



Evaluatie verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2022

Gebruikersbehoefte centraal

Versie 1.0

Datum 3 juni 2022
Status Definitief

Colofon

Titel Evaluatie verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2022

Bijlagen 1

Inlichtingen **Directie Begrotingszaken**

Inhoud

1	AANLEIDING EN OPZET EVALUATIE	7
1.1	AANLEIDING	7
1.2	OPZET EN AANPAK EVALUATIE VERSLAGGEVINGSSTELSEL.....	7
1.3	SCOPE EVALUATIE EN SAMENHANG OVERIGE ONTWIKKELINGEN	8
2	VERSLAGGEVINGSSTELSLS VERKLAARD	9
2.1	INLEIDING	9
2.2	VERSCHILLENDE STELSLS VERKLAARD	9
2.2.1	<i>Kasstelsel</i>	9
2.2.2	<i>Verplichtingenstelsel</i>	9
2.2.3	<i>Kas-verplichtingenstelsel (KV-stelsel)</i>	9
2.2.4	<i>Baten-lastenstelsel (BLS)</i>	9
2.3	VERSCHILLEN TUSSEN DE STELSLS	10
2.4	NATIONALE EN INTERNATIONALE VERSLAGGEVINGSSTANDAARDEN	10
2.5	HYBRIDE VERSLAGGEVINGSSTELSEL RIJKSOVERHEID	11
2.6	INTERNATIONALE ONTWIKKELINGEN	13
2.7	VERSCHIL TUSSEN BEGROTING EN VERANTWOORDING.....	14
2.8	STELSEL TER ONDERSTEUNING VAN OORDEELS- EN BESLUITVORMING GEBRUIKERS	15
3	GEBRUIKERSBEHOEFTE CENTRAAL	16
3.1	INLEIDING	16
3.2	GEBRUIKERSBEHOEFTE	16
3.3	AANDACHTSGEBIEDEN VERSLAGGEVINGSSTELSEL	17
3.3.1	<i>Informatievoorziening omtrent investeringsprojecten / bezittingen</i>	17
3.3.2	<i>Informatievoorziening omtrent toekomstige financiële risico's</i>	19
3.4	OVERIGE ONDERKENDE AANDACHTSGEBIEDEN.....	19
3.4.1	<i>Eenduidigheid, transparantie en begrijpelijkheid</i>	19
3.4.2	<i>Dialogoog over gebruikersbehoefte</i>	20
3.4.3	<i>Kosten en werkdruk</i>	20
3.4.4	<i>Harmonisatie financiële informatievoorziening en -systemen</i>	21
4	AANBEVELINGEN VERBETERING VERSLAGGEVINGSSTELSEL EN FINANCIËLE INFORMATIEVOORZIENING	22
4.1	INLEIDING	22
4.2	STAPSGEWIJZE AANPAK.....	22
4.2.1	<i>Stap 1 – verbeteren informatie(-voorziening) toekomstige financiële risico's</i>	22
4.2.2	<i>Stap 2 – verbeteren financiële informatie(-voorziening) investeringsprojecten / bezittingen</i>	22
4.3	OVERIGE VERBETERINGEN	24
4.3.1	<i>Verhogen uniformiteit financiële informatie(-voorziening)</i>	24
4.3.2	<i>Uitgangspunten inzet begrotingsinstrumenten</i>	24
4.3.3	<i>Dialogoog gebruikersbehoefte</i>	24
	BIJLAGE 1 – INZET BEGROTINGSINSTRUMENTEN T.B.V. CREËREN VAN ZEKERHEID OVER MEERJARIGE BESCHIKBAARHEID.....	26

1 Aanleiding en opzet evaluatie

1.1 Aanleiding

In de kabinetsreactie¹ op het eindrapport van de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel Rijksoverheid (AVRo) uit 2018 is aangegeven dat het functioneren van het verslaggevingsstelsel van de Nederlandse rijksoverheid over het algemeen op orde is, maar dat er tevens aanleiding is om in de komende jaren stappen te zetten om het verslaggevingsstelsel verder te verbeteren en harmoniseren. In deze kabinetsreactie is aangekondigd dat met een tussentijdse evaluatie onderzocht diende te worden welke eventuele verdere stappen in de richting van een pragmatisch vormgegeven baten-lastenstelsel noodzakelijk zijn. De evaluatie is in de tweede helft van 2021 en het eerste kwartaal van 2022 uitgevoerd.

1.2 Opzet en aanpak evaluatie verslaggevingsstelsel

De afgelopen periode is – in lijn met het advies van de AVRo en de kabinetsreactie – onderzocht op welke wijze het huidige verslaggevingsstelsel verder kan worden verbeterd en geharmoniseerd. Centrale vraag hierbij was wat er, mede in de context van relevante nationale en internationale ontwikkelingen, nog nodig is aan eventuele verdere stappen in de richting van een pragmatisch vormgegeven baten-lastenstelsel. Om deze centrale vraag te beantwoorden is de afgelopen periode onderzocht welke stappen gezet kunnen worden. Dit onderzoek kan worden opgedeeld in vier delen:

1. Gebruikersbehoefte – Zoals ook is gemeld in de onderzoeksopzet² staat in deze evaluatie de informatiebehoefte van de verschillende gebruikers centraal. Hierbij is met name gekeken naar de informatiebehoefte van twee belangrijke gebruikersgroepen, te weten het parlement en de overheid zelf.
2. Bezittingen – Onderzocht is of en in welke mate een aanpassing van het verslaggevingsstelsel kan bijdragen aan betere informatievoorziening rondom bezittingen. Dit is onder andere gedaan op basis van de ervaringen die zijn opgedaan met de investeringspilots. De afgelopen periode zijn vier zogenaamde investeringspilots bij de Ministeries van Defensie en Infrastructuur en Waterstaat uitgevoerd, mede op basis van adviezen van de Rapporteurs Sneller en Snels³. Hierin is onderzocht of aanvullende baten-lasteninformatie de oordeelsvorming van het Parlement ondersteunt. Ook zijn in dit deel van het onderzoek de aanbevelingen van het rapport van de Algemene Rekenkamer 'Zicht op Rijksbezit betrokken'.
3. Begrotingsinstrumenten – Binnen het huidige verslaggevingsstelsel zijn verschillende begrotingsinstrumenten beschikbaar om zekerheid te creëren over meerjarige beschikbaarheid (o.a. fondsen, reserves, eindejaarsmarges). Over het gebruik en de voorwaarden van deze instrumenten bestaat al langer onduidelijkheid.
4. Overig onderzoek – Naast bovengenoemde onderwerpen is gekeken welke overige trends en ontwikkelingen, zowel nationaal als internationaal spelen.

¹ Brief aan de Tweede Kamer, 31 865 nr. 107, 23 februari 2018

² Brief aan de Tweede Kamer, 31 865 nr. 189, inzake onderzoeksopzet Evaluatie Verslaggevingsstelsel Rijksoverheid, 18 mei 2021

³ Bijlage bij brief aan de Tweede Kamer, 31 865 nr. 125, inzake verslag rapporteurs verslaggevingsstelsel rijksoverheid, 14 december 2018

In hoofdstuk 2 wordt enige algemene achtergrondinformatie gegeven over het verslaggevingsstelsel en worden enkele (internationale) ontwikkelingen geschetst. In hoofdstuk 3 worden de onderkende aandachtgebieden beschreven die uit de evaluatie naar voren zijn gekomen. Ten slotte worden in hoofdstuk 4 verschillende verbetervoorstellen gedaan.

1.3 Scope evaluatie en samenhang overige ontwikkelingen

Centrale vraag van deze evaluatie is welke stappen gezet kunnen worden om het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid verder te verbeteren en te harmoniseren. Hierbij is bezien of en op welke wijze het aanpassen van het verslaggevingsstelsel de oordeels- en besluitvorming van de gebruikers kan ondersteunen.

De evaluatie focust zich op de *financiële* informatie(-voorziening) van de rijksoverheid. Hierbij wordt onderkend dat momenteel verschillende ontwikkelingen lopen die juist betrekking hebben op het verkrijgen van een duidelijkere verbinding tussen beleid, instrumenten, resultaten en budget. Als voorbeeld kan worden gedacht aan het betrekken van Brede Welvaart in het begrotingsproces en het gebruik van artikel 3.1 CW. Zoals is toegezegd in de kamerbrief over de evaluatie van de Comptabiliteitswet⁴ zal in de loop van 2023 een hoofdlijnennotitie worden opgesteld waarin de verschillende ontwikkelingen van de diverse onderdelen van het comptabele bestel inzichtelijk worden gemaakt. Tevens wordt hierin aangegeven welke eventuele aanvullende acties nodig zijn.

Ten slotte is binnen de evaluatie ruimte gelaten om verbetervoorstellen aan te dragen die niet direct het verslaggevingsstelsel raken, maar meer in algemene zin zien op het verbeteren van de financiële informatievoorziening. Hierbij kan worden gedacht aan het verbeteren van de gebruiksvriendelijkheid, toegankelijkheid en transparantie van de financiële informatievoorziening of het gebruik van verschillende begrotingsinstrumenten.

⁴ Brief aan de Tweede Kamer, 33 670 nr. 14, inzake reactie op verzoek commissie over betrokkenheid Kamer en aandachtspunten bij evaluatie Comptabiliteitswet en opvolging toezegging rond een eventuele Operatie Comptabel Bestel 2.0, 13 april 2022

2 Verslaggevingsstelsels verklaard

2.1 Inleiding

Hieronder wordt toegelicht wat een verslaggevingsstelsel is, welke er zijn, wat de belangrijkste eigenschappen en verschillen zijn, welk stelsel de Nederlandse rijksoverheid momenteel hanteert en wat de internationale ontwikkelingen zijn.

2.2 Verschillende stelsels verklaard

Een verslaggevingsstelsel is het geheel aan regels en principes dat betrekking heeft op de wijze van administreren van financiële transacties ten behoeve van de financiële verslaggeving (begroting en verantwoording). Andere benamingen van een verslaggevingsstelsel zijn financieel-administratieve stelsel of boekhoudstelsel. Over het algemeen wordt onderscheid gemaakt tussen twee soorten verslaggevingsstelsels, een kasstelsel en een baten-lastenstelsel. Beide stelsels worden gebruikt, zowel in de private als publieke sector. In de praktijk zijn ook stelsels zichtbaar die elementen van beide stelsels in zich herbergen.

2.2.1 *Kasstelsel*

Het kasstelsel is een boekhoudkundig stelsel dat primair uitgaven en ontvangsten registreert en verantwoordt. 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). Een kasstelsel kan in essentie worden vergeleken met een ouderwets huishoudboekje. Binnen een kasstelsel wordt over het algemeen gekeken naar de uitgaven of ontvangsten van één jaar.

2.2.2 *Verplichtingenstelsel*

Een verplichtingenstelsel is een boekhoudkundig stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de in dat jaar aangegane of ontstane financiële verplichtingen die tot kasuitgaven leiden of kunnen leiden. In plaats van de registratie van de kasuitgaven of kasontvangsten uit een kasstelsel ziet een verplichtingenstelsel op de registratie van financiële verplichtingen. Financiële verplichtingen zijn de verplichtingen ten opzichte van een wederpartij die op een later moment tot betaling (kasuitgaven) leiden; dit zijn onvoorwaardelijke financiële verplichtingen, die – als de wederpartij zijn verplichtingen is nagekomen – uiteindelijk volledig tot betaling zullen komen.

2.2.3 *Kas-verplichtingenstelsel (KV-stelsel)*

Tevens is een combinatie van bovenstaande twee stelsels mogelijk, het zogenaamde kas-verplichtingen of verplichtingen-kasstelsel. In dit stelsel worden zowel de verplichtingen als de kasuitgaven aangegeven. Dit biedt het parlement onder andere zicht op welk deel van de op de begroting uitgetrokken bedragen al daadwerkelijk verplichtingen zijn aangegaan. Een kas-verplichtingenstelsel is dus de combinatie van het verplichtingenstelsel en het kasstelsel waarin de kasuitgaven en de financiële verplichtingen geïntegreerd worden geadmistreerd.

2.2.4 *Baten-lastenstelsel (BLS)*

Een baten-lastenstelsel is een boekhoudkundig stelsel waarin kosten en opbrengsten worden toegerekend aan de periode waarin de prestaties en/of producten worden geleverd. Hier ligt het belangrijkste verschil met een kasstelsel. In de baten-lastenstelsel worden kosten toegerekend aan het jaar waarop ze daadwerkelijk

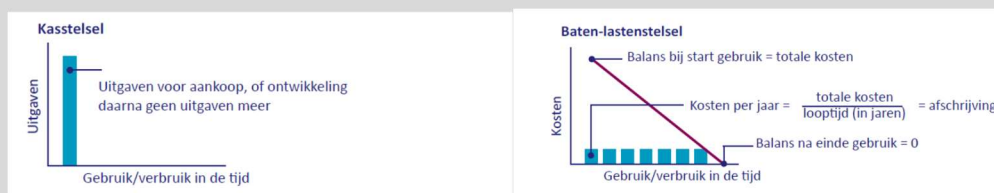
betrekking hebben, niet aan het jaar waarin de daadwerkelijke kasuitgave wordt gedaan. Een baten-lastenstelsel brengt de omvang en de samenstelling van het vermogen en het resultaat schematisch in beeld, dit in tegenstelling tot een kasstelsel. Kenmerkende overzichten zijn de staat van baten en lasten, de balans en in veel gevallen een kasstroomoverzicht.

2.3 Verschillen tussen de stelsels

Verschil tussen beide stelsels is met name te zien wanneer de kosten en kasuitgaven niet toegerekend kunnen worden aan dezelfde periode. Dit is bijvoorbeeld het geval bij investeringsprojecten waarbij de kasuitgaven in één jaar worden gedaan, maar de kosten toegerekend kunnen worden aan de levensduur van diezelfde investering. In het oorspronkelijke rapport van de AVRo stond dit toegelicht met onderstaand voorbeeld.

Verschil kasstelsel en baten-lastenstelsel⁵

De verschillen tussen beide stelsels kunnen worden geduid met een vereenvoudigd voorbeeld van de vervanging van een brug. De nieuwe brug gaat 80 jaar mee. Volgens het kasstelsel wordt de aankoop van een brug in de administratie geregistreerd op het moment dat de aannemer wordt betaald. Wanneer die brug in één keer wordt betaald, staat het totale bedrag dat jaar in de financiële verantwoording als uitgave. In de 80 jaren daarna komt de aankoop niet meer in de begroting of verantwoording voor.



Ook in een baten-lastenstelsel wordt de brug in één keer betaald en wordt deze betaling geregistreerd. Echter, op basis van het baten-lastenstelsel wordt elk jaar de waardedaling als gevolg van gebruik van de brug tot uitdrukking gebracht door een deel van het aankoopbedrag van de brug als kosten aan te merken: de afschrijving. Daarvoor moeten aannames worden gedaan. In dit voorbeeld is gemakshalve uitgegaan van waardering tegen historische kostprijs en een lineaire afschrijving zonder restwaarde. De afschrijving is dan 80 jaar lang 1/80e deel van het aankoopbedrag. In een baten-lastenstelsel blijft de brug zo gedurende de verwachte levensduur in beeld, als activum op de balans en via de jaarlijkse afschrijvingskosten in de exploitatierekening. Over de gehele levensduur van het project zijn de kosten (in het BLS) en de uitgaven (in het kasstelsel) gelijk aan elkaar. Wel biedt het baten-lastenstelsel relatief meer intra-comptabel inzicht in de kosten van het gebruik/verbruik gedurende de levensduur van een investering en draagt zo bij aan betere informatie ten behoeve van besluitvorming. Daar staat tegenover dat het kasstelsel beter aansluit bij het budgetrecht van de Kamer.

2.4 Nationale en internationale verslaggevingsstandaarden

Er zijn zowel voor de publieke als private sector verschillende verslaggevingsstandaarden ontwikkeld. Voor de private sector wordt in Nederland met name gebruik gemaakt van Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en EU-International Financial Reporting Standards (IFRS). Zo zijn beursgenoteerde

⁵ Uit eindrapport Adviescommissie Verslaggevingsstelsel Rijksoverheid, 2017

bedrijven verplicht de geconsolideerde jaarrekening op te maken volgens de eisen van de IFRS.

Ook voor de publieke sector zijn verschillende standaarden ontwikkeld, waarvan de bekendste de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Veel landen maken voor de publieke sector gebruik van een eigen ontwikkelde nationale standaard, die in de meeste gevallen ofwel gebaseerd zijn op één van de internationale verslaggevingsstandaarden (met name IPSAS) of op de nationale regels die gelden voor het bedrijfsleven (een landelijk equivalent van Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek).

European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)

Sinds 2013 heeft de Europese commissie ingezet om te komen tot een eigen verslaggevingsstandaard, de *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS). Doel van deze standaard is het bevorderen van de transparantie en vergelijkbaarheid van de publieke accounting informatie van en tussen de lidstaten. Met dit programma wordt tevens beoogd om ervaringen tussen de lidstaten uit te wisselen en om (technische) ondersteuning te bieden aan landen die vraagstukken hebben op het gebied van publieke accounting. In 2018 is het onderwerp voor het laatst in de ECOFIN besproken⁶, waarbij onder andere is aangegeven dat er aandacht dient te zijn voor de impact (kosten) van aanpassingen van verslaggevingsstandaarden en dat ruimte dient te zijn voor lokale en regionale belangen. Vanaf 2018 is het onderwerp EPSAS niet langer op de agenda van de ECOFIN verschenen, mede omdat andere onderwerpen belangrijker waren (COVID-19 en de hieraan gerelateerde herstelprogramma's), maar ook de vraag of de vanuit de Europese commissie een dergelijke verslaggevingsstandaard kan worden voorgeschreven (vanuit het subsidiariteitsbeginsel). Vooralsnog ligt de invoering van een Europese verslaggevingsstandaard voor alle lidstaten (EPSAS) niet in de lijn der verwachting. Het Ministerie van Financiën neemt deel in de EPSAS werkgroep en blijft de ontwikkelingen volgen.

Decentrale overheden binnen Nederland (gemeenten, provincies en waterschappen) maken gebruik van een eigen standaard (Besluit Begroting en Verantwoording) gebaseerd op een baten-lastenstelsel. Voor de kas-verplichtingenstelsel van de rijksoverheid zijn de regels opgenomen in de rijksbegrotingsvoorschriften. Voor agentschappen – die gebruik maken van een baten-lastenstelsel – wordt aangesloten bij de Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, waarbij voor sommige artikelen een uitzondering is verleend. Dat is – in iets afwijkende vorm – ook het geval voor zelfstandige bestuursorganen.

2.5 Hybride verslaggevingsstelsel Rijksoverheid

Momenteel maakt de rijksoverheid gebruik van een zogenaamd hybride verslaggevingsstelsel. Dit houdt in dat de ministeries gebruik maken van een kas-verplichtingenstelsel en dat agentschappen (specifieke uitvoeringsorganisaties die onder de ministeries vallen) gebruik maken van een baten-lastenstelsel.

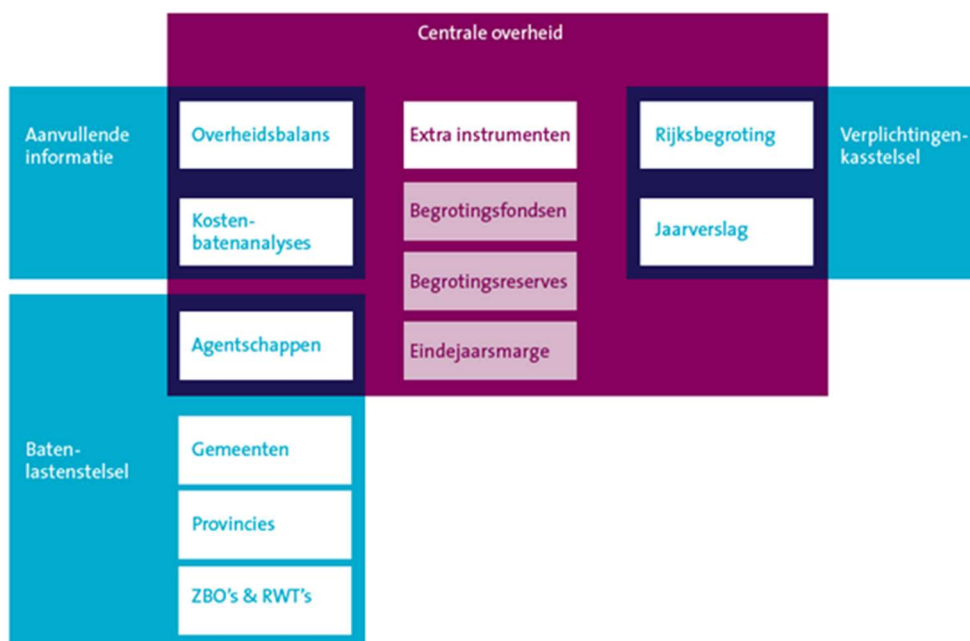
De reden om voor agentschappen in de jaren '90 over te gaan naar een baten-lastenstelsel was de ambitie om het financiële beheer van de overheid meer doelmatiger, doeltreffender en slagvaardiger te maken (uitgangspunten van het *New Public Management*). Doel was om – meer dan in het verleden – te sturen op resultaat en dat door het introduceren van extra prikkels (marktwerking) de

⁶ ECOFIN Council Conclusion on EU Statistics, 6 november 2018

doelmatigheid en doeltreffendheid van het overheidsbeleid zou worden verbeterd. Een baten-lastenstelsel zou de hiervoor benodigde besturingsfilosofie, die gekenmerkt was door integraal management, centrale sturing op hoofdlijnen en beleidsvorming en beheer op basis van bedrijfseconomische beginselen, beter ondersteunen dan een kas-verplichtingenstelsel. Veel andere (Angelsaksische) landen zijn ook in deze periode (periode 1990-2010) overgestapt naar een baten-lastenstelsel.

In 2007/2008 is onderzocht of ook de gehele rijksoverheid over zou moeten stappen op een baten-lastenstelsel. Op basis van ervaringen binnen een pilot bij het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV) werd destijds geconcludeerd⁷ dat 'het niet nodig is om daarvoor over te gaan tot een integrale invoering van het BLS. Een integrale invoering van het BLS brengt te hoge implementatiekosten en teveel administratieve lasten met zich mee'. De conclusie was destijds dat de onderkende verbeteringen ook binnen het kas-verplichtingenstelsel kunnen worden gerealiseerd. Hiervoor zijn ook destijds verschillende aanvullende rapportage en begrotingsinstrumenten geïntroduceerd.

Indien een begrote uitgave niet binnen het jaar wordt gerealiseerd, bijvoorbeeld door een vertraging van een (investerings-)project, valt in een kas-verplichtingenstelsel het geld vrij 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. Om dit te ondervangen zijn verschillende instrumenten geïntroduceerd om dit te ondervangen. Zo hanteert de rijksoverheid begrotingsreserves, fondsen, kasschuiven en eindejaarsmarges. In onderstaande figuur⁸ is de wijze waarop het



⁷ Brief aan de Tweede Kamer, 28 737 nr. 17, inzake evaluatie van het baten-lastenmodel, d.d. 26 september 2008

⁸ Uit het eindrapport Adviescommissie Verslaggevingsstelsel Rijksoverheid, 2017

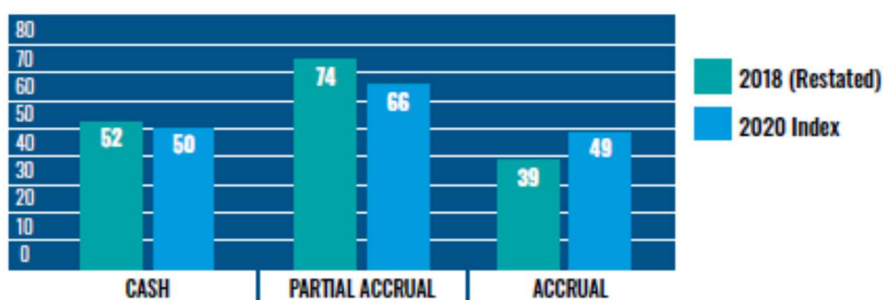
huidige hybride verslaggevingsstelsel, inclusief aanvullende begrotingsinstrumenten, weergegeven.

De Algemene Rekenkamer adviseerde in het onderzoek naar begrotingsreserves uit 2016⁹ om te bezien 'of een rijksbrede toevoeging van een baten-lastenboekhouding aan een strakke verplichtingen-kasboekhouding wellicht een optie is'. Deze aanbeveling leidde tot het instellen van de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel Rijksoverheid (AVRo). Deze commissie zag voldoende aanleiding om het verslaggevingsstelsel verder te ontwikkelen. In het eindrapport werd gesteld dat 'het huidige stelsel momenteel niet alle relevante financiële informatie oplevert, op onderdelen een gebrek aan samenhang en eenduidigheid vertoont én in belangrijke mate afwijkt van de stelsels die gehanteerd worden door medeoverheden en andere landen'. In dat licht achtte de Adviescommissie het zetten van vervolgstappen opportuun. In de kabinetsreactie op dit rapport is aangegeven dat met een evaluatie onderzocht diende te worden wat nog nodig is aan eventuele verdere stappen in de richting van een pragmatisch vormgegeven baten-lastenstelsel.

Ten slotte heeft de Studiegroep Begrotingsruimte (SBR) in 2020 advies uitgebracht over de inrichting van het verslaggevingsstelsel¹⁰. Kern van het advies is dat de toegevoegde waarde van baten-lasteninformatie voor het grootste deel van de overheidsuitgaven beperkt is. Reden is dan wel omdat kosten en uitgaven in de tijd gelijklopen (bijvoorbeeld voor salariskosten en uitkeringen), dan wel dat veel van de (kas-)uitgaven vanuit de rijksoverheid worden overgeheveld naar bijvoorbeeld de decentrale overheden of onderwijsinstellingen. De verantwoording van deze middelen geschiedt vervolgens door de overheden of organisaties die deze middelen ontvangen (op basis van baten-lasten). In het rapport van de SBR werd dat mogelijk voor een deel van de overheidsuitgaven aanvullende baten-lasteninformatie van meerwaarde kan zijn (o.a. investeringsuitgaven IenW en Defensie). Hiervoor werd geadviseerd om de uitkomst van de investeringspilots (zie hoofdstuk 3.3) af te wachten voordat een keuze zou worden gemaakt.

2.6 Internationale ontwikkelingen

Er wordt periodiek onderzoek gedaan naar de ontwikkelingen in de verslaggevingsstelsels van verschillende landen. In 2020 heeft het *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA)¹¹ de verantwoording van 165 centrale overheden onderzocht. Uit dit onderzoek komt naar voren dat het gebruik van baten-lasteninformatie is toegenomen. Ten opzichte van 2018 is een verschuiving zichtbaar van het gebruik van een kasstelsel, naar een gedeeltelijk baten-lastenstelsel en volledig baten-lastenstelsel (zie onderstaande tabel uit rapport CIPFA).



van geld

als begrotingsinstrument, 22 maart 2016

¹⁰ Rapport 16^e Studiegroep Begrotingsruimte, 12 oktober 2020

¹¹ International Public Sector Financial Accountability Index: 2020

De Nederlandse rijksoverheid valt in dit overzicht onder *cash*¹². Bij deze indeling wordt er geen rekening mee gehouden dat specifieke onderdelen van de Nederlandse rijksoverheid (agentschappen) gebruik maken van een baten-lastenstelsel.

Internationale aandacht voor gebruikersperspectief¹³

Zichtbaar is dat in verschillende landen de vraag van gebruikersperspectief meer centraal is komen te staan bij het bepalen welke verslaggevingsregels worden gebruikt. Zo heeft het *Korea Institute of Public Finance* in 2021 een landenstudie uitgevoerd naar het *gebruik* van baten-lasteninformatie binnen zes landen (Oostenrijk, Zwitserland, Australië, Nieuw-Zeeland, Canada en het VK). Ook was gebruikersperspectief één van de agendaonderwerpen tijdens de bijeenkomst van de OECD in Parijs op 15 en 16 maart jl.¹⁴, waar verschillende landen hebben gepresenteerd wat zij onderkennen als aandachtsgebieden vanuit gebruikersoptiek (o.a. Oostenrijk en de VK). Uit deze onderzoeken en presentaties komt onder andere naar voren dat het gebruik van baten-lasteninformatie zich met name richt op de domeinen van bezittingen/schulden en financiële risico's, maar ook dat de behoefte vanuit de parlementen nog voornamelijk is gericht op kasinformatie.

Ten slotte is het relevant te onderkennen dat in toenemende mate wordt gewerkt met een zogenaamde *chart of accounts*. Een *chart of accounts* (soms ook aangeduid als een gestandaardiseerd grootboekrekening) is een methodiek om financiële informatie te uniformeren door het definiëren en categoriseren van de verschillende financiële transacties.

2.7

Verschil tussen begroting en verantwoording

Het bovenstaande internationale overzicht geeft aan welke verslaggevingsgrondslag wordt gebruikt voor de *verantwoording*. De meeste landen die gebruik maken van een baten-lastenstelsel voor de verantwoording hebben de *begroting* ingericht op basis van het kasstelsel. Reden is dat een kasstelsel beter aansluit bij het autorisatierecht van de parlementen. Wanneer de begroting en verantwoording worden ingericht op basis van verschillende grondslagen, dient in de verantwoording een vertaaltabel te worden opgenomen waarin duidelijk wordt of de begrote uitgaven ook daadwerkelijk zijn gedaan¹⁵.

In het eindrapport van de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel Rijksoverheid werd aangegeven dat voor 'wat betreft de baten-lasteninformatie aan de begrotingskant diverse opties openstaan, elk met voor- en nadelen. Daarbij geldt als randvoorwaarde dat het voor een adequate begrotingsbeheersing noodzakelijk is om

¹² In eerdere overzichten werd onderscheid gemaakt tussen vier categorieën (*cash*, *modified cash*, *modified accrual* en *accrual accounting*), waarbij Nederland in de categorie *modified cash* werd geplaatst omdat het ook een verplichtingenadministratie heeft.

¹³ Zie voor nadere informatie over gebruikersperspectief ook: van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 478-495.

¹⁴ OECD, 22nd Annual Meeting of the Working Party on Financial Management and Reporting, 15 en 16 maart 2022, Parijs

¹⁵ Zie ook Schaik, F.D.J. van (2021): Reconciliation of budgeting and accounting, *Public Money & Management*

ook te kunnen blijven sturen op kas om zo binnen het uitgavenkader en de EMU-normen te blijven’.

2.8 Stelsel ter ondersteuning van oordeels- en besluitvorming gebruikers

De keuze voor het verslaggevingsstelsel dient primair te worden gemaakt op basis van de afweging of de informatie uit het stelsel de oordeels- en besluitvorming van de gebruikers ondersteunt. Dit is namelijk het primaire doel van een verslaggevingsstelsel. Het stelsel is derhalve geen doel in zichzelf. Zo staat dit ook verwoord in het handboek van de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)¹⁶:

2.1 The objectives of financial reporting by public sector entities are to provide information about the entity that is useful for the users of General Purpose Financial Reports for accountability purposes and decision-making purposes.

2.2 Financial reporting is not an end in itself. Its purpose is to provide information useful for users of General Purpose Financial Reports. The objectives of financial reporting are therefore determined by reference to the users of General Purpose Financial Reports, and their information needs.

Mede vanuit deze overweging is voor deze evaluatie gekozen om de gebruikersbehoefte centraal te stellen (zie hoofdstuk 3).

¹⁶ Zie ook IPSASB handboek volume 1 – objectives of financial reporting

3 Gebruikersbehoefte centraal

3.1 Inleiding

Een verslaggevingsstelsel heeft als primair doel de oordeels- en besluitvorming van de gebruikers te ondersteunen. Belangrijke vraag bij de inrichting van het verslaggevingsstelsel is wat de financiële informatiebehoefte is van de verschillende gebruikers. Deze vraag is de afgelopen periode onderzocht voor de twee belangrijkste gebruikers (het parlement en de rijksoverheid¹⁷).

Betrokkenheid gebruikers evaluatie

Zoveel als mogelijk zijn deze gebruikers betrokken bij deze evaluatie. Zo zijn interviews gehouden met de verschillende gebruikers binnen de overheid. Hierbij zijn zowel gebruikers bij de beleidsdepartementen geïnterviewd als bij verschillende uitvoeringsorganisaties, waaronder de gebruikers bij kapitaalintensieve overheidsorganisaties en gebruikers van rijksbrede informatie. Voor wat betreft de Tweede Kamer zijn de hiervoor aangestelde rapporteurs verslaggevingsstelsel / kwaliteit begrotings- en verantwoordingsstukken (de leden Sneller en Inge van Dijk) in de gelegenheid gesteld om input aan te leveren met betrekking tot de gebruikersbehoefte van de Tweede Kamer¹⁸. Ook is ervoor gekozen om bij de samenstelling van de – voor deze evaluatie opgerichte – klankbordgroep zoveel als mogelijk verschillende gebruikersperspectieven te betrekken.

3.2 Gebruikersbehoefte

De eerste gebruikersgroep van financiële informatie is het parlement (de volksvertegenwoordiging). In de evaluatie is onderzocht in hoeverre de financiële informatievoorziening in voldoende mate ondersteunend is aan het samenstel van parlementaire rechten op het gebied van de Rijksbegroting, het zogenaamde budgetrecht. Het gaat hierbij zowel over de informatie, die noodzakelijk is voor de goedkeuring van begrotingswetten, als de verantwoording van de ontvangsten en de uitgaven van het Rijk (Grondwet artikel 105).

De tweede gebruikersgroep van financiële informatie is de rijksoverheid zelf. De financiële informatie ondersteunt de gebruikers bij de interne besluitvorming, besturing en beheersing. Het betreft zowel gebruikers van de verschillende departementen, inclusief de hieronder ressorterende overheidsorganisaties, als gebruikers binnen de overheid die behoefte hebben aan rijksbrede informatie (informatie afkomstig uit de verschillende financiële administraties van de departementen en overheidsorganisaties). Vanuit het onderzoek naar de behoefte van financiële informatie van de twee gebruikersgroepen zijn twee aandachtsgebieden naar voren gekomen die direct te relateren zijn aan de inrichting van het verslaggevingsstelsel. Bovendien zijn in het onderzoek ook nog

¹⁷ Naast deze twee gebruikers zijn nog andere gebruikers te onderkennen. Hierbij kan worden gedacht aan de media, de wetenschap, individuele of groeperingen van burgers, bedrijven of belangenbehartigers, maar ook internationale organisaties. Gelet op de diversiteit van deze gebruikers is het niet mogelijk om voor deze groep te komen tot algemene aandachtsgebieden. Zie voor nadere informatie over deze gebruikersgroepen voor publieke verantwoording ook Faber, A. S. C., & Budding, G. (2018). *Innovatie in Publieke Verantwoording: Eindrapportage 2017*. Vrije Universiteit Amsterdam.

¹⁸ Brief aan de Minister van Financiën, 2022Z08251/2022D16644, inzake inbreng rapporteurs t.b.v. evaluatie verslaggevingsstelsel rijksoverheid, 22 april 2022

verschillende andere aandachtsgebieden naar voren gekomen die betrekking hebben op de financiële informatievoorziening in meer brede zin.

3.3 Aandachtsgebieden verslaggevingsstelsel

Bij het onderzoek naar de gebruikersbehoefte zijn verschillende aandachtsgebieden naar voren gekomen.

3.3.1 *Informatievoorziening omtrent investeringsprojecten / bezittingen*

De eerste behoefte van de gebruikers betreft het verbeteren van de informatie(voorziening) van bezittingen en deze zoveel als mogelijk binnen de financiële administraties te brengen (intra-comptabel¹⁹). Daarnaast betreft de behoefte ook het verkrijgen van meer inzicht in de (meerjarige) relatie tussen de investering en het beoogde (maatschappelijk) resultaat. Bovendien wordt de behoefte onderkend op de plaatsen waar investeringen in (kapitaal-)goederen plaatsvinden, waaronder bij het ministerie van Defensie en - Infrastructuur en Waterstaat (IenW). Binnen beide departementen wordt ingezet op het versterken van het *life cycle management*. Met *life cycle management* wordt de methodiek bedoeld voor het in kaart brengen van kosten waarbij investeringen, beheers- en onderhoudskosten en restwaarde onderling in gezamenlijkheid worden gezien.

Het ministerie van Defensie is gestart met een programma waarmee wordt beoogd te komen tot betrouwbare intra-comptabele en meerjarige levensduurinformatie voor de belangrijkste activa van Defensie (wapensystemen, IT, infrastructuur en vastgoed). Door het vergroten van het inzicht in de omvang, samenstelling, levensduur en waarde van de activa kan beter worden gestuurd op de met de investeringen samenhangende kosten gedurende de gehele levensduur. Dit draagt bij aan een meer betrouwbare meerjaren investerings- en onderhoudsplanning en betere besluitvorming over vervangingsinvesteringen.

Een vergelijkbare ontwikkeling is zichtbaar bij het ministerie van IenW en specifiek bij Rijkswaterstaat (RWS). In het Ontwikkelplan Assetmanagement IenW dat in 2020 aan de Tweede Kamer is verstuurd²⁰ staat de opgave verwoord om het assetmanagementproces en de daartoe benodigde (financiële) administratie op orde te brengen om de instandhoudingsopgave beter inzichtelijk te maken. Hierbij wordt het assetmanagementproces zodanig ingericht dat de planning, uitvoering en de (financiële) rapportage alle instandhoudingsactiviteiten omvat. Het proces vereist een informatievoorziening die volledig, uniform en actueel is en die het mogelijk maakt centraal te kunnen sturen.

Naast het versterken van het kosteninzicht in assets wordt onderzocht of het van toegevoegde waarde is voor RWS om over te stappen naar een volledig baten-lastenstelsel. Momenteel werkt RWS met een zogenaamd hybride verslaggevingsstelsel: het kas-verplichtingenstelsel voor aanleg, vervanging en renovatie en het baten-lastenstelsel voor beheer en onderhoud. In een doorlichting naar het agentschap Rijkswaterstaat die binnenkort aan het parlement wordt verzonden wordt aangegeven dat 'een volledige toepassing van het baten-lastenstelsel tot de meeste transparantie zou leiden, wat – samen met een verbeterde informatiehuishouding op het vlak van het assetmanagement – het sturen op doelmatigheid ondersteunt'.

¹⁹ Met intra-comptabel wordt bedoeld het registeren van financiële transacties binnen de financiële (begrotings-)administratie. Omgekeerd betekent extracomptabel het registreren van financiële transactie buiten de financiële administratie

²⁰ Bijlage bij brief aan de Tweede Kamer, 35 570 A nr. 46

Investeringspilots Defensie en IenW

In het rapport van de rapporteurs Sneller en Snels over het verslaggevingsstelsel²¹ werd verzocht om 'van enkele investeringsprojecten uit zowel de begrotingen van Defensie als van IenW, waarvan geldt dat daarover nog geen besluitvorming heeft plaatsgevonden, niet extra-comptabel maar intra-comptabel in een baten-lastenopstelling aan de Kamer te presenteren'. Aan dit verzoek is invulling gegeven door vier zogenaamde investeringspilots uit te voeren. Het betrof drie pilots waar nog besluitvorming over moest plaatsvinden (A20 Nieuwerkerk a/d IJssel, Geluidsmaatregelen HSL-Zuid en Midlife update infanteriegevechtsvoertuig CV-9035NL) en één waar reeds besluitvorming over had plaatsgevonden (Defensiebrede vervanging operationele wielvoertuigen, deelproject voertuig 50-100-150 kN). Per pilot is een balans, een staat van baten en lasten en een kasstroomoverzicht, plus toelichting opgesteld. Bij de begroting 2021 en de verantwoording over 2020 is van de projecten baten-lasteninformatie naar het parlement verzonden. Op deze wijze werd het mogelijk om de waardeontwikkeling van de vier investeringsprojecten inzichtelijk te maken. Tevens is op 15 oktober 2020 een technische briefing aan de Vaste commissie Financiën gegeven waarin de pilots zijn toegelicht.

Uit de evaluatie komt naar voren dat de informatie die met de pilots is verstrekt van weinig toegevoegde waarde is voor de oordeels- en besluitvorming van het parlement. Dit komt onder andere door het detailniveau aan informatie dat is verstrekt. Dergelijke (gedetailleerde) informatie blijkt met name ondersteunend te zijn voor besluitvorming en beheersing binnen de departementen. Zo wordt het verslaggevingshandboek dat is opgesteld voor de pilots momenteel gebruikt bij het vergroten van het kosteninzicht rondom activa bij het ministerie van Defensie.

Met de aangekondigde verbeteringen uit deze evaluatie wordt beoogd om de kwaliteit van de besluitvorming te verhogen als ook de mogelijkheden om de externe verantwoording aan het parlement te verbreden. Bij de uitwerking van deze verbeteringen worden de uitkomsten en lessen van de investeringspilots betrokken. Dit is in lijn met de oorspronkelijke aanbeveling uit het eerdergenoemde rapport van de leden Sneller en Snels om het parlement meer standaard informatie te verschaffen rondom grote investeringen in zowel de ex-ante fase (besluitvormingsfase) als in de ex-post fase (verantwoordingsfase).

Nederland kent een lange traditie van het in kaart brengen van het vermogen van de Staat. Kort na de Tweede Wereldoorlog begon Minister van Financiën Liefstink met het samenstellen van de balans van de (rechtspersoon) Staat der Nederlanden. Jaarlijks stelt het Centraal Bureau voor de Statistiek op statistische grondslagen een overheidsbalans op. Deze balans geeft inzicht in de financiële en niet-financiële bezittingen (bezittingen, schulden en het vermogen) van de sector overheid (zowel de centrale als decentrale overheden). De overheidsbalans wordt opgenomen in de Miljoenennota²².

²¹ Bijlage bij brief aan de Tweede Kamer, 31 865 nr. 125, inzake verslag rapporteurs verslaggevingsstelsel rijksoverheid, 14 december 2018

²² Zie bijlage 8 bij de Miljoenennota 2022

3.3.2 *Informatievoorziening omtrent toekomstige financiële risico's*

Er is behoefte aan scherper inzicht in financiële risico's en de lange-termijnconsequenties van dergelijke risico's. Dit gaat hier om gebeurtenissen waarbij het onzeker is of, wanneer en met welke omvang dit leidt tot uitgaven of ontvangsten. Momenteel wordt reeds periodiek onderzocht wat de impact is van uitzonderlijke gebeurtenissen op de overheidsfinanciën. Sinds Prinsjesdag 2011 wordt elke twee à drie jaar een zogenoemde schokproef voor de Nederlandse overheidsfinanciën gemaakt²³. Een schokproef biedt inzicht in de ontwikkeling van de overheidsfinanciën in uitzonderlijke omstandigheden. De schokproef richt zich op extreme (financieel-) economische schokken en houdt daarbij rekening met de samenhang tussen verschillende economische en budgettaire risico's. Naast de macro-economische risico's onderstreept de Studiegroep Begrotingsruimte²⁴ de noodzaak om te komen tot meer inzicht in financiële risico's op de departementale begrotingen: *'De SBR adviseert meer aandacht in de begroting en/of verantwoording te besteden aan (toekomstige) financiële risico's – bijvoorbeeld voortkomend uit lopende rechtszaken of afspraken waaraan het kabinet zich verbonden heeft, zoals de klimaatopgave. Hierdoor kan het parlement desgewenst tijdig (beheers-)maatregelen treffen'*. Het hieruit voortkomend inzicht dient bij te dragen aan het verhogen van de kwaliteit van meerjarenramingen, een betere beheersing van de uitgaven- en inkomstenkaders en uiteindelijk het versterken het budgetrecht van het parlement.

Zowel in het kasverplichtingen- als in het baten-lastenstelsel bestaat ruimte om financiële risico's (meer) inzichtelijk te maken. In het huidige kasverplichtingenstelsel kunnen de financiële risico's worden toegevoegd in de toelichting bij de departementale saldibalansen. Binnen een baten-lastenstelsel kan worden gewerkt met voorzieningen of reserves om toekomstige risico's af te dekken.

3.4 **Overige onderkende aandachtsgebieden**

Bovengenoemde behoeften zijn direct gerelateerd aan de inrichting van het verslaggevingsstelsel. Naast de inhoudelijke aandachtsgebieden zijn uit de inventarisatie van gebruikersbehoeften nog verschillende andere aandachtsgebieden naar voren gekomen.

3.4.1 *Eenduidigheid, transparantie en begrijpelijkheid*

De behoefte aan eenduidige, uniforme en begrijpelijke financiële informatie(-voorziening) is nadrukkelijk naar voren gekomen in de evaluatie. Het gaat onder andere om een eenduidig en uniform gebruik van verslaggevingsstelsels, -regels en gerelateerde begrotingsinstrumenten. Als de diversiteit hiervan toeneemt, kan dit afbreuk doen aan de begrijpelijkheid van het stelsel als geheel. Dit aandachtspunt betreft bijvoorbeeld het huidige gebruik van twee verslaggevingsstelsels (kasverplichtingen voor departementen en baten-lasten voor agentschappen) wat kan leiden tot onduidelijkheden en afstemmingsvraagstukken.

Tevens valt onder dit aandachtspunt de informatievoorziening rondom verschillende begrotingsinstrumenten die de afgelopen jaren zijn ontwikkeld om zekerheid te

²³ Zie Trommelen, A. en E. Westerhout, 2020, Schokproef overheidsfinanciën 2020, CPB Achtergrondinformatie

²⁴ Rapport 16^e Studiegroep Begrotingsruimte, 12 oktober 2020

creëren over de meerjarige beschikbaarheid van budgetten (o.a. begrotingsreserves, begrotingsfondsen, eindejaarsmarges, kasschuiven en fondsen buiten de rijksbegroting). Voor de begrijpelijkheid van de informatievoorziening als geheel is het van belang om inzichtelijk te hebben wanneer welk instrument wordt ingezet en welke uitgangspunten hierbij worden gehanteerd.

Het aandachtspunt over eenduidigheid, transparantie en begrijpelijkheid werd ook onderkend door de Studiegroep Begrotingsruimte die aangaf dat de wijze waarop en voor welke doeleinden de begrotingsinstrumenten (o.a. fondsen, reserves) worden ingezet zeer divers is. Hierin werd gesteld dat het wenselijk is voor de begrijpelijkheid en transparantie van het begrotingsstelsel als geheel om deze instrumenten (meer) uniform in te zetten.

Indien wordt gekeken naar de begrijpelijkheid van de verschillende verslaggevingsstelsels wordt een baten-lastenstelsel over het algemeen als complexer beschouwd dan een kasstelsel, wat over het algemeen als meer intuïtief wordt ervaren. Niet alle gebruikers zijn geschoold in het doorgronden van de financiële informatie en onderdelen van een baten-lastenstelsel (balans, resultatenrekening). Daarmee stelt een baten-lastenstelsel hogere eisen aan de (verplichte) toelichting dan een kas-verplichtingenstelsel.

Ten slotte is ook de behoefte onderkend om de uniformiteit van de financiële informatie te verhogen. Onder andere de gebruikers van rijksbrede informatie (o.a. ministerie van Financiën, CIO-Rijk en Centraal Bureau voor Statistiek) hebben deze behoefte voor meer uniforme, betrouwbare en vergelijkbare informatie geuit. Door onder andere het ontbreken van eenduidige definities of het verschillend gebruik van bestaande definities bemoeilijkt de dataverzameling, het samenvoegen (consolideren) van deze data en de mogelijkheden tot het verrichten van onderzoek in de beschikbare datasets (datamining).

3.4.2 *Dialogoog over gebruikersbehoefte*

Gebruikersbehoefte zijn niet statisch. Nieuwe ontwikkelingen en inzichten kunnen leiden tot andere informatiebehoefte, zowel structureel als meer *ad hoc*. Zo was tijdens de coronacrisis behoefte aan zicht op de verschillende corona-uitgaven. Om de informatievoorziening (tijdig) aan te kunnen passen aan veranderende behoeften is het noodzakelijk om op meer gestructureerde wijze het gesprek te voeren over deze informatiebehoefte met de diverse gebruikers. In 2021 is voor het eerst op basis een zogenoemde ambtelijke dialoog besproken op welke wijze de informatiewaarde van de begrotingen en verantwoordingen kan worden vergroot. Dit zijn gesprekken tussen één of meerdere departementen en de ambtelijke ondersteuning van de commissie van de Tweede Kamer van deze departementen. Het Ministerie van Financiën sluit aan bij deze gesprekken vanuit de rijksbrede verantwoordelijkheid met betrekking tot begroten en verantwoorden.

3.4.3 *Kosten en werkdruk*

Uit de evaluatie is het belang naar voren gekomen om oog te hebben voor de kosten en de werklust die gepaard gaan met het toevoegen van baten-lasteninformatie. Dit vraagt immers meer dan alleen het aanpassen van de verslaggevingsregels, het heeft ook betrekking op de onderliggende financiële administraties, het opleiden en trainen van de medewerkers die hiermee moeten werken en het heeft impact op de controlelast. Dit brengt zowel incidentele als structurele kosten met zich mee. Naast de kosten dient ook rekening te worden gehouden met de werklust die een

dergelijke transitie met zich meebrengt, die ingepast moet worden binnen de bestaande opgaves.

3.4.4 *Harmonisatie financiële informatievoorziening en -systemen*

In de afgelopen jaren is een steeds verdergaande harmonisatie van de financiële informatievoorziening en de hieraan ondersteunende financiële administratiesystemen zichtbaar. Sinds het uitvoeringsprogramma compacte rijksdienst (2011-2014) is ingezet op een clustering van de financiële administraties en harmonisering van de kostensoorten.

De mogelijkheden om te komen tot verdere harmonisatie worden vergroot door de steeds verdergaande digitalisering en het gebruik van open data. Met het programma Naar een Digitale Begroting is de afgelopen jaren ingezet op het moderniseren van de informatiesystemen die het begrotings- en jaarverslagproces ondersteunen. Zo is in 2021 het project www.rijksfinancien.nl afgerond. Deze website integreert twee eerdere websites: rijksbegroting.nl (officiële begrotingsstukken) en rijksfinancien.nl (open data en visualisaties). Hiermee wordt betrouwbare informatie over de rijksbegroting en de overheidsfinanciën centraal ontsloten en wordt op deze website de mogelijkheid geboden om gerelateerde informatie toe te voegen aan de reguliere begrotingsinformatie. Dat zijn bijvoorbeeld beleidsevaluaties, visualisaties van financiële tabellen, bijbehorende officiële stukken, en links naar aanvullende beleidsinformatie.

Ten slotte zijn in 2021 de eerste stappen gezet om samen met de departementen te verkennen hoe de financiële administraties er in de toekomst uit moeten zien, en wat de route daarnaartoe moet zijn. Hierbij wordt onderzocht wat de mogelijkheden zijn om toe te werken naar één financieel ecosysteem in de financiële functie (richting 2030) door een verdergaande samenwerking van de financiële administraties, uniformering van de financiële informatie en het gebruik van eenduidige taxonomie en IT-architectuurprincipes. Door verdere harmonisatie en gezamenlijke taxonomie kan de kwaliteit van de informatievoorziening worden verhoogd en de mogelijkheden van geautomatiseerde dataverzameling en datamining worden vergroot.

4 Aanbevelingen verbetering verslaggevingsstelsel en financiële informatievoorziening

4.1 Inleiding

Vertrekpunt voor deze evaluatie was de conclusie uit de kabinetsreactie op het AVRo rapport uit 2018 dat het verslaggevingsstelsel weliswaar op orde is, maar tegelijkertijd ook aanleiding is het verslaggevingsstelsel te verbeteren en te harmoniseren. In de evaluatie is, op basis van de gebruikersbehoefte en overige relevante trends en ontwikkelingen, onderzocht welke stappen gezet dienen te worden om deze verbetering te realiseren. Het betreft verbeteringen die zowel direct gerelateerd zijn aan het verslaggevingsstelsel als verbetermogelijkheden die gericht zijn op de financiële informatievoorziening in algemene zin.

4.2 Stapsgewijze aanpak

Een stapsgewijze aanpak wordt voorgestaan omdat niet alle stappen tegelijk gezet kunnen worden. Sommige verbeteringen kunnen relatief snel worden doorgevoerd, andere vragen een zorgvuldiger voorbereiding of zijn relatief arbeidsintensief. Voordeel van een dergelijke gefaseerde werkwijze is dat de werklast wordt verspreid en bijvoorbeeld aangesloten kan worden op een voorziene vervanging of update van een financieel administratiesysteem. Hiermee wordt beoogd om de extra uitgaven tot een minimum te beperken. Ook is het de verwachting dat onderstaande verbetervoorstellen een forse inspanning vragen en op de reeds bestaande werkzaamheden en uitdagingen komen. Deze gefaseerde aanpak dient ook te borgen dat de verbeteringen uitvoerbaar zijn. Ten slotte biedt een stapsgewijze aanpak de mogelijkheid om aan te sluiten op reeds lopende ontwikkelingen en gebruik te kunnen maken van eerder opgedane ervaringen.

4.2.1 *Stap 1 – verbeteren informatie(-voorziening) toekomstige financiële risico's*

De behoefte bestaat om scherper zicht te krijgen op toekomstige financiële risico's. Binnen deze stap wordt bepaald hoe dit inzicht kan worden vergroot en waar dit dient terug te komen in de verslaglegging (begroting- en/of verantwoording). Hierbij ligt in eerste instantie de focus op het inzichtelijk maken van financiële risico's uit lopende juridische procedures. Als uitwerking van deze stap zal vervolgens worden bezien welke uitgangspunten en beginselen van een baten-lastenstelsel van toegevoegde waarde kunnen zijn en of dit inzicht in de financiële risico's ook onderdeel dient te zijn van de begroting. Hiernaast zal worden onderzocht in hoeverre onderscheid gemaakt kan worden in verschillende soorten risico's (o.a. exogeen, beleidsmatig of bedrijfsmatig).

Stap 1 wordt uitgewerkt in samenwerking met twee ministeries (Economische Zaken en Klimaat en Sociale Zekerheid en Werkgelegenheid). In het Financieel Jaarverslag Rijksoverheid (FJR) over het jaar 2022 (mei 2023) ontvangt het parlement een voorstel op welke wijze deze stap concreet wordt vormgegeven en hoe dit – op basis van de opgedane ervaringen – wordt vertaald in de rijksbrede (verslaggevings-) regels.

4.2.2 *Stap 2 – verbeteren financiële informatie(-voorziening) investeringsprojecten / bezittingen*

Als tweede stap wordt de informatie(-voorziening) van de financiële transacties van bezittingen verbeterd en worden deze zoveel als mogelijk binnen de financiële administratie gebracht (intra-comptabel). Door het vergroten van het inzicht wordt

beoogd om de kwaliteit van de beheersing, besturing en besluitvorming rondom investeringsprojecten binnen de ministeries te verhogen. Tevens wordt binnen deze stap onderzocht in hoeverre deze informatie onderdeel dient te zijn van de externe verantwoording. Met deze stap wordt opvolging gegeven aan de aanbevelingen uit het rapport Zicht op Rijksbezit van de Algemene Rekenkamer en aan de motie Van Dijk (zie ook onderstaand kader).

Stap 2 wordt uitgewerkt in samenspraak met de ministeries die over veel bezittingen beschikken (Defensie, Rijkswaterstaat en het Rijksvastgoedbedrijf). Door aan te sluiten op de programma's bij Defensie en IenW, aangevuld met ervaringen van het Rijksvastgoedbedrijf (dat momenteel een baten-lastenstelsel voert) kan worden bepaald op welke wijze de informatievoorziening met betrekking tot bezittingen kan worden verbeterd. Specifiek voor Rijkswaterstaat zal binnen deze stap worden onderzocht of een overgang naar een volledig baten-lastenstelsel van toegevoegde waarde is. In het FJR over het jaar 2023 (mei 2024) ontvangt het parlement een voorstel op welke wijze deze stap concreet wordt vormgegeven en hoe dit – op basis van de opgedane ervaringen – wordt vertaald in de rijksbrede (verslaggevings-)regels.

Rapport Algemene Rekenkamer 'Zicht op Rijksbezit'

Eind 2021 heeft de Algemene Rekenkamer onderzoek gedaan naar de bezittingen van het Rijk. Het rapport Zicht op de Rijksbezit²⁵ adviseert de bezittingen van het rijk op een meer systematische wijze in beeld te brengen en dit inzicht onderdeel te laten zijn van de verantwoording aan het parlement.

In de bestuurlijke reactie op dit rapport is toegezegd dat de aanbevelingen van dit rapport worden betrokken in de evaluatie van het verslaggevingsstelsel van de rijksoverheid. Tevens is met de motie Van Dijk (nr. 35975-7) het kabinet verzocht te onderzoeken hoe de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer in het rapport Zicht op rijksbezit met betrekking tot bestaande en nieuwe bezittingen van het Rijk en de uitgaven voor beheer en onderhoud die daarbij horen, opgevolgd kunnen worden.

Met de hierboven aangekondigde verbeteringen van de financiële informatievoorziening wordt invulling gegeven aan de aanbeveling van de Algemene Rekenkamer en de ingediende motie. Bij de uitwerking en precieze invulling van deze verbetering wordt – met inachtneming van de verschillende verantwoordelijkheden – gebruik gemaakt van de ervaringen die de Algemene Rekenkamer heeft opgedaan bij het opstellen van het rapport Zicht op Rijksbezit. Dit tevens vanuit de gezamenlijke verantwoordelijkheid tot het verbeteren van de informatievoorziening aan de Tweede Kamer in begrotingen en verantwoordingen.

Bij het uitwerken van bovengenoemde stappen wordt een *pragmatische* inrichting voorgestaan. Onder pragmatisch wordt verstaan dat de baten (in termen van toegevoegde waarde voor de gebruikers) in verhouding staan met de kosten (het zogenaamde doelmatigheidsbeginsel). Het heeft hier zowel betrekking op de kosten van het vergaren van de informatie als op meer indirecte kosten (o.a. een hogere controlelast). Dit betekent dat bijvoorbeeld gekozen kan worden om alleen bezittingen van een bepaalde omvang te registeren of voor registratie van bepaalde categorieën bezittingen.

²⁵ Rapport Zicht op Rijksbezit, Algemene Rekenkamer, 1 december 2021

Indien bovenstaande stappen aanpassing van de verslaggevingsregels vragen, dan worden de verslaggevingsregels van de rijksbegrotingsvoorschriften aangepast en desgewenst aangevuld. Bij het bepalen van deze aangepaste of aangevulde verslaggevingsregels kan gebruik worden gemaakt van bestaande verslaggevingsstandaarden, waaronder internationale (o.a. IPSAS) en nationale standaarden (Besluit begroting en verantwoording en Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek), zonder deze in volledigheid over te nemen.

4.3 Overige verbeteringen

Naast bovengenoemde stappen worden nog andere verbeteringen doorgevoerd om de kwaliteit van de financiële informatie-(voorziening) in brede zin te vergroten.

4.3.1 *Verhogen uniformiteit financiële informatie-(voorziening)*

De komende periode zal de financiële informatie-(voorziening) verder worden geharmoniseerd. De harmonisatie richt zich onder andere op het standaardiseren en automatiseren van budgetgegevens en boekhoudtransacties. Op basis van uniforme definities en een eenduidige taxonomie wordt bepaald op welke wijze de (externe) financiële informatievoorziening meer uniform kan worden vastgelegd, geclassificeerd en georganiseerd en hoe dit kan worden ondersteund met een generieke ICT-infrastructuur en -architectuur(principes).

Voor de uitwerking hiervan zullen verschillende lopende ontwikkelingen en onderkende aandachtsgebieden worden gebruikt, waaronder de wijze waarop verplichtingen worden geregistreerd en het tot stand komen van de departementale saldibalansen. Tevens zal worden bezien of de rijksbrede informatievoorziening van de financiële transacties die samenhangen met ICT-projecten kan worden geüniformeerd en verbeterd. Doel is om financiële informatie van hoge(re) kwaliteit te leveren, waardoor de mogelijkheden worden vergroot om te komen tot geüniformeerde en geconsolideerde informatie. Deze ontwikkeling hangt samen met de eerdergenoemde harmonisatie van de financiële administratiesystemen binnen de gehele rijksoverheid. In het FJR over 2022 (mei 2023) wordt het parlement geïnformeerd op welke wijze deze ontwikkeling verder vorm wordt gegeven.

4.3.2 *Uitgangspunten inzet begrotingsinstrumenten*

Voor de begrijpelijkheid en transparantie van het begrotingsstelsel als geheel is het van belang om de uitgangspunten voor het gebruik van de verschillende begrotingsinstrumenten voor het creëren van zekerheid over de meerjarige beschikbaarheid van budgetten voor een bepaald beleidsterrein / beleidsdoel inzichtelijk te hebben. In bijlage 1 zijn de uitgangspunten opgenomen die worden gehanteerd voor de inzet van deze begrotingsinstrumenten. De belangrijkste zijn:

1. Voor het creëren van zekerheid over meerjarige beschikbaarheid is de reguliere begrotingsallocatie de norm. Dit kan door het aanpassen van de meerjarige kaders, dan wel door het maken van aanvullende afspraken over de inzet van de eindejaarsmarge of kasschuif.
2. Bijzondere begrotingsinstrumenten, zoals begrotingsfondsen en begrotingsreserves, dienen bij hoge uitzondering en alleen onder zeer specifieke voorwaarden te worden ingezet.
3. Bij het instellen van een begrotingsfonds of begrotingsreserve is instemming van de minister van Financiën nodig, alsmede het betreffende vakdepartement.

4.3.3 *Dialoog gebruikersbehoeften*

In de ontvangen bijdrage van de rapporteurs wordt aangegeven dat er van de kant van de Kamer een duidelijke bereidwilligheid is om met de bewindspersonen in

overleg te gaan over verbeteringen van de informatie in begrotings- en verantwoordingsstukken. Het sluit aan bij de behoefte aan de kant van het kabinet om op meer systematische wijze over de informatiewaarde van de begroting en verantwoording te spreken. Dit vanuit de overtuiging dat de wijze waarop de (financiële) informatievoorziening is ingericht een continu proces is. Gebruikersbehoeften zijn niet statisch en de technische mogelijkheden van informatievoorziening blijven zich ontwikkelen. Door het voeren van een meer systematische dialoog kan worden geborgd dat de (financiële) informatievoorziening – en het onderliggende verslaggevingsstelsel – ook in de toekomst ondersteunend is aan de oordeels- en besluitvorming van de gebruikers. Voorgesteld wordt om in overleg met de commissie voor de Rijksuitgaven te bezien op welke wijze dit overleg het beste vormgegeven kan worden.

BIJLAGE 1 – Inzet begrotingsinstrumenten t.b.v. creëren van zekerheid over meerjarige beschikbaarheid

Soms is het lastig om te voorspellen hoe hoog bepaalde uitgaven zullen zijn of in welk jaar die zullen vallen. De allocatie van de beschikbare middelen via de jaarlijkse begrotingsautorisatie biedt dan niet altijd voldoende zekerheid over de meerjarige beschikbaarheid van budgetten voor een bepaald beleidsterrein. Kern hierbij is dat reguliere begrotingsallocatie de norm is, waarbij alleen bij uitzondering bijzondere begrotingsinstrumenten ingezet kunnen worden (zoals fondsen / -reserves).

De reguliere begrotingsallocatie is dusdanig ingericht dat het budgetrecht van het parlement zo maximaal mogelijk wordt ondersteund. Met het budgetrecht (of begrotingsrecht) wordt enerzijds begroot (geraamd) welke uitgaven het rijk denkt te zullen doen en anderzijds welke middelen ter dekking daar tegenover staan. Met het recht machtigt het parlement de regering om uitgaven te doen en om geld te innen. De autorisatie vindt plaats voor het eerstvolgende jaar. Middelen die niet worden besteed in het desbetreffende jaar vallen (in principe) vrij aan het generale beeld. Het is van belang om zo goed mogelijke ramingen te hebben.

Er zijn situaties waarbij het onzeker is wanneer in de tijd (in welk jaar) uitgaven plaatsvinden en/of hoe hoog de uitgaven zullen zijn. In deze situaties is het lastiger om de uitgaven goed te ramen. In deze situaties bestaat behoefte om zekerheid te krijgen over de meerjarige beschikbaarheid van de middelen. Om deze zekerheid te verkrijgen kunnen aanvullende afspraken worden gemaakt of verschillende bijzondere begrotingsinstrumenten worden ingezet. Hierbij gelden de volgende uitgangspunten:

Uitgangspunten

Deze belangrijkste uitgangspunten voor het gebruik van de verschillende begrotingsinstrumenten zijn:

1. Voor het creëren van zekerheid over meerjarige beschikbaarheid is de reguliere begrotingsallocatie de norm. Dit kan door het aanpassen van de meerjarige kaders, dan wel door het maken van aanvullende afspraken over de inzet van de eindejaarsmarge of kasschuif;
2. Bijzondere begrotingsinstrumenten, zoals begrotingsfondsen en begrotingsreserves, dienen bij uitzondering en alleen onder specifieke voorwaarden te worden ingezet;
3. Bij het instellen van een begrotingsfonds of begrotingsreserve is instemming van de minister van Financiën nodig, alsmede het betreffende vakdepartement.

Reguliere begrotingsallocatie de norm, aanvullende afspraken mogelijk

Ook binnen de reguliere begrotingsallocatie is het mogelijk om (meer) zekerheid te creëren voor meerjarige beschikbaarheid voor budgettaire middelen. Ten eerste kan dit door het aanpassen van de (meerjarige) ramingen. Dit kan worden aangevuld met aanvullende afspraken omtrent de inzet van de eindejaarsmarge of kasschuiven. Voor de eindejaarsmarge kan worden afgesproken dat voor specifieke middelen een 100% eindejaarsmarge geldt. Hiermee kunnen niet-bestede middelen over de jaargrens worden meegenomen. Ook kunnen aanvullende afspraken worden gemaakt over kasschuiven (zogenaamde intertemporele compensatie). Aanvullende

afspraken over de eindejaarsmarge of kasschuif kunnen worden gemaakt met het vakdepartement en het Ministerie van Financiën. Hierbij is de reguliere begrotingsallocatie de norm, omdat hiermee het beste de integrale besluitvorming wordt ondersteund.

Alleen bij uitzondering inzet begrotingsfondsen / -reserves

Alleen bij uitzondering en onder specifieke voorwaarden kunnen bijzondere begrotingsinstrumenten worden ingezet. Hieronder wordt uitgewerkt welke voorwaarden dit zijn:

Inzet begrotingsfondsen

Begrotingsfondsen worden ingesteld wanneer er behoefte bestaat om bepaalde ontvangsten en uitgaven af te zonderen van de overige rijksuitgaven en ontvangsten (CW 2.11). Bijvoorbeeld omdat het kabinet bepaalde ontvangsten wil reserveren voor een specifieke bestemming, of bepaalde structurele uitgaven via een afzonderlijke begroting wil laten lopen. Deze ontvangsten en uitgaven lopen dan niet meer via de reguliere departementale begrotingen. Anders dan bij de reguliere begrotingen wordt het saldo niet jaarlijks overgeheveld naar de algemene middelen. Het wordt toegevoegd aan de begroting van het volgende jaar.

Een belangrijk verschil met de begrotingsreserve (zie hieronder) is dat een begrotingsfonds een apart hoofdstuk van de rijksbegroting heeft. Dit betekent dat er uitgebreider wordt toegelicht en dat de Tweede Kamer binnen het fonds op artikelniveau kan amenderen.

De instelling van een begrotingsfonds vindt plaats bij wet. De instelling van een begrotingsfonds vergt dan ook de nodige tijd (schatting 2 jaar) en is een relatief zware administratief-juridische belasting. Voor het aanpassen van de inzet van de middelen in een begrotingsfonds is mogelijk een wetswijziging nodig, daardoor is het minder flexibel dan een reserve. Vanuit deze verschillen wordt een fonds met name ingesteld voor forse uitgaven die beleidsmatig of politiek over de kabinetsperiode lopen, zoals investeringen.

Bij het indienen van een ontwerpbegroting voor een begrotingsfonds heeft een minister toestemming nodig voor het doen van uitgaven voor de verschillende doeleinden van het fonds. De Tweede Kamer kan door het recht van amendement wijzigingen verlangen in de bedragen die in de ontwerpbegroting staan vermeld. Zo oefent zij haar budgetrecht uit. Uitgangspunt is dat verhoging, verlaging of verschuiving van bedragen plaatsvindt op het niveau van de artikelen van de fondsbegroting.

Voor het instellen van een begrotingsfonds is instemming van de Minister van Financiën nodig. Het *ex ante* budgetrecht van de Staten-Generaal wordt met een begrotingsfonds beperkt. Er vindt wel verantwoording plaats via het financieel jaarverslag.

Inzet Begrotingsreserves

Binnen een begrotingsreserve worden middelen voor een specifiek doel bestemd en deze kunnen vanuit de begroting van het vakdepartement worden 'bijgevuld'. Ook kan er geld uit de reserve worden 'opgenomen' om uit te geven aan het doel waarvoor het opzij was gezet. Het saldo van de begrotingsreserve wordt aan het eind van elk begrotingsjaar standaard doorgeschoven naar volgende jaren.

Een begrotingsreserve is in beginsel een tijdelijk instrument binnen een kabinetsperiode (beleidsmatig en politiek < 4 jaar). Voor alle nieuw te vormen begrotingsreserves is afgesproken dat tijdens elke formatie een expliciet wegingsmoment wordt geïntroduceerd waarbij reserves zonder concrete plannen voor een doelmatige besteding worden afgeboekt. Hiernaast gelden bepaalde afromingsvoorwaarden, bijvoorbeeld dat indien een reserve niet binnen een bepaalde periode wordt besteed of bij een bepaalde omvang, de middelen vrijvallen ten gunste van het generale budgettaire beeld.

Begrotingsreserves kunnen ingezet worden wanneer de sterk fluctuerende uitgaven niet kunnen worden opgevangen met reguliere budgetallocatie en aanvullende afspraken. Een belangrijk aspect is dat de budgettaire beheersbaarheid (EMU-saldobelasting) naar oordeel van de minister van Financiën gewaarborgd moet blijven. Begrotingsreserves zijn daarmee beperkt van omvang en tijdelijk, omdat ze vaak tot minder beheersbare uitgaven leiden in vergelijking met reguliere budgetallocatie. Elke begrotingsreserve dient in beginsel aan één begrotingsartikel te worden gekoppeld en voor een bepaald doel te zijn bestemd, en is daarom specifiek in aard.

Er zijn geen voorschriften voor hoe het parlement moet worden geïnformeerd over de instelling van een begrotingsreserve. In de Comptabiliteitswet is opgenomen dat elke minister jaarlijks in de departementale saldibalans moet aangeven wat de saldi zijn van de begrotingsreserves die op dat moment bij het Ministerie van Financiën worden aangehouden. Ook moeten veranderingen in het saldo van een reserve (stortingen of 'onttrekkingen') uiterlijk in de Najaarsnota aan het parlement worden gemeld, voorzien van een toelichting. Wat deze toelichting behelst blijkt in de praktijk te variëren.

Instemming noodzakelijk vanuit vakdepartement en Ministerie van Financiën
Afgesproken is dat Begrotingsfondsen en begrotingsreserves alleen kunnen worden opgericht met toestemming met het vakdepartement en het Ministerie van Financiën. Bij de oprichting zal ten eerste worden gekeken of inpassing binnen de reguliere begrotingsallocatie niet mogelijk is (waaronder de inzet van de aanvullende instrumenten).