseerde bedrag volgens het jaarverslag (CW 2001, art. 14 lid 2c).

#### 4.10 Aansluiting begin- en eindsaldo van liquide middelen

De staat van ontvangsten en uitgaven presenteert de totalen voor ontvangsten en uitgaven, maar deze totalen sluiten niet zichtbaar aan op het begin- en eindsaldo van de liquide middelen. IPSAS vereist een kasstroomoverzicht waarbij begin- en eindsaldo van de liquide middelen aansluiten, samengevat: ontvangsten - betalingen + beginsaldo liquide middelen + koersomrekeningsverschillen = eindsaldo liquide middelen. Het kasstroomoverzicht vormt aldus een brugstaat tussen begin- en eindsaldo. Door de bovengenoemde modificaties van het kasstelsel wordt niet aan deze optelsom voldaan.

#### 4.11 Classificatie van ontvangsten en uitgaven

De Rijksrekening van uitgaven en ontvangsten, opgenomen in het Financieel Jaarverslag van het Rijk, geeft een specificatie van uitgaven naar institutionele eenheid, zoals de koning, de ministeries, en diverse fondsen. Ministeries zelf rubriceren uitgaven veelal ook naar institutionele eenheid. De Comptabiliteitswet maakt verder een onderscheid tussen beleidsartikelen en niet-beleidsartikelen. De doelstellingen van beleid zijn bepalend voor de indeling in beleidsartikelen. De niet-beleidsartikelen bestaan voornamelijk uit Algemeen, Geheim en Nominaal en onvoorzien. De Comptabiliteitswet kent geen rubricering van kasstromen naar operationele activiteiten, investeringsactiviteiten en financieringsactiviteiten, zoals vereist door IPSAS 2 Kasstroomoverzichten. De Comptabiliteitswet heeft vanaf 1929 tot 1976 wel een onderscheid gekend in gewone dienst en kapitaaldienst, later aangeduid als buitengewone dienst (Comptabiliteitswet 1927, art. 2). De bedoeling hiervan was 'tot uitdrukking te brengen, welke uitgaven door andere dan de gewone inkomsten des



Rijks zullen worden bestreden' (Memorie van Toelichting Comptabiliteitswet 1927, 225, ondernummer 3, pagina 12). Onder kapitaaldienst werden opgenomen de investeringen en de financiering daarvan.

#### 4.12 Consolidatie

Binnen de rijksoverheid leveren de agentschappen een eigen jaarrekening op, apart van de jaarrekening van het kerndepartement waaronder zijn ressorteren. Deze agentschappen worden niet geconsolideerd in de jaarrekening van het ministerie, ook al zijn ze daarvan een onderdeel. Een verkorte weergave van hun jaarrekening wordt opgenomen aan het eind van het jaarverslag van het ministerie waaronder zij ressorteren. Daardoor ontstaat geen geïntegreerd totaalbeeld van het gehele ministerie. IPSAS vereist een geconsolideerde jaarrekening (kasbasis IPSAS, paragraaf 1.6). Daarin dient ook het kasstroomoverzicht te worden opgenomen van de baten-lastenagentschappen. Hetzelfde geldt voor andere overheidsinstellingen onder beheer van het ministerie, zoals ZBO's. Zie ook Van Schaik (2008).

#### 4.13 Eliminatie: combineren versus consolideren

Het Financieel Jaarverslag van het Rijk geeft een staat van ontvangsten en een staat van uitgaven (twee afzonderlijke staten). Deze staten sluiten aan op de verantwoordingsstaten van ontvangsten en uitgaven opgenomen in departementale en de niet-departementale jaarverslagen, zoals de jaarverslagen van de koning, de Hoge Colleges van Staat, de staatsschuld en de begrotingsfondsen (CW 2001, art. 61.4). In deze staten worden de onderlinge ontvangsten en uitgaven niet geëlimineerd conform artikel 61, lid 3 van de Comptabiliteitswet 2001: 'De in het Financieel jaarverslag van het Rijk opgenomen rekening van uitgaven en ontvangsten sluit aan op in de departementale en niet-departementale departementale jaarverslagen opgenomen verantwoordingsstaten.' De saldibalans van het Rijk is een optelling van de saldibalansen uit de departementale en niet-departementale jaarverslagen, en de saldibalans van de centrale administratie van 's Rijks Schatkist. De afzonderlijke saldibalansen worden opgeteld en er vindt geen eliminatie plaats van onderlinge schuldverhoudingen. Het Financieel Jaarverslag van het Rijk heeft aldus de aard van een gecombineerde (geaggregeerde) jaarrekening en niet van een geconsolideerde jaarrekening. IPSAS vereist eliminatie van saldi, transacties, ontvangsten en betalingen tussen entiteiten binnen de economische eenheid. Zie kasbasis IPSAS, paragraaf 1.6.16 (a) en Van Schaik (2008).

#### 4.14 Vergelijkende cijfers voorgaand jaar

Een andere afwijking ten opzichte van IPSAS betreft de vergelijkende informatie van het voorgaande jaar. De Rijksrekening van uitgaven en ontvangsten (opgenomen in het Financieel Jaarverslag van het Rijk) en de departementale en niet-departementale verantwoor-

dingsstaten vermelden deze niet. Ook de saldibalans van het Rijk vermeldt geen vergelijkende cijfers van het voorgaande jaar. IPSAS vereist vergelijkende informatie met betrekking tot de voorgaande verslagperiode met betrekking tot alle cijfers, behalve bij een vergelijking tussen de begroting en de gerealiseerde bedragen. Zie kasbasis IPSAS, paragraaf 1.4.16.

## 5 Conclusie

Tussen het verplichtingen-kasstelsel zoals toegepast door het Rijk en de voorschriften voor financiële rapportering op kasbasis in IPSAS bestaan wezenlijke verschillen. Dit blijkt uit de analyse in dit artikel van de verschillen tussen de Comptabiliteitswet en de kasbasis IPSAS en IPSAS 2 Kasstroomoverzichten.

Deze verschillen ontstaan doordat de Comptabiliteitswet een aantal afwijkingen van de kasbasis voorschrijft of toelaat waardoor de gerapporteerde uitgaven in een jaar niet overeenkomen met de betalingen door het Rijk aan derden in dat jaar. Betalingen door het Rijk worden in een eerder jaar, een later jaar of in het geheel niet als uitgave gerapporteerd. Veruit de meeste transacties worden verantwoord op kasbasis, maar andere transacties worden verantwoord volgens het baten-lastenstelsel. Voorbeelden van een baten-lastenverantwoording binnen de jaarverslaggeving door het Rijk zijn de verantwoording van rente en de derdenrekeningen. Deze transacties worden onder IPSAS volgens het baten-lastenstelsel verantwoord op de balans en de staat van baten en lasten, terwijl het kasstroomoverzicht het zuivere kasstelsel volgt.

Het Rijk volgt aldus in zijn jaarverslaggeving een kasstelsel met een unieke set modificaties, waardoor de ontvangsten en uitgaven en het getoonde overschot of tekort niet vergelijkbaar zijn met de jaarrekeningen van andere overheden, noch van overheden die het kasstelsel volgen, noch van overheden die het baten-lastenstelsel volgen, en ook niet van andere overheden die een gemodificeerd kasstelsel toepassen, omdat die deels weer andere modificaties toepassen.

Nu door de financiële crisis de onderlinge afhankelijkheid van overheden binnen Europa sterk is toegenomen, zijn inzichtelijke, onderling vergelijkbare overheidsjaarrekeningen van groter belang dan ooit. Het is daarom aan te bevelen dat het Rijk een kasstroomoverzicht opstelt volgens internationale verslaggevingsregels, dat wil zeggen zonder modificaties van de kasbasis, zodat deze transparant wordt voor diegenen die niet bekend zijn met de unieke verslaggevingsgrondslagen uit de Comptabiliteitswet. Een daarop voortbouwende aanbeveling is een geconsolideerde jaarrekening van het Rijk, inclusief de agentschappen en andere overheidsinstellingen onder beheer van de ministers, opgesteld volgens het baten-lastenstelsel, zodat ook inzicht gegeven wordt in bezittingen en schulden. Een kasstroomoverzicht vormt een wezenlijk onderdeel van een

jaarrekening volgens het baten-lastenstelsel. Er ontstaat daardoor meer transparantie voor de belastingbetaler, de Europese Commissie, andere landen binnen de Europese Unie, rating agencies en voor beleggers in staatsobligaties. Transparantie kan een bijdrage leveren aan vertrouwen, dat op zijn beurt kan bijdragen aan een herstel van financiële stabiliteit in Europa. ■

Prof. dr. F.D.J. van Schaik RA is Deloitte's Global Leader Public Sector Accounting and Auditing en hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Amsterdam en was lid van de IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) van 2006 tot 2011.

## Literatuur

- Bonnema, W. (2004). Het baten-lastenstelsel en de weerzin van de departementen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 78(3), 81-88.
- Budding, G.T., & Schaik, F.D.J. van (2014). Public Sector Accounting in the Netherlands. In: E. Caperchione (2014, forthcoming). *Public sector accounting systems in Europe: the harmonization challenge*. Palgrave.
- Comptabiliteitswet, Wettekst en Memorie van Toelichting. Geraadpleegd op [www.statengeneraaldigitaal.nl](http://www.statengeneraaldigitaal.nl) (tot en met 1994) en [www.overheid.nl](http://www.overheid.nl) (vanaf 1995).
- Dees, M., Budding, G.T., Schaik, F.D.J. van, & Tiel, T.A. van (red.) (2009). *Externe verslaggeving van publieke organisaties*. Den Haag: Sdu Uitgevers.
- Europese Commissie (2013). Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States. *Report from the Commission to the Council and the European Parliament*. 6 maart 2013, Brussel.
- Harun (2007). Obstacles to public sector accounting reform in Indonesia. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 43(3), 365-376.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2014). Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements. New York: International Federation of Accountants, Geraadpleegd op [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org).
- Ministerie van Financiën (2013). Modernisering van de Comptabiliteitswet. Hoofdlijnnotitie. *Brief aan de Tweede Kamer*. 12 juni 2013, Den Haag.
- Schaik, F.D.J. van (2007a). Standaardisering van verslaggeving in de publieke sector. De verslaggevingsregels van gemeenten vergeleken met IPSAS. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 81(10), 462-468.
- Schaik, F.D.J. van (2007b). Nieuwe standaard begrotingsinformatie in jaarrekening. *Controlemagazine*, januari/februari 2007, 30-32.
- Schaik, F.D.J. van (2008). De consolidatiekring van overheden in Nederland. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 82(11), 467-476.
- Schaik, F.D.J. van (2009). Eigen verslaggevingsstelsel voor waterschappen beperkt vergelijkbaarheid. *TPC Tijdschrift voor public governance, audit & control*, 7(3, juni), 35-39.
- Schaik, F.D.J. van, & Manschot, D. (2010). Standaardisering van verslaggeving in de publieke sector. IPSAS vergeleken met de Nederlandse wet en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. *Handboek Accountancy*, oktober 2010, B.1.1245, pp. 1-48.
- Schaik, F.D.J. van, & Haakman, L.P.A. (2012). ESR en IPSAS. Harmonisering van financiële verslaggeving door overheden. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 86(4), 116-122.