

EXTERNE VERSLAGGEVING

Baten-lastenstelsel in de publieke sector

2010-201



Door: drs. P.W.A. Kasteleyn EMFC RC

De regering heeft op Prinsjesdag de Rijksbegroting voor het jaar 2011 gepresenteerd. Een dergelijke begroting is gebaseerd op het kasstelsel. Wat zegt een dergelijke begroting (en wat niet)? Zijn er alternatieven mogelijk voor het kasstelsel?

Verplichtingen-kasstelsel versus baten-lastenstelsel

Binnen de Nederlandse overheid zijn er twee administratieve stelsels van toepassing. Het (verplichtingen-) kasstelsel voor ministeries en het baten-lastenstelsel voor:

- zelfstandige bestuursorganen, zoals agentschappen en onderzoeksinstituten;
- rechtspersonen met een wettelijke taak, zoals scholen, culturele instellingen en politiekorpsen;
- gemeenten en provincies.

Internationaal zijn er vijf landen die hebben gekozen voor een integraal stelsel van baten-lasten, dus voor de totale rijksoverheid: Australië, Denemarken, Nieuw-Zeeland, het Verenigd Koninkrijk en Zwitserland. Er zijn ook landen die hebben gekozen voor een aangepast baten-lastenstelsel. Dit houdt in dat voor begrotingsdoeleinden het kasstelsel wordt gehanteerd, maar voor de verantwoording het baten-lastenstelsel wordt gebruikt.

In een kasstelsel vormt de kas het uitgangspunt. Bij een kasstelsel zijn de ontvangsten en uitgaven in de kas bepalend voor de begrotingen en verantwoordingen. De Nederlandse overheid hanteert een (geïntegreerd) verplichtingen-kasstelsel waarbij de jaargrenzen minder hard zijn. Om ongewenste gedragseffecten te voorkomen mag een deel van de begroting over de jaargrens heen worden geschoven.

Bij een baten-lastenstelsel worden ontvangsten en uitgaven toegerekend aan het tijdvak waarin baten ontstaan en het verbruik van goederen en diensten plaatsvindt. Dit stelsel maakt het mogelijk om alle kosten en opbrengsten af te leiden uit de administratie en

leidt daarmee in beginsel tot een doelmatiger financieel beheer. De toepassing van een baten-lastenstelsel in een publieke omgeving is anders dan bij een bedrijf. Bij een bedrijf staat bijvoorbeeld tegenover de investering in machines nu een omzet in de komende jaren. Bij de overheid is de relatie tussen een investering in een nieuwe weg niet direct te leggen met aanwijsbare toekomstige omzet.

Bijvoorbeeld:

- de overheid koopt nieuwe auto's voor € 5 mln.;
- in het najaar 2010 wordt een contract afgesloten;
- de auto's worden in 2011 uitgeleverd.

Bij een *verplichtingen-kasstelsel* wordt de totale investering in de begroting en rekening van het jaar 2010 verantwoord. Dit is het jaar waarin de verplichting is aangegaan.

Bij een *baten-lastenstelsel* leidt de aankoop tot een investering op de balans van € 5 mln. in 2011 en een afschrijving van € 1 mln. in de daaropvolgende vijf jaar (bij een veronderstelde economische levensduur van vijf jaar).

De belangrijkste voor- en nadelen van een baten-lastensysteem zijn in bijgaande tabel opgesomd (dit betreft de tegenhanger van de na- en voordelen van een kasstelsel):

| Voordelen baten-lasten | Nadeel baten-lasten |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Beter inzicht in de kosten van activiteiten. • Meer in overeenstemming met algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen in het bedrijfsleven. • Duidelijker inzicht in de financiële positie op basis van bezittingen en schulden. • Passend bij een besturingsmodel op basis van geleverde prestaties en resultaten. | <ul style="list-style-type: none"> • Meer mogelijkheden tot manipulatie (waardering, afschrijvingsmethodiek, e.d.). • Complexer dan een kasstelsel. • Voor parlement en ambtenaren levert het minder toegankelijke informatie op. • Minder passend bij een besturingsmodel gebaseerd op beleidsadvisering en -ontwikkeling. |

Staatsbalans

De staatsschuld stijgt € 1.105 per seconde, kopt Elsevier (24-09-2010). Maar wat zegt de staatsschuld eigenlijk in een verplichtingen-kasstelsel? In een balans kijken wij ook niet alleen naar de post '(langlopend) vreemd vermogen'. Bij een normale onderneming gaat het om de activa die daartegenover staan en om de omvang van het eigen vermogen. Op dit moment bevat het financieel jaarverslag van het Rijk een staatsbalans, zoals hierna verkort is weergegeven.

Staatsbalans per ultimo 2009

| Activa | (x € 1 mrd.) | Passiva | |
|-------------------------------|--------------|------------------------|------------|
| Rechten gasreserves | 87 | Staatsvermogen | -19 |
| Materiële vaste activa | 78 | Vreemd vermogen | 351 |
| Staatsdeelnemingen | 67 | | |
| Overige activa en vorderingen | 100 | | |
| Totaal | 332 | Totaal schulden | 332 |

Niet schrikken, maar Nederland heeft een negatief eigen vermogen en is dus volgens onze staatsbalans technisch failliet. Zowel aan de activa- als passivazijde roept deze staatsbalans vragen op:

1. Zijn alle niet-financiële activa in de balans verwerkt?
 Investerings in onderwijs verdienen zich in de toekomst terug met extra belastingopbrengsten. Deze investeringen zijn niet verwerkt. Evenmin is de vraag of alle 'dochterondernemingen', zoals agentschappen en onderwijsinstellingen in de balans zijn verwerkt.
2. Op welke wijze zijn de materiële vaste activa geëvalueerd?
 De waardering is in veel gevallen op historische kostprijs verminderd met de cumulatieve afschrijving. De actuele waarde van veel activa zal in veel gevallen aanmerkelijk hoger zijn.
3. Waarom zijn er geen voorzieningen opgenomen?
 Te denken valt hier aan voorzieningen voor toekomstige AOW-uitgaven, toekomstige kosten voor de schoonmaak van vervuilde grond en de opslag van kernafval, toekomstige kosten voor CO₂-reductie, enz.
4. Wie heeft het vreemd vermogen verstrekt?
 In veel gevallen kopen Nederlanders de staatsobligaties. De staatsschuld kan worden beschouwd als een lening aan een gelieerde partij, die wij geconsolideerd zouden mogen elimineren.
5. Wat is de functie van het eigen vermogen bij de rijksoverheid?
 Normaliter onderscheiden wij een bufferfunctie en een financieringsfunctie bij Eigen Vermogen. Een bufferfunctie is niet nodig, want een overheid kan niet failliet gaan. Een financieringsfunctie is ook niet relevant, want bij een omvangrijke 'onderneming' als de overheid mag van een ideaalcomplex worden uitgegaan, waarvoor geen vermogensopbouw noodzakelijk is.

Invoering

De invoering van een baten-lastenstelsel is lastiger dan het lijkt. Het vergt de invoering van vernieuwde informatiesystemen, de waardering van activa, de training van personeel en een goede kennis van verslaggevingsregels. Voor de hand ligt de toepassing van de International Financial Reporting Standards (IFRS) of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). In de praktijk gebruiken landen verschillende standaarden die vaak nog op maat gemaakt worden voor eigen gebruik. Internationale onderlinge vergelijking zal dus nog wel even op zich laten wachten.

Niet schrikken, maar Nederland heeft een negatief eigen vermogen en is dus volgens onze staatsbalans technisch failliet

Bij de overheidssectoren waar het baten-lastenstelsel gemeengoed is, zijn de verslaggevingsregels ook verre van uniform. Ieder ministerie waaronder de verslaggevende eenheid opereert, heeft een eigen informatiebehoefte waaraan de rapportage moet voldoen. Daarmee is benchmarking van jaarrekeningen tussen de verschillende sectoren moeilijk, laat staan een optelling of consolidatie van jaarrekeningen. Ook hierbij zou het behulpzaam zijn algemeen aanvaarde richtlijnen zoals IFRS of IPSAS als uitgangspunt te nemen, onder regie van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ). Voor diverse instellingen heeft de RJ inmiddels richtlijnen opgesteld, zoals richtlijn 660 voor onderwijsinstellingen.

De kosten van een rijksbrede invoering van een baten en lastenstelsel zijn aanzienlijk. Minister De Jager van Financiën becijfert de eenmalige kosten op € 129 mln. à € 261 mln. De structurele kosten worden geschat tussen € 13 mln. en € 28 mln. Het aanvankelijke enthousiasme voor de invoering van een integraal baten-lastenstelsel is verdwenen. Ervaringen in het buitenland zijn niet onverdeeld positief en de toegevoegde waarde wordt (helaas) als beperkt beschouwd. □