



Rapport Platform Publieke Jaarverslaggeving



Foto: Grontmij

Rapport Platform Publieke Jaarverslaggeving



Foto: Bert Buijng

december 2013

Inhoudsopgave

Managementsamenvatting 4

- Algemeen Beeld 4
- Bevindingen 7
- Aanbevelingen 11

Hoofdstuk 1. Aanleiding en doelstelling van het Platform Publieke Jaarverslaggeving 20

1.1 Aanleiding 20

1.2 Doelstelling 22

Hoofdstuk 2. Bevindingen op basis van de activiteiten van de het Platform 23

2.1 Veel verschillen en keuzemogelijkheden 26

2.2 De ene gebruiker is de andere niet 39

2.3 Steeds meer digitalisering van de administraties 43

2.4 Gebruiker ziet door het bomen het bos niet meer 52

2.5 Voorshands positieve ervaringen met uniformering (verantwoordings)regels topinkomens en derivaten 56

Hoofdstuk 3 Analyse van de samenhang van de gepresenteerde bevindingen 61

3.1 Herbruikbaarheid van informatie (van belang voor informatieverschaffers) 61

3.2 Transparantie (van belang voor informatiegebruikers) 61

3.3 Samenhang tussen herbruikbaarheid en transparantie 63

Hoofdstuk 4. Aanbevelingen 65

4.1 Een betere coördinatiestructuur 66

4.2 Meer inhoudelijke afstemming en – indien mogelijk en gewenst – meer standaardisatie 68

4.3 Zorgvuldige procesgang 70

4.4 Meer onderscheid tussen ‘need to know’ informatie en ‘nice to know’ informatie in het jaarverslag 72

4.5 Betere digitale ondersteuning 73

Bijlagen

Bijlage 1. Deelnemers aan het Platform Publieke Jaarverslaggeving 75

Bijlage 2. Aanpak van het onderzoek door het Platform Publieke Jaarverslaggeving 76

Bijlage 3. Schematisch overzicht publieke sector, toegespitst op de jaarverslaggeving 80

Bijlage 4. Overzicht van instellingen die te maken hebben met meerdere verslaggevingsvoorschriften (niet limitatief) 81

Bijlage 5. Mogelijke beleidslijn voor verantwoording door instellingen over derivaten en de controle door de accountant 82

Managementsamenvatting

Algemeen beeld

‘Waar in de private sector de Raad voor de Jaarverslaggeving - als uitwerking van de verslaggevingsbepalingen uit het Burgerlijk Wetboek - een set richtlijnen heeft opgesteld voor de inrichting van de jaarverslaggeving en deze een algemeen kader schept, is in de (semi-) publieke sector sprake van een behoorlijke diversiteit aan verantwoordingsregels, modellen en gebruiken’.

Met deze tekst begint de inleiding van dit rapport. De (semi-) publieke sector hanteert in forse mate afwijkende regels en modellen bij het opstellen van verantwoordingsdocumenten als we die vergelijken met de algemene richtlijnen die de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) geeft voor de inrichting van de jaarverslagen in de private sector. Dit ondanks het feit dat die RJ-richtlijnen al tal van keuzemogelijkheden bevatten. Daarbij blijkt dat de verschillende (sub)sectoren binnen het publieke domein uiteenlopende verantwoordingsregels en modellen hanteren. In het algemeen verklaren de (sub)sectoren de RJ-richtlijnen wel van toepassing, maar ze wijken daar regelmatig vanaf door aanvullingen of inperkingen.

Eigenlijk kunnen we niet spreken van ‘de’ (semi-) publieke sector, omdat dit een veelomvattend en erg breed begrip is. Er is sprake van een groot aantal naast en soms door elkaar heenlopende (sub)sectoren, die zonder noemenswaardige onderlinge afstemming de afgelopen decennia de gelegenheid hebben gehad om de verslaggevings- en verantwoordingseisen op grond van de eigen structuur, terminologieën en wensen - ook via eigen, separate wet- en regelgeving – vorm te geven:

Tabel: Indeling (semi-)publieke sector, toegespitst op verschillen in verslaggevingseisen

	a. Rijk	b. Baten / lastendiensten	c. ZBO's ¹	d. RWT's ² , woningcorporaties en zorginstellingen	e. Decentrale overheden	f. Gesubsidieerde instellingen
Juridische titel: - jaarverslaggeving - subsidie-eisen	CW Rijksbegrotingsvoorschriften	CW Regeling B/L diensten	Kaderwet ZBO, Instellingswetten	Sectorwetten Algemene Wet Bestuursrecht (AWB); Kaderwetten subsidies, Subsidie-regelingen	Gemeentewet, Provinciewet, WGR, Waterschapswet Algemene Wet Bestuursrecht (AWB); Kaderwetten subsidies, Subsidie-regelingen (specifieke uitkeringen)	Sectorwetten, Uniform subsidiekader Algemene Wet Bestuursrecht (AWB); Kaderwetten subsidies, Subsidieregelingen Subsidie-beschikkingen
Verantwoordelijkheid voor de wet- en regelgeving	Ministerie van Financiën	Ministerie van Financiën	Ministerie W&R en betreffende	Betreffende ministerie	Ministerie BZK en betreffende	Ministerie van Financiën, ministerie BZK

¹ Zelfstandige Bestuursorganen (ZBO's) met eigen rechtspersoonlijkheid.

² Bij Rechtspersonen met een Wettelijke Taak (RWT's) die tevens Zelfstandig Bestuursorgaan (ZBO) zijn, zal ook met de Kaderwet ZBO en instellingswetten rekening moeten worden gehouden.

m.b.t. de jaarverslaggeving			ministerie		ministeries	en betreffende ministeries/ subsidieverleners
Eisen jaarverslaggeving (jaarrekening)	Voorschriften CW, kas/verpl. Stelsel N.B. BW2/RJ ³ niet van toepassing	Regeling B/L diensten CW BW2/RJ met afwijkingen, inperkingen en eigen modellen	Kaderwet ZBO en zoveel mogelijk BW2/RJ met individuele afwijkingen	BW2/RJ met Sectorspecifieke aanpassingen (RJ 645-655-660). RJO ⁴ , RVW ⁵ en BBSH ⁶	BBV(W) ⁷ , Fido ⁸ , Ufdo ⁹ (incl. SiSa) ¹⁰ N.B. BW2/RJ niet van toepassing	BW2/RJ met sectorspecifieke aanpassingen (RJ 640 en RJ 650). Per subsidie-regeling verschillende eisen

Deze eigenheid heeft zeker voordelen. Er kan worden gewerkt aan maatwerk, waardoor een op de eigen sector toegesneden standaard is ontstaan, die de eigenheid reflecteert en voor iedereen binnen de sector herkenbaar en vertrouwd is. Maar in de kracht van die eigenheid ligt tevens het nadeel besloten. Meer en meer is in de publieke dienstverlening sprake van netwerken en ketensamenwerking met een grote variatie aan bekostigingsbronnen. Op de raakvlakken van die netwerken ontstaan door de verschillen in verantwoordings-eisen spraakverwarring en onbegrip en nemen administratieve lasten fors toe. Daarnaast worden de sectoren voor gebruikers die niet direct ‘insiders’ zijn, juist minder inzichtelijk. Dat is lastig in een tijd waarin transparantie wordt verlangd en waarbij die transparantie zich lang niet altijd meer beperkt tot de eigen organisatie, maar zich ook laat afmeten via methoden als intrasectorale en intersectorale vergelijking.

Gelukkig is er ook sprake van een aantal ontwikkelingen ‘ten goede’. Op een aantal dossiers is de afgelopen jaren met succes gewerkt aan meer inhoudelijke en procesmatige afstemming zoals het ‘Single Information, Single Audit’-traject (SiSa) en het Uniform Subsidiekader (USK), en recentelijk bij de WNT (topinkomens) en het omgaan met beleggingen (Beleidskader derivaten).

In de sector onderwijs is de afgelopen jaren de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs (RJO) tot stand gekomen, waardoor in ieder geval intra-sectorale verschillen nagenoeg zijn geëlimineerd. Ook is een praktische oplossing gekozen voor enkele knelpunten.

Vanuit VWS lopen er momenteel initiatieven om de verslaggevingsregels tussen zorg en jeugdzorg meer op elkaar af te stemmen en het geautomatiseerde verantwoordingsstelsel DigiMV gebruikersvriendelijker te maken.

Verder wordt er tussen departementen en gemeenten overlegd om te komen tot een gemeenschappelijk kader voor de informatiebehoefte in verband met de decentralisatie AWBZ, WMO en Jeugdzorg naar de gemeenten.

³ BW2/RJ: Burgerlijk Wetboek boek 2 titel 9/Richtlijnen Raad voor de Jaarverslaggeving

⁴ RJO: Regeling Verantwoording Jaarverslaggeving Onderwijs

⁵ RVW: Regeling Verantwoording WTZi

⁶ BBSH: Besluit Beheer Sociale Huursector

⁷ BBV(W): Besluit Begroting en Verantwoording (Waterschappen)

⁸ Wet Fido: Wet Financiering decentrale overheden

⁹ Ufdo: Uitvoeringsregeling financiering decentrale overheden

¹⁰ SiSa: Single audit, Single Information.

Tenslotte zien we dat enkele sectoren (o.a. de onderwijssector) zich richten op het traject Standaard Bedrijfsrapportage (SBR), dat vereenvoudiging en verbetering brengt door te werken met unieke gegevensdefinities, waardoor rapportages aan meerdere afnemers/gebruikers via de XBRL-methode sterk worden gestandaardiseerd.

Het is de uitdaging deze positieve - maar nog teveel incidentele - voorbeelden te verbreden tot algemene initiatieven die hun toepassing vinden binnen de gehele (semi-)publieke sector.



Bevindingen

Onderstaand wordt een overzicht gegeven van de voornaamste bevindingen van het Platform:

1. Veel verschillen en keuzemogelijkheden: *Verschillen en keuzemogelijkheden in verslaggevingsvoorschriften doen enerzijds recht aan de veelvormige werkelijkheid in de (semi-) publieke sector, maar werken tegelijk complicerend zowel voor het opstellen van de verantwoording door de instellingen als voor het beoordelen daarvan door interne en externe toezichthouders, politici, (bank)analisten en derden (stakeholders, cliëntenraden, onderzoekers, pers/media, belanghebbenden etc.).*

- Er is een behoorlijk aantal forse verschillen qua jaarverslaggevingsvoorschriften **met** het BW/RJ, **tussen** sectoren, maar soms ook **binnen** sectoren. Deze verschillen zijn veelal historisch bepaald en vaak ook gerelateerd aan (verschillen in) de bekostigingssystematiek. In het verleden was er vanuit de politiek weinig druk vanwege de geringe noodzaak om te komen tot meer harmonisatie. Toegenomen vormen van sector-overstijgende samenwerking richten zich op betere dienstverlening voor de burger. De inrichting van de verantwoordingseisen is in onvoldoende mate mee ontwikkeld met de bestuurlijke trends voor netwerk gerichte samenwerking. Dat leidt ertoe dat voor instellingen die onder meerdere, uiteenlopende regimes vallen, de variëteit aan verantwoordingsvoorschriften steeds meer complicerend werkt. Denk aan instellingen die in meer dan één sector opereren, zoals academische ziekenhuizen (OCW en VWS), niet-verzelfstandigde openbare scholen (OCW en BBV), het Leger des Heils (Zorg, Jeugdzorg, BBV en Fondsenwervende instelling). Dergelijke instellingen worden zonder nadere pragmatische afspraken/regelingen geconfronteerd met (vaak grote) extra administratieve lasten. Centrale kennis en overzicht over de verschillen in verantwoordingseisen is niet institutioneel aanwezig. Soms is de kennis binnen een sector ook nog eens sterk versnipperd over meerdere personen/instanties.
- De algemene RJ richtlijnen bieden een aantal keuzemogelijkheden voor de wijze van waardering. Daarnaast zijn er voor gemeenten, provincies en waterschappen - met het oog op maatwerk - binnen de sectorale verslaggevingsvoorschriften (BBV) – specifieke keuzemogelijkheden. **Al deze keuzemogelijkheden** kunnen een grote impact op de uitkomst van de financiële cijfers hebben. Daardoor zijn er ook tussen instellingen binnen dezelfde sector (grote) verschillen die de onderlinge vergelijkbaarheid lastig maken.
- De variëteit (verschillen in voorschriften) is nog groter als daarbij de **‘overige’ verantwoordingsdocumentatie** wordt betrokken, dus die verantwoordingsdocumenten die niet direct gerelateerd zijn aan de jaarverslaggeving. Het niet op elkaar afgestemd zijn van enerzijds jaarverslaggevingseisen en anderzijds aanvullende verantwoordingseisen uit andere hoofde (subsidies, bekostiging, contracten etc.), werkt zeer complicerend en verhoogt de administratieve lasten voor instellingen die te maken hebben met een veelheid van organisaties aan wie zij **aanvullend** verantwoording moeten afleggen. In diverse interviews werd hierover aangegeven dat daarbij in het algemeen - de goede voorbeelden nagelaten – sprake is van een gebrek aan

onderlinge afstemming: Wie betaalt, bepaalt en houdt in het algemeen weinig rekening met (beperking van de) administratieve lasten voor de andere partij.

- **Stabiliteit** in de voorschriften is van groot belang is bij het beheersbaar houden van de administratieve lasten voor de instellingen. Bij het proces leidend tot de opstelling van de jaarrekening is in het algemeen sprake van een behoorlijke mate van stabiliteit. Instellingen ervaren vooral een gebrek aan stabiliteit bij beleidsmatige wijzigingen (bijvoorbeeld wanneer bekostigingssystemen op onderdelen wijzigen), bij politiek-maatschappelijke discussies over bepaalde thema's (hetgeen regelmatig leidt tot extra informatie-eisen) en bij de overige verantwoordingsdocumentatie (gebrek aan afstemming). In al deze situaties bepleiten de instellingen een betere onderlinge **afstemming** van al deze verantwoordings-eisen in breder verband en daarnaast voldoende tijd en overleg voor een **zorgvuldig implementatietraject**.
- Op (middel)lange termijn dient rekening te worden gehouden met internationale ontwikkelingen op het vlak van verantwoordingen. Er wordt op diverse niveaus gewerkt aan internationale standaarden voor publieke verantwoording (b.v. EPSAS). Deze ontwikkelingen zullen ook invloed hebben op het Nederlandse stelsel. Door anticiperend toe te werken naar een meer eenduidig nationaal stelsel kunnen toekomstige aanpassingen die door internationale ontwikkelingen op ons afkomen, eenvoudiger worden opgepakt.

2. De ene gebruiker is de andere niet: Het uiteenlopen van de 'formats' bij verantwoordingsdocumenten, heeft een heel andere impact op de ene soort gebruiker dan op de andere soort gebruiker. Degene die specifiek geïnteresseerd is in de verantwoording van één organisatie, zal baat hebben bij een toegesneden eigen 'format'. Degene die vooral geïnteresseerd is in de vergelijking van informatie van verschillende instellingen of zoekt naar intersectorale vergelijking, zal last hebben van verschillen in regels en/of verschillen door keuzemogelijkheden binnen de regels.

- Er is sprake van een 'trade off': én een ultiem getrouw beeld (maatwerk per instelling) én een volledige vergelijkbaarheid (tussen instellingen) samen in één set van verslaggevingsstandaarden bestaat niet. Tot op zekere hoogte vormen die twee een tegenstelling, of - anders gezegd - uitersten op een continuüm. De Europese verslaggevingsrichtlijnen (en daardoor ook de Nederlandse verslaggevingsrichtlijnen) sluiten traditioneel vooral aan op het eerste: het getrouwe beeld (maatwerk per individuele instelling). Dit is in zekere zin een groot goed. De ontwikkeling in de (semi-) publieke sector - zowel nationaal als internationaal - gaat echter steeds meer in de richting van het tweede: Een goede vergelijkbaarheid tussen instellingen en landen¹¹ door standaardisatie zowel binnen sectoren als voor de (semi-)publieke sector als geheel.

3. Steeds meer digitalisering van de administraties, rapportages en gegevensuitwisseling: De ontwikkeling waarbij administraties en de administratieve verantwoording steeds meer gedigitaliseerd worden, brengt grote voordelen met zich, maar stelt ook eisen aan de verantwoordingsvoorschriften. In het licht van de onderlinge vergelijkbaarheid van verantwoordingen, is inhoudelijke afstemming (ten minste normalisatie, en waar mogelijk harmonisatie) een absolute vereiste. Steeds meer worden instellingen verplicht verantwoordinginformatie via digitale portals aan de hand van specifiek in te vullen 'formats' aan te leveren.

¹¹ zie de ontwikkeling rond EPSAS (European Public Sector Accounting Standards)

- De toenemende digitalisering van de administraties en de verantwoordingsinformatie is een ontwikkeling die onafwendbaar is en steeds meer ingeburgerd raakt. Deze lopende ontwikkeling biedt veel voordelen, maar zal niet vanzelf leiden tot het goede resultaat. Digitale informatie-uitwisseling vereist eenduidige definities, afspraken etc. Als de kansen tot normalisatie (en mogelijk ten dele harmonisatie) die digitalisering biedt, optimaal benut worden, kan dit leiden tot meer betrouwbare verantwoordingsinformatie. Deze informatie is dan bovendien beter onderling vergelijkbaar en kan sneller en met minder administratieve lasten opgeleverd worden. Het risico zit in een halfslachtige digitalisering op basis van een veelheid van verschillende begrippen zonder duidelijke of eenduidige definities in allerlei digitale en handmatige administraties (ook ad hoc). Zeker als deze naast elkaar en zonder enige afstemming worden ontwikkeld. De gegevens op basisniveau in deze administraties blijven dan van elkaar verschillen, zodat er sprake blijft van ‘appels’ en ‘peren’ die per instelling voor een belangrijk deel dan steeds handmatig uitgezocht en bij elkaar opgeteld moeten worden (intensief en onbetrouwbaar) in plaats van een overzicht met één druk op de knop op basis van eenduidige definities (specificaties).
- Het benutten van de kansen die er voor de toekomst liggen, gaat echter niet vanzelf. Investeren in samenwerking van alle betrokken partijen (vanuit een gemeenschappelijk belang) onder een duidelijke regie (niet vrijblijvend), zullen de kritische succesfactoren zijn. Zonder een gezamenlijk gevoel op het punt van nut en noodzaak zowel van bovenaf (departementen) als van onderop (instellingen/belanghebbende partijen), als er tussenin (informatiseringsdeskundigen en software-leveranciers), zal dit niet tot stand komen. Het zal er dus om gaan om vanuit een gezamenlijk gedragen opdracht en onder een duidelijke regie met alle betrokkenen te investeren in samenwerking. Iemand moet opstaan om dit te organiseren en te faciliteren (invulling geven aan ‘leiderschap’).
- Het accent zal daarbij niet moeten liggen op het ‘iedereen persen in een eenheidsworst’, (harmoniseren), maar in het helder definiëren van de basisbegrippen en gegevensdefinities op het laagste niveau, (normaliseren), zodat de basisgegevens op dit laagste niveau bij iedereen gelijk zijn: een intensieve klus waar alle betrokken partijen hun inbreng en inzet zullen moeten tonen.
- Het ter beschikking stellen van (verantwoordings)informatie loopt niet meer alleen via het schriftelijke reguliere jaarverslag. Steeds meer maken o.a. toezichhouders en beleidsdepartementen gebruik van digitale portals voor het opvragen van zowel financiële als beleidsmatige (verantwoordings)informatie op basis van hun behoefte (specifieke formats).

4. Gebruiker ziet door het bomen het bos niet meer: *Bij veel verantwoordingsdocumentatie doet zich het probleem voor dat de lezer (gebruiker) door de bomen soms het bos niet meer ziet. De bruikbaarheid en de toegankelijkheid zijn in het geding. Er is behoefte aan een oplossing daarvoor inclusief het maken van onderscheid tussen enerzijds informatie die essentieel is voor het gewenste inzicht (need to know) en anderzijds op de lokale situatie toegesneden gegevens die dienen als nadere inkleuring (nice to know).*

- Het interne proces, leidend tot het opstellen van de jaarverslaggeving, is op zich al een waardevol gebeuren, met name als dat gebeurt in omgeving waarbij de organisatie zich bewust is van de eigen taakuitvoering en de consequenties die dat heeft voor het beleid. De jaarverslaggeving voegt de meeste waarde toe als er bereidheid bestaat zich op een open manier te verantwoorden.
- De verspreiding van het jaarverslag vindt niet meer via papieren exemplaren plaats maar via plaatsing op de website. Dit biedt mogelijkheden voor ‘doorklikken’ op achterliggende informatie.

- Steeds meer wordt door toezichthouders specifieke verantwoordingsinformatie via digitale portals opgevraagd. De verhouding met (de informatie in) het jaarverslag is niet altijd duidelijk.
- Het jaarverslag heeft ook een sterke public relations (PR) functie. Daarom verschijnen er ook steeds meer glossy publieksversies en is er een zekere neiging daarin met name de positieve punten te benadrukken.
- Het jaarverslag kent meerdere doelstellingen en groepen van gebruikers. Daardoor wordt het jaarverslag soms dik en onoverzichtelijk.
- Wat ‘need to know’ is voor de ene doelgroep is niet ‘need to know’ voor de andere doelgroep. Wel komt een aantal onderwerpen naar voren dat overkoepelend als ‘need to know’ beschouwd kunnen worden.
- Departementen leggen nog steeds veel verplichtingen op aan instellingen om over bepaalde zaken in het jaarverslag te rapporteren. Een jaarlijks geactualiseerd overzicht van dit soort verplichtingen per sector ontbreekt veelal.

5. Voorshands positieve ervaringen met wijze van aanpak uniformering (verantwoordings)regels topinkomens en derivaten: *Het PPJ heeft geconstateerd dat er op het punt van de verslaggeving en verantwoording overwegend positieve ervaringen zijn met de wijze van aanpak bij de nieuwe regels voor de onderwerpen ‘Topinkomens’ en ‘Derivaten’. Dit levert algemener toepasbare lessen op.*

- De **WNT** (Wet Normering Topinkomens) van het ministerie van Binnenlandse Zaken en het **Beleidskader derivaten** dat onlangs door het ministerie van Financiën is uitgebracht, zijn twee voorbeelden waar recentelijk voor de gehele (semi-) publieke sector uniforme (verantwoordings)regels zijn gaan gelden met de mogelijkheid deze regels nader uit te werken per sector.
- De **WNT** en het **Beleidskader derivaten** leiden wel tot meer duidelijkheid en transparantie, niet tot extra administratieve lasten.
- De website, de uitgebreide brochure en de vraagbaakfunctie bij de **WNT** worden door instellingen positief beoordeeld.
- Bij de **WNT** is een aantal specifieke inhoudelijke aandachtspunten naar voren gekomen.
- De verslaggevingsregels bij **derivaten** (RJ 290) als zodanig zijn niet het probleem, wel de correcte toepassing daarvan. In het Beleidskader bestaat hiervoor extra aandacht (externe verantwoording/toezicht). Bij de decentrale overheden zijn op dit punt de verslaggevingsrichtlijnen (RJ 290) niet van toepassing verklaard.
- Ook vindt bij decentrale overheden geen consolidatie met ‘verbonden partijen’ plaats (dus ook geen direct zicht op de **derivaten** van ‘verbonden partijen’ in het jaarverslag van een decentrale overheid zelf). Wel publiceert een decentrale overheid een lijst met namen van de met deze decentrale overheid ‘verbonden partijen’ die zich eveneens in het publieke domein bevinden.
- Instellingen in de (semi-) publieke sector zijn ten aanzien van **derivaten** in te delen in drie categorieën:
 - instellingen zonder derivaten,
 - instellingen met derivaten defensief (beperkt/geen risico),
 - instellingen met derivaten offensief (onderdeel integrale treasuryfunctie).



De aanbevelingen

Voor de in de bevindingen beschreven problematiek is niet één simpele oplossing. Daarvoor zijn de politiek-bestuurlijke omgeving, de verslaggevingstechnische aspecten en de administratieve aspecten (IT-systemen) te complex en per sector te verschillend. Ook wordt in deze aanbevelingen geen pasklare inhoudelijke oplossing geboden voor het evidente dilemma tussen maatwerk en meer uniformiteit. Beide aspecten hebben hun eigen merites. De uitdaging is om hier de optimale balans in te vinden.

Wat het Platform wel aanbeveelt is *in de eerste plaats* dat ervoor gezorgd wordt dat coördinatie van de verslaggevings- en verantwoordingsregels binnen en tussen sectoren expliciet en in een duidelijke setting plaatsvindt (structuur) en *in de tweede plaats* dat zoveel mogelijk onderlinge afstemming en eenduidige toepassing van de verslaggevings- en verantwoordingsregels binnen en tussen sectoren plaatsvindt (dus inhoud - en proces). Dit kan ondersteund worden *in de derde plaats* door in het kader van de verantwoording zoveel mogelijk gebruik te maken van informatie (data) die opgenomen is in door IT-ondersteunde administratiesystemen op basis van in ieder geval genormaliseerde definities en begrippen (informatiebeleid en ICT).

Dit leidt tot de onderstaande aanbevelingen die naar het oordeel van het Platform in onderlinge samenhang kunnen zorgen voor een (aanzienlijke) vermindering van de beschreven problematiek. Het Platform ziet met name op het punt van normalisatie van definities en begrippen veel potentiële verbetermogelijkheden. Het zorgt voor minder administratieve belasting en een toename in de betrouwbaarheid van de informatie. Tevens kan dan het dilemma tussen maatwerk en meer uniformiteit op een pragmatische manier aanzienlijk worden verminderd. Maar dan zal wel door alle betrokken partijen in onderlinge samenwerking eerst geïnvesteerd moeten worden in normalisatie van definities en begrippen. Belangrijk is daarbij gebruik te maken van de positieve voorbeelden en initiatieven die momenteel lopen en deze als uitgangspunt te nemen en te verbreden voor de gehele (semi-) publieke sector door te inventariseren, te adviseren en te stimuleren.

Deze aanbevelingen zijn gericht primair aan de opdrachtgevers van dit onderzoek van het Platform (DG Rijksbegroting en DG OBR), maar indirect ook aan de gezamenlijke, voor de verschillende sectoren verantwoordelijke ministeries en decentrale overheden. Een opvolger van het huidige Platform (zie de aanbevelingen ad 1) zou de opdracht kunnen krijgen om de daarop volgende aanbevelingen (ad 2 t/m 5) op basis van een concrete taakopdracht in een werkplan verder uit te werken.

1. Een betere coördinatiestructuur

1.a Versterken centrale kennis/overzicht

Het ontbreekt de (semi-)publieke sector aan centrale kennis/overzicht en afstemming van de verantwoordings- en verslaggevingseisen. En aan een overkoepelende structuur.



Aanbeveling:

Draag vanuit het ministerie van Financiën en het ministerie van BZK - in opdracht van de ministerraad vanwege het vereiste commitment – zorg voor de oprichting van een structureel Overlegplatform Publieke Verantwoording (OPV)

met:

- vertegenwoordigers van alle verslaggevingsdomeinen (sectoren) in de (semi-) publieke sector,
- aangevuld met vertegenwoordigers vanuit de overheidsinstanties die op het gebied van financiële en beleidsmatige verantwoording een rol spelen (zoals b.v. het ministerie van Financiën en het ministerie van BZK, CBS en AR) en deskundigen (zoals b.v. de RJ en NBA),
- onder leiding van een onafhankelijke voorzitter.

De taken van het overlegorgaan zijn:

- het bundelen en uitwisselen van kennis en ervaringen op het gebied van de verslaggevings- en verantwoordingseisen in de (semi-) publieke sector ten einde de kwaliteit van de jaarverslaggeving en daarmee de verantwoording te bevorderen,
- het actief leveren van een bijdrage aan meer onderlinge afstemming en - indien mogelijk - aan meer harmonisatie van de veelheid en diversiteit aan verslaggevings- en verantwoordingseisen binnen de (semi-)publieke sector,
- het stimuleren van de totstandkoming en het gebruik van gestandaardiseerde (in ieder geval genormaliseerde) begrippen en definities in de (semi-) publieke sector die benut kunnen worden voor de specificaties van de ICT systemen die de administratie ondersteunen, zodat informatie ten behoeve van de verslaggeving en verantwoording veel meer met 'één druk op de knop' beschikbaar is.

Het centrale uitgangspunt hierbij is: beter, eenvoudiger/goedkoper en transparanter.

De activiteiten van het overlegorgaan kunnen zijn:

- signalerend (op basis van een gepleegde inventarisatie),
- adviserend (gevraagd/ongevraagd) aan ministers van Financiën en BZK op overkoepelend niveau of aan de verantwoordelijke minister voor de betreffende sector,
- stimulerend (zelf initiatieven nemen of ondersteunen van door andere instanties ondernomen initiatieven).

Bij deze activiteiten kan het Overlegplatform gebruik maken van subgroepen waarin ook verschaffers van verantwoordingsinformatie, gebruikers van verantwoordingsinformatie, materiedeskundigen kunnen worden opgenomen.

1.b. Instellen van een centraal aanspreekpunt per sector

Het ontbreekt in een aantal sectoren in de (semi-)publieke sector - zoals bij voorbeeld bij het ministerie van Veiligheid en Justitie, het ministerie van BZK (woningcorporaties) en voor de zorgsector (ministerie van VWS) - aan een centraal aanspreekpunt voor kennis/overzicht en

afstemming van de verantwoordings- en verslaggevingseisen in die sector. Dit betekent allereerst dat er veelal geen gestructureerde afstemming van de verantwoordings- en verslaggevingseisen in die sector zelf plaatsvindt en in de tweede plaats dat er op overkoepelend niveau geen (eenduidige) gesprekspartner voor die sector is.



Aanbeveling:

Benoem - voor zover dat nog niet is gebeurd - als verantwoordelijke sectorminister één coördinator die als centraal aanspreekpunt fungeert voor alle verslaggevings- en verantwoordingszaken binnen die sector.

Deze sectorcoördinator is lid van het hierboven genoemde Overlegplatform (OPV), maar ook het gezicht naar buiten toe (instellingen, toezichthouders, gebruikers) op het gebied van de publieke verantwoording voor deze sector. De taken van deze sectorcoördinator zijn:

- het bundelen en uitwisselen van kennis en ervaringen op het gebied van de verslaggevings- en verantwoordingseisen binnen de betreffende sector ten einde de kwaliteit van de jaarverslaggeving en verantwoording te bevorderen,
- actief een bijdrage te leveren aan meer onderlinge afstemming en - indien mogelijk en gewenst - aan meer harmonisatie van de veelheid en diversiteit aan verslaggevings- en verantwoordingseisen inclusief eventuele verschillen tussen sectoren binnen de betreffende sector,
- het stimuleren van de totstandkoming en het gebruik van gestandaardiseerde (in ieder geval genormaliseerde) begrippen en definities die benut kunnen worden voor de specificaties van de ICT systemen die de administratie ondersteunen, zodat informatie ten behoeve van de verslaggeving en verantwoording veel meer met 'één druk op de knop' beschikbaar is,
- de desbetreffende kennis en ervaring binnen de betreffende sector in te brengen in het Overlegplatform (OPV) en deel te nemen aan de signalerende, adviserende en stimulerende activiteiten van het Overlegplatform (OPV) als vertegenwoordiger van de sector, maar tegelijk in beschouwing nemend het brede publieke belang.

2. Meer inhoudelijke afstemming en – indien mogelijk en gewenst – standaardisatie

2.a Sectoren die BW/RJ niet toepassen (oriëntatie op eventuele invoering EPSAS)

Diverse (semi-) publieke instellingen passen andere verslaggevingsregels dan BW/RJ toe. Dit zijn onder meer de rijksoverheid, gemeenten, provincies en waterschappen.



Aanbeveling:

Ga op dit moment niet over tot een fundamentele wijziging van de huidige verslaggevingsstelsels, maar

geef het Overlegplatform (OPV) de opdracht om de te verwachten ontwikkelingen in Europa in de richting van EPSAS te volgen en als Overlegplatform te dienen voor het beoordelen van de

consequenties van een eventuele geleidelijke, stapsgewijze overgang op EPSAS voor de verslaggevingsregels van alle sectoren (inclusief de rijksoverheid, gemeentes, provincies en waterschappen).

2.b Herijking van (sectorale) voorschriften die evident afwijken van BW/RJ

De overheid stelt soms zelf voorschriften op in aanvulling op BW/RJ die nadrukkelijk afwijken van de algemeen aanvaarde grondslagen voor de generieke verslaggeving. Hoewel veelal een aantoonbare reden aanwezig is voor deze afwijking(en), is het de vraag of deze gehandhaafd moet(en) blijven.



Aanbeveling:

Vraag het Overlegplatform (OPV) om daar waar sectorale voorschriften evident afwijken van het BW/RJ, advies uit te brengen over de vraag of die afwijkingen in stand dienen te blijven.

Laat het Overlegplatform (OPV) daarbij de actualiteit van de overwegingen om af te wijken alsmede eventuele alternatieve oplossingen meewegen. Laat het Overlegplatform (OPV) rapporteren aan de desbetreffende sector-ministers alsmede de ministers van Financiën en BZK.

2.c Verkenning mogelijkheden om het aantal verschillen in verslaggevingsregels tussen sectoren te verminderen

Het hanteren van verschillende verslaggevingsregels tussen sectoren en soms ook subsectoren binnen de (semi-) publieke sector leidt in een aantal gevallen tot belangrijke complicaties wanneer tussen die (sub)sectoren onderlinge geldstromen/transacties plaatsvinden en/of instellingen moeten voldoen aan de verslaggevingseisen van meerdere sectoren.



Aanbeveling:

Vraag het Overlegplatform (OPV) om op basis van een inventarisatie van de meest knellende verschillen in de verslaggevingsvoorschriften tussen sectoren - een advies op te stellen om te komen tot meer uniforme beginselen voor de verantwoording op deze verschilpunten binnen de (semi-) publieke sector. Laat het Overlegplatform (OPV) rapporteren aan de desbetreffende sectorministers alsmede aan de ministers van Financiën en BZK.

2.d Verkenning mogelijkheden om keuzemogelijkheden binnen de jaarverslaggevingsvoorschriften per sector te beperken

Er zijn binnen de jaarverslaggevingsvoorschriften per sector voor instellingen – met het oog op maatwerk - diverse keuzemogelijkheden die een grote impact op de jaarrekeningcijfers en de toelichting kunnen hebben en zorgen voor een slechte onderlinge vergelijkbaarheid binnen de sector.



Aanbeveling:

Vraag het Overlegplatform (OPV) te verkennen of en zo ja onder welke voorwaarden het op sectoraal niveau inperken van keuzemogelijkheden die nu voor instellingen bestaan, bijdraagt aan een grotere vergelijkbaarheid en daarmee ook aan een betere sturing binnen sectoren.

Laat het Overlegplatform (OPV) rapporteren aan de desbetreffende sectorministers alsmede de ministers van Financiën en BZK.

2.e Andere verantwoordingsdocumenten dan het reguliere jaarverslag

(Semi-)publieke instellingen moeten - naast hun jaarverslaggeving - ook tal van andere verantwoordingsdocumenten opstellen, bijvoorbeeld vanwege specifieke subsidievoorwaarden en/of contractvoorwaarden. Het probleem hierbij is de cumulatie en de slechte afstemming van deze aanvullende verantwoordingen met de reguliere verslaggevings- en verantwoordingseisen. Vaak zijn deze aanvullingen bestemd voor een diversiteit van subsidieverstrekkingen, hetgeen leidt tot aanzienlijke lastenverzwaring.



Aanbeveling:

Bekijk als sectorminister/decentrale overheid in het geval van afzonderlijke verantwoordingen naast het jaarverslag - in gezamenlijk overleg (vrager en opsteller) - in hoeverre deze verantwoordingen geïntegreerd in of gestroomlijnd kunnen worden met het reguliere jaarverslag van de opsteller.

Pas daarbij zoveel mogelijk het principe van Single audit, Single information (SiSa) en het Uniform Subsidiekader (USK) toe. Dit kan ook onderdeel zijn van gezamenlijke kaders voor informatie-uitvraag (decentralisatie AWBZ/WMO/Jeugdzorg).

Streef - in het gezamenlijke overleg - naar 'herbruikbaarheid' van de gevraagde informatie ter vermindering van verantwoordingslasten voor opstellers van jaarverslagen.

Het Overlegplatform (OPV) zal probleemsituaties waarin onvoldoende afstemming ter zake plaatsvindt - via de sectorcoördinatoren, opstellers jaarverslagen en deskundigen - blijven inventariseren. Dit kan leiden tot adviezen aan sectorministers/decentrale overheden om verbeteringen op dit punt te stimuleren door eigen initiatieven en/of het ondersteunen van initiatieven van andere instanties.

3. Zorgvuldige procesgang

3.a Richt majeure (stelsel)wijzigingen zorgvuldig in, ook wat betreft het verantwoordingsregime

Veel extra administratieve lasten voor de jaarrekening worden veroorzaakt doordat een bekostigingsstelsel of een verslaggevingsstelsel in meer of mindere mate wijzigt. Dit kan forse consequenties voor de (geautomatiseerde) administratie hebben (AO/IB).



Aanbeveling:

Zorg als sectorminister zoveel mogelijk voor stabiliteit in de regelgeving rond verslaggevings- en verantwoordingseisen en kies bij wijzigingen voor een zorgvuldig implementatietraject.

Wanneer aanpassingen in bekostiging, betalings- of verslaggevingsstelsels noodzakelijk zijn is tijdigheid van groot belang. De interne planning en controlcyclus van de ontvangende organisatie is gebaseerd op de kennis bij de start van het boekjaar. Wijzigingen doorvoeren gedurende het jaar is vaak complex en tegen het jaareinde veelal zelfs onuitvoerbaar. Besteed bij wijzigingen nadrukkelijk

ook aandacht aan de uitwerking en let ook op de 'details', zoals nieuwe begrippen en definities en de vertaling naar het controleprotocol (nu soms na afloop van het jaar).

Zorg voor een zorgvuldig implementatietraject, met voldoende tijd voor instellingen om zich goed te kunnen voorbereiden (aanpassing AO/IB systemen).

Zorg ook voor tijdig overleg met ICT software leveranciers over de nieuwe specificaties die uit de (majeure) wijziging voortvloeien zodat zij daarmee bij de binnen de sector gebruikte software rekening kunnen houden.

Maak indien mogelijk gebruik van een website: zorg dat circulaire met toelichting te downloaden zijn via die website, schep de mogelijkheid om 'on line' vragen te stellen, richt een Questions & Answers (Q&A)-rubriek in, etc.

Het Overlegplatform kan advies uitbrengen op basis van kennis en ervaringen ter zake in andere sectoren.

3.b Vraag slechts ad hoc informatie uit als dat strikt noodzakelijk is

Steeds vaker worden instellingen geconfronteerd met de verplichting om ad hoc en aanvullend verantwoordingsinformatie aan te leveren, soms op grond van nadere regelgeving vanwege incidenten zoals Amarantis, Vestia en InHolland. Dit kan een behoorlijke extra administratieve belasting betekenen (cumulatie).



Aanbeveling:

Ga als sectorminister zorgvuldig met ad hoc informatie-uitvragen om, waarbij geborgd is dat dergelijke uitvragen alleen plaatsvinden als de extra informatiewaarde voor de informatievrager evident opweegt tegen de extra administratieve lasten voor de instellingen die de informatie moeten leveren.

Hanteer hierbij als afwegings-/referentiekader de 'Spelregels Interbestuurlijke Informatie (IBI)' van het ministerie van BZK, onderdeel ad hoc informatie¹².

Het Overlegplatform (OPV) kan advies uitbrengen op basis van kennis en ervaringen ter zake in andere sectoren.

3.c Richt (additionele) informatie-uitvraag via digitale portals heel expliciet en weloverwogen in

Steeds meer wordt door toezichthouders specifieke verantwoordingsinformatie via digitale portals opgevraagd. De verhouding met (de informatie in) het jaarverslag is niet altijd duidelijk. Bovendien zijn deze digitale portals in de praktijk niet altijd gebruikersvriendelijk en moet veel (aanvullende) informatie handmatig verzameld en ingevoerd worden.



Aanbeveling:

¹² - Vraag alleen informatie die betrekking heeft op de eigen verantwoordelijkheid.

- Maak zoveel mogelijk gebruik van informatie die al voorhanden is.
- Gebruik horizontaal beschikbare informatie
- Bevrage alleen het aantal medeoverheden (instellingen) dat strikt noodzakelijk is voor de beantwoording van de vraag.
- Beperk tot deze éénmalige uitvraag.

Maak als sectorminister een duidelijke keuze of specifieke verantwoordingsinformatie via het jaarverslag wordt opgevraagd óf via een afzonderlijke uitvraag (digitale portal) plaatsvindt .

Via de digitale portal dienen uitsluitend opgevraagd te worden:

- jaarrekeningcijfers en informatie uit het bestuursverslag die 1 op 1 te downloaden en te uploaden zijn vanuit de informatie in het jaarverslag,
- aanvullende (beleids)informatie die ook echt aanvullend is (met een toelichting waarom die benodigd is en wat ermee gedaan wordt).

Zorg dat deze aanvullende informatie op een gebruikersvriendelijke manier zo veel mogelijk uit de beschikbare informatie in de administraties van instellingen via de digitale portal ge-upload kunnen worden (relatie met aanbeveling 5a).

Het Overlegplatform kan advies uitbrengen op basis van kennis en ervaringen ter zake in andere sectoren.

4. Meer onderscheid tussen ‘need to know’ informatie en ‘nice to know’ informatie in het bestuursverslag van het jaarverslag

4.a Bevorder een inzichtelijke ontsluiting van informatie in bestuursverslag van het jaarverslag

De verspreiding van het volledige jaarverslag vindt veelal niet meer via papieren exemplaren plaats maar via plaatsing op de website van de instelling. Het jaarverslag (jaarrekening en bestuursverslag) kent meerdere doelstellingen en vele groepen van gebruikers. Wat ‘need to know’ is voor de ene doelgroep is niet ‘need to know’ voor de andere doelgroep. Daarbij zijn er uiteraard onderwerpen die overkoepelend als ‘need to know’ beschouwd kunnen worden. Het jaarverslag, met name het bestuursverslag, heeft ook een duidelijke public relations (PR) functie (zie ook de toename van de publieksversies, soms zeer ‘glossy’ uitgevoerd).



Aanbeveling:

Geef vanuit de ministeries van Financiën en BZK aan het Overlegplatform de opdracht in samenwerking met de public sectorwerkgroepen van de RJ een stramien voor een digitale leeswijzer te ontwikkelen voor de onderwerpen die tenminste vereist zijn voor opname in het bestuursverslag van het jaarverslag (‘need to know’).

Betrek hierbij ook de verantwoordingseisen die voortvloeien uit de besluitvorming in de Ministeriële Commissie Vernieuwing Publieke Belangen (Gemeenschappelijk normenkader voor financieel beheer, verantwoording en intern toezicht)¹³.

Een digitale leeswijzer met een directe verwijzing (link) naar de paragraaf/bladzijden in het bestuursverslag waarin op dit onderwerp wordt ingegaan leidt tot een betere toegankelijkheid en vergelijkbaarheid van het bestuursverslag op het punt van de ‘need to know’ onderwerpen voor de gebruiker.

¹³ Als bijlage opgenomen in de brief van de minister van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer d.d. 27 november 2013 inzake financieel beheer en financieel toezicht bij instellingen die een publiek belang dienen.

Daarnaast kan deze leeswijzer ook door de instelling benut worden voor het stramien van de publieksversie, waarin dan minimaal de ‘need to know’ onderwerpen met een samenvatting (en verwijzing) opgenomen zijn.

4.b Zorg voor een (jaarlijkse) herijking van de opgelegde verantwoordingsverplichtingen in het onderdeel bestuursverslag van het jaarverslag

(Sector)departementen leggen nog steeds veel verplichtingen op aan instellingen om over bepaalde zaken in het bestuursverslag te rapporteren. Een jaarlijks geactualiseerd overzicht van dit soort verplichtingen per sector ontbreekt veelal.



Aanbeveling:

Spreek af dat de (sector)ministeries (jaarlijks) het stramien voor de digitale leeswijzer aanvullen met de specifieke verantwoordingseisen die vanuit het verantwoordelijke ministerie gesteld worden (zijnde ‘need to know’), zodat iedere instelling in die sector precies weet welke verplichtingen er op dit punt bestaan en deze informatie direct toegankelijk gemaakt wordt. Dit maakt het ook mogelijk deze specifieke verantwoordingseisen jaarlijks te actualiseren en tegelijk te beoordelen op nut en noodzaak (‘need to know’).

5. Betere digitale ondersteuning

5.a Toenemende digitalisering administraties, rapportages en gegevensuitwisselingen

De toenemende digitalisering van de administraties en de verantwoordingsinformatie is een ontwikkeling die enerzijds onafwendbaar is en veel voordelen biedt, maar anderzijds niet vanzelf tot het goede resultaat zal leiden. Digitalisering kan winst opleveren, mits niet zomaar de status quo van de verantwoordingsgegevens wordt gedigitaliseerd, maar deze eerst slimmer wordt geordend (normaliseren, standaardiseren) en dan pas digitaal ingericht.



Aanbeveling:

Zorg met elkaar als betrokken partijen (sectorministeries, ministerie van Financiën en BZK en de decentrale overheden) voor afspraken over definities en begrippen (in ieder geval normalisatie, zo mogelijk harmonisatie) die ertoe kunnen bijdragen dat zowel de administratie en de verslaglegging op moderne (digitale) leest kunnen worden geschoeid, als ook dat domein-overstijgende drempels, waar mogelijk, worden geslecht.

Een aanpak langs de lijnen van een brede toepassing van Standard Business Reporting¹⁴ lijkt hierbij kansrijk. Hierbij kan ook gedacht worden aan de totstandkoming van een (meer) uniform grootboek/rekeningschema.

¹⁴ Standard Business Reporting (SBR) richt zich op het op gestandaardiseerde wijze uitwisselen van verantwoordingsinformatie (met behulp van de XBRL standaard). Het is een methode om financiële rapportages op te stellen en system-to-system te verzenden aan één of meer meerdere uitvragende organisaties zoals de Kamer van Koophandel, Belastingdienst, CBS en verschillende banken.

Zorg vanuit de ministeries van Financiën en BZK voor een gezamenlijk commitment bij de verantwoordelijke ministeries/decentrale overheden tot op hoog (politiek) niveau voor een dergelijke aanpak.

Het Overlegplatform kan hierbij een signalerende, adviserende en stimulerende rol spelen. Een goed voorbeeld is de inzet om tot gemeenschappelijke kaders voor de informatievoorziening in het kader van de decentralisatie AWBZ/WMO/Jeugdzorg te komen. Daarbij gaat het bij deze gemeenschappelijke kaders zowel om de informatievoorziening (op basis van uniforme verantwoording- en verslaggevingseisen) van gemeenten naar het Rijk als om die van (uitvoerings)instellingen naar gemeenten.

5.b. Ontwikkeling naar open data

Informatie wordt steeds meer via digitale portals aangeleverd. VWS stelt de informatie die via DigiMV beschikbaar is, open voor alle belangstellenden (potentiële gebruikers). Eenzelfde toegang tot de algemene instellingsdata kent ook de sector onderwijs (DUO).



Aanbeveling:

Overweeg te komen tot een regime waarlangs publieke verantwoordingsgegevens op systematische wijze in de vorm van 'open data' kunnen worden vrij gegeven.

Het Overlegplatform kan hierbij een stimulerende rol spelen op basis van de (positieve) ervaringen bij DigiMV en DUO.

Hoofdstuk 1. Aanleiding en doelstelling van het Platform Publieke Jaarverslaggeving

1.1 Aanleiding

Waar in de private sector de Raad voor de Jaarverslaggeving - als uitwerking van de verslaggevingsbepalingen uit het Burgerlijk Wetboek - een set richtlijnen heeft opgesteld voor de inrichting van de jaarverslaggeving en deze een algemeen kader schept, is in de publieke sector sprake van een behoorlijke diversiteit aan verantwoordingsregels, modellen en gebruiken.

Deze diversiteit komt met name tot uiting in de verschillen op het gebied van de jaarverslaggeving. We zien momenteel een mengeling van regels, termen, gewoonten en procedures, die maatwerk is en dus kenmerkend is voor de eigen (sub)sector. Daardoor is het product 'jaarverslag' binnen de publieke sector ook zeer divers ingericht en zonder noemenswaardige onderlinge afstemming steeds een eigen weg gegroeid. Er is dus binnen de (semi-) publieke sector geen sprake van een algemene standaard. Bij het vaststellen van regels en modellen voor de inrichting van de jaarverslaggeving hebben de verschillende sectoren (lees: departementen) veelal op - historisch gezien - begrijpelijke gronden gekozen voor de lijn, die het beste paste. Daarbij hebben zij veelal een keuze gemaakt tussen:

- De BW/RJ regels onverkort toe te passen
- De BW/RJ-regels toe te passen met afwijkingen of uitzonderingen
- De BW/RJ-regels buiten werking te stellen

Omdat het Burgerlijk Wetboek en de RJ-richtlijnen in principe alleen voor private instellingen gelden (en daarvoor ook geschreven zijn) en de verantwoordingsregels in het publieke domein per sector via eigen wet- en regelgeving worden bepaald, hadden de sectoren (departementen) ook de mogelijkheid om hun eigen invulling aan de verslaggevingsregels te geven **al dan niet gebruik makend** van de BW/RJ regels.

Een zeer belangrijke oorzaak van de diversiteit zijn de verschillen in de wijze waarop sectoren worden gesubsidieerd en gefinancierd. De begrotingssystematiek in de publieke sector speelt daarbij een centrale rol. Omdat de begroting en de bekostigingswijze een substantieel element is van de wet- en regelgeving, worden de daarin gebruikte termen en voorwaarden vaak getransporteerd naar de verslaggeving(seisen). Dit is ook logisch en heeft grote voordelen omdat daardoor onder andere (het toezicht op) de rechtmatigheid optimaal wordt gediend en bediend. Belangrijke voorbeelden van problemen die zich hierbij voordoen zijn de fundamenteel verschillende begrotingsstelsels van het Rijk enerzijds (kas) en van alle andere instellingen in het publieke domein (baten-lasten) en de doorlooptijd van de afhandeling van diensten zoals die zich in het bekostigingsstelsel van de zorg voordoen in de DBC systematiek waardoor ziekenhuizen pas na meerdere jaren zekerheid hebben over hun omzet.

Een andere oorzaak voor de toenemende administratieve last is het gegeven dat instellingen in meer of mindere mate last hebben van verschillen in de verantwoordingsrichtlijnen als zij onder het verantwoordingsregime vallen van meerdere sectoren. Juist door de ontwikkeling dat instanties meer en meer in netwerken sectoroverstijgend moeten samenwerken wordt dit punt steeds belangrijker. In voorgaande rapporten werden enkele instellingen met naam en toenaam genoemd, die meer dan gemiddeld last hebben van meerdere verantwoordingsregimes en de daarmee gepaard gaande diversiteit. Het Leger des Heils is een exemplarisch voorbeeld van een instelling die zucht onder de verschillende en afwijkende eisen rond de verslaggeving en verantwoording (o.a. 130 afzonderlijke verantwoordingsrapportages, met ieder een eigen controleverklaring). Maar bij andere instellingen zoals bijvoorbeeld Spirit (Jeugdzorg) is de situatie niet fundamenteel anders. Deze problematiek verdient in het bijzonder aandacht gelet op het in het huidige Regeerakkoord opgenomen streven naar verlichting van de administratieve lasten en een compacte overheid. Extra aandachtspunt daarbij is dat de voorgenomen decentralisatie van gelden voor AWBZ/WMO/Jeugdzorg naar gemeenten deze problematiek fors kan vergroten wanneer de verslaggevingseisen die gemeenten zullen stellen aan de uitvoeringsorganisaties, per gemeente gaan verschillen.

De laatste tijd is duidelijk sprake van een toenemende aandacht voor aan de verantwoording gerelateerde zaken. De roep vanuit zowel de maatschappij als het parlement om meer transparantie in de verantwoording geldt niet alleen de verantwoordingsstructuur op zich, maar - na de diverse incidenten, waarbij met publiek geld gefinancierde instellingen blijken gaven van mismanagement - ook het gebrek aan een helder beeld in de verschillende jaarverslagen. De problemen rond Amarantis, Vestia of InHolland en ook diverse incidenten in de zorgsector gaven aanleiding tot een diepgaande algemene discussie over het gebrek aan inzicht en onderlinge vergelijkbaarheid van jaarverslagen. Daarbij kwamen niet alleen de onrechtmatige bestedingen aan de orde, maar uitten het parlement en de verantwoordelijke bewindslieden hun ongenoegen over het gebrek aan een afdoende signaalfunctie die van de huidige jaarverslaggevings- en verantwoordingsstukken uitgaat. Verbetering van de governance structuur en de vigerende governance codes, inclusief een transparante, eenduidige verantwoording maken deel uit van de onderwerpen die momenteel nadrukkelijk op de (politieke) agenda staan. In dit verband verwijst het Platform naar het in september jl. verschenen rapport 'Een lastig gesprek' van de commissie Behoorlijk Bestuur (cie. Halsema).

Tenslotte kwam er een discussie op gang over een meer uniforme, overheidsbrede verslaggevingsbenadering bij de Wet Normering Topinkomens (WNT) en bij de regels over het gebruik van derivaten. Hierbij bleek behoefte aan regels/afspraken, ook voor de jaarverslaggeving, ten behoeve van een transparant beeld voor het gehele (semi-)publieke domein met vergelijkbare informatie van instellingen en sectoren over de topinkomens. Deze transparantie kan alleen worden verkregen wanneer zowel binnen de sectoren als tussen de sectoren is aandacht besteed aan het wegwerken van (onnodige) verschillen in de verantwoording(sregels) en daarover - waar mogelijk - uniforme afspraken zijn gemaakt. Voorbeeld: omdat de WNT voor in principe alle sectoren geldt en er één format is, rapporteren alle instellingen in de (semi)publieke sector op dezelfde manier volgens het voorschrift in de WNT en is ook de taak en verantwoordelijkheid van de accountant op het punt van de controle eenduidig benoemd. Een ander voorbeeld van een uniforme, overheidsbrede benadering is het Uniforme Subsidiekader (USK). Daar is onder andere sprake van een uniforme set aan regels en een uniform format dat in principe voor alle sectoren geldt.

1.2 Doelstelling

Om inzicht te krijgen in zowel de overeenkomsten en verschillen in de verslaggevings- en verantwoordings-eisen als in de omvang en ernst van de knelpunten die deze verschillen kunnen geven, heeft de Directeur Generaal van de Rijksbegroting van het ministerie van Financiën, drs. L.B.J. van Geest op 20 juni 2012 - mede namens de Directeur Generaal Organisatie en Bedrijfsvoering Rijk van het ministerie van Binnenlandse zaken, dr. J.J.M. Uijlenbroek - vertegenwoordigers van de beleidsverantwoordelijke departementen en van nauw met de problematiek verbonden instanties zoals de Algemene Rekenkamer, de Auditdienst Rijk (ADR), de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), het CBS en daarnaast ook vertegenwoordigers namens de grote accountantskantoren (de zogeheten Big 4), cie. BBV en de Nationale Ombudsman uitgenodigd deel te nemen aan het Platform Publieke Jaarverslaggeving. Drs. R.I.J.M. Kuipers (lid van ABD Top Consult) is gevraagd als voorzitter van dit Platform op te treden. Voor de volledige samenstelling van het Platform: zie bijlage 1. Met de vorming van dit eerste Platform Publieke Jaarverslaggeving is aan één van de aanbevelingen van het eerdergenoemde rapport 'Een palet aan regels, een diversiteit aan verantwoordingen' uitvoering gegeven.

Doelstelling van het Platform is om kansrijke opties te inventariseren en aanbevelingen te doen met als doel:

- door het bundelen van kennis en het over en weer benutten van deze kennis de kwaliteit van de jaarverslaggeving te verhogen (dus: beter).
- door standaardisatie en meer eenduidigheid actief een bijdrage te leveren aan administratieve lastenverlichting, mede gericht op kostenbesparing (dus: eenvoudiger en goedkoper).
- door een betere beleidsmatige afstemming en standaardisatie te komen tot een beter inzicht en vergroting van de onderlinge vergelijkbaarheid (dus: transparanter).

Op 20 december 2012 heeft het Platform aan de Directeur Generaal van de Rijksbegroting een tussenrapportage met een eerste verkenning en een verdere plan van aanpak aangeboden. Aan de hand van het plan van aanpak heeft het Platform haar activiteiten vormgegeven. Deze aanpak wordt in bijlage 2 beschreven.

In hoofdstuk 2 worden de bevindingen op basis van de activiteiten van het Platform weergegeven, waarna in hoofdstuk 3 een analyse plaatsvindt van de samenhang tussen deze bevindingen. Afgesloten wordt in hoofdstuk 4 met een aantal aanbevelingen om te komen tot verbeteringen.

Hoofdstuk 2. Bevindingen op basis van de activiteiten van het Platform

Op basis van een brede aanpak heeft het Platform de in hoofdstuk 1 beschreven algemene problematiek vanuit meerdere invalshoeken geïnventariseerd en geanalyseerd, aangevuld met een veertigtal veldinterviews.

Door het Platform is allereerst een inventarisatie gemaakt van de (semi-) publieke sector, toegespitst op de verschillen in verslaggevingseisen. Het Platform is daarbij gekomen tot de volgende indeling in sectoren (op basis van afnemende ministeriele verantwoordelijkheid):

- Rijksoverheid (departementen),
- Baten en Lasten diensten (Agentschappen),
- Zelfstandige bestuursorganen (ZBO's)¹⁵,
- Rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's)^{16,17}, woningcorporaties en Zorginstellingen,
- Decentrale overheden (provincies, gemeenten en waterschappen)¹⁸,
- Gesubsidieerde instellingen (verantwoording van instelling en/of subsidie).

In het schematisch overzicht van de (semi-)publieke sector hierna wordt op basis van deze indeling per sector aangegeven:

- De juridische titel van de jaarverslaggeving respectievelijk de subsidie-eisen,
- De verantwoordelijkheid voor de wet- en regelgeving m.b.t. de jaarverslaggeving en
- De eisen voor de jaarverslaggeving (jaarrekening).

¹⁵ Lijst te vinden op: http://almanak.zboregister.overheid.nl/overzicht_per_ministerie

¹⁶ Lijst te vinden op: <http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Dossiers/B/Bestuur-op-afstand>

¹⁷ O.a. onderwijsinstellingen

¹⁸ Inclusief Gemeenschappelijke regelingen

Tabel 1. Indeling (semi-)publieke sector, toegespitst op verschillen in verslaggevingseisen

	a. Rijk	b. Baten / lasten-diensten	c. ZBO's ¹⁹	d. RWT's ²⁰ , woning-corporaties en zorginstellingen	e. Decentrale overheden	f. Gesubsidieerde instellingen
Juridische titel: jaarverslaggeving	CW	CW	Kaderwet ZBO, Instellingswetten	Sectorwetten	Gemeentewet, Provinciewet, WGR, Waterschapswet	Sectorwetten, Uniform subsidiekader
subsidie-eisen	Rijksbegrotingvoorschriften	Regeling B/L diensten		Algemene Wet Bestuursrecht (AWB); Kaderwetten subsidies, Subsidie-regelingen	Algemene Wet Bestuursrecht (AWB); Kaderwetten subsidies, Subsidie-regelingen (specifieke uitkeringen)	Algemene Wet Bestuursrecht (AWB); Kaderwetten subsidies, Subsidieregelingen Subsidie-beschikkingen
Verantwoordelijkheid voor de wet- en regelgeving m.b.t. de jaarverslaggeving	Ministerie van Financiën	Ministerie van Financiën	Ministerie W&R en betreffende ministerie	Betreffende ministerie	Ministerie BZK en betreffende ministeries	Ministerie van Financiën, ministerie BZK en betreffende ministeries/ subsidieverleners
Eisen jaarverslaggeving (jaarrekening)	Voorschriften CW, kas/verpl. stelsel N.B. BW2/RJ ²¹ niet van toepassing	Regeling B/L diensten CW BW2/RJ met afwijkingen, inperkingen en eigen modellen	Kaderwet ZBO en zoveel mogelijk BW2/RJ met individuele afwijkingen	BW2/RJ met Sectorspecifieke aanpassingen (RJ 645-655-660). RJO ²² , RVW ²³ en BBSH ²⁴	BBV(W) ²⁵ , Fido ²⁶ , Ufdo ²⁷ (incl. SiSa) ²⁸ N.B. BW2/RJ niet van toepassing	BW2/RJ met sectorspecifieke aanpassingen (RJ 640 en RJ 650). Per subsidie-regeling verschillende eisen

¹⁹ Zelfstandige Bestuursorganen (ZBO's) met eigen rechtspersoonlijkheid.

²⁰ Bij Rechtspersonen met een Wettelijke Taak (RWT's) die tevens Zelfstandig Bestuursorgaan (ZBO) zijn, zal ook met de Kaderwet ZBO en instellingswetten rekening gehouden moeten worden.

²¹ BW2/RJ: Burgerlijk Wetboek boek 2 titel 9/Richtlijnen Raad voor de Jaarverslaggeving

²² RJO: Regeling Verantwoording Jaarverslaggeving Onderwijs

²³ RVW: Regeling Verantwoording WTZi

²⁴ BBSH: Besluit Sociale Huursector

²⁵ BBV(W): Besluit Begroting en Verantwoording (Waterschappen)

²⁶ Wet Fido: Wet Financiering decentrale overheden

²⁷ Ufdo: Uitvoeringsregeling financiering decentrale overheden

²⁸ SiSa: Single audit, Single Information.

Het Platform heeft zich vervolgens gericht op de verslaggevingsregels zoals deze van kracht waren op 1 januari 2013, in de volgende sectoren:

- Onderwijs
- Zorg
- Woningcorporaties
- Decentraal bestuur (gemeentes/provincies/waterschappen)

Hoewel de (semi-) publieke sector uiteraard breder is (zie het schema hiervoor) worden de genoemde sectoren door het Platform als representatief en maatgevend beschouwd voor haar taakopdracht.

Dit heeft geleid tot een aantal bevindingen die in dit hoofdstuk zijn gerangschikt aan de hand van een aantal daarbij steeds terugkerende aandachtspunten (thema's).

Daarbij is niet gestreefd naar een volledig en sluitend beeld, wel naar een beeld dat recht doet aan de gepleegde inventarisaties en de gesprekken die met betrokkenen en deskundigen gevoerd zijn. In de rest van dit hoofdstuk zijn de bevindingen uit de interviews in de 'boxen' weergegeven.

2.1 Veel verschillen en keuzemogelijkheden

Bevinding 1: *Verschillen en keuzemogelijkheden in verslaggevingsvoorschriften doen enerzijds recht aan de veelvormige werkelijkheid in de (semi-) publieke sector, maar werken tegelijk complicerend zowel voor het opstellen van de verantwoording door de instellingen als voor het beoordelen daarvan door interne en externe toezichthouders, politici, (bank)analisten en derden (stakeholders, cliëntenraden, onderzoekers, pers/media, belanghebbenden etc.).*

Voor de inrichting van de jaarverslaggeving geldt voor het merendeel van de sectoren als uitgangspunt de verslaggevingsregels van BW 2 Titel 9 en de (specifieke) Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving

De Europese praktijk (en daardoor ook de Nederlandse praktijk) rond verslaggevingsregels is als 'liberaal' te karakteriseren: binnen de regels die zijn opgesteld, gelden meerdere keuzemogelijkheden. Zo kennen in Nederland de generieke verslaggevingsregels van BW 2 Titel 9 en de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving - van origine opgesteld voor private ondernemingen - een aantal keuzemogelijkheden voor de waardering van balansposten. Zo kan bijvoorbeeld worden gekozen voor waardering van activa tegen kostprijs (incl. lagere marktwaarde, een waardeverlies als gevolg van een waardedaling moet worden verantwoord), maar ook tegen reële waarde (marktwaarde, zowel positieve als negatieve waardeschommelingen komen tot uitdrukking).

Binnen BW2 Titel 9 en de Richtlijnen (BW/RJ) geldt de eis van stelselmatigheid: een bedrijf (instelling) dient consistent te zijn in de toepassing van de gekozen grondslagen van waardering en resultaatbepaling²⁹. Belangrijkste doel van de financiële verslaggeving voor private bedrijven is het geven van inzicht aan de gebruiker in de solvabiliteits- en liquiditeitspositie alsmede de samenstelling en ontwikkeling van het vermogen en het financiële resultaat van een bedrijf. Vergelijkbaarheid van bedrijven onderling staat niet voorop.

In de onderdelen van de (semi-)publieke sector waar het baten en lastenstelsel wordt toegepast, zijn de verslaggevingseisen uit het BW/RJ veelal overgenomen en daarmee ook de algemene uitgangspunten. Dit kan leiden tot aandachtspunten/spanningen, met name omdat ook vergelijkbaarheid en inzicht in continuïteit de laatste tijd in de (semi-) publieke sector een steeds groter gewicht krijgen. Daarnaast is in de publieke sector de focus meer gericht op de begroting en het afleggen van verantwoording over hoe de verkregen middelen zijn ingezet, op wat daarmee bereikt is en of conform de regels is gehandeld. Kortom: de rechtmatigheid en doelmatigheid van de bestedingen spelen een zeer belangrijke rol, meer dan in het bedrijfsleven, dat zich vooral richt op het resultaat. Dit verklaart voor een groot deel ook de verschillen in de toepassing van de BW/RJ-richtlijnen in een aantal sectoren, maar ook met name tussen sectoren in de (semi-) publieke sector. Het risico bestaat dat deze verschillen vanwege de sectorale reacties op 'incidenten' in de komende tijd (nog) groter worden.

2.1.1 Verschillen met BW/RJ en daaraan gerelateerd: verschillen tussen sectoren

²⁹ Tenzij wet- en regelgeving een andere stelselkeuze vereist of het inzicht in de jaarrekening hiermee beter is gediend.

In het kader van de inventarisatie heeft het Platform de belangrijkste verschillen met BW/RJ en tussen de sectoren op het punt van de verslaggevingsregels in kaart gebracht. Daarbij heeft het Platform de volgende werkwijze gehanteerd:

- Als uitgangspunt zijn de bepalingen in het BW en de RJ genomen. Vervolgens zijn de belangrijkste afwijkingen daarvan per sector (en daarmee ook tussen sectoren) gerecapituleerd.
- De focus hierbij lag op de verschillen ten aanzien van opname (criteria voor verwerking) in de jaarrekening en de waarderingsgrondslagen.
- Verder is aandacht besteed aan enkele overige onderwerpen (van meer algemene aard) ten aanzien van de jaarverslaggeving.
- Voor het Platform is het verschil in administratieve stelsels tussen Rijk enerzijds en overige publieke instellingen anderzijds een gegeven. Het Platform heeft zich gericht op het vaststellen en beoordelen van verantwoordingsvraagstukken die zich voordoen bij wat we hier overige (semi-) publieke instellingen noemen.

Hieronder zijn de belangrijkste conclusies van deze inventarisatie samengevat:

- **Veel (semi-) publieke instellingen passen de generieke verslaggevingsregels van BW 2 Titel 9 en de Richtlijnen toe voor hun jaarverslaggeving.** Instellingen die deze generieke verslaggevingsregels toepassen kunnen hier in het algemeen goed mee overweg.
- **Voor sommige (semi-) publieke instellingen zijn in de RJ-bundel aanvullende richtlijnen gepubliceerd:** onderwijsinstellingen (RJ 660), zorginstellingen (RJ 655), woningcorporaties (RJ 645) en fondsenwervende instellingen (RJ 650). Deze aanvullingen vinden hun basis in de sectorspecifieke terminologie en de eigenheid van de sector. Daarnaast gelden voor organisaties zonder winststreven de algemene, aanvullende bepalingen uit RJ 640. (Semi-) publieke instellingen die de generieke verslaggevingsregels van BW/RJ toepassen hanteren in grote lijnen dezelfde waarderingsprincipes en dezelfde principes voor resultaatbepaling. De belangrijkste verschillen tussen sectoren hebben grosso modo betrekking op de volgende zaken:
 - De behandeling van transacties/balansposten die specifiek zijn voor de sector. Voorbeelden hiervan zijn:
 - de presentatie van de aan de bekostiging gerelateerde posten,
 - de waardering van activa met maatschappelijk nut,
 - de waardering van transacties in natura en
 - de presentatie van de samenstelling van het eigen vermogen inclusief de mate waarin de instelling zelf over dit vermogen kan beschikken.
 - De mate waarin in een sector waardering tegen reële waarde (marktwaaarde) wordt toegestaan.
 - In verband met de autorisatiefunctie van de begroting wordt in een aantal sectoren in de jaarrekening een analyse vereist van de verschillen in de gerealiseerde resultaten ten opzichte van de begrote resultaten.
 - In een aantal sectoren hoeft geen kasstroomoverzicht te worden opgesteld, terwijl het kasstroomoverzicht inzicht geeft in de werkelijke kasstromen van een organisatie en daarmee in de liquiditeit/continuïteit van de organisatie.
 - Sectorspecifieke benaming voor balansposten en posten in de resultatenrekening.
 - Sectorspecifieke modellen voor de presentatie van de balans en resultatenrekening.

- Het omgaan met voorzieningen.
 - De bepalingen rond consolidatie.
 - Additionele toelichtingsvereisten als gevolg van specifieke wensen van bijv. externe toezichthouders.
- **De overheden stellen soms zelf voorschriften op in aanvulling op BW/RJ die haaks staan op de algemeen aanvaarde grondslagen voor de generieke verslaggeving.** De overheid creëert daarmee zelf afwijkingen van het generieke verslaggevingsstelsel en – hoewel de afwijkingen op zich zijn gebaseerd op rationele gronden en bewust zijn gekozen - doet daarmee afbreuk aan het getrouwe beeld van de jaarrekening van de instelling op basis van BW/RJ en aan de begrijpelijkheid van verantwoordingsdocumenten in verschillende sectoren ten opzichte van private jaarrekeningen. Een tweetal belangrijke voorbeelden hiervan zijn:
- Bij woningcorporaties: niet toestaan van het presenteren van een herwaarderingsreserve (= niet gerealiseerde deel van de waardevermindering van vastgoed van woningcorporaties dat op marktwaarde is gewaardeerd) binnen het eigen vermogen.
 - Bij onderwijsinstellingen: niet toestaan van het vormen van een voorziening voor toekomstige BAPO- verplichtingen (een vorm van deeltijdpensioen voor bepaalde leerkrachten).
- Diverse (semi-) publieke instellingen passen **andere verslaggevingsregels dan BW/RJ toe**. Dit zijn ondermeer de rijksoverheid, gemeentes, provincies en waterschappen.
- De **Rijksoverheid** valt vanwege het gehanteerde kas/verplichtingenstelsel buiten de directe scope van de opdracht aan het Platform Publieke Jaarverslaggeving (BW/RJ). Het Platform geeft daarom geen aanbevelingen omtrent het specifieke verantwoordingskader van de rijksoverheid. Overigens mag niet onvermeld blijven dat binnen Europa de ontwikkeling gaande is om ook voor de (rijks)overheden een op uniforme leest geschoeide verantwoording op basis van een baten- en lastenstelsel in te voeren ('EPSAS'). Deze verantwoording zou de verantwoording op basis van het kastelsel moeten aanvullen.
- Binnen de (semi-)publieke sector worden zowel het kas/verplichtingenstelsel (rijksoverheid) als het baten- lastenstelsel (semi-)publieke instellingen) gehanteerd. Geldstromen zijn daardoor in het geval van vooruitbetaalde of nog te betalen verplichtingen van de rijksoverheid aan (semi-)publieke instellingen, moeilijk direct in de jaarrekeningen te traceren. Dit werkt complicerend in bij voorbeeld de aggregatie van informatie door het CBS over de publieke sector in zijn totaliteit. Bovendien maakt dit verschil in stelsels het lastig de effecten van bezuinigingen of extra ontvangsten voor zover dit gepaard gaat met geldstromen tussen beide stelsels zonder nadere vertaalslag goed te volgen.
- **Gemeenten, provincies en waterschappen** passen andere verslaggevingsregels dan BW/RJ toe. De gemeenten en provincies kennen het BBV (Besluit Begroting en Verantwoording), de waterschappen het van het BBV afgeleide Besluit Begroting en Verantwoording Waterschappen (BBVW)³⁰. De commissie BBV brengt in aanvulling hierop notities uit, die

³⁰ Het BBV en het BBVW zijn qua systematiek gelijk maar kennen wel een aantal specifieke verschillen in waarderingsgrondslag. Op dit moment wordt bekeken of het mogelijk en wenselijk is beide besluiten op de afwijkende punten meer op elkaar af te stemmen.

worden gezien als nadere Richtlijnen. Het BBV is een op onderdelen aangepast baten- en lastenstelsel.

Er bestaan belangrijke verschillen tussen BW/RJ en het BBV. Een overzicht van deze verschillen (niet limitatief) wordt gegeven in bijlage 3. Een belangrijk verschil is bijvoorbeeld het verbod op consolidatie met ‘verbonden partijen’. Binnen het BBV is bewust voor eigen, zelfstandige verslaggevingseisen gekozen om de eigenheid en de autonomie van de decentrale overheden binnen het Nederlandse democratische stelsel tot uitdrukking te laten komen. Verder zijn de diensten/producten van gemeenten deels onvergelijkbaar met die van een privaat bedrijf (bijv. het maatschappelijk nut van diensten) en is het oogmerk niet om op winst te sturen. Dit heeft ertoe geleid dat in het BBV een gemeente een aantal mogelijkheden heeft om – uiteraard binnen de kaders van het BBV - eigen keuzes te maken (maatwerk). Achtergrond is dat de typologie van decentrale overheden deels anders is dan die van private bedrijven en andere (semi)publieke sectoren. Het BBV is het instrument voor de verantwoording van het College van Burgemeester en Wethouders (B&W) aan de gemeenteraad. Het BBV (Besluit Begroting en Verantwoording) geeft - zoals de citeertitel al aangeeft - zowel regels voor de begroting als ook voor de verantwoording (in onderlinge samenhang), net zoals de Comptabiliteitswet zowel de regels voor de begroting als voor de verantwoording van het Rijk bevat. Dit in tegenstelling tot het BW/RJ dat alleen (verslaggevings)eisen aan de verantwoording stelt. En zo zijn er meer voorbeelden te noemen.

In het BBV is in het zogeheten hoofdstuk ‘Informatie voor Derden’ (IV3) de informatieverplichting voor gemeenten en provincies richting toezichthouder (ministerie van BZK) en het CBS afzonderlijk vastgelegd.

Er komt binnenkort onder aansturing van een bestuurlijke commissie van het VNG en onder leiding van de voorzitter van de commissie BBV een onderzoek naar ‘meer transparantie en onderlinge vergelijkbaarheid in een vernieuwd BBV’. De uitkomsten van dit onderzoek worden in maart 2014 verwacht.

2.1.2 Complicaties vanwege verschillen *tussen* sectoren

Het hanteren van verschillende verantwoordingskaders en – stelsels binnen de publieke sector leidt in een aantal gevallen tot belangrijke complicaties. Omdat de Rijksoverheid, de decentrale overheden en de andere (semi-) publieke instellingen verschillende verantwoordingskaders en – stelsels hanteren, maar de verschillende ‘werelden’ wel onderlinge geldstromen/transacties kennen, leidt dit regelmatig tot lastige situaties, bijv.:

- complicaties bij bijv. verzelfstandigingen van (semi-)publieke instellingen omdat activa/passiva overgaan naar een stelsel met andere waarderingsvoorschriften dan het stelsel waaruit de activa/passiva komen.
- complicaties bij het overhevelen van taken van de ene (semi-) publieke sector naar een andere (semi-) publieke sector (zoals recent voorgesteld is voor taken van de zorgsector naar gemeenten).

- Complicaties bij onvolledige afstemming van de effecten van een wijziging in de bekostigingsregels in een (semi-) publieke sector voor (uitvoerings-)instellingen in een andere sector.
- Complicaties bij de opstelling van het jaarverslag voor instellingen te maken hebben met meerdere sectoren (b.v. Leger des Heils)

*In de interviews is nagegaan in hoeverre de verschillen in verslaggevingsregels **tussen sectoren** voor instellingen een probleem veroorzaken in de vorm van extra lasten. Daaruit zijn een aantal illustratieve voorbeelden naar voren gekomen:*

*Een voorbeeld is het **niet-verzelfstandigde openbaar onderwijs**. Het openbaar onderwijs valt onder de verslaggevingsvoorschriften van OCW (RJ 660) en - als dit openbaar onderwijs niet verzelfstandigd is in de vorm van een decentraal bestuur met een afgezonderd vermogen - ook onder de verslaggevingsvoorschriften van de gemeenten (BBV). Dit gaf in het verleden aanleiding tot veel knelpunten en extra administratieve lasten (dubbele boekhouding). Inmiddels zijn de meeste openbare scholen verzelfstandigd waardoor dit probleem in de praktijk in het merendeel van de gevallen verleden tijd is, ook al omdat er geen consolidatie met de gemeenteverantwoording plaatsvindt vanwege het verbod op consolidatie in BBV). Dat er in principe sprake is (was) van een reëel knelpunt, kwam illustratief naar voren tijdens één van de interviews. Bij het verzelfstandigen van een openbare school bleek er op basis van de verslaggevingsregels van OCW een 'boekhoudkundig gat' aanwezig te zijn ten opzichte van de beschikbare gelden bij de gemeente op basis van de gemeentelijk verslaggevingsregels van het BBV (conflicterende wijze van waardering van bezittingen en schulden binnen BBV t.o.v. RJ 660). Dit 'gat' gaf lastige discussies bij de definitieve afronding van deze verzelfstandiging. Het gegeven dat het economisch eigendom van schoolgebouwen bij de gemeente berust, bleek bij enkele onderwijssectoren een complicerende factor in het besluitvormingsproces te zijn, zeker waar het gaat om het investeringsbeleid en het plegen van groot onderhoud door scholen.*

*Van eenzelfde problematiek en oplossing is sprake bij de **Academische Ziekenhuizen**. Academische Ziekenhuizen vallen onder de verslaggevingsvoorschriften van zorg (RJ 665) maar hebben ook te maken met de verslaggevingsregels van OCW die gelden voor universiteiten. Dit heeft ook te maken met het feit dat het Academische Ziekenhuis (UMC) de organisatorische unit is, waarbij de medische faculteit van de universiteit in het algemeen is inbegrepen. Over deze financiële middelen met betrekking tot de faculteit moet de universiteit zich verantwoorden conform de voorschriften van OCW. Na jarenlange problemen is gekozen voor een pragmatische oplossing: door het bedrag voor onderwijs als 'lump sum' te beschouwen, kon gekozen worden voor de verslaggevingsvoorschriften van de zorg als leidend stelsel en kon de verantwoording voor het onderwijsdeel tot het 'lump sum' bedrag zoals dat uit het jaarverslag (jaarrekening) naar voren komt, beperkt blijven. Uit de interviews werd wel gemeld dat vanuit het ministerie van Onderwijs er soms toch weer verzoeken naar de instellingen gaan om financiële informatie op basis van de verslaggevingsvoorschriften voor onderwijs (RJ 660). Hierdoor ontstaat het risico dat de aloude problematiek weer herleeft.*

*Veel knelpunten die nog niet opgelost zijn, doen zich voor bij instellingen in de **welzijnsector** die werkzaam zijn op een breed werkterrein. In deze sector bevinden zich instellingen die zich begeven op het gebied van zowel de zorg, de jeugdzorg als de forensische zorg. Dit betekent dat zij tegelijkertijd moeten voldoen aan de van elkaar afwijkende verslaggevingsvoorschriften van de Zorg (RJ 655 en DigiMV zorg), Jeugdzorg (jaardocument jeugdzorg en DigiMV Jeugdzorg) en de verantwoordingsvoorschriften vanuit het ministerie van Veiligheid en Justitie. Als deze instellingen ook nog gefinancierd worden door gemeenten, provincies en/of UWV middels subsidies en/of aanbestedingscontracten, dan hebben zij ook nog eens te maken met de afwijkende verslaggevingsvoorschriften uit dien hoofde (zie volgende bevinding). Het Leger des Heils is een instelling die bij uitstek te maken heeft met extra administratieve lasten vanwege het moeten voldoen aan meerdere van elkaar afwijkende verslaggevingsvoorschriften. Maar - zoals uit de interviews naar voren kwam - het Leger des Heils is lang niet de enige organisatie die hier veel last van heeft!*

2.1.3 Verschillen binnen sectoren

Naast verschillen tussen sectoren komen er ook verschillen tussen *subsectoren binnen* een sector voor. Dit is complicerend voor instellingen die in meerdere van die subsectoren actief zijn. Dit kwam voor binnen de onderwijssector; dit komt nog steeds voor in de zorgsector.

*In de interviews kwam ten aanzien van de verslaggevingsregels binnen de **onderwijssector** nadrukkelijk als positief punt naar voren dat er in de afgelopen jaren een enorme harmonisatieslag heeft plaatsgevonden bij de verantwoordingsregels voor de verschillende onderwijssoorten (basisonderwijs, verschillende soorten voortgezet onderwijs, MBO, HBO en WO). Vroeger bestonden er aanzienlijke verschillen in de verslaggevingsvoorschriften per onderwijssoort (subsector) die waren gebaseerd op de afwijkingen in de bekostigingsmodellen. Nu zijn de voorschriften en modellen geharmoniseerd (Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs) en is er één onderwijs controleprotocol. Voor instellingen die actief zijn binnen meerdere onderwijssoorten betekende dit in het verleden veel extra administratieve lasten, die nu verleden tijd zijn. Bij beleidsanalyses en andere vraagmomenten worden nu de vruchten van de onderlinge vergelijkbaarheid van de verantwoordingsgegevens binnen de onderwijssector geplukt.*

*Nog niet in alle (sub)sectoren onder de verantwoordelijkheid van één ministerie heeft zich een dergelijke harmonisatieslag heeft voltrokken. Dit geldt bij voorbeeld voor de **(sub)sectoren die onder het ministerie van VWS vallen**: in de zorg zijn de specifieke eisen en toezending van het maatschappelijk verslag geschrapt. Wel moet een instelling DigiMV (digitale informatieverstrekking) voor de zorg invullen en toesturen. Dit schrappen geldt echter niet voor jeugdzorg: daar bestaan nog steeds afzonderlijke verslaggevingsvoorschriften en moet toezending van het maatschappelijk verslag blijven plaatsvinden. Dit vloeit voort uit het in 2011 voor de jeugdzorg gesloten convenant. Daarnaast moet een instelling nu voor het eerst ook DigiMV voor de jeugdzorg invullen en toesturen. Uit de interviews kwam naar voren dat instellingen die **zowel** activiteiten uitvoeren in de zorg **als** in de jeugdzorg, het schrappen van het maatschappelijk verslag voor de zorg, maar wel het handhaven daarvan voor de jeugdzorg - samen met het invullen van DigiMV voor de zorg en nu ook voor de jeugdzorg - per saldo niet als een besparing van de administratieve lasten zien, maar eerder als een toename.*

N.B. Momenteel zijn er initiatieven vanuit VWS om de verslaggevingsvoorschriften tussen zorg en jeugdzorg in de toekomst meer op elkaar af te stemmen (o.a. in het kader van de evaluatie DigiMV en bij de behandeling van de nieuwe jeugdwet).

2.1.4 Verschillen als gevolg van keuzemogelijkheden

Naast verschillen **met** het BW/RJ, **tussen** sectoren en **binnen** sectoren zijn er - zoals gezegd - veelal binnen het BW/RJ en de sectorale richtlijnen ook nog eens de nodige keuzemogelijkheden, bijvoorbeeld ten aanzien van de waardering van materiële activa. Sommige sectoren maken het mogelijk een keuze te maken tussen historische kostprijs, bedrijfswaarde en/of actuele (markt)waarde. De toepassing van deze vrijheden geschiedt overigens veelal in lijn met de RJ voorschriften en vrijheden in de private sector.

Keuzevrijheid binnen sectoren heeft als voordeel dat een organisatie die set van verslaggevingsregels kan hanteren die naar haar oordeel het meest aansluit bij de kenmerken/karakteristiek van die instelling en het getrouwe beeld dat de jaarrekening moet opleveren. In die zin biedt keuzevrijheid het beste inzicht in het financiële reilen en zeilen van een organisatie, nauw afgestemd op het specifieke karakter van de onderneming: het getrouwe beeld vanuit de optiek van de betreffende organisatie rekening houdend met de geldende bekostigingsmethodiek en het eigen jargon. De keerzijde is een lastige vergelijkbaarheid tussen instellingen voor externe toezichthouders (zie verder bevinding 2)

Tabel 2. Overzicht illustratie verschillen met het BW/RJ, tussen sectoren en binnen sectoren

Illustratie verschillen			
	(Geconsolideerde) jaarrekening	1	
Winst- en verliesrekening	Balans		Kasstroomoverzicht 9
Baten	Activa		Kasstroom uit operationele activiteiten
Exploitatiebijdragen Rijksoverheid	Materiële vaste activa	3	Boekwinst
(Amortisatie) investeringsbijdragen	Financiële vaste activa		Afschrijvingskosten
Overige overheidsbijdrage	Effecten		Mutaties voorzieningen
Overige baten	Overige uitzettingen ≥ jaar	4	Mutaties werkkapitaal
	Vlottende activa		
Lasten	Passiva		Kasstroom uit investeringsactiviteiten
Lonen	Eigen vermogen		
Sociale lasten	Wettelijke reserves	5	Kasstroom uit financieringsactiviteiten
Afschrijvingskosten	Herwaarderingsreserve	6	
Overige lasten	Voorzieningen	7	
	Schulden		
	Overlopende posten	8	
	1 BBV: verbonden partijen niet consolideren		
	2 Terminologie bekostiging is divers		
	3 Waardering op historische kostprijs, bedrijfswaarde of marktwaarde?		
	4 Sectorspecifieke benaming		
	5 BBV kent andere regels dan BW/RJ		
	6 Bij woningcorporaties niet toegestaan		
	7 Bij onderwijsinstellingen: niet toegestaan voor BAPO-verplichtingen, BBV: geen vakantiedagen/-geld		
	8 Moment van registratie vakantiedagen/-geld: soms eenmalig, anders doorlopend		
	9 Lang niet altijd verplicht		
	10 Indirect kasstroomoverzicht, direct komt ook voor		

2.1.5 Overige verantwoordingseisen: vaak zeer belastend

Tot zover de jaarverslaggeving. Er is echter meer dan dat. (Semi-)publieke instellingen moeten - naast hun jaarverslaggeving - veelal ook tal van andere verantwoordingsdocumenten (inclusief beleidsverslagen) opstellen, bijvoorbeeld vanwege specifieke beleidsdoelstellingen, subsidievoorwaarden, bekostigingsvoorwaarden en/of contractvoorwaarden. Het probleem hierbij is de cumulatie en de slechte afstemming van de aanvullende verantwoordingen met de reguliere verslaggevings- en verantwoordings-eisen. Kenmerk hierbij lijkt te zijn: ‘wie betaalt, bepaalt (de regels)’.

Door de ministerraad zijn in april 2011 de spelregels Interbestuurlijke Informatie (IBI) vastgesteld³¹. Uitgangspunten zijn ‘transparant en interactief proces’, ‘juiste informatie’ en ‘minst belastend’. De spelregels gelden voor alle informatiestromen tussen Rijk, provincies en gemeenten. Kernpunten zijn: voer tijdig overleg, je gaat erover of niet en voorkom onnodige lasten. Deze uitgangspunten zijn uitgewerkt naar de situaties:

- Nieuw beleid,

³¹ Te vinden op www.rijksoverheid.nl

- Financiële middelen,
- Toezicht en
- Eenmalige informatie.

Deze spelregels kunnen uiteraard ook als referentiekader gebruikt worden bij informatiestromen tussen andere relaties dan tussen Rijk, provincies en gemeenten.

In de interviews zijn vele voorbeelden van belastende aanvullende verantwoordingseisen genoemd. Hieronder is een aantal voorbeelden opgenomen om een beeld te geven waar instellingen in de verschillende sectoren in de praktijk mee te maken hebben. Het betreft alleen voorbeelden die in meerdere interviews genoemd zijn.

*Instellingen die subsidie ontvangen van **meerdere gemeenten en/of provincies** worden ermee geconfronteerd dat veel gemeenten/provincies hun eigen subsidieverordening hebben met zijn eigen definities en voorwaarden (en dan net weer even anders). Dit betekent dat de administratie toegesneden moet worden op deze verschillende eisen. Vaak moet ook een afzonderlijke verantwoording (met veelal ook een afzonderlijke accountantsverklaring) worden opgemaakt. Voor instellingen als het Leger des Heils in de (jeugd)zorg en maatschappelijke ondersteuning, die veel met gemeentelijke subsidies/aanbestedingen te maken hebben, betekent dit een forse extra administratieve inspanning (een kostenpost die niet aan directe hulpverlening kan worden besteed). Maar het beeld bij onderwijsinstellingen en woningcorporaties die ook te maken kunnen hebben met (meerdere) gemeentelijke en/of provinciale subsidies, zij het in mindere mate, is in wezen niet anders.*

*Vanuit meerdere kanten worden vele vormen van **wetenschappelijk onderzoek** (mede) gefinancierd door een subsidiebijdrage. De subsidie- en verantwoordingseisen kunnen per subsidie sterk verschillen. De universiteiten die allen met een groot aantal subsidiebijdragen te maken hebben worden door een gebrek aan harmonisatie van de subsidie- en verantwoordingseisen voor al deze verschillende subsidies met veel extra administratieve lasten geconfronteerd. Hoewel op rijksniveau al verbeteringen zijn doorgevoerd via het zogeheten SiSa-convenant FSR, valt hier nog veel te verbeteren en te harmoniseren. Een complicerende factor hierbij zijn de verschillen in de tariefstelling/kostprijzenbenadering tussen de universiteiten en de diversiteit in subsidie-achtergronden, zoals wel of geen eigen bijdrage in de kosten en de soms verschillende tolerantiegrenzen bij het afgeven van de controleverklaring.*

*In de **zorgsector** vindt een groot deel van de bekostiging plaats door de verzekeraars. Ziekenhuizen die het overgrote deel van de omzet halen uit de reguliere zorg en een klein deel uit de geestelijke gezondheidszorg (GGZ) worden ermee geconfronteerd dat de GGZ een eigen bekostigings- en verantwoordingsystematiek heeft die afwijkt van de systematiek en de regels en voor de reguliere zorg. Sinds kort moet er in de nieuwe bekostigingssystematiek soms voor heel kleine bedragen afzonderlijk onderhandeld worden met meerdere verzekeraars, met ieder hun eigen (bekostigings)informatie- en verantwoordingseisen. Voor de betreffende ziekenhuizen betekent dit behoorlijk wat extra administratieve (verantwoordings)lasten voor een relatief kleine inkomstenpost binnen het geheel, nog eens verdeeld over meerdere verzekeraars. De verhouding tussen het kleine bedrag aan inkomsten en de omvangrijke administratieve lasten die daarmee gepaard gaan, is in deze situatie volledig zoek.*

*Steeds meer wordt de uitvoering van (semi-)publieke taken door overheden aanbesteed waarop uitvoeringsinstellingen kunnen inschrijven. Een voorbeeld is de **aanbesteding van contracten** voor de verlening van huishoudelijke hulp (gemeenten), maar ook van re-integratietrajecten van werklozen (UWV). Verantwoording moet dan gegeven worden over cliënt, daadwerkelijk verrichte werkzaamheden en uren etc. Hierbij kan dezelfde problematiek spelen als bij subsidies: als een instelling meerdere aanbestedingscontracten heeft lopen en de voorschriften en verantwoordingseisen (inclusief modellen, systemen, invulformulieren etc.) per opdrachtgever (gemeente/UWV) verschillen en niet afgestemd zijn op de reguliere verslaggeving en verantwoording.*

*Door alle instellingen die gebruik hebben gemaakt van **Europese subsidies** (o.a. ESF; Interreg) werd de opmerking gemaakt dat de administratieve lasten die hiermee gepaard gaan, zeer intensief zijn (zeer gedetailleerde voorwaarden, ook bij geringe bedragen, eis van verklaring van de accountant vooraf, eigen definities en zeer intensieve voorschriften over wijze van verantwoording en controle met forse sancties, zoals (volledige) terugbetaling subsidie, ook bij relatief kleine omissies). Voor een aantal instellingen zijn deze administratieve lasten reden om te zeggen: 'eens, maar nooit weer' of ze beginnen er zelfs niet eens aan.*

Door (uitvoerings)instellingen die in de (jeugd)zorg/sociale werkvoorziening/maatschappelijke ondersteuning actief zijn, wordt op het punt van aanvullende verantwoordingslasten grote zorg

uitgesproken met het oog op de komende **decentralisatie van de AWBZ/WMO/Jeugdzorg** gelden naar de gemeenten. Hoewel als positief punt gezien wordt dat de gemeenten hierdoor beter de regiefunctie kunnen gaan vervullen (minder verkokering/bundeling van nu nog afzonderlijke geldstromen), staat daar de grote vrees tegenover dat de administratieve lasten bij de (uitvoerings)instellingen drastisch zullen toenemen als tussen VNG en gemeenten onderling in overleg met VWS/V&J/SZW/BZK niet overeenstemming wordt bereikt over een uniforme regeling voor de verantwoording (informatievoorziening) van deze instellingen aan de gemeenten. Hieraan wordt momenteel in projectstructuren hard gewerkt: zie b.v. onderstaande tekst d.d. 22 oktober 2013 op de website van KING inzake:

Project Verkenning Informatievoorziening Sociaal Domein: informatievoorziening decentralisaties vraagt om gezamenlijke aanpak.

De gegevensuitwisseling tussen gemeenten en uitvoerders in het sociaal domein vraagt om een gezamenlijke aanpak. Met oog op de decentralisaties is het nodig dat gemeenten en Rijk nú standaarden afspreken en starten met de ontwikkeling van ICT-voorzieningen. Bovendien is het mogelijk om de administratieve lasten voor burgers en uitvoerders fors te verminderen.

Verder is geld te besparen door gemeentelijke ICT-aanbestedingen samen op te pakken. Dit zijn de voornaamste conclusies uit de Verkenning Informatievoorziening Sociaal Domein (VISD), uitgevoerd door KING (Kwaliteitsinstituut Nederlandse Gemeenten) in opdracht van de VNG. KING heeft de verkenning uitgevoerd samen met circa 50 gemeenten, de VNG en ministeries. Ook marktpartijen zijn geconsulteerd.

Keuzes

Tof Thissen, algemeen directeur KING: "Deze domeinverkenning is niet alleen belangrijk voor professionals, dienstverleners en informatiedeskundigen. Juist bestuurders en het management van de gemeenten kunnen de verkenning gebruiken om keuzes te maken en te bepalen wat het effect van hun keuzes is."

Vervolg

De VNG, het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, het Ministerie van Veiligheid en Justitie, het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en het ministerie van Binnenlandse Zaken werken de aanbevelingen de komende periode uit tot een concreet voorstel aan de gemeenten en het Rijk".

Daarnaast lopen er positieve initiatieven op het gebied van iWMO, iAWBZ, iHLZ, een nieuw centraal ICT systeem jeugdzorg ('VISD-proof') en is er een Platform IZO (Informatievoorziening Zorg en Ondersteuning).

2.1.7 Soms gaat het goed: Single audit, Single information (SiSa) en het Uniform Subsidiekader (USK).

Er zijn ook positieve voorbeelden waarbij wel sprake is van afstemming. Neem het principe van **Single audit, Single information (SiSa) en het Uniform Subsidiekader (USK)**. Dit zijn instrumenten om de verantwoordingslast in geval van subsidies en/of specifieke uitkeringen te verminderen.

SiSa betekent 'eenmalige informatieverstrekking, eenmalige accountantscontrole'. SiSa is de manier waarop bijvoorbeeld medeoverheden (provincies, gemeenten en gemeenschappelijke regelingen) aan het Rijk verantwoorden of en hoe ze de specifieke uitkeringen hebben besteed. Vóór 2006 moesten mede-overheden over iedere specifieke uitkering een aparte verantwoording inleveren. Nu kan dit in één bijlage bij de jaarrekening van de mede-overheid.

Het USK is gebaseerd op de uitgangspunten: proportionaliteit, sturing op prestaties en hoofdlijnen, uniformering/vereenvoudiging en verantwoord vertrouwen en risicoacceptatie. Op basis van deze uitgangspunten zijn interdepartementaal de volgende met elkaar samenhangende maatregelen ontwikkeld:

- a. drie standaard uitvoerings- en verantwoordingsarrangementen waarvan de toepassing (zwaarte van het regiem) wordt bepaald door de hoogte van het subsidiebedrag (< 25.000; >25.000<125.000; en > 125.000);
- b. uniformering en vereenvoudiging van begrippen en verplichtingen in het subsidieproces (o.a. termijnen, voorschotten, rapportages); en
- c. rijksbreed beleid om misbruik te voorkomen.

Daar waar SiSa en USK zijn ingevoerd, zijn in het algemeen positieve geluiden op het punt van vermindering van administratieve lasten te horen:

*SiSa/USK in de relatie **Rijk/gemeenten**. Voor de gemeenten staat voorop een (verdere) sanering van de specifieke uitkeringen. Maar als een specifieke uitkering toch gehandhaafd wordt, zijn de geïnterviewde gemeenten in het algemeen positief over SiSa. Wel zijn er opmerkingen over de uitwerking (er wordt nog steeds te veel beleidsinformatie gevraagd) en over de extra last door de strenge controle-aanpak (reviews door de ADR) vanwege de interventies van de Algemene Rekenkamer. Verdere stroomlijning is in dat verband volgens de gemeenten nodig. Verwezen wordt daarvoor naar de conclusies naar aanleiding van de evaluatie SiSa van 17 februari 2012 (kabinetsstandpunt d.d. 13 juli 2012). Specifiek aandachtspunt is de situatie wanneer het bedrag van de specifieke uitkering voor de gemeente niet materieel is (geen aanleiding is voor gerichte controle-activiteiten), maar voor de subsidieverstrekker wel. Dan zijn goede afspraken over extra specifieke deelwaarnemingen en het opnemen van de uitkomst in de controleverklaring van de accountant, van groot belang.*

In subsidierelaties vanuit het Rijk naar gemeenten en provincies is inmiddels het Uniform Subsidie Kader 'uitgerold'. Ook hierover zij gemeenten en provincies in het algemeen positief (duidelijk en minder administratieve lasten).

*SiSa/USK in de relatie **gemeenten/instellingen**. Zowel voor SiSa als USK heeft de VNG een modelverordening beschikbaar gesteld voor gemeenten die hier gebruik van willen maken voor subsidies richting (uitvoerings)instellingen (zoals b.v. het Leger des Heils). Met een beroep op hun autonomie maken individuele gemeenten (stadsregio's) in het algemeen weinig gebruik van deze modelverordeningen. De voorkeur blijft veelal gegeven worden aan de oude, vertrouwde eigen subsidieregelingen met afzonderlijke verantwoordingseisen aan (uitvoerings)instellingen. Veelal zijn deze verantwoordingseisen ook nog eens per gemeentelijke beleidsterrein verschillend, ook al is er sprake van dezelfde gemeente. Concreet: de verantwoordingseisen voor 'Welzijn en Zorg' zijn bij dezelfde gemeente anders dan die voor 'Werk en Inkomen' (geen afstemming binnen de gemeente: afzonderlijke domeinen/programma's). Dit zorgt voor omvangrijke administratieve lasten bij instellingen die te maken hebben én met meerdere gemeenten (c.q. stadsregio's) én met meerdere beleidsterreinen (dubbele belasting). Individuele gemeenten blijken zich veelal niet (althans niet merkbaar) verantwoordelijk te voelen voor de omvangrijke administratieve lasten die zij op deze manier bij (uitvoerings)instellingen veroorzaken.*

*Zoals hiervoor al gezegd, kan deze problematiek door de komende decentralisatie van AWBZ, Jeugdzorg en WMO gelden naar de gemeenten nog eens aanzienlijk vergroot worden als tussen de verantwoordelijke ministeries (VWS, V&J, SZW, BZK,) VNG en gemeenten geen **sluitende** afspraken worden gemaakt over een uniformeringslag in de informatie-uitvraag (verantwoordings en verslaggevingseisen) op deze terreinen naar de (uitvoerings)instellingen. Hierbij kan hetzelfde gevaar optreden als nu bij SiSa en USK zichtbaar is: voor SiSa en USK zijn immers goede modelverordeningen vanuit de VNG gemaakt, maar als individuele gemeenten met een beroep op hun autonomie niet voor deze modelverordeningen kiezen of - in geval van de decentralisatie AWBZ/WMO/Jeugdzorg - niet voor de gezamenlijke aanpak inzake de informatie-uitvraag kiezen, schiet een (uitvoerings)instelling die met een groot aantal van die gemeenten te maken heeft, daar weinig mee op. Positief zijn derhalve de lopende initiatieven om te komen tot gemeenschappelijke kaders voor de informatiebehoefte na de decentralisatie, maar in het verband van de hierboven beschreven problematiek is het van essentieel belang dat deze gemeenschappelijke kaders ook de informatiebehoefte van gemeenten richting (uitvoerings)instellingen regelt (en niet alleen de informatiebehoefte van Rijk richting gemeenten). En bovendien dat deze gemeenschappelijke kaders niet al te zeer vrijblijvend zijn zoals nu de situatie is bij SiSa/USK.*

*SiSa/USK bij gelden **van Rijk naar provincies en vervolgens van provincies naar gemeenten**. Deze keten is niet goed geregeld. Informatie op het niveau van individuele aangelegde fietspaden moeten momenteel door gemeenten aan provincies aangeleverd worden voor de verantwoording van de provincie aan het Rijk.*

Daarnaast is SiSa/USK nog nauwelijks ingevoerd voor subsidies van provincies aan gemeenten en/of andere instellingen (b.v. Leger des Heils).

*SiSa/USK bij **OCW scholen/universiteiten**: De afspraken rond het Uniforme Subsidiekader hebben binnen de onderwijssector geleid tot een verregaande harmonisatie via de regeling OCW-subsidies (Regeling ROS). Alle beleidsdirecties hanteren bij de subsidiëring nu één uniforme standaard waarin de USK-arrangementen en andere afspraken nadrukkelijk zijn verwerkt. Een andere toepassing is de introductie van de zogeheten FSR³²-tabel, waarmee de hogescholen en universiteiten alle projectsubsidies vanuit de centrale overheid opnemen in één standaardoverzicht bij de jaarrekening. Daardoor zijn alle aparte verantwoordingsvereisten en controleverklaringen vervallen (SiSa). Dit principe wordt momenteel verder verbeterd en uitgebreid naar meerdere subsidieverstrekters.*

2.1.8 Stabiliteit dan wel zorgvuldige invoering in geval van (majeure) wijzigingen zeer belangrijk

Als de reguliere verslaggevings- en verantwoordingsregels niet al te zeer veranderen, kan de instelling zich op de eisen instellen en deze in de administratieve organisatie/interne beheersing (AO/IB) en de ondersteunende ICT systemen opnemen. Dan zijn de verantwoordingslasten weliswaar hoog, maar over het algemeen vrij stabiel. Dit geldt met name voor de jaarrekening (financiële informatie). Veel extra administratieve lasten voor de jaarrekening worden veroorzaakt doordat een bekostigingsstelsel of een verslaggevingsstelsel belangrijk wijzigt. Voorbeeld hiervan zijn de omvangrijke wijzigingen in het bekostigingsstelsel van de diverse sectoren in de zorg en gewijzigde verslaggevingsstelsel voor woningcorporaties in 2012. Dergelijke majeure wijzigingen vragen om een zorgvuldig afstemmings- en implementatieproces. Het tijdig bekend maken van de hiermee samenhangende verantwoordingseisen, helderheid omtrent de concrete invulling van het beleid en de tijd om de AO/IB systemen daarop aan te passen zijn voor de instellingen van essentieel belang.

*In bijna alle interviews werden knelpunten in het recente verleden op dit punt genoemd. Vaak komt de wetgeving (met op het allerlaatste moment nog aanpassingen) pas vlak voor (of soms zelfs pas in) het betreffende verslagjaar tot stand, zodat er nauwelijks tijd is voor een **verantwoorde implementatie** (instructie medewerkers, aanpassing (ICT-)systemen etc.). Er is tijd nodig voor het inregelen, schaduw draaien, het benutten van de 'leercurve' (niet alles zal direct goed gaan). Bovendien lijken (majeure) wijzigingen elkaar in een steeds sneller tempo op te volgen ('bijna ieder jaar wel een majeure wijziging'). Ook 'politieke' besluitvorming naar aanleiding van een incident zorgt soms voor aanpassingen in de voorschriften waarbij voor de implementatie weinig tijd is. Immers de herstelacties in de inrichtingsvoorschriften mogen vanwege de publiciteit niet te lang op zich laten wachten en worden derhalve direct verlangd.*

*Als positief voorbeeld werd in meerdere interviews het 'dakpanmodel' in de **onderwijssector** genoemd dat een gevolg is van het hanteren van teldata die voorafgaan aan het te bekostigen jaar. Dit zorgt ervoor dat de aankondiging van de bijstellingen in de basisbekostigingsystematiek steeds vooruitlopen op de daadwerkelijke aanpassing. Blijft soms nog wel het probleem van de mismatch in tijd vanwege het gat tussen teldatum en bestedingsperiode.*

***Helderheid van de regels** (inclusief definities) wordt zeer belangrijk gevonden. Hier wordt in de ogen van de organisaties niet altijd aan voldaan. Voorbeeld: definitie 'ligdag' in de nieuwe bekostiging in de zorgsector. Pas geruime tijd na de invoering kwam er een heldere, uniforme definitie van het begrip 'ligdag'. Die definitie had er al gelijk bij de invoering van de nieuwe bekostiging moeten zijn, maar was nog onderwerp van uitvoerig overleg/onderhandelingen tussen alle betrokkenen/belanghebbenden. Het ontbreken van een tijdige uniforme definitie zorgt in zo'n geval voor veel onrust en ruis. De voorlopig ingediende declaraties - op basis van dan maar een eigen definitie (omdat de uniforme definitie uitbleef) - moeten allemaal weer met terugwerkende kracht hersteld worden en worden achteraf al snel betiteld als 'fraude' (onjuiste declaraties).*

*Als positief voorbeeld werd de **website van de cie. BBV** genoemd met informatie over de verslaggevingsvoorschriften gemeenten en provincies en de mogelijkheid advies te vragen aan de cie. BBV. Ditzelfde gold voor de **website van het ministerie van BZK over de WNT**. De site bevat onder meer een*

³² Financiële Specifieke Rijkssubsidieverantwoording (FSR)

uitvoerige brochure over de toepassing van de wet in de praktijk. Verder kunnen instellingen het ministerie via deze website vragen mailen.

*Het belang van duidelijke regels en een **snelle reactie in het geval van vragen** (onduidelijkheden/interpretatieverschillen), kwam in een aantal gesprekken aan de orde. In algemene zin werd meerdere keren geconstateerd dat in geval van onduidelijkheden in toenemende mate de accountant dit 'gat' invult met zijn - veelal stringente - interpretatie. Een saillant voorbeeld: in het BBV(W) zijn de verslaggevingsregels ten aanzien van derivaten vrij summier beschreven, zeker ten opzichte van de uitvoerige regels in RJ 290, die nadrukkelijk niet van toepassing zijn op gemeenten, provincies en waterschappen. Desalniettemin paste de accountant de regels van RJ 290 toe in een situatie waarin de regels van het BBV niet voorzagen. Als dit naar voren komt vlak voor de ondertekening van accountantsverklaring, zit er voor - in casu de betreffende gemeente - de facto weinig anders op dan de visie van de accountant (toepassing RJ 290) te volgen omdat het voorleggen aan de cie. BBV op dat moment vanwege de tijdsdruk geen soulaas biedt.*

2.1.9 Geringe kennis en deskundigheid op overkoepelend niveau

Het is tijdens het onderzoek opgevallen dat er veel kennis en deskundigheid is ten aanzien van de verslaggevingsregels *per sector*. Deze kennis en deskundigheid is aanwezig bij de sectorale regelgevers, de sectorspecialisten op de accountantsbureaus, de financiële afdelingen van de individuele instellingen, maar er is betrekkelijk weinig op elkaar afgestemde kennis en deskundigheid op overkoepelend niveau in de (semi-) publieke sector. Ook is de kennis binnen een sector soms sterk versnipperd over meerdere personen/instaties. In het verleden is hierin door de betrokken partijen niet echt geïnvesteerd, noch in de vorm van specialisten met overkoepelende kennis en deskundigheid, noch in de vorm van (overleg)structuren of vergelijkende overzichten (databank). Het Platform kan gezien worden als een eerste initiatief op dit punt.

Samenvattend:

- Er is een behoorlijk aantal forse verschillen qua jaarverslaggevingsvoorschriften **met** het BW/RJ, **tussen** sectoren, maar soms ook **binnen** sectoren. Deze verschillen zijn veelal historisch bepaald en vaak ook gerelateerd aan (verschillen in) de bekostigingssystematiek. In het verleden was er vanuit de politiek weinig druk vanwege de geringe noodzaak om te komen tot meer harmonisatie. Toegenomen vormen van sector-overstijgende samenwerking richten zich op betere dienstverlening voor de burger. De inrichting van de verantwoordingseisen is in onvoldoende mate mee ontwikkeld met de bestuurlijke trends voor netwerk gerichte samenwerking. Dat leidt ertoe dat voor instellingen die onder meerdere uiteenlopende regimes vallen, de variëteit aan verantwoordingsvoorschriften complicerend werkt. Denk aan instellingen die in meer dan één sector opereren, zoals academische ziekenhuizen (OCW en VWS), niet-verzelfstandigde openbare scholen (OCW en BBV), het Leger des Heils (Zorg, Jeugdzorg, BBV en Fondsenwervende instelling). Dergelijke instellingen worden zonder nadere pragmatische afspraken/regelingen geconfronteerd met (vaak grote) extra administratieve lasten. Centrale kennis en overzicht over de verschillen in verantwoordingseisen is niet institutioneel aanwezig. Soms is de kennis binnen een sector ook nog eens sterk versnipperd over meerdere personen/instaties.
- De algemene RJ richtlijnen bieden een aantal keuzemogelijkheden voor de wijze van waardering. Daarnaast zijn er voor gemeenten, provincies en waterschappen - met het oog op maatwerk - binnen de sectorale verslaggevingsvoorschriften (BBV) – specifieke keuzemogelijkheden. **Al deze keuzemogelijkheden** kunnen een grote impact op de uitkomst van de financiële cijfers hebben. Daardoor zijn er ook tussen instellingen binnen dezelfde sector (grote) verschillen die de onderlinge vergelijkbaarheid lastig maken.

- De variëteit (verschillen in voorschriften) is nog groter als daarbij de **'overige' verantwoordingsdocumentatie** wordt betrokken, dus die verantwoordingsdocumenten die niet direct gerelateerd zijn aan de jaarverslaggeving. Het niet op elkaar afgestemd zijn van enerzijds jaarverslaggevingseisen en anderzijds aanvullende verantwoordingseisen uit andere hoofde (subsidies, bekostiging, contracten etc.), werkt zeer complicerend en verhoogt de administratieve lasten voor instellingen die te maken hebben met een veelheid van organisaties aan wie zij **aanvullend** verantwoording moeten afleggen. In de diverse interviews werd hierover aangegeven dat daarbij in het algemeen – de goede voorbeelden nagelaten – sprake is van een gebrek aan onderlinge afstemming: wie betaalt, bepaalt en houdt in het algemeen weinig rekening met (beperking van de) administratieve lasten voor de andere partij.
- Bij dit geheel geldt dat **stabiliteit** in de voorschriften van groot belang is bij het beheersbaar houden van de administratieve lasten voor de instellingen. Bij het proces leidend tot de opstelling van de jaarrekening is in het algemeen sprake van een behoorlijke mate van stabiliteit. Instellingen ervaren vooral een gebrek aan stabiliteit bij beleidsmatige wijzigingen (bijvoorbeeld wanneer bekostigingssystemen op onderdelen wijzigen), bij politiek-maatschappelijke discussies over bepaalde thema's (hetgeen regelmatig leidt tot extra informatie-eisen) en bij de overige verantwoordingsdocumentatie (gebrek aan afstemming). In al deze situaties bepleiten de instellingen een betere onderlinge **afstemming** van al deze verantwoordingseisen in breder verband en daarnaast voldoende tijd en overleg voor een **zorgvuldig implementatietraject**.
- Op (middel)lange termijn dient rekening te worden gehouden met internationale ontwikkelingen op het vlak van verantwoordingen. Er wordt op diverse niveaus gewerkt aan internationale standaarden voor publieke verantwoording (b.v. EPSAS). Deze ontwikkelingen zullen ook invloed hebben op het Nederlandse stelsel. Door met het oog hierop anticiperend toe te werken naar een meer eenduidig nationaal stelsel kunnen toekomstige aanpassingen die door internationale ontwikkelingen op ons afkomen, eenvoudiger worden opgepakt.

2.2 De ene gebruiker is de andere niet

Bevinding 2: *Het uiteenlopen van de ‘formats’ bij verantwoordingsdocumenten, heeft een heel andere impact op de ene soort gebruiker dan op de andere soort gebruiker. Degene die specifiek geïnteresseerd is in de verantwoording van één organisatie, zal baat hebben bij een toegesneden eigen ‘format’. Degene die vooral geïnteresseerd is in de vergelijking van informatie van verschillende instellingen of zoekt naar intersectorale vergelijking, zal last hebben van verschillen in regels en/of verschillen door keuzemogelijkheden binnen de regels.*

2.2.1 Keuzemogelijkheden binnen voorschriften

Deze bevinding heeft veel te maken met wat in bevinding 1 reeds is verwoord. De verschillende voorschriften per sector en de keuzemogelijkheden die binnen de voorschriften bestaan, hebben als achtergrond dat daardoor recht kan worden gedaan aan de vaak veelvormige werkelijkheid waarbinnen de verslaggevende organisatie opereert. Transparantie houdt in die zin in: het beste inzicht in het reilen en zeilen van een organisatie waarbij de jaarrekening en gehanteerde verslaggevingsregels en terminologieën nauw afgestemd zijn op het specifieke karakter van de organisatie (‘het getrouwe beeld van de individuele instelling’).

Vaak komt het initiatief om voor de verantwoording gebruik te maken van de keuzemogelijkheden van de instellingen zelf. Iedere organisatie is ‘uniek’ en voelt zich ook uniek. Dat kan leiden tot een legitieme neiging – mits binnen de regels - om eigen maatstaven aan te houden bij de verslaggeving. Een voorbeeld van een eigen ‘format’ met verschillende keuzemogelijkheden doet zich voor in het gemeentelijke domein. De gemeenteraad is een democratisch verkozen en zelfstandige eenheid die zelf in een gemeente-verordening kan bepalen op welke wijze aan de vrijheidsgraden - binnen de eigenstandige systematiek van het BBV - invulling wordt gegeven (gemeentelijke autonomie). Vrijheidsgraden bestaan bijvoorbeeld op het punt van het wel of niet activeren van bepaalde zaken en verschillen in afschrijvingstermijnen (ineens of over meerdere jaren).

VWS maakt voor de jaarrekening gebruik van een specifieke modeljaarrekening voor de zorg. Het is niet verplicht om deze te gebruiken, maar is vooral een handreiking naar de zorginstellingen toe.

*Deze invulling van de keuzemogelijkheden leidt ertoe dat **vergelijkingen binnen een sector** erg lastig kunnen zijn. Uit de interviews kwam naar voren dat in geen van de sectoren instellingen op basis van de informatie in de jaarverslagen zelf een nauwkeurige vergelijking konden maken tussen de eigen instelling en – zoals een aantal dat noemden – die van hun collega’s (door één geïnterviewde ‘concullega’s’ genoemd) in dezelfde sector. Voor een betrouwbare vergelijking ontbrak het hen aan voldoende inzicht in bij voorbeeld de waarderingsgrondslagen die de andere instellingen hanteerden en de doorwerking daarvan in de gepresenteerde cijfers.*

*Om dit op een aantal punten op te lossen fungeren in de onderzochte sectoren soms speciale, veelal **vrijwillige vergelijking**. Dit betekent dat de aangesloten instellingen hiervoor afzonderlijk informatie – los van de informatie in het jaarverslag – bij de organisatie die de vergelijking verzorgt, aanleveren. Dit soort vergelijkingsinitiatieven zijn wij tijdens de interviews in alle vier de sectoren tegengekomen: vergelijkende overzichten van koepels woningcorporaties, van koepels onderwijs (in het voortgezet onderwijs het project ‘schoolinfo’), van gemeenten (COELO) en van bureau’s in de zorg (KIWA/voorheen Prismant: kwaliteitsgegevens zorg). Kortom: de conclusie kan zijn dat instellingen er zelf ook baat bij voelen wanneer (verantwoordings)informatie op sectoraal niveau beter bruikbaar is voor vergelijkingen tussen instellingen. Want het verzamelen van informatie voor de vrijwillige vergelijkingsinitiatieven zoals dat nu gaat, betekent toch ook weer extra werk.*

2.2.2 Informatie voor vergelijkend onderzoek en voor (bekostigings)beleid in bredere zin door toezichthouders e.d.

Door tal van instanties wordt informatie in de jaarrekening gebruikt voor vergelijkend onderzoek en voor (bekostigings)beleid in bredere zin. Omdat er sprake is van diversiteit/onvergelijkbaarheid van deze jaarrekeningcijfers tussen instellingen, doet dit afbreuk aan hun taakuitoefening (vergelijking van appels met peren) of levert dit extra administratieve lasten/inspanningen op om de cijfers wel vergelijkbaar te maken. Hierbij kan gedacht worden aan sectorale toezichthouders, maar ook aan de beleidsdepartementen die sectoraal vergelijkbare (verantwoordings)informatie moeten kunnen gebruiken.

Een instelling die als gebruiker bij uitstek veel last heeft van verschillen in verslaggevingsvoorschriften tussen de sectoren en de keuzevrijheid binnen sectoren, is het CBS. Eén van de kerntaken van het CBS is het naar buiten brengen van officiële cijfers over het overheidssaldo en –schuld. Voor het samenstellen van die cijfers voor de gehele publieke sector zijn goede verslaggevingsregels in de publieke sector een vereiste. Eenduidigheid en transparantie (in de zin van vergelijkbaarheid) zijn daarbij voor het CBS kernbegrippen. Verschillen betekenen voor het CBS extra vertaalslagen. Zo heeft het CBS op onderdelen behoefte aan een nadere uitsplitsing van posten (bijv. separate presentatie van op activa in mindering gebrachte investeringssubsidies, kasstroomoverzichten).

Ook politici, media, burgers, belangengroeperingen zijn geïnteresseerd in hoe publieke instellingen functioneren en welke prestaties in beleidsmatige, inhoudelijke en financiële zin geleverd zijn, ook in onderlinge vergelijking. Vanuit deze optiek moeten zij er vanuit kunnen gaan dat openbare (verantwoordings)informatie op basis van zodanige eenduidige maatstaven is opgesteld, dat die informatie ook vergelijkbaar is.

2.2.3 Voorzichtige ontwikkeling naar meer eenheid in verantwoordingsregimes en verslaggevingsvoorschriften

De bovengenoemde voorbeelden wijzen erop dat eenheid in verantwoordingsregimes en verslaggevingsvoorschriften voor onderlinge vergelijking een groot goed zou zijn, en dat dus verschillen tussen de sectoren en keuzemogelijkheden binnen de sectoren een nadeel is voor dit soort gebruik. Transparantie wordt door de internationale gemeenschap steeds meer vertaald in de zin van een gemeenschappelijke set van verslaggevingsstandaarden met afgeleide uniforme regels op sectorniveau. Transparantie betekent hier de realisatie van vergelijkbaarheid van gegevens, uitgewerkt in een behoorlijk gedetailleerd overzicht van regels. Kortom, een verregaande vorm van standaardisatie van de regels (en begrippen). Ook de ontwikkelingen rond het EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) gaan steeds meer in deze richting. De vitale betekenis die de Europese Commissie aan EPSAS geeft ter versterking van de kwaliteit en vergelijkbaarheid van de data over EMU-saldo en EMU-schuld brengt met zich mee dat de discussie over EPSAS zich heeft ontwikkeld van primair ‘technisch’ naar steeds meer ‘macro-economisch en politiek’.

Welbewust hebben we het hier telkens over (verantwoordings)informatie. In alle gevallen gaat het immers om (nagenoeg) dezelfde soort informatie als in de algemene verantwoordingsdocumenten vastligt. Steeds meer zien we daarnaast specifieke (electronische) informatiestromen voor toezichthouders, beleidsmakers, subsidiegevers, externe financiers, contractpartijen,

belangengroepen/stakeholders etc. Dit leidt niet alleen tot extra administratieve lasten (zie ook bevinding 1), maar ook tot verwarring wat bij al die verschillende informatiestromen op basis van verschillende definities en begrippen nu de correcte informatie is. Daarbij kan ook verwarring ontstaan door een faseverschil in het aanlevermoment.

Samenvattend:

- Er is sprake van een ‘trade off’: én een ultiem getrouw beeld (maatwerk per instelling) én een volledige vergelijkbaarheid (tussen instellingen) samen in één set van verslaggevingsstandaarden bestaat niet. Tot op zekere hoogte vormen die twee een tegenstelling, of – anders gezegd - uitersten op een continuüm. De Europese verslaggevingsrichtlijnen (en daardoor ook de Nederlandse richtlijnen) sluiten traditioneel vooral aan op het eerste: het getrouwe beeld (maatwerk per individuele instelling). Dit is in zekere zin een groot goed. De ontwikkeling in de (semi-) publieke sector – zowel nationaal als internationaal – gaat echter steeds meer in de richting van het tweede: een goede vergelijkbaarheid tussen instellingen en landen³³ door standaardisatie zowel binnen sectoren als voor de (semi-)publieke sector als geheel.

³³ zie de ontwikkeling rond EPSAS

2.3 Steeds meer digitalisering van de administraties, rapportages en gegevensuitwisselingen

Bevinding 3: De ontwikkeling waarbij administraties en de administratieve verantwoording steeds meer gedigitaliseerd worden, brengt grote voordelen met zich, maar stelt ook eisen aan de verantwoordingsvoorschriften. In het licht van onderlinge vergelijkbaarheid van verantwoordingen, is inhoudelijke afstemming (ten minste normalisatie, en waar mogelijk harmonisatie) een absolute vereiste. Steeds meer worden instellingen verplicht verantwoordinginformatie via digitale portals aan de hand van specifiek in te vullen 'formats' aan te leveren.

2.3.1 Intelligente digitalisering van administratieve processen,

In het huidige tijdperk is digitalisering van administraties en administratieve verantwoording nagenoeg overal een feit of een onontkoombare toekomst. Intelligente digitalisering van administratieve processen, richt zich op een zodanige inrichting van de primaire administratieve systemen dat alle voorspelbare vormen van verantwoording rechtstreeks (en automatisch) aan die basisadministraties kunnen worden ontleend. De beweging die in een aantal sectoren reeds in gang is gezet via Standard Business Reporting (SBR), is daar een goed voorbeeld van.

*Toezichthouders en beleidsdepartementen (inclusief CBS) vragen aan instellingen steeds vaker om financiële en beleidsmatige informatie elektronisch aan te leveren via digitale portals **buiten het reguliere jaarverslag** om:*

- EFJ (onderwijs):

In de onderwijssector moeten instellingen naast de indiening van hun jaarverslag ook elektronische gegevens aanleveren aan het Elektronisch Financieel Jaarverslag (EFJ). EFJ is een software programma waarmee de financiële gegevens uit de jaarrekening van elke onderwijsinstelling elektronisch kunnen worden vastgelegd en verstuurd naar DUO (Dienst Uitvoering Onderwijs). Het EFJ sluit aan op de eisen in de Richtlijn Jaarverslag Onderwijs (RJO). De elektronisch aangeleverde jaarcijfers worden voor meerdere doeleinden benut.

- Iv3 (decentrale overheden):

Het BBV en BBVW bevat een onderdeel over de 'Informatie voor Derden' (Iv3). Dat is de financiële beleidsinformatie die de decentrale overheden moeten verstrekken aan het CBS, de financiële toezichthouder (voor gemeenten is dat de provincie) en via het CBS tevens aan de Europese Unie en aan BZK. Daarnaast wordt, in samenwerking met het Ministerie van Financiën, jaarlijks aandacht geschonken aan het begrote EMU-saldo (via de EMU-enquête). Iv3 bevat informatie over de begroting, de realisaties per kwartaal en de jaarrekening, op basis van een standaardindeling die relevant is voor vooral het onderhoud van het gemeentefonds (functies), (de opbouw van) het EMU-saldo (categorieën) en de EMU-schuld (balansposten). Iv3 is vooral, zoals de naam het al zegt, een document voor derden. Een (beperkt) aantal gemeenten, provincies en waterschappen gebruikt het voor de interne sturing op de balans/financieringen het signaleren van trends en risico's. Iv3 is hiervoor mede waardevol, omdat de vaste functionele indeling en categoriale indeling van Iv3 - behalve bij onder andere nieuwe taken als de decentralisatie Jeugdzorg - gelijk blijven waardoor een langere termijn analyse mogelijk is. Deze standaardisatie biedt ook een basis voor onderlinge vergelijkbaarheid. Bovendien geeft het op een andere wijze inzicht in de financiële huishouding. Voor de horizontale verantwoording gebruiken de gemeenten namelijk (per gemeente bepaalde) programma's en producten, die gericht zijn op de interne sturing en verantwoording.

- DigiMV (zorg):

Zoals hiervoor reeds is aangegeven heeft VWS het maatschappelijk verslag voor de zorg afgeschaft met het oog op vermindering van de administratieve lasten voor zorgaanbieders. Voor de zorg kan een instelling volstaan met het invoeren van de vereiste gegevens in DigiMV zorg. Voor de jeugdzorg hebben de betrokken partijen ervoor gekozen het maatschappelijk verslag wel te handhaven als onderdeel van de jaarverantwoording. Naast het opstellen van dit maatschappelijk verslag moeten de instellingen voor de jeugdzorg ook de vereiste gegevens invoeren in DigiMV jeugdzorg.

Voor het opstellen van de jaarrekening verandert er niets. De instellingen moeten de jaarrekening gewoon blijven opstellen volgens de regels van BW, RJ 655 en de WTZi (Regeling Verslaglegging WTZi). Als de instellingen gebruik maken van de modeljaarrekening (zie ook hiervoor) dan kunnen de gegevens uit de jaarrekening op eenvoudige wijze over worden genomen voor de financiële uitvraag van DigiMV (direct uploaden) om tijd te kunnen besparen.

Naast de financiële uitvraag bestaat DigiMV ook uit een beleidsmatige uitvraag (kwaliteitsuitvraag die in 2013 nog via DigiMV werd uitgevraagd). Dat is wel veel extra werk (veel handmatige invoer; niet altijd gebruikersvriendelijk), waarvoor overigens wel voldoende tijd gegeven wordt.

In het kader van de evaluatie van DigiMV zijn o.a. een aantal tabellen geschrapt en wordt ook met ingang van 2013 gewerkt aan een uploadtool waarmee ingevulde gegevens geupload kunnen worden in andere lijsten. Ook wordt aan een betere afstemming tussen DigiMV zorg en DigiMV jeugdzorg gewerkt.

Er is een groot aantal zowel publieke als private gebruikers van DigiMV. De informatie van DigiMV wordt door VWS beschikbaar gesteld als 'open data'.

- CorpoData (woningcorporaties):

Via CorpoData vragen het Waarborgfonds Sociale Woningbouw (WSW), de DG Wonen Bouwen (WB) van het ministerie van BZK en het Centraal Fonds Volkshuisvesting (CFV) gezamenlijk financiële en volkshuisvestelijke gegevens van corporaties op. Op twee momenten per jaar moeten gegevens aangeleverd worden; voor 1 februari de prospectieve informatie (dPi) en voor 1 juli de verantwoordingsinformatie (dVi). Corpodata draagt zorg voor de ontvangst van de data en juiste verspreiding aan de partners. De invoer kan voor een deel via uploaden van gegevens uit de administratie, maar voor het overgrote deel betekent het handmatige invoer door de corporaties.

Dergelijke ontwikkelingen bieden grote voordelen ook op het punt van de verantwoording:

- In de eerste plaats kunnen de administratieve lasten voor de organisaties zelf worden verlaagd. Administratieve verantwoording kan nagenoeg via een eenvoudige druk op de knop wanneer de eigen administratie en de onderliggende administratieve software op orde zijn.
- In de tweede plaats kan de betrouwbaarheid en dus de kwaliteit van de verantwoording op een hoger peil komen te liggen, onder andere via intelligente checks die in de administratieve software en rapportagesoftware zijn ingebouwd, en doordat er geen (of veel minder) handmatig werk aan te pas komt.
- In de derde plaats wordt het veel beter en zonder substantiële extra administratieve lasten, mogelijk om niet alleen tijdiger/sneller, maar ook om in een passender frequentie te rapporteren.
- In de vierde plaats kunnen de ontvangers van (verantwoordings)informatie de relevante informatie op een modernere en veelal ook goedkopere wijze ontvangen, verwerken, bewerken en, waar opportuun, weer (in de vorm van open data) ter beschikking stellen aan wie dat wil.

Dat laatste kan in het verlengde worden gezien van wat bij bevinding 2 is betoogd. Als informatiebehoefte van externen aansluit op de interne informatiebehoefte en de reguliere administratie is dit zowel makkelijker/efficiënter (verzamelen informatie geen dubbel werk) als betrouwbaarder (gebruik maken van informatie waarop al de nodige checks hebben plaatsgevonden). Daarvoor is het wel essentieel dat de 'basis' op orde is (de basisgegevens moeten in de administratie eenduidig opgenomen zijn). Dat zou aanlevering/uitwisseling van (al dan niet geaggregeerde) gegevens vanuit dat eenduidige basisniveau mogelijk maken. Enerzijds worden basisgegevens en eenduidige definities gegeven deze ontwikkeling steeds belangrijker, anderzijds zal bij het vragen om verantwoordingsinformatie steeds meer aangesloten moeten worden bij wat in deze opzet aan basisgegevens in de administraties beschikbaar is.

Maar dergelijke voordelen zijn alleen dan te boeken, wanneer de administratieve werkelijkheid kan worden gevangen in begrippen die ook in een gedigitaliseerde wereld te hanteren zijn. Dat is bijvoorbeeld ook de kern van het traject van Standard Business Reporting (SBR). Zonder daarop te diepgaand in te gaan, is het wel van belang op te merken dat het vergt dat zowel op het niveau van te hanteren gegevensdefinities als op het niveau van de inrichting van de processen en de technieken waarmee (verantwoordings)rapportages worden ingediend en afgehandeld, verregaande onderlinge en domeinoverstijgende afspraken voor de gehele keten worden gemaakt. En dat die afspraken vervolgens ook bindend moeten zijn voor alle betrokken partijen, te weten de organisaties die verantwoording afleggen, de organisaties die verantwoordingsrapportages ontvangen, de leveranciers van administratieve software en rapportagesoftware, de accountants die verslaggevingsdocumenten helpen opstellen dan wel van een (goedkeurende) verklaring voorzien, eventuele administratiekantoren die instellingen helpen bij het opstellen respectievelijk het verzenden van verslaggevingsdocumenten, en dergelijke. Dit kan alleen als het nut (de baten) de te maken kosten (ver) zal overschrijden. Hiervan zullen alle betrokkenen eerst overtuigd moeten zijn voordat ze zich aan deze ontwikkeling zullen willen committeren.

2.3.2 Normalisatie van begrippen en definities als belangrijke stap:

Binnen de opdracht van het Platform is in dit verband de vraag aan de orde in hoeverre de verschillen in verantwoordingskaders en de keuzemogelijkheden daarbinnen (zoals geschetst bij bevinding 1 en 2) mede opgelost kunnen worden door standaardisatie van begrippen en definities. Naar het oordeel van het Platform, moet bij de discussie daarover onderscheid gemaakt worden tussen: normalisatie van begrippen en definities en harmonisatie van begrippen en definities.

- **Normalisatie** van begrippen en definities houdt in dat, ook over de domeingrenzen heen, alle gehanteerde begrippen tot op het laagste niveau ‘vlijmscherp’ worden gedefinieerd, en dat er bij het hanteren van een bepaald begrip, geen enkel misverstand over kan bestaan welke definitie daarbij past. (Dit is de definitie van het begrip ‘appel’, dit is de definitie van het begrip ‘peer’, dit is de definitie van het begrip ‘fruit’ etc.). Dit houdt niet in dat het gebruik van begrippen, ook over de domeingrenzen heen, identiek hoeft te zijn (iedereen heeft zelf de keuze welke begrippen ze gebruikt), maar wel dat *eenzelfde begrip* (als je die gebruikt) *slechts één definitie* heeft. Anders uitgedrukt: afgesproken wordt een taal te gebruiken zonder homoniemen en synoniemen en zonder individuele keuzemogelijkheden. Dat heeft tot gevolg dat deze begrippenwereld niet alleen voor computers eenduidig hanteerbaar wordt, maar ook voor lezers eenduidig interpreteerbaar.
- **Harmonisatie** van begrippen en definities gaat een fundamentele stap verder. Harmonisatie houdt in dat begrippen niet alleen inhoudelijk op elkaar worden afgestemd, *maar ook het gebruik*. Dat impliceert dat de inhoud van het begrip dat bijvoorbeeld in sector ‘A’ wordt gehanteerd, voortaan gelijk zal zijn aan een soortgelijk begrip in sector ‘B’ wordt gebruikt. Denk bijvoorbeeld aan de harmonisatie van de loonbegrippen in het fiscale respectievelijk het sociale domein. Dichter bij huis: denk aan het harmoniseren van het begrip ‘bestemmingsreserve’, ‘overige personeelskosten’ of ‘inventarisgoederen’. Voordeel van harmonisering is dat meer eenduidigheid ontstaat over soortgelijke begrippen én het gebruik daarvan.

Naar het oordeel van het Platform is het normaliseren van begrippen en definities een belangrijke (onvermijdelijke) stap naar een moderne, op digitalisering ingerichte administratieve processen.

Harmonisering ziet het PPJ daarvoor niet als conditio sine qua non, maar wel als mogelijke volgende stap om de voordelen van intelligente vormen van digitalisering van verantwoordingsprocessen optimaal te benutten.

Tabel 2. Overeenkomsten/verschillen tussen normalisatie en harmonisatie

Samenvattend: Begrippenbeheer	Normalisatie	Harmonisatie
Alles scherp definiëren	Ja	Ja
Eén begrip, één definitie	Ja	Ja
Een soortgelijk begrip, één definitie	Nee	Ja
Gebruik identiek	Nee	Ja
Noodzakelijk voor SBR/XBRL	Ja	Nee

Een ontwikkeling naar - waar gewenst - normalisatie van begrippen en definities en naar - indien mogelijk - harmonisatie van begrippen en definities is een ontwikkeling die zal moeten plaatsvinden met deelname/draagvlak bij alle betrokkenen. Dit blijkt in de praktijk vanwege de vele uiteenlopende belangen geen gemakkelijke opgave te zijn. Commitment op hoog (politiek) niveau en gezamenlijke oriëntatie op het gemeenschappelijk belang zijn essentiële voorwaarden om tot normalisatie van begrippen en definities te komen (zie ook de ervaringen met SBR). Aan de andere kant kunnen – als het lukt deze ontwikkeling in gang te zetten - de genormaliseerde begrippen en definities de basis vormen voor een steeds meer rechtstreeks digitaal aanleveren van uniforme informatie uit de administratie voor de interne en externe verantwoording. Normalisatie kan zorgen voor een overkoepelende paraplu van begrippen en definities over de instellingen/sectoren heen, met gebruikmaking waarvan de instellingen/sectoren hun eigen beleid kunnen vormgeven. Door een koppeling aan te brengen tussen deze twee ontwikkelingen (normalisatie van begrippen en definities enerzijds en steeds meer digitale aanlevering van informatie anderzijds) zou gewerkt kunnen worden aan een belangrijke bijdrage aan de oplossing van de bij bevinding 1 en bevinding 2 geconstateerde knelpunten. Dit vergt aan de basis wel efficiënte, geautomatiseerde administratieve processen en systemen waarin de genormaliseerde begrippen en definities zijn opgenomen.

De sector Onderwijs is op dit gebied doende met een verbetering en modernisering van de bevestigingsmethodiek van de jaarcijfers. Daarom is OCW aangehaakt bij het SBR-programma (Standaard BedrijfsRapportage) en de methode XBRL. In de afgelopen jaren is een onderwijstaxonomie ontwikkeld. Afgelopen zomer verscheen daarvan versie 7.2. Deze taxonomie omvat zowel de eenduidige gegevensdefinities als het rapportageformat. Voor dit proces werkt OCW samen met Logius e.a. Met pilotdeelnemers uit alle onderwijssectoren (dus: universiteiten, hogescholen, roc's, scholen voor vo en scholen voor po) wordt deze taxonomie momenteel getest op bruikbaarheid. Daarnaast overlegt OCW met softwarepakket-leveranciers en accountants om het een werkbaar geheel te maken. In december a.s. verschijnt dan onderwijstaxonomie versie 8.0. De pilotdeelnemers hebben ook een eerste versie van de jaarcijfers opgeleverd in XBRL-format en dat ziet er hoopvol uit. De komende jaren bouwt OCW de tests verder uit en zal de Directe Uitvoering Onderwijs (DUO) zich inrichten op de ontvangst van de jaarcijfers in XBRL-format. Uiteindelijk is het de bedoeling dat XBRL als enige tool wordt gebruikt voor de aanlevering van jaarcijfers in de sector onderwijs. Deze verplichtstelling wordt voorzien over het verslagjaar 2015, maar dat is nog niet zeker. Afstemming vindt steeds af met het SBR-Platform.

Apart aandachtspunt blijft de kwaliteit van de invoer van gegevens in de geautomatiseerde systemen ('garbage in is garbage out'). Als de AO/IB hierop is toegesneden én de basisgegevens ook gebruikt

worden voor de interne bedrijfsvoering, zijn hier in het algemeen voldoende checks & balances voor aanwezig. De eerste winst kan behaald worden in het onderdeel financiële verantwoording. Later kan dan bezien worden in hoeverre niet-financiële informatie kan worden genormaliseerd (geharmoniseerd).

In de zorg wordt door veel instanties (ministerie, IGZ, verzekeraars, cliëntenraden, patiëntenverenigingen, wetenschappelijke onderzoeksinstituten etc.) aan zorginstellingen om (verantwoordings)informatie gevraagd die betrekking heeft op de kwaliteit van de geleverde zorg. Bij de hierboven beschreven ontwikkeling zal gekomen moeten worden tot een uniforme definitie van 'kwaliteit van de gezondheidszorg', de elementen die onderdeel uitmaken van deze 'kwaliteit van de gezondheidszorg' en de basisgegevens die per element benodigd zijn om verantwoording over deze kwaliteit te kunnen afleggen. Bij alle interviews in de gezondheidszorg kwam zeer nadrukkelijk naar voren dat op dit moment vrijwel iedere partij binnen de gezondheidszorg zijn eigen definitie van 'kwaliteit van de gezondheidszorg' heeft, de elementen die deel uitmaken van die kwaliteit onderling afhankelijk van de invalshoek soms meer, soms minder verschillen, maar dat het grootste probleem is dat iedere partij de gegevens die zij over de 'kwaliteit van de gezondheidszorg' wil ontvangen zodanig specifiek zijn dat deze niet uit de reguliere administraties te halen zijn (veel handmatig werk en soms ook informatie die via formulieren decentraal op werkniveau in de organisatie opgevraagd moet worden).

In de interviews werd sterk benadrukt dat het opleveren van dit soort informatie binnen de organisatie veel tijd in beslag neemt (en ergernis oplevert), zowel voor de centrale administratie als de decentrale toeleveranciers van handmatig samengestelde informatie, terwijl de kwaliteit van de informatie op deze manier - ondanks het grote capaciteitsbeslag - zeer moeilijk te managen is. Alleen als eerst een normalisatieslag (en mogelijk ten dele ook harmonisatieslag) van begrippen en definities heeft plaatsgevonden, kunnen de administraties met ondersteuning van de ICT software hierop ingericht worden en de basisgegevens wel 'met een druk op de knop' beschikbaar komen. In de interviews werd gewezen op een aantal initiatieven in het verleden die helaas tot nu toe steeds mislukt zijn. Alleen bij een gezamenlijk gevoelde noodzaak bij alle partijen en een bereidheid tot samenwerking gericht op het hogere belang en niet het eigen belang, kan dit veranderen. Het zal dan moeten gaan om een definiëring van begrippen en definities tot op het laagste niveau, zodat van daaruit de informatiebehoefte van alle partijen geaggregeerd kan worden.

Het inrichten van efficiënte, geautomatiseerde administratieve processen (en systemen) vergt tijd. Dit betekent dat ook het doorvoeren van wijzigingen in zo'n geautomatiseerd proces (en systeem) tijd kost. Dit geldt niet alleen voor een fundamentele wijziging die zou voortvloeien uit een normalisatieslag zoals hierboven beschreven, maar ook voor een reguliere wijzigingen als gevolg van een wijziging in de regelgeving. Wijzigingen in regelgeving die consequenties hebben voor de geautomatiseerde administratieve processen (en systemen) zouden bij voorkeur enkele maanden tot een half jaar voor de start van de verslagperiode vastgesteld moeten zijn. Daarbij kan een tijdige bespreking van de voorgenomen rapportagevereisten door de regelgevers en de experts in het veld ervoor zorgen dat de vereisten maximaal worden afgestemd op de mogelijkheden van de diverse administraties en de onderliggende systemen. Bij het doorvoeren van wijzigingen in geautomatiseerde administratieve processen (en systemen) moet aan het volgende gedacht worden: vertaling van eenduidige regels naar de AO/IB, opstellen specificaties voor automatisering, bouwen/aanpassen programmatuur, testen programmatuur, implementeren programmatuur en de medewerkers instrueren naar aanleiding van de nieuwe registratievereisten. Idealiter houden de regelgevers rekening met de doorlooptijd van het geschetste proces.

De aanpassingen in geautomatiseerde systemen kan ook de gegevensuitwisseling tussen partijen (bijvoorbeeld tussen zorgverleners en verzekeraars) betreffen. Een breder gebruik van SBR/XBRL, zowel binnen organisaties als tussen organisaties, zal - zoals hierboven ook al is aangegeven - tot een stroomlijning van de veelheid aan rapportageverplichtingen kunnen leiden en daarmee tot een vermindering van de lastendruk.

2.3.3 Ad hoc verantwoordingsinformatie vanuit administraties

Steeds vaker worden instellingen geconfronteerd met de verplichting ad hoc verantwoordingsinformatie aan te leveren naar aanleiding van incidenten zoals Amarantis, Vestia en InHolland. Hoewel deze informatiebehoefte vanuit beleidsmatig oogpunt zeer goed te verklaren is, kan dit een behoorlijke extra administratieve belasting betekenen, die zijn oorsprong vaak vindt in ontsporingen of ontwikkelingen elders, maar die er wel weer bovenop komt (cumulatie). Deze informatie moet immers snel opgeleverd worden en er worden vaak gedetailleerde gegevens gevraagd die veelal ook nog eens politiek gevoelig zijn (er mogen dus geen fouten in zitten). Ook kan een incident leiden tot reparatieregeling (met bijbehorende lasten) die niet per definitie de oorzaak van het incident wegneemt.

In de interviews komt naar voren dat bij elk belangrijk incident iedere instelling zelf (directie en/of raad van commissarissen/raad van toezicht) intern laat nagaan in hoeverre een dergelijk incident ook bij de eigen organisatie zou kunnen gebeuren c.q. sprake is van eenzelfde situatie. In zoverre is er sprake van eenzelfde doelstelling en eenzelfde belang. In de interviews wordt wel als zorgpunten genoemd: de overhaastheid van de vraagstelling, de overkill aan informatiebehoefte, het voorbij gaan aan de informatie die er vaak al is en de sfeer van wantrouwen die in zo'n situatie al gauw ontstaat. Daarbij speelt een sterk gevoel dat dit 'circus' allemaal gebeurt omdat één instelling op een onverantwoorde manier met publieke middelen is omgegaan (de 'goeden' moeten onder de 'kwade' lijden). Dit raakt kwesties als politieke verantwoordelijkheid, eigen verantwoordelijkheid van instellingen en de mate van risico-acceptatie. In ander verband zijn deze kwesties binnen de publieke sector op dit moment uitvoerig aan de orde. Zie ook het rapport commissie Behoorlijk Bestuur (cie. Halsema).

Voor het Platform zijn deze incidenten relevant, allereerst in het kader van het leveren van een bijdrage aan het 'voorkomen is beter dan genezen': door aanbevelingen te doen voor een betere en transparantere verantwoording. En in de tweede plaats - dat als deze (aanvullende) informatie toch ad hoc nodig is – te bezien hoe dit op een efficiëntere manier vormgegeven kan worden: Welke informatie is binnen de administraties beschikbaar? Is het mogelijk deze informatie op uniforme wijze zoveel mogelijk met één druk op de knop op te leveren? Een verdere digitalisering van de administraties kan hier een bijdrage aan leveren. Uiteraard kunnen niet alle (ad hoc) informatiebehoeften op deze wijze ingevuld worden, maar alles wat wel kan, is winst.

2.3.4 Controle van (financiële) informatie door de accountant vanuit de digitale administraties

Digitalisering van de administratie en de administratieve verantwoording zal ook zijn vertaling moeten vinden in de controle aanpak (beoordeling van de kwaliteit van de onderliggende software van de administratie, de kwaliteit van de invoer van de gegevens, het autorisatiebeheer, de geregistreerde afwijkingen etc.). Het gaat dan om een beoordeling van de betrouwbaarheid van de gegevens (data) die uit het geautomatiseerde systeem komen en de assurance die ten aanzien van die (basis)gegevens gegeven kan worden voor het gebruik ten behoeve van verantwoordingen.

Het systeem van het jaarverslag is ingericht op een verantwoording na afloop van het jaar, aan de hand van de verslaggevingsregels en gecontroleerd door de accountant wat betreft de jaarrekeningcijfers.

Een punt van aandacht voor sommige budget gestuurde instellingen is dat zij aan het eind van het kalenderjaar - naast de reguliere verantwoordingsinformatie - ook aandacht moeten besteden aan de feitelijke benutting van budgetten, met name als zij (ongewenste) onderputting willen voorkomen (terugbetaling van overschotten op basis van de bekostigingsregels). Dit is dan ook een punt van aandacht bij de accountantscontrole.

Steeds vaker wordt- naast het jaarverslag (inclusief jaarrekening) - om extra informatie gevraagd, niet alleen aan het eind van het jaar, maar ook tijdens het jaar (direct na afloop van een maand of een kwartaal). Het gaat dan om actuele informatie, liefst ook nog voorzien van een prognose/ontwikkelingen voor de komende tijd (analoog aan de winstverwachting van een onderneming).

Hier is het huidige (formele) verantwoordingsstelsel slecht op ingericht, zodat al deze verzoeken leiden tot ad hoc activiteiten en ad hoc overzichten, veelal handmatig opgesteld en/of met handmatige correcties, niet gecontroleerd door accountant tenzij aanvullende opdracht etc. Dit betekent in de huidige situatie: goed bedoeld ad hoc 'aanrommelen' met als consequenties veel extra tijdsbeslag en desondanks een slechte betrouwbaarheid van de informatie.

Structureel aanpakken betekent hier de trap van boven af schoonvegen. Allereerst: bezinning op de daadwerkelijke informatiebehoefte voordat informatie-eisen worden gesteld. Vervolgens: ruim voor het begin van het verantwoordingsjaar dienen alle relevante informatie-eisen bekend te zijn, zodat degenen die verantwoording moeten afleggen daar hun systemen op kunnen aanpassen. Tenslotte zal een meer fundamentele aanpak op basis van een grotere standaardisatie van gegevensdefinities en een genormaliseerde (en mogelijk ten dele geharmoniseerde) digitalisering van de gegevens in de administraties kunnen leiden tot meer betrouwbare en actuele (verantwoordings)informatie die de basis kan zijn voor beleidsprognoses, scenario's en/of risicoanalyses. Ook ad hoc verantwoordingsinformatie zal na incidenten dan sneller en betrouwbaarder opgeleverd kunnen worden, omdat het bij eenduidige gegevensdefinities een zaak wordt van de goede specificaties opstellen voor de uitvraag van de in de digitale administratieve systemen opgeslagen basisgegevens. Het Platform maakt hierbij wel kanttekeningen. Ten eerste is het de vraag of incidenten ontstaan door gebrekkige vastlegging of door andere oorzaken die niet te 'vangen' zijn in een administratief systeem. Ten tweede geldt dat een te vergaande detaillering van de inrichting van de administratie ook weer fouten uit kan lokken omdat het vastleggen van brongegevens (de invoer van gegevens) mensenwerk blijft. Dit betekent dat de detaillering functioneel moet blijven, ook voor de instelling zelf.

Binnen een dergelijke ketenbenadering (beginnend met de betalings- en bekostigingsregels en eindigend in het jaarverslag, inclusief controleverklaring) zal de accountant zijn controlewerkzaamheden zien verbreden van de beoordeling van de jaarrekening sec naar steeds meer de beoordeling van de basissystemen en basisgegevens voor de uitputting en de verantwoording het hele jaar door, inclusief prognoses en risico's (met als eindpunt én beginpunt de jaarrekening). Tentatief als voorbeeld: in januari/april (jaar t) het accent op de verantwoording over het jaar t-1. In mei/augustus (jaar t) het accent op de beoordeling van het lopende jaar aan de hand van de tussentijdse afsluitingen (gebruik makend van de aandachtspunten in het accountantsrapport/managementletters jaar t-1), en tenslotte in de maanden september/december (jaar t) het accent op de beoordeling van de prognoses/risico's voor het komende jaar (jaar t+1) aan de hand van de begroting en meerjarencijfers en de daarin opgenomen beleidsvoornemens (gebruik makend van de aandachtspunten in het accountantsrapport/managementletters jaar t-1 en de nadere ontwikkelingen in jaar t) en dan weer van voren af aan beginnend aan de cyclus in het jaar t+1.

Deze 'ketenbenadering van wet- en regelgeving naar externe verantwoording' bleek tijdens de interviews op zich als referentiekader aan te spreken. Het wordt gezien als ideaal model, dat op dit moment op belangrijke onderdelen (nog) afwijkt van de praktijk:

1. Duidelijke regels/voorschriften

Dit veronderstelt betrokkenheid/aandacht van de regelgevende instantie voor de uitvoering(spraktijk) voor instellingen in de (semi-) publieke sector, inclusief de knelpunten die bij de invoering van de nieuwe regelgeving naar voren kunnen komen. Websites met een nadere toelichting, mogelijkheid om vragen te stellen, een rubriek 'questions & answers' (Q&A) etc. zoals bij de wet WNT en de cie. BBV zijn voorbeelden die in de interviews positief worden gewaardeerd vanwege de duidelijkheid die dit oplevert voor de instellingen en de feeling met de uitvoeringspraktijk bij de regelgever.

2. Vertaald naar uniforme specificaties.

Uniforme specificaties kunnen ervoor zorgen dat de regels/voorschriften door de softwareleveranciers van de administratieve systemen deze de regels/voorschriften in deze IT systemen kunnen inbouwen. Uit de interviews komt naar voren dat in de meeste sectoren veelal zo'n vier á vijf softwareleveranciers zijn die voor de sectorspecifieke IT ondersteunde administratieve systemen zorgen, waaruit instellingen in die sector kunnen kiezen. Aanpassing van de IT systemen die moeten zorgen voor de benodigde informatie uit deze systemen (ook na wijziging van regels/voorschriften) vindt nu plaats in het overleg tussen individuele vragers (instellingen) en de betreffende softwareleverancier, waarbij de softwareleverancier in sterke mate bepaalt of de aanpassing van het systeem voor hem commercieel interessant is en welke specificaties hij daarbij aanhoudt. Vaak gaat de leverancier pas tot aanpassing over als de specificaties voldoende duidelijk zijn en hij voldoende afnemers van de aangepaste software verwacht. De regelgevende instantie speelt hierbij geen (of een onzichtbare) rol. Uniforme specificaties in geval van nieuwe of aangepaste regelgeving zodat die duidelijk zijn voor de softwareleveranciers, worden door de geïnterviewden zeer toegejuicht evenals een initiërende/stimulerende rol van de regelgevende instantie daarbij.

In dit verband werd in veel gesprekken de wens uitgesproken dat er nu eens eindelijk een uniform grootboek rekeningschema tot stand komt dat als basis kan dienen voor alle financiële administraties. Dit wordt nu als basis voor de administratie zeer gemist. Velen voegden hieraan toe dat dit vanwege de vele uiteenlopende belangen voorlopig nog wel toekomstmuziek zal blijven.

3. Opgenomen in interne regels /instructies (AO/IB) en IT software administratieve systemen

Het gaat om op een goede en efficiënte manier de relevante informatie te krijgen die opgenomen moet worden in het formele document (jaarverslag), maar ook de informatie die anderszins intern en extern aangeleverd moet worden. Dit betekent dit proces goed regelen in de AO/IB en de benodigde informatie zoveel mogelijk met één druk op de knop uit de administratie (IT-systeem) laten komen. De organisaties (bij monde van de hoofden van de financiële en bedrijfsvoerings- directies waarmee vooral gesproken is) zouden het een groot winstpunt vinden als het proces rondom het jaarverslag en de overige informatieverstrekkingen vergaand gedisciplineerd kan worden. Uit de interviews werd duidelijk dat dit alleen kan als de eisen in regelgeving vertaald worden in uniforme specificaties ten behoeve van ICT leveranciers die vervolgens dan deze specificaties tijdig kunnen inbouwen in de systemen (zie hierboven). De administratieve organisatie/interne instructies kunnen dan gericht worden op het verkrijgen/verzamen van de benodigde gegevens (input) en een goede invoer in de systemen (inclusief autorisaties etc.) en het benutten van de overzichten uit het systeem (output) voor de verantwoording.

4. De (IT ondersteunde) administratieve systemen moeten de gegevens (data) met 'een druk op de knop' kunnen opleveren (kant en klare overzichten)

Spreadsheets en tussenstappen - zoals nu in de praktijk nog (te) veel gebruikelijk is - dienen gemeden te worden: ze kosten veel tijd, zijn onbetrouwbaar (invoerfouten) en geven ruimte voor (onzichtbare) 'beleidsmatige' bewerkingen van de handmatig verzamelde gegevens. In de praktijk zijn er naast het reguliere jaarverslag – waar de instelling redelijk tot goed op is ingesteld (en soms te goed: 'copy paste' van vorig jaar) – vele andere verplichtingen/verzoeken om verantwoordingsinformatie op te leveren. Met name deze zorgen voor grote administratieve lasten. In veel interviews wordt benadrukt dat het een enorme verlichting op het punt van de administratieve belasting zou betekenen als ook de gegevens voor die verantwoordingsverplichtingen met 'één druk op de knop' opgeleverd zouden kunnen worden. Ook de begrippen en definities van die verplichtingen/verzoeken om verantwoordingsinformatie zullen dan eerst genormaliseerd (en mogelijk ten dele) geharmoniseerd moeten worden.

5. Applicatie/conversiesystemen voor digitaal kunnen aanleveren van de data uit het administratieve systeem naar de digitale portals.

Er komen steeds meer digitale portals om digitale (verantwoordings)informatie aan te leveren. In de interviews is breed naar voren gekomen dat het aanleveren van informatie via de digitale portals (nog) zeer arbeidsintensief is. Voorbeelden: veel gegevens moeten handmatig ingevoerd worden, waarbij men er in een aantal gevallen regelmatig 'uitgegooid' wordt. Daardoor kan men opnieuw beginnen (wat men zojuist ingevoerd heeft is niet opgeslagen). Basisinformatie met weinig wijzigingen moet ieder jaar opnieuw ingevoerd worden in plaats van alleen de wijzigingen etc. Daarnaast is het in het algemeen slechts beperkt mogelijk de gegevens uit de systemen te downloaden en daarna in de digitale portal te uploaden. Soms omdat deze faciliteit niet beschikbaar is, soms omdat de eigen administratieve systemen niet de vereiste informatie bevat (andere definities) of dat die informatie alleen handmatig bijgehouden wordt en soms binnen de organisatie specifiek opgevraagd moet worden. Downloaden van de aan te leveren informatie uit de administratieve systemen en vervolgens uploaden in de digitale portal zou een enorme tijdsbesparing betekenen

6. Accountant beoordeelt kwaliteit administratieve systemen en geeft (indien gewenst) assurance ten aanzien van betrouwbaarheid basisgegevens ten behoeve van gebruik voor verantwoordingsdoeleinden.

In een aantal gevallen wordt bij het verantwoordingsdocument een accountantsverklaring verplicht (assurance ten aanzien van de betrouwbaarheid van de informatie). Dit geldt zowel bij de verantwoording van subsidies als bij via een digitale portal aangeleverde (financiële) informatie. Indien gewenst, moet dit altijd kunnen. Wel verdient het aanbeveling om dit zoveel mogelijk in te bedden in de reguliere controle activiteiten van de accountant in het kader van het jaarverslag (jaarrekening) en hierbij uit te gaan van de uitgangspunten van Single audit en Single information (SiSa) en het Uniform Subsidiekader (USK). In de interviews komt naar voren dat door de subsidieverstrekkers nog veel om eigen accountantsverklaringen wordt gevraagd, zonder afstemming met regulier beschikbare accountantsverklaringen en de reguliere controleactiviteiten. Toepassing van SiSa en USK zou een vermindering van de verantwoordingslasten, inclusief controlelasten kunnen betekenen (zie ook bevinding 2). Opvallend punt: vaak zijn de controleprotocollen pas laat beschikbaar. Eigenlijk zou het controleprotocol – in lijn met eerdere gemaakte opmerkingen – ruim er voor het begin van het controlejaar moeten liggen, zodat de instelling zich hierop voor het begin van de bedrijfsvoeringsactiviteiten in dat jaar kan instellen. In de praktijk zijn de instellingen al blij als het controleprotocol in november van het lopende jaar beschikbaar komt. Het komt ook voor dat het controleprotocol pas in de maand februari/maart na afloop van het jaar verschijnt. Dan kunnen alleen reparatiewerkzaamheden achteraf door de instelling in overleg met de accountant plaatsvinden.

Samenvattend:

- Toenemende digitalisering van de administraties en de verantwoordingsinformatie is een ontwikkeling die onafwendbaar is en steeds meer ingeburgerd raakt. Deze lopende ontwikkeling biedt veel voordelen, maar zal niet vanzelf leiden tot het gewenste resultaat. Digitale informatie-uitwisseling vereist heel eenduidige definities, afspraken etc. Als de kansen tot normalisatie (en mogelijk ten dele harmonisatie) die deze ontwikkeling van digitalisering biedt, optimaal benut worden, kan dit leiden tot meer betrouwbare verantwoordingsinformatie. Deze informatie is dan bovendien beter onderling vergelijkbaar en kan sneller en met minder administratieve lasten opgeleverd worden. Het risico zit in een halfslachtige digitalisering op basis van een veelheid van verschillende begrippen zonder duidelijke of eenduidige definities in allerlei digitale en handmatige administraties (ook ad hoc), zeker als deze naast elkaar en zonder enige afstemming worden ontwikkeld. De gegevens op basisniveau in deze administraties blijven dan van elkaar verschillen, zodat er sprake blijft van 'appels' en 'peren' die per instelling voor een belangrijk deel dan steeds handmatig uitgezocht en bij elkaar opgeteld moeten worden (intensief en onbetrouwbaar) in plaats van een overzicht met één druk op de knop op basis van eenduidige definities (specificaties).
- Het benutten van de kansen die er voor de toekomst liggen, gaat echter niet vanzelf. Investeren in samenwerking van alle betrokken partijen (vanuit een gemeenschappelijk belang) onder een duidelijke regie (niet vrijblijvend), zullen de kritische succesfactoren zijn. Zonder een gezamenlijk

gevoel op het punt van nut en noodzaak zowel van bovenaf (departementen) als van onderop (instellingen/belanghebbende partijen), als er tussenin (informatiseringsdeskundigen en softwareleveranciers), zal dit niet tot stand komen. Het zal er dus om gaan om vanuit een gezamenlijk gedragen opdracht en onder een duidelijke regie met alle betrokkenen te investeren in samenwerking. Iemand moet opstaan om dit te organiseren en te faciliteren (invulling geven aan 'leiderschap').

- Het accent zal daarbij niet moeten liggen op het 'iedereen persen in een eenheidsworst', m.a.w. harmoniseren, maar in het helder definiëren van de basisbegrippen en gegevensdefinities op het laagste niveau, m.a.w. normaliseren, zodat de basisgegevens op dit laagste niveau bij iedereen gelijk is: een intensieve klus waar alle betrokken partijen hun inbreng en inzet zullen moeten tonen.
- Het ter beschikking stellen van (verantwoordings)informatie loopt niet meer alleen via het schriftelijke reguliere jaarverslag. Steeds meer maken o.a. toezichthouders en beleidsdepartementen gebruik van digitale portals voor het opvragen van zowel financiële als beleidsmatige (verantwoordings)informatie op basis van hun behoefte (specifieke formats).

2.4 Gebruiker ziet door het bomen het bos niet meer

Bevinding 4: *Bij veel verantwoordingsdocumentatie doet zich het probleem voor dat de lezer (gebruiker) door de bomen het bos niet meer ziet. De bruikbaarheid en de toegankelijkheid zijn in het geding. Er is behoefte aan een oplossing daarvoor inclusief het maken van onderscheid tussen enerzijds informatie die essentieel is voor het gewenste inzicht (need to know) en anderzijds op de lokale situatie toegesneden gegevens die dienen als nadere inkleuring (nice to know).*

2.4.1 Jaarverslag is een dik boekwerkje dat steeds meer verspreid wordt via de website (steeds minder schriftelijk)

Het jaarverslag bestaat in principe uit een financieel gedeelte (jaarrekening) en een beleidsmatig gedeelte (bestuursverslag). Samen is het in het algemeen een dik boekwerkje dat vroeger in gedrukte vorm verspreid werd en nu in bijna alle gevallen op de website van de instelling staat.

In de interviews komt naar voren dat de gedrukte versie aan het verdwijnen is. Waar bij een woningcorporatie vroeger 125 gedrukte exemplaren bij de receptie werden neergelegd is dat nu nog maar 5 en die liggen er nog steeds. De gedrukte versie is de facto vrijwel geheel vervangen door de digitale versie op de website van de organisatie. Sommige instellingen bieden de bezoeker van de website (jaarverslag) mogelijkheden aan om op achterliggende informatie door te klikken. Bij de meeste instellingen worden nog wel gedrukte exemplaren gemaakt maar dan veelal voor intern gebruik (Raad van Commissarissen, Raad van Bestuur, Financieel Directeur etc.) omdat het dan handiger is een hardcopy versie te hebben en nog een aantal exemplaren als daar door externe relaties om gevraagd wordt.

Naast het jaarverslag wordt nu door veel instellingen ook een 'publieksversie' uitgebracht, meer glossy met veel aandacht voor toegankelijkheid en leesbaarheid. De belangrijkste financiële cijfers zijn daarin gecompriëerd als bijlage opgenomen. In de interviews werd aangegeven dat deze publieksversie als visitekaartje van de instelling wordt gezien met veel aandacht voor hoe de betreffende instelling zich richting het publiek wil presenteren. Daarbij werd er op gewezen dat deze publieksversie het reguliere jaarverslag in aandacht kan wegdrukken, hetgeen vanuit het doel van het jaarverslag een risico kan zijn als de publieksversie zich tot louter een PR-instrument ontwikkelt (zie ook hierna). Zeker ook wanneer zeer summiere of onvolledige balansen en resultatenrekeningen in die documenten worden opgenomen.

2.4.2 Jaarverslag heeft meerdere doelstellingen en zeer uiteenlopende groepen gebruikers.

Het jaarverslag is het sluitstuk van de jaarlijkse planning & control cyclus van het begrotingsproces (opstellen, uitvoering, realisatie). Als zodanig heeft het jaarverslag ook een interne functie. De primaire functie is echter het afleggen van externe verantwoording door de instelling.

Hierbij kan onderscheid gemaakt worden tussen:

- publieke verantwoording aan volksvertegenwoordigers, politieke partijen, kiezers, media etc.
- administratieve verantwoording aan externe toezichthouders, inspecties etc.
- financiële verantwoording aan financiers zoals bekostigers, subsidiegevers, verzekeraars, banken, aandeelhouders, crediteuren etc.
- professionele verantwoording aan vakgenoten ('peers') etc.
- maatschappelijke verantwoording aan stakeholders, medezeggenschapsraden, belanghebbenden, cliëntenraden etc.

Ten behoeve van die verantwoordingen geeft het jaarverslag zicht op bedrijfsvoering en prestaties in de verslagperiode en de stand van zaken op balansdatum (continuïteit), is het een instrument voor de controle en decharge, is het een informatiebron intern en extern als ook een Public Relations instrument.

In de interviews kwam ook de PR-functie aan de orde. Het jaarverslag heeft nadrukkelijk een publicitaire dimensie. Het kan een positief visitekaartje zijn. Bij een aantal instellingen wordt aangegeven dat er in dit verband soms een neiging is om positieve punten maximale aandacht te geven en negatieve punten wat minder (positieve kleuring). Hierover werd opgemerkt: 'Niets menselijks is ons vreemd, ook hier niet'. Zeker bij instellingen die in de politieke arena verkeren, spelen afwegingen over de uitstraling en de impact van de gegeven informatie, een rol bij het jaarverslag. Niet alles is zwart/wit. En hoewel het jaarverslag een volledig en juist beeld moet geven van het gevoerde beleid en van de relevante ontwikkelingen, is er een ruim kader en dus ook een grijs gebied waar een zekere ruimte is voor (politieke) afwegingen/belangen. De wijze waarop met dit grijze gebied wordt omgegaan raakt wel aspecten van ambtelijke en/of bestuurlijke integriteit en de kwaliteit van het openbaar bestuur. Zie ook: commissie Behoorlijk Bestuur (cie. Halsema).

Dit geeft al een beetje het probleem in de praktijk aan. Eén stuk (het jaarverslag) heeft niet alleen meerdere doelstellingen maar ook zeer uiteenlopende groepen gebruikers. Nu wordt geprobeerd aan al deze doelstellingen en de wensen van al deze gebruikers tegemoet te komen, uitmondend is een zodanig lijvig stuk dat de gebruiker door de bomen het bos niet meer ziet (of misschien beter gezegd: door het bos de bomen niet meer).

In de interviews is zowel bij instellingen als een aantal gebruikers gevraagd naar hun gevoel bij het jaarverslag.

Bij instellingen overheerst het gevoel dat het opstellen van het jaarverslag veel tijd en capaciteit kost, dat het ook zeker een belangrijke functie heeft, maar niet in verhouding tot het vele werk. Zonder uitzondering wordt gezegd dat het goed is dat er een jaarverslag is. Het heeft intern een nuttige functie, het ordent de interne processen en zorgt voor een totaalbeeld (financieel en beleidsmatig). Ook voor de externe verantwoording (en decharge) wordt het jaarverslag in het algemeen als zeer belangrijk gezien. De kritische opmerkingen gaan over de respons op het jaarverslag. Die wordt in het algemeen als teleurstellend ervaren. Enkele globale typeringen:

- Interne toezichtsorganen (raden van toezicht/commissarissen). Deze zijn vooral geïnteresseerd in bijzondere (nieuwe) punten. De informatie in het jaarverslag zou voor hen normaal gesproken geen verrassing moeten zijn. Zij richten zich op de hoofdlijnen en een aantal specifieke onderwerpen zoals hun eigen hoofdstuk en de remuneratiebijlage. Het jaarverslag is voor hen veelal te dik om alles precies na te lezen.

- Politieke toezichtsorganen (Gemeenteraad/Provinciale Staten) hebben vaak beperkte aandacht voor het jaarverslag en in het bijzonder de jaarrekening. Meestal blijft de bespreking beperkt tot een aantal financiële specialisten. Het jaarverslag wordt veelal als te detaillistisch en te specialistisch ervaren. In de praktijk blijkt dat het erg belangrijk is om deze toezichthouders bekend te maken met het systeem van met name de jaarrekening (cursus jaarrekening lezen).

- Inspecties/externe toezichthouders (CFV, IGZ, Onderwijsinspectie, Provincie etc.). Hier is het beeld wisselend. Door een aantal toezichthouders wordt bij het toezicht het jaarverslag wel betrokken, andere toezichthouders baseren zich toch vooral op eigen opgevraagde informatie (los van het jaarverslag). Steeds meer toezichthouders vragen instellingen informatie te leveren via digitale portals. Dit betreft zowel het uploaden van de financiële gegevens uit de jaarrekening als het invoeren van aanvullende kwalitatieve (beleidsmatige) en kwantitatieve (cijfermatige) informatie voor de toezichthouder. Door sommige toezichthouders wordt deze informatie zodanig bewerkt (vanwege de onderlinge slechte vergelijkbaarheid tussen instellingen, zie hiervoor) dat de instelling zijn eigen informatie daarin niet meer herkent (in dit verband werd het CFV opvallend vaak genoemd). Ook wordt gemeld dat toezichthouders zich soms bij hun toezicht zeer sterk richten op passages in het jaarverslag die gaan over 'actuele' zaken naar aanleiding van een incident elders (tot op een zeer gedetailleerd niveau), maar voorbij gaan aan de belangrijke zaken die bij de instelling zelf spelen. Door instellingen wordt het meeste gewaardeerd als het jaarverslag (of de verstrekte informatie) de basis is voor een goed gesprek, gevoerd door toezichthouders met verstand van zaken van de sector en de instelling. Of zoals iemand zei: Het is niet erg door een toezichthouder 'geroosterd' te worden omdat je daar – hoe vervelend het ook is – zelf ook van leert, als de discussie maar wel gaat over professionele afwegingen en niet om het invullen van digitale checklisten met ja/nee.

- Bekostigers, subsidiegevers, aanbesteders, verzekeraars. Deze financiers zijn sterk gericht op verantwoordingsinformatie over de besteding van de door hen specifiek ter beschikking gestelde gelden. Daartoe vragen zij specifieke verantwoordingsinformatie op volgens hun format die zij 'afdwingen' met gebruikmaking van hun sterke positie. Deze (aanvullende) verantwoordingsdocumentatie met vaak een aanleverplichting via een 'digitale portal', komt steeds meer in de plaats van de reguliere verantwoording in het kader van het jaarverslag.

- Overige financiers (banken/crediteurs). Belangstelling is wisselend (vragen vaak standaard het jaarverslag op, maar in het algemeen niet veel specifieke vragen). In een aantal gevallen is er van de zijde van deze geldverschaffers meer interesse in de conclusies van de (financiële) toezichthouders (hoe doet de instelling het ten opzichte van andere instellingen in die sector).

- Stakeholders/omgeving (cliëntenraden, patiëntenverenigingen, milieuverenigingen, docentenraden, ouderraden etc.). Alleen geïnteresseerd in hun eigen (deel)aspect/belang. Veelal wordt daarover in de richting van deze groepen ook specifiek gecommuniceerd in afzonderlijke berichten en/of verslagen met een gerichte boodschap op gerichte momenten. Het jaarverslag is dan een algemene passage achteraf met vooral beleidsinhoudelijke in plaats van financiële betekenis.

- Maatschappij (individuele burgers/cliënten). Respons van individuele burgers/cliënten naar aanleiding van het jaarverslag komt bij geen van de geïnterviewde instellingen echt voor.

Dit beeld van de instellingen werd in de interviews met gebruikers ('lezers van jaarverslagen') bevestigd. Echt gelezen wordt het jaarverslag niet. Wel is het een informatiebron voor specifieke informatie ten aanzien van een instelling (afhankelijk van de informatiebehoefte). Een goede ontsluiting van de informatie (leeswijzer) wordt daarbij erg belangrijk gevonden.

2.4.3 Onderscheid 'need to know' en 'nice to know'

Deze vele uiteenlopende groepen gebruikers maken het lastig de vraag te beantwoorden wat nu echt essentiële informatie (need to know) en wat aanvullende (couleur locale) informatie (nice to know) is. Wat 'need to know' is voor de ene soort lezer (bijvoorbeeld de externe toezichthouder) is dat niet per sé voor de andere soort lezer (bijvoorbeeld de cliëntenraad).

Een aantal onderwerpen kwamen wel naar voren die voor een instelling in de (semi) publieke sector in het kader van de verantwoording tot 'need to know' behoort:

- De visie van de instelling, vertaald in strategische doelstellingen.
- De inrichting van het besturingsmodel (governance) van de instelling, inclusief de ontwikkeling t.a.v. de aangebrachte checks & balances.
- De financiële cijfers van de instelling (jaarrekening). Uit de jaarrekening moet tevens blijken welk deel van het eigen vermogen middels publiek geld is gerealiseerd en welk deel van het eigen vermogen middels privaat geld is gerealiseerd.
- De afwijkingen tussen begroting en realisatie, inclusief de oorzaken van die afwijkingen, indien en voor zover instellingen in de (semi-) publieke sector op basis van regelgeving verplicht zijn de begroting openbaar te maken.
- Een kwantitatieve onderbouwing van de verwachte resultaten en kasstromen voor de komende drie jaar.
- Het risicoprofiel: de belangrijkste strategische en financiële risico's waarvan het realiseren van de doelstelling en de continuïteit van de organisatie afhankelijk zijn, inclusief een beoordeling vanuit een continuïteitsperspectief.
- de belangrijkste niet-financiële kengetallen (specifiek per instelling/sector), de ontwikkeling van deze kengetallen in de tijd en de wijze waarop deze kengetallen zijn bepaald.
- de wijze waarop de doelstellingen van de instelling in het afgelopen jaar gerealiseerd zijn (belangrijkste bedrijfsvoeringsaspecten).
- de naleving van de regelgeving door de instelling (compliance/rechtmatigheid).
- De omgang met de omgeving (cliëntenraden, klachtenbehandeling etc.).
- De aandacht voor duurzaamheid.

2.4.4 Aanvullende eisen van departementen

Op dit moment worden door departementen tal van aanvullende eisen gesteld ten aanzien van bepaalde zaken aan instellingen waarover zij in hun jaarverslag dienen te rapporteren.

Door een aantal instellingen is gemeld dat op dit punt in de loop der jaren wildgroei is ontstaan. Soms is er een verplichting van een aantal jaren geleden (rapportageverplichting over besteding van de ontvangen middelen voor schoolverzuim en cijfers over het verloop van het schoolverzuim) waarbij niet duidelijk is of daarover nog steeds gerapporteerd moet worden. Er komen wel steeds nieuwe verplichtingen tot rapportage bij. Een

doorlichting wat ervan af kan vindt niet plaats. Veelal ontbreekt per sector een helder jaarlijks overzicht per sector van actuele verantwoordingsverplichtingen in het jaarverslag.

Samenvattend

- Het interne proces, leidend tot het opstellen van de jaarverslaggeving, is op zichzelf al een waardevol gebeuren, met name als dat gebeurt in omgeving waarbij de organisatie zich bewust is van de eigen taakuitvoering en de consequenties die dat heeft voor het beleid. De jaarverslaggeving voegt het meeste waarde toe als er een bereidheid bestaat zich daarover op een open manier te verantwoorden.
- De verspreiding van het jaarverslag vindt niet meer via papieren exemplaren plaats maar via plaatsing op de website. Dit biedt mogelijkheden voor doorklikken op achterliggende informatie.
- Steeds meer wordt door toezichthouders specifieke verantwoordingsinformatie via digitale portals opgevraagd. De verhouding met (de informatie in) het jaarverslag is niet altijd duidelijk.
- Het jaarverslag heeft ook een sterke public relations (PR) functie. Daarom verschijnen er ook steeds meer glossy publieksversies en is er een zekere neiging daarin met name de positieve punten te benadrukken.
- Het jaarverslag kent meerdere doelstellingen en groepen gebruikers. Daardoor wordt het jaarverslag dik en onoverzichtelijk.
- Wat 'need to know' is voor de ene doelgroep is niet 'need to know' voor de andere doelgroep. Wel komen een aantal onderwerpen naar voren die overkoepelend als 'need to know' beschouwd kunnen worden.
- Departementen leggen nog steeds veel verplichtingen op aan instellingen om over bepaalde zaken in het jaarverslag te rapporteren. Een jaarlijks geactualiseerd overzicht van dit soort verplichtingen per sector ontbreekt veelal.

2.5 Voorshands positieve ervaringen met de wijze van aanpak uniformering (verantwoordings)regels topinkomens en derivaten

Bevinding 5: Het PPJ heeft geconstateerd dat er op het punt van de verslaggeving en verantwoording overwegend positieve ervaringen zijn met de wijze van aanpak bij de nieuwe regels voor de onderwerpen 'Topinkomens' en 'Derivaten'. Dit levert algemener toepasbare lessen op.

2.5.1 Brede aanpak over de sectoren heen

Bij haar inventarisatie heeft het PPJ ook onderwerpen betrokken, die breed over alle sectoren heen spelen en dus om een brede aanpak vragen op het punt van verantwoording. Interessant is in dit verband de ontwikkeling rond de verslaggevingsvoorschriften in de Wet Normering Topinkomens (WNT) en de beleidsregels voor het gebruik van derivaten. Hier is sprake van een overkoepelende interdepartementale aanpak: In de Wet Normering Topinkomens zijn voor de topinkomens de regels (inclusief de verantwoordingsvoorschriften) voor de gehele (semi-) publieke sector geregeld (nader uit te werken per sector in ministeriële regelgeving); ten aanzien van de derivaten heeft het kabinet de uitgangspunten voor het gebruik van derivaten, inclusief de verantwoording, voor de gehele (semi-) publieke sector neergelegd in het Beleidskader Derivaten (verder te concretiseren in de sectorale regelgeving).

Bij beide onderwerpen heeft de (politieke) keuze voor een brede aanpak geleid tot een interdepartementaal overlegorgaan waarin de regelgeving voor de gedefinieerde (semi-)publieke sector is afgestemd. Deze afstemming betreft zowel de formulering van de algemene uitgangspunten (uniforme lijn) als de specifieke vertaling naar de verschillende sectoren, waaronder de verantwoordingseisen. Hierbij is van belang dat er in dit geval ook eenheid van wetgeving is, die automatisch heeft geleid tot eenheid van verantwoordingsvoorschriften. Hierdoor is er nu sprake van een overkoepelende paraplu die voor alle sectoren geldt alsmede een - onderling tussen de sectoren afgestemde - vertaling naar de specifieke situatie per sector in de lagere regelgeving per sector. Dat is natuurlijk stukken lastiger als het beleid zich tot één bepaalde sector beperkt en er bij een andere sector ander beleid wordt gevoerd.

Beide voorbeelden hebben duidelijk gemaakt dat het enerzijds heel goed mogelijk is de algemene uitgangspunten voor dit soort publieke sectorbrede thema's inclusief de verslaggevingsregels voor de gehele (semi-) publieke sector vast te stellen, maar tegelijk ruimte te laten voor een nadere uitwerking per sector om tegemoet te komen aan de uiteenlopende kenmerken per sector en inbedding in de sectorspecifieke regelgeving mogelijk te maken.

2.5.2 Ervaringen bij Wet Normering Topinkomens (WNT)

Bij de Wet Normering Topinkomens (WNT) heeft deze interdepartementale aanpak tevens geleid tot een uitvoerige brochure waarin voor de gehele (semi-)publieke sector een toelichting wordt gegeven op de nieuwe Wet en een website waar - naast het downloaden van de brochure - ook een rubriek 'vragen en antwoorden' is opgenomen ('vraagbaakfunctie'). Het beantwoorden van vragen over de toepassing van de nieuwe wet in een bepaalde sector dwingt tot interdepartementale afstemming tussen de algemene lijn en de sectorspecifieke vertaling (en vastlegging in de rubriek vragen en antwoorden).

Instellingen bevestigen op basis van hun eerste ervaringen dat de brede aanpak en voorlichting ten aanzien van deze onderwerpen hen enerzijds duidelijkheid biedt, maar anderzijds weinig ruimte laat voor (gewenste/ongewenste) individuele afwijkingen. Ondanks dat ook departementen verder moeten leren om dergelijke onderwerpen uniform in te passen binnen de eigen regels en modellen, komt naar voren dat een dergelijke aanpak positieve resultaten oplevert, mede vanwege de centrale regie en de zorgvuldige implementatie. Bij de jaarverslagen 2013 zal voor de eerste keer blijken of de beoogde eenduidigheid ook daadwerkelijk is gerealiseerd.

De (extra) verslaggevingslasten als gevolg van de nieuwe regels worden in de interviews vooralsnog als beperkt aangemerkt omdat de WNT in de plaats is gekomen van de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT).

In de interviews komt naar voren dat de eisen ten aanzien van verslaggeving en verantwoording die in de WNT zijn opgenomen ten opzichte van de eisen in de WOPT niet als een lastenverzwaring gezien worden. De overzichten kunnen in het algemeen zonder problemen aan het einde van het jaar uit de salarisadministratie gegenereerd worden. De verantwoordelijkheid voor de toepassing van de WNT regels (b.v. bij aanstellingen) ligt bij de directies P&O van de instellingen. Voor de controle op de naleving van de WNT-regels wordt vrijwel unaniem (en uitsluitend) naar de accountant gewezen.

In de interviews zijn wel een aantal beleidsmatige aandachtspunten genoemd:

- In organisatorisch complexe organisaties (hoofdorganisatie met meerdere dochterorganisaties) zal op basis van de nieuwe criteria bepaald moeten worden wie als topfunctionaris moet worden aangemerkt. De praktijk moet uitwijzen of de criteria duidelijk genoeg zijn. Op dit punt is nog geen jurisprudentie.

- Het vastgestelde maximum voor alle bezoldigingscomponenten samen (communicerende vaten) kan tot lastig gevoelde situaties leiden als de bezoldiging net onder dit maximum zit en de pensioenpremie door een beslissing van het pensioenfonds omhoog gaat en daardoor een overschrijding plaatsvindt. Dan zal in deze systematiek het reguliere basissalaris naar beneden aangepast moeten worden.

- Het maximumbedrag voor ontslagvergoedingen kan bij een (collectieve) reorganisaties met afvloeiingsregelingen een knelpunt zijn. Denk aan afkoopsommen die in overleg met bonden overeen zijn gekomen. Algemene houding: afwachten hoe dit in de praktijk uitpakt.

- Het verbod op bezoldiging zonder arbeidsprestatie daartegenover, kan betrekking hebben op lastige situaties (werknemers die door een reorganisatie thuiszitten zonder specifieke taak) en kan ook lastig controleerbaar zijn.

In het kader van het Platform is het van belang dat deze aandachtspunten in voorkomende gevallen via de vraagbaakfunctie tot duidelijkheid zullen leiden. Met name hoe hiermee om te gaan/hoe te handelen om te voorkomen dat deze punten zullen leiden tot problemen in de fase van het opstellen van de verantwoording en de accountantscontrole.

2.5.3 Ervaringen bij Beleidskader derivaten

Het Beleidskader derivaten geeft algemene uitgangspunten voor het gebruik van financiële derivaten in de (semi-)publieke sector en de externe verantwoording daarover. De verslaggevingsregels bij gebruik van derivaten (RJ 290) zijn op zich uitvoerig en voor deskundigen duidelijk.

Verantwoording in de jaarrekening van kostprijs-hedge-accounting³⁴

Kostprijs-hedge-accounting is alleen maar mogelijk als er sprake is van een hedgerelatie (een afdekkingsrelatie) tussen de onderliggende positie en het hedge-instrument.

Indien er geen sprake is van een hedge relatie en er dus sprake is van een los derivaat, is kostprijs-hedge-accounting niet toegestaan. Indien er wel sprake is van een hedgerelatie, dan is kostprijs hedge accounting in de Nederlandse context een optie die gebonden is aan strikte voorwaarden. Zo is kostprijs-hedge-accounting alleen een optie indien:

- het derivaat vanuit de hedgestrategie is afgesloten en daarmee past in de doelstellingen van het risicobeheer;*
- en de hedgerelatie eenduidig is gedocumenteerd voordat hedge-accounting wordt gestart, waarbij de documentatie generiek of individueel kan worden opgesteld;*
- en er rekening wordt gehouden met de effectiviteit van de hedgerelatie.*

Indien een deel van de hedgerelatie niet effectief is (de omvang van hedge-instrument is groter dan de afgedekte positie), dan kan dat (niet effectieve) gedeelte niet op kostprijs worden gewaardeerd als de reële waarde lager is dan de kostprijs. In dat geval dient de lagere reële waarde van het hedge-instrument direct in de winst- en verliesrekening te worden verantwoord.

Toelichting

Het waarderen van een derivaat op kostprijs onder de kostprijs-hedge-accounting optie vereist te allen tijde dat in de toelichting de reële waarde van dit instrument wordt vermeld alsook de basis waarop die reële waarde is bepaald. Ook is vereist toe te lichten wat de reden is om dat instrument niet af te waarderen naar de reële waarde, wanneer deze lager is dan de kostprijs.

Voor de lezer van de jaarrekening moet duidelijk zijn wat het beleid is ter zake van de risico afdekking en dat, voorzover sprake is van een effectieve hedge, hedge-accounting is toegepast, waardoor de lagere reële waarde van het effectieve (deel van het) hedge-instrument niet in de winst-enverliesrekening is verwerkt.

Daarbij dient de toelichting dan niet alleen de reële waarde van dit instrument te bevatten, maar ook in te gaan op de financiële effecten die het gevolg kunnen zijn van het aanhouden van het instrument. Ook het tegenpartijrisico en de omstandigheden waaronder eventuele margin calls aan de orde zijn behoren tot een dergelijke toelichting.

Bron: RJ-uiting 2013-4: Kostprijs-hedge-accounting onder RJ 290 (d.d. 24 januari 2013)

De problematiek rond de waardering van derivaten ligt niet aan onduidelijke regels, maar de schoen wringt bij een correcte toepassing van die regels en de controle daarop in de praktijk. Dit beeld wordt bevestigd door de uitspraak van de accountantskamer bij Vestia.

*De regels van RJ 290 zijn van toepassing op de verslaggeving van derivaten in alle sectoren behalve gemeenten, provincies en waterschappen die in het BBV(W) expliciet de RJ **niet** van toepassing verklaren. De verslaggevingsregels in het BBV(W) en de Regeling Uitzettingen en Derivaten Decentrale Overheden (Ruddo) zijn relatief summier ten opzichte van RJ 290. In een interview kwam een situatie ten aanzien van een derivaat naar voren waarin BBV/Ruddo niet afdoende voorzag. De controlerend accountant paste toen de regels van RJ 290 toe ondanks het feit dat deze niet van toepassing is op de decentrale overheden. Voor voorleggen van deze*

³⁴ Bij hedge-accounting wordt enerzijds het hedge-instrument (veelal een derivaat) dat dient ter afdekking van een financieel risico en anderzijds een (onderliggende) positie waarover het financiële risico wordt gelopen onderscheiden. Dit financiële risico kan bestaan uit de verandering van de reële waarde van de onderliggende positie of uit de variabiliteit van de kasstromen verbonden aan die onderliggende positie. Bij toepassing van de normale regels voor waardering en resultaatbepaling voor de afgedekte positie en het hedge-instrument ontstaat er in bepaalde gevallen een ongewenste mismatch bij de verwerking in de winst-en-verliesrekening. Ongewenst, omdat juist het hedge instrument dient om het financiële risico op de onderliggende positie af te dekken. Door hedge accounting toe te passen wordt deze mismatch voorkomen.

kwestie aan de cie. BBV was - gezien de fase van afronding controle/verantwoording - geen tijd, waardoor de betreffende decentrale overheid zich gedwongen voelde zich bij de visie van de accountant (toepassing RJ 290) neer te leggen.

Decentrale overheden consolideren in hun jaarverslag niet 'verbonden partijen', waar zij wel financieel en bestuurlijk belang bij hebben (b.v. het Havenschap Groningen Seaports). Het ontbreken van consolidatie betekent dat de financiële gegevens van deze 'verbonden partijen' (dus ook die ten aanzien van de door die verbinding aangegane derivaten) buiten het directe beeld van het jaarverslag van de betreffende decentrale overheid blijven. Wel geschiedt dit indirect via de lijst van 'verbonden partijen', als die 'verbonden partijen' zich eveneens in het publieke domein bevinden.

In de interviews komt allereerst een zeer grote groep instellingen naar voren die stellig en vrij principieel geen gebruik maken van derivaten. Het gaat bij deze instellingen veelal om te kleine bedragen om interessant te zijn. Zij geven ook aan de deskundigheid te missen. Met het beleidskader verandert er voor hen in principe niets.

Een tweede wat kleinere groep (een aantal grote zorginstellingen, (hoger) onderwijsinstellingen en gemeenten) geeft aan wel over derivaten te beschikken (om te kunnen beschikken over een langlopende financiering tegen een aantrekkelijke vaste rente), maar deze doen dit beperkt en voorzichtig/defensief (geen open posities, geen margin calls, geen openbreek clausules etc.). Deze groep heeft geen moeite met het beleidskader en ziet het als een bevestiging van de door hen gekozen lijn.

Een derde relatief kleine groep (met name vertegenwoordigd in de woningcorporatiesector)³⁵ ziet het gebruik van derivaten als een onderdeel van hun (integrale) treasurybeleid. Deze groep is zich bewust van de risico's, maar ook van de risico's als niets gedaan wordt. Hoe financieer je langlopende financiële verplichtingen. Hoe voorkom je een ongezonde financiële situatie als de rente onverhoopt sterk stijgt. Dit vergt een integrale benadering vanuit een goed opgezette Governance, Risk management en Compliance (GRC) benadering: duidelijke verantwoordelijkheden, goed zicht op de risico's en beheersing daarvan en een goed systeem van naleving van de regels. Dit vergt een professionele organisatie met een goed ingerichte treasuryfunctie. Een correcte toepassing van de richtlijnen (RJ 290) en een goede controle door een ingevoerde accountant zal een jaarverslag met cijfers en toelichting opleveren die voor de interne en externe toezichthouders een betrouwbaar beeld geeft van de stand van zaken en de financiële risico's. Het beleidskader zal voor deze groep de facto beperkingen kunnen opleveren omdat binnen het vastgestelde kader banken/financiers mogelijk terughoudend zullen zijn in het aanbieden van derivaten. Voor corporaties zijn derivaten veel eerder een deel van hun core-business gelet op hun langlopende investeringen dan voor veel andere instellingen in de (semi-) publieke sector het geval is. Veelal gaat het bij andere instellingen om eenmalige projecten.

Voor het totaaloverzicht van het gebruik van derivaten binnen de (semi-) publieke sector is het belangrijk dat alle instellingen rapporteren over het wel/niet gebruik van derivaten en dat de accountant het jaarverslag (inclusief jaarrekening) op dit punt controleert (zie ook Beleidsregels Derivaten). Duidelijkheid en volledigheid is belangrijk, maar onnodige passages en controlewerkzaamheden door de accountant moeten daarbij zoveel mogelijk voorkomen worden. Daarvoor zou aangesloten kunnen worden bij de indeling van instellingen in de volgende drie categorieën:

³⁵ Maar wel met een groot financieel belang!

- *geen derivaten (licht controleregim):*
- *wel derivaten, maar beleidslijn geen risico's (midden controleregim)*
- *wel derivaten, maar ook risico's binnen regelgeving (zwaar controleregim)*

Met dit onderscheid zou - ter beperking van onnodige verslaggevings- en controlelasten - rekening gehouden kunnen worden bij een eventuele verdere uitwerking van de verslaggevings- en controlevereisten op het punt van derivaten. In bijlage 5 geeft het platform hiervoor (ten behoeve van het interdepartementale overleg over derivaten) een mogelijke beleidslijn.

Samenvattend

- De **WNT** (Wet Normering Topinkomens) en het **Beleidskader derivaten** dat onlangs door het ministerie van Financiën is uitgebracht, zijn twee voorbeelden waar recentelijk voor de gehele (semi-) publieke sector uniforme (verantwoordings)regels zijn gaan gelden met de mogelijkheid deze regels nader uit te werken per sector.
- De **WNT** en het **Beleidskader derivaten** leiden wel tot meer duidelijkheid en transparantie, niet tot extra administratieve lasten.
- De website, de uitgebreide brochure en de vraagbaakfunctie bij de **WNT** worden door instellingen positief beoordeeld.
- Bij de **WNT** is een aantal specifieke inhoudelijke aandachtspunten naar voren gekomen.
- De verslaggevingsregels bij **derivaten** (RJ 290) als zodanig zijn niet het probleem, wel de correcte toepassing daarvan. In het Beleidskader bestaat hiervoor extra aandacht (externe verantwoording/toezicht). Bij de decentrale overheden zijn de verslaggevingsregels (RJ 290) niet van toepassing.
- Ook vindt bij decentrale overheden geen consolidatie met 'verbonden partijen' plaats (dus geen direct zicht op de **derivaten** van 'verbonden partijen' in het jaarverslag van een decentrale overheid zelf). Wel publiceert een decentrale overheid een lijst met namen van de met deze decentrale overheid 'verbonden partijen' die zich eveneens in het publieke domein bevinden.
- Instellingen in de (semi-) publieke sector zijn ten aanzien van **derivaten** in te delen in drie categorieën:
 - instellingen zonder derivaten,
 - instellingen met derivaten defensief (beperkt/geen risico),
 - instellingen met derivaten offensief (onderdeel integrale treasuryfunctie).

Hoofdstuk 3 Analyse van de samenhang van de gepresenteerde bevindingen

Uit de bevindingen, zoals weergegeven in hoofdstuk 2, komen beelden naar voren die een zekere samenhang vertonen. Op deze samenhang wordt nu ingegaan.

3.1 Herbruikbaarheid van informatie (van belang voor informatieverschaffers)

Bezien vanuit de organisatie die verantwoording aflegt, is er met name sprake van forse administratieve lasten, wanneer die organisatie

- a. in een domeinoverstijgende situatie verkeert en/of
- b. te maken heeft met een veelheid van uitvragers, zelfs als die in hetzelfde domein opereren en/of
- c. te maken krijgt met een grote hoeveelheid en een grote diversiteit van aan te leveren verantwoordingsinformatie, die elders zijn oorsprong vindt.

Een voorbeeld van situatie a zijn de academische ziekenhuizen (zowel sector zorg als sector onderwijs). Een voorbeeld van situatie b is het Leger des Heils, die aan tientallen gemeenten, stadsregio's, provincies en centrale overheidsorganen verantwoording moet afleggen vanwege ontvangen subsidies. In beide situaties doet zich het probleem voor dat de partijen die verantwoordingsinformatie uitvragen, ieder hun eigen uitvraag definiëren en dat dus heel snel verschillen kunnen ontstaan die voor de organisatie die verslag doet, complicerend werken. Maar de problematiek is nog veel complexer (situatie c): alle instellingen zijn gehouden om regelmatig (verantwoordings)informatie te leveren aan allerlei toezichthouders, inspecties, verzekeraars, de Belastingdienst, Kamers van Koophandel, banken waarbij ze leningen hebben uitstaan of willen afsluiten etc. Het speelveld van het leveren van (verantwoordings)informatie is dus veel breder dan hierboven beschreven voor situatie a en b, en beperkt zich niet tot datgene wat, in enge zin, als verantwoordingsstukken worden aangemerkt. Vanuit de invalshoek van vermindering administratieve lasten gaat het hierbij om het vraagstuk hoe informatie die gegeven wordt aan de ene uitvragende partij 'herbruikbaar' is voor de informatie-uitvraag van andere partijen.

In dit verband ligt er een nauw verband met de bevinding rond de digitalisering van administraties en administratieve verantwoording (bevinding 3). Inmiddels hebben de Belastingdienst, de Kamers van Koophandel en de private 'grootbanken' gekozen voor het concept van Standard Business Reporting (SBR). Het lijkt zeer wel mogelijk dat ook voor de verantwoordingsinformatie die in het PPJ centraal staat, deze SBR-aanpak werkbaar is. Cruciaal is daarbij te bedenken dat de administratieve lasten voor bedrijven en instellingen pas echt omlaag kunnen, wanneer alle uitvragers van (verantwoordings)informatie, *met dezelfde standaarden* gaan werken. Dat vergt, zoals beschreven bij bevinding , normalisatie van begrippen en definities. De winst zit dan in de vergroting van de 'herbruikbaarheid' van de **basisgegevens** voor het geven van verschillende geaggregeerde informatie. Hiervoor is niet per se harmonisatie van begrippen en definities nodig (hoewel dat wel aanvullende winst zou betekenen). Dan is namelijk 'herbruikbaarheid' van de **geaggregeerde informatie** zelf mogelijk omdat ook die gelijk is.

3.2 Transparantie (van belang voor informatiegebruikers)

Het afleggen van verantwoording heeft tot doel om aan degene aan wie verantwoording wordt afgelegd, inzicht te bieden, bijvoorbeeld over wat er (financieel en of beleidsmatig) gebeurd is met

het geld dat is verstrekt. Een belangrijk punt is echter dat verantwoording vanuit publiek gefinancierde instellingen veelal niet naar slechts één stakeholder gaat, maar naar een veelheid van stakeholders. Denk aan subsidieverstrekkers, maar ook toezichthouders, beleidsverantwoordelijken, verzekeraars, banken en burgers, in hun rol van belastingbetaler/cliënt van de instelling etc. Denk, bij subsidieverstrekker niet aan één gemeente, maar aan een veelheid van gemeenten waar een instelling mee te maken kan hebben (zie Leger des Heils). Denk bij verzekeraar niet aan één verzekeraar, maar aan een veelheid van verzekeraars waar een instelling mee te maken kan hebben (zie een ziekenhuis) etc.

Oogmerk van de verantwoording is om inzicht te bieden. Daarop past de term transparantie. Maar het is van belang te onderkennen dat transparantie voor de ene stakeholder niet per se overeen hoeft te komen met transparantie voor de andere stakeholder. Neem een ziekenhuis. Dat kan zich verantwoorden naar de toezichthouder, maar ook naar de verzekeraars, naar VWS, naar banken, naar burgers. Elk van die partijen zal uiteenlopende informatie interessant vinden. Zelfs binnen eenzelfde groep stakeholders kunnen andere accenten van belang zijn die leiden tot behoefte aan net weer andere (verantwoordings) informatie. Zie de verschillende informatie die een ziekenhuis aan iedere verzekeraar moet leveren.

Een van de bepalende verschillen daarbij is bijvoorbeeld of de stakeholder bovenal geïnteresseerd is in de verantwoording van, heel specifiek, die ene instelling, dan wel juist in de vergelijking tussen die instelling en allerlei andere vergelijkbare instellingen. Een stakeholder kan ook alleen maar geïnteresseerd zijn in een algemene vergelijking tussen alle ziekenhuizen, tussen alle woningcorporaties of tussen alle gemeenten (zie in dit verband ook de opkomst van vergelijkingen in publicaties van dagbladen).

Cruciaal is daarmee de vraag in hoeverre zeker moet zijn gesteld dat verantwoordingsinformatie altijd een volledige vergelijkbaarheid tussen instellingen moet garanderen. Dat hoeft niet zo te zijn voor de gebruiker die alleen maar alles van die ene instelling wil weten, maar moet wel zo zijn voor degene die over instellingen heen wil kunnen vergelijken. Dat zijn de twee extremen in een continuüm van hoe stakeholders naar verantwoordingsinformatie kunnen kijken. En het zijn ook twee extremen waar het gaat om de betekenis van transparantie. De ene stakeholder vraagt maatwerk om zich een uitgesproken oordeel te kunnen vormen over die ene instelling, en vindt dat transparant. De andere stakeholder vraagt juist standaardisatie van begrippen om zich een beeld te kunnen vormen van de vergelijking waar hij behoefte aan heeft, en vindt dat transparant. Beide interpretaties zijn houdbaar, maar ze verdragen zich in de praktijk lastig met elkaar. Bij harmonisatie is de gegeven informatie hetzelfde, bij normalisatie hoeft de gegeven informatie niet hetzelfde te zijn, maar is wel de basis waaruit de informatie is opgebouwd, hetzelfde.

De Nederlandse traditie rond verslaggeving is, zoals al aangegeven, liberaal: veel keuzemogelijkheden, ruimte voor maatwerk en een veelheid aan verschillende regelgevingen. De vraag die onder ogen moet worden gezien, is in hoeverre ook in de toekomst die lijn vastgehouden kan worden, met name voor de sectoren in de (semi-) publieke sector. Dat is een vraag die het PPJ niet kan beantwoorden omdat dit voor een belangrijk deel een politieke vraag is, maar wel wil aankaarten.

Deze problematiek, die goeddeels al aan de orde was bij bevinding 2, hangt samen met bevinding 4. Daar gaat het erom of de lezer van verantwoordingsdocumenten, door de bomen het bos nog kan

zien. Met name wanneer iemand kennis wil nemen van de stand van zaken bij verschillende, maar overeenkomstige organisaties, wordt zijn inzicht niet bevorderd (integendeel) wanneer de verantwoordingsdocumenten geen vergelijkbare grootheden en geen standaard 'formats' bevatten. Het gaat hier dan nadrukkelijk om transparantie in de zin van de 'vergelijkbaarheid van informatie'.

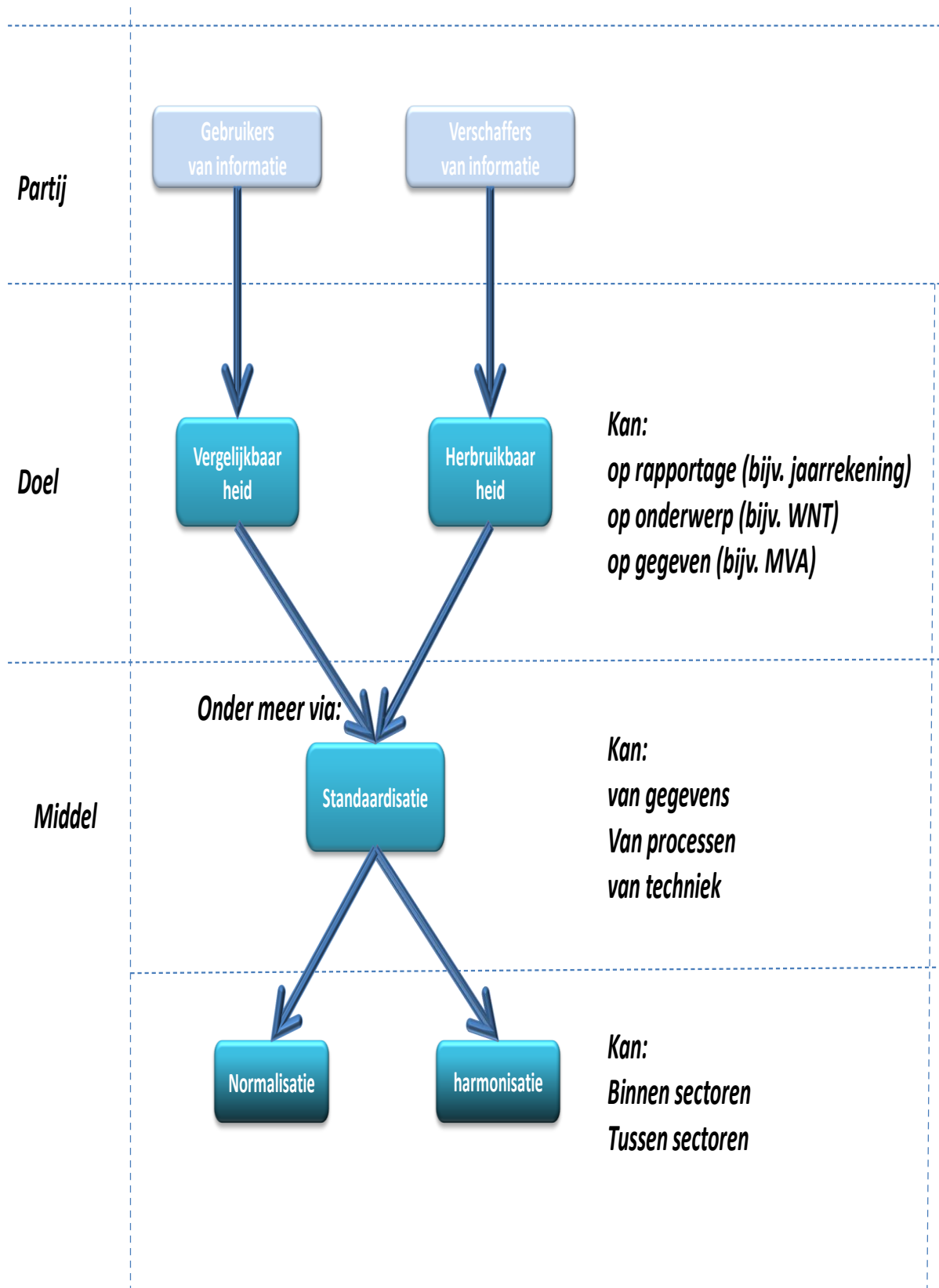
3.3 Samenhang tussen 'herbruikbaarheid' (informatieverschaffer) en 'transparantie in de zin van vergelijkbaarheid' (informatiegebruiker).

Bij het eerste beeld is aangegeven dat het voor organisaties gemakkelijker wordt gemaakt zich te verantwoorden, wanneer zij niet naar iedere afnemer van hun verantwoording aan verschillende maatstaven hoeven te voldoen ('herbruikbaarheid van informatie'). Bij het tweede beeld wordt aangegeven dat er ook, voor bepaalde categorieën van gebruikers, winst te behalen valt wanneer er meer standaardisatie zou gelden bij de verslagleggingsregimes. Bij dit tweede punt ('vergelijkbaarheid van informatie') geldt wel dat dit uitdrukkelijk moet worden afgewogen tegen de voordelen die maatwerk kent. Bij normalisatie blijft maatwerk mogelijk, bij (verregaande) harmonisatie nemen de mogelijkheden van maatwerk navenant af. Een eerste stap zou derhalve normalisatie van begrippen en definities moeten zijn om vervolgens vandaar uit te bezien of harmonisatie van begrippen of definities op onderdelen mogelijk en/of wenselijk is³⁶.

Het moge voor zich spreken dat deze twee beelden van problematieken nauw samenhangen: bij beide geldt dat enigerlei vorm van standaardisatie een oplossing zou kunnen bieden. Of en in welke vorm zal beoordeeld moeten worden per situatie en/of per thema. Vanuit uiteenlopende problemen redenerend, zien we dus dat dezelfde oplossingsrichting zich aandient, namelijk meer standaardisatie in de vorm van in ieder geval normalisatie en indien mogelijk en gewenst harmonisatie (zie onderstaand schema).

³⁶ DigiMV bevat bij voorbeeld veel informatie die voor iedereen toegankelijk is (open data). DigiMV kent nu al veel structurele en incidentele gebruikers. De vraag is hoe je ervoor kan zorgen dat verzekeraars en andere informatievragers aan zorginstellingen DigiMV in de toekomst veel meer kunnen gaan gebruiken voor hun informatiebehoefte in plaats van individuele uitvraag.

Tabel 3. Samenvatting relatie vergelijkbaarheid en herbruikbaarheid van gegevens



Hoofdstuk 4 Aanbevelingen

Voor de in de bevindingen beschreven problematiek is niet één simpele oplossing. Daarvoor zijn de politiek-bestuurlijke omgeving, de verslaggevingstechnische aspecten de administratieve aspecten (IT-systemen) te complex en per sector verschillend. Ook wordt in deze aanbevelingen geen pasklare inhoudelijke oplossing geboden voor het evidente dilemma tussen maatwerk en meer uniformiteit. Beide aspecten hebben hun eigen merites. Het zal een oordeel van de bevoegde gezagen vergen om hier de optimale balans in te vinden.

Wat het Platform wel aanbeveelt is *in de eerste plaats* dat ervoor gezorgd wordt dat coördinatie van de verslaggevings- en verantwoordingsregels binnen en tussen sectoren expliciet en in een duidelijke setting plaatsvindt (structuur) en *in de tweede plaats* dat zoveel mogelijk onderlinge afstemming en eenduidige toepassing van de verslaggevings- en verantwoordingsregels binnen en tussen sectoren plaatsvindt (inhoud/proces). Dit kan ondersteund worden *in de derde plaats* door in het kader van de verantwoording zoveel mogelijk gebruik te maken van informatie (data) die opgenomen zijn in door IT-ondersteunde administratiesystemen op basis van in ieder geval genormaliseerde definities en begrippen (informatiebeleid en ICT).

Dit leidt tot de onderstaande aanbevelingen die naar het oordeel van het Platform in onderlinge samenhang kunnen zorgen voor een (aanzienlijke) vermindering van de beschreven problematiek. Het Platform ziet met name op het punt van normalisatie van definities en begrippen veel potentiële verbetermogelijkheden (minder administratieve belasting en toename betrouwbaarheid informatie). Tevens kan dan het dilemma tussen maatwerk en meer uniformiteit op een pragmatische manier aanzienlijk worden verminderd. Maar dan zal wel door alle betrokken partijen in onderlinge samenwerking geïnvesteerd moeten worden in normalisatie van definities en begrippen. Belangrijk daarbij is gebruik te maken van de positieve voorbeelden en initiatieven die momenteel lopen door deze als uitgangspunt te nemen en uit te breiden naar brede initiatieven voor de gehele (semi-) publieke sector door te inventariseren, te adviseren en te stimuleren.

Deze aanbevelingen zijn gericht primair aan de opdrachtgevers van dit onderzoek van het Platform (DG Rijksbegroting en DG OBR), maar ook aan de gezamenlijke, voor de verschillende sectoren verantwoordelijke ministeries en decentrale overheden. Een opvolger van het huidige platform (zie de aanbevelingen ad 1) zou de opdracht kunnen krijgen om de daarop volgende aanbevelingen (ad 2 t/m 5) op basis van een concrete taakopdracht in een werkplan verder uit te werken.

4.1 Een betere coördinatiestructuur

1.a Versterken centrale kennis/overzicht

Het ontbreekt aan centrale kennis/overzicht en afstemming van de verantwoordings- en verslaggevingseisen in de (semi-) publieke sector. Hiervoor ontbreekt een overkoepelende structuur.

Aanbeveling:

Draag vanuit het ministerie van Financiën en het ministerie van BZK zorg - in opdracht van de ministerraad vanwege het vereiste commitment- voor de oprichting van een structureel *Overlegplatform Publieke Verantwoording (OPV)* met:

- vertegenwoordigers van alle verslaggevingsdomeinen (sectoren) in de (semi-) publieke sector,
- aangevuld met vertegenwoordigers vanuit de overheidsinstanties die op het gebied van financiële en beleidsmatige verantwoording een rol spelen (zoals b.v. het ministerie van Financiën en het ministerie van BZK, CBS en AR) en deskundigen (zoals b.v. de RJ en NBA),
- onder leiding van een onafhankelijke voorzitter.

De taak van het overlegorgaan is:

- het bundelen en uitwisselen van kennis en ervaringen op het gebied van de verslaggevings- en verantwoordingseisen in de (semi-) publieke sector ten einde de kwaliteit van de jaarverslaggeving en verantwoording te bevorderen,
- actief een bijdrage te leveren aan meer onderlinge afstemming en -indien mogelijk en gewenst - aan meer harmonisatie van de veelheid en diversiteit aan verslaggevings en verantwoordingseisen binnen de (semi-) publieke sector,
- stimuleren van de totstandkoming en het gebruik van gestandaardiseerde (in ieder geval genormaliseerde) begrippen en definities in de (semi-) publieke sector die benut kunnen worden voor de specificaties van de ICT systemen die de administratie ondersteunen, zodat informatie ten behoeve van de verslaggeving en verantwoording veel meer met 'één druk op de knop' beschikbaar is.

Het centrale uitgangspunt hierbij is: beter, eenvoudiger/goedkoper en transparanter.

De activiteiten van het overlegorgaan kunnen zijn:

- signalerend (op basis van een gepleegde inventarisatie),
- adviserend (gevraagd/ongevraagd) aan ministers van Financiën en BZK op overkoepelend niveau of aan de verantwoordelijke minister voor de betreffende sector,
- stimulerend (zelf initiatieven nemen of ondersteunen van door andere instanties ondernomen initiatieven).

Bij deze activiteiten kan het Overlegplatform gebruik maken van subgroepen waarin ook verschaffers van verantwoordingsinformatie, gebruikers van verantwoordingsinformatie, materiedeskundigen kunnen worden opgenomen.

1.b. Instellen van een centraal aanspreekpunt per sector

Het ontbreekt in een aantal sectoren in de (semi-)publieke sector - zoals bij voorbeeld bij het ministerie van Veiligheid en Justitie, het ministerie van BZK (woningcorporaties) en voor de

zorgsector (ministerie van VWS) - aan een centraal aanspreekpunt voor kennis/overzicht en afstemming van de verantwoordings- en verslaggevingseisen in die sector. Dit betekent allereerst dat er veelal geen gestructureerde afstemming van de verantwoordings- en verslaggevingseisen in die sector zelf plaatsvindt en in de tweede plaats dat er op overkoepelend niveau geen (eenduidige) gesprekspartner voor die sector is.

Aanbeveling:

Benoem – voorzover dat nog niet is gebeurd - als verantwoordelijke sectorminister één coördinator die als centraal aanspreekpunt fungeert voor alle verslaggevings- en verantwoordingszaken binnen die sector. Deze sectorcoördinator is lid van het hierboven genoemde Overlegplatform (OPV), maar ook het gezicht naar buiten toe (instellingen, toezichthouders, gebruikers) op het gebied van publieke verantwoording voor deze sector.

De taak van deze sectorcoördinator is:

- het bundelen en uitwisselen van kennis en ervaringen op het gebied van de verslaggevings- en verantwoordingszaken binnen de betreffende sector ten einde de kwaliteit van de jaarverslaggeving en verantwoording te bevorderen,
- actief een bijdrage te leveren aan meer onderlinge afstemming en - indien mogelijk en gewenst - aan meer harmonisatie van de veelheid en diversiteit aan verslaggevings- en verantwoordingszaken inclusief eventuele verschillen tussen subsectoren binnen de betreffende sector,
- stimuleren van de totstandkoming en het gebruik van gestandaardiseerde (in ieder geval genormaliseerde) begrippen en definities die benut kunnen worden voor de specificaties van de ICT systemen die de administratie ondersteunen, zodat informatie ten behoeve van de verslaggeving en verantwoording veel meer met 'één druk op de knop' beschikbaar is,
- de desbetreffende kennis en ervaring binnen de betreffende sector in te brengen in het Overlegplatform (OPV) en deel te nemen aan de signalerende, adviserende en stimulerende activiteiten van het Overlegplatform (OPV) als vertegenwoordiger van de sector, maar tegelijk in beschouwing nemend het brede publieke belang.

4.2 Meer inhoudelijke afstemming en – indien mogelijk en gewenst – standaardisatie

2.a Sectoren die BW/RJ niet toepassen (orientatie op eventuele invoering EPSAS)

Diverse (semi-) publieke instellingen passen andere verslaggevingsregels dan BW/RJ toe. Dit zijn ondermeer de rijksoverheid, gemeenten, provincies en waterschappen.

Aanbeveling:

Ga op dit moment niet over tot een fundamentele wijziging van de huidige verslaggevingsstelsels, maar geef het Overlegplatform (OPV) de opdracht om de ontwikkelingen in Europa in de richting van een EPSAS te volgen en als Overlegplatform te dienen voor het beoordelen van de consequenties van een eventuele geleidelijke, stapsgewijze overgang op EPSAS voor de verslaggevingsregels van **alle** sectoren (inclusief de rijksoverheid, gemeentes, provincies en waterschappen).

2.b Herijking van (sectorale) voorschriften die evident afwijken van BW/RJ

De overheid stelt soms zelf voorschriften op in aanvulling op BW/RJ die nadrukkelijk afwijken van de algemeen aanvaarde grondslagen voor de generieke verslaggeving. Hoewel veelal een aantoonbare reden aanwezig is voor deze afwijking(en) is het de vraag of deze gehandhaafd moet(en) blijven.

Aanbeveling:

Vraag het Overlegplatform (OPV) om daar waar sectorale voorschriften evident afwijken van het BW/RJ, advies uit te brengen over de vraag of die afwijkingen in stand dienen te blijven. Laat het Overlegplatform (OPV) daarbij de actualiteit van de overwegingen om af te wijken alsmede eventuele alternatieve oplossingen meewegen. Laat het Overlegplatform (OPV) rapporteren aan de desbetreffende sectorministeries alsmede de ministers van Financiën en BZK.

2.c Verkenning mogelijkheden om het aantal verschillen in verslaggevingsregels tussen sectoren te verminderen

Het hanteren van verschillende verslaggevingsregels tussen sectoren en soms ook subsectoren binnen de (semi-) publieke sector leidt in een aantal gevallen tot belangrijke complicaties wanneer tussen die (sub)sectoren onderlinge geldstromen/transacties plaatsvinden en/of instellingen moeten voldoen aan de verslaggevingseisen van meerdere sectoren.

Aanbeveling:

Vraag het Overlegplatform (OPV) om op basis van een inventarisatie van meest knellende verschillen in de verslaggevingsvoorschriften tussen sectoren - een advies op te stellen om te komen tot meer uniforme beginselen voor de verantwoording op deze verschilpunten binnen de (semi-) publieke sector. Laat het Overlegplatform (OPV) rapporteren aan de desbetreffende sectorministeries alsmede de ministers van Financiën en BZK.

2.d Verkenning mogelijkheden om keuzemogelijkheden binnen de jaarverslaggevingsvoorschriften per sector te beperken

Er zijn binnen de jaarverslaggevingsvoorschriften per sector voor instellingen – met het oog op maatwerk - diverse keuzemogelijkheden die een grote impact op de jaarrekeningcijfers en de toelichting kunnen hebben en zorgen voor een slechte onderlinge vergelijkbaarheid binnen de sector.

Aanbeveling:

Vraag het Overlegplatform (OPV) te verkennen of en zo ja onder welke voorwaarden het op sectoraal niveau inperken van keuzemogelijkheden die nu voor instellingen bestaan, bijdraagt aan een grotere vergelijkbaarheid en daarmee ook aan een betere sturing binnen sectoren. Laat het Overlegplatform (OPV) rapporteren aan de desbetreffende sectorministeries alsmede de ministers van Financiën en BZK.

2.e Andere verantwoordingsdocumenten dan het reguliere jaarverslag

(Semi-)publieke instellingen moeten - naast hun jaarverslaggeving - veelal ook tal van andere verantwoordingsdocumenten opstellen, bijvoorbeeld vanwege specifieke subsidievoorwaarden, bekostigingsvoorwaarden en/of contractvoorwaarden. Het probleem hierbij is de cumulatie en de slechte afstemming van deze aanvullende verantwoordingen met de reguliere verslaggevings- en verantwoordings-eisen. Vaak zijn deze aanvullingen toe te rekenen aan een diversiteit van subsidieverstrekkers, waardoor dit soms leidt tot aanzienlijke lastenverzwaring.

Aanbeveling:

Bekijk als sectorminister/decentrale overheid in het geval van afzonderlijke verantwoordingen naast het jaarverslag - in gezamenlijk overleg (vrager en opsteller) - in hoeverre deze verantwoordingen geïntegreerd in of gestroomlijnd kunnen worden met het reguliere jaarverslag van de opsteller. Pas daarbij zoveel mogelijk het principe van Single audit, Single information (SiSa) en het Uniform Subsidiekader (USK) toe. Dit kan ook onderdeel zijn van gezamenlijke kaders voor informatie-uitvraag (decentralisatie AWBZ/WMO/Jeugdzorg).

Streef - in het gezamenlijke overleg - naar 'herbruikbaarheid' van de gevraagde informatie ter vermindering van verantwoordingslasten voor opstellers van jaarverslagen.

Het Overlegplatform (OPV) zal probleemsituaties waarin onvoldoende afstemming ter zake plaatsvindt - via de sectorcoördinatoren, opstellers jaarverslagen en deskundigen - blijven inventariseren. Dit kan leiden tot adviezen aan sectorministers/decentrale overheden om verbeteringen op dit punt te stimuleren door eigen initiatieven en/of het ondersteunen van initiatieven van andere instanties.

4.3 Zorgvuldige procesgang

3.a Richt majeure (stelsel)wijzigingen zorgvuldig in, ook wat betreft het verantwoordingsregime

Veel extra administratieve lasten voor de jaarrekening worden veroorzaakt doordat een bekostigingsstelsel of een verslaggevingsstelsel belangrijk wijzigt. Dit kan forse consequenties voor de (geautomatiseerde) administratie hebben (AO/IB).

Aanbeveling:

Zorg als sectorminister zoveel mogelijk voor stabiliteit in de regelgeving rond verslaggevings- en verantwoordings-eisen en zorg bij wijzigingen voor een zorgvuldig implementatietraject. Wanneer aanpassingen in bekostiging, betalings- of verslaggevingsstelsels noodzakelijk zijn is tijdigheid van groot belang. De interne planning en control cyclus van de ontvangende organisatie is gebaseerd op de kennis bij de start van het boekjaar. Wijzigingen doorvoeren gedurende het jaar is complex en tegen het jaareinde veelal zelfs onuitvoerbaar. Besteed bij wijzigingen nadrukkelijk ook aandacht aan de uitwerking en let ook op de 'details', zoals nieuwe begrippen en definities en de vertaling naar het controleprotocol (nu soms na afloop van het jaar).

Zorg dus voor een zorgvuldig implementatietraject, met voldoende tijd voor instellingen om zich goed te kunnen voorbereiden (aanpassing AO/IB systemen).

Zorg ook voor tijdig overleg met ICT software leveranciers over de nieuwe specificaties die uit de (majeure) wijziging voortvloeien zodat zij daarmee bij de binnen de sector gebruikte software rekening kunnen houden.

Maak indien mogelijk gebruik van een website: zorg dat circulaire met toelichting zijn te downloaden via de website, schep de mogelijkheid om 'on line' vragen te stellen, richt een Questions & Answers (Q&A)-rubriek in etc.

Het Overlegplatform kan advies uitbrengen op basis van kennis en ervaringen ter zake in andere sectoren.

3.b Vraag slechts ad hoc informatie uit als dat strikt noodzakelijk is

Steeds vaker worden instellingen geconfronteerd met de verplichting om ad hoc en aanvullend verantwoordingsinformatie aan te leveren, soms op grond van nadere regelgeving vanwege incidenten zoals Amarantis, Vestia en InHolland . Dit kan een behoorlijke extra administratieve belasting betekenen (cumulatie).

Aanbeveling:

Ga als sectorminister zorgvuldig met ad hoc informatie-uitvragen om, waarbij geborgd is dat dergelijke uitvragen alleen plaatsvinden als de extra informatiewaarde voor de informatievrager evident opweegt tegen extra kosten/administratieve lasten voor de instellingen die de informatie moeten leveren.

Hanteer hierbij als afwegings-/referentiekader 'de Spelregels Interbestuurlijke Informatie (IBI)' van het ministerie van BZK, onderdeel ad hoc informatie³⁷.

³⁷ - Vraag alleen informatie die betrekking heeft op de eigen verantwoordelijkheid.
- Maak zoveel mogelijk gebruik van informatie die al voorhanden is.

Het Overlegplatform (OPV) kan advies uitbrengen op basis van kennis en ervaringen ter zake in andere sectoren.

3.c Richt (additionele) informatie-uitvraag via digitale portals heel expliciet en weloverwogen in

Steeds meer wordt door toezichthouders specifieke verantwoordingsinformatie via digitale portals opgevraagd. De verhouding met (de informatie in) het jaarverslag is niet altijd duidelijk. Bovendien zijn deze digitale portals in de praktijk niet altijd gebruikersvriendelijk en moet veel (aanvullende) informatie handmatig verzameld en ingevoerd worden.

Aanbeveling:

Maak als sectorminister een duidelijke keuze of specifieke verantwoordingsinformatie via het jaarverslag wordt opgevraagd óf via een afzonderlijke uitvraag (digitale portal) plaatsvindt .

Via de digitale portal dienen uitsluitend opgevraagd te worden:

- jaarrekeningcijfers en informatie uit het bestuursverslag die 1 op 1 te downloaden en te uploaden zijn vanuit de informatie in het jaarverslag,
- aanvullende (beleids)informatie die ook echt aanvullend is (met een toelichting waarom die benodigd is en wat ermee gedaan wordt).

Zorg dat deze aanvullende informatie op een gebruikersvriendelijke manier zo veel mogelijk uit de beschikbare informatie in de administraties van instellingen via de digitale portal ge-upload kunnen worden (relatie met aanbeveling 5a).

Het Overlegplatform kan advies uitbrengen op basis van kennis en ervaringen ter zake in andere sectoren.

- Gebruik horizontaal beschikbare informatie
- Bevraag alleen het aantal medeoverheden (instellingen) dat strikt noodzakelijk is voor de beantwoording van de vraag.
- Beperk tot deze éénmalige uitvraag.

4.4 Meer onderscheid tussen 'need to know' informatie en 'nice to know' informatie in het bestuursverslag van het jaarverslag

4.a Bevorder een inzichtelijke ontsluiting van informatie in het bestuursverslag van het jaarverslag

De verspreiding van het volledige jaarverslag vindt veelal niet meer via papieren exemplaren plaats maar via plaatsing op de website van de instelling. Het jaarverslag (jaarrekening en bestuursverslag) kent meerdere doelstellingen en vele groepen van gebruikers. Wat 'need to know' is voor de ene doelgroep is niet 'need to know' voor de andere doelgroep. Daarbij zijn er uiteraard onderwerpen die overkoepelend als 'need to know' beschouwd kunnen worden. Het jaarverslag, met name het bestuursverslag, heeft ook een duidelijke public relations (PR) functie (zie ook de toename van de publieksversies, soms zeer 'glossy' uitgevoerd).

Aanbeveling:

Geef vanuit de ministeries van Financiën en BZK aan het Overlegplatform de opdracht in samenwerking met de public sectorwerkgroepen van de RJ een stramien voor een digitale leeswijzer te ontwikkelen voor de onderwerpen die tenminste vereist zijn voor opname in het bestuursverslag van het jaarverslag ('need to know').

Betrek hierbij ook de verantwoordingseisen die voortvloeien uit de besluitvorming in de Ministeriële Commissie Vernieuwing Publieke Belangen (Gemeenschappelijk normenkader voor financieel beheer, verantwoording en intern toezicht)³⁸.

Een digitale leeswijzer met een directe verwijzing (link) naar de paragraaf/bladzijden in het bestuursverslag waarin op dit onderwerp wordt ingegaan, leidt tot een betere toegankelijkheid en vergelijkbaarheid van het bestuursverslag op het punt van de 'need to know' onderwerpen voor de gebruiker.

Daarnaast kan deze leeswijzer ook door de instelling benut worden voor het stramien van de publieksversie, waarin dan minimaal de 'need to know' onderwerpen met een samenvatting (en verwijzing) opgenomen zijn.

4.b Zorg voor een (jaarlijkse) herijking van de opgelegde verantwoordingsverplichtingen in het bestuursverslag van het jaarverslag door (sector)departementen

(Sector)departementen leggen nog steeds veel verplichtingen op aan instellingen om over bepaalde zaken in het bestuursverslag te rapporteren. Een jaarlijks geactualiseerd overzicht van dit soort verplichtingen per sector ontbreekt veelal.

Aanbeveling:

Spreek af dat de (sector)ministeries (jaarlijks) het stramien voor de digitale leeswijzer aanvullen met de specifieke verantwoordingseisen die vanuit het verantwoordelijke ministerie gesteld worden (zijnde 'need to know'), zodat iedere instelling in die sector precies weet welke verplichtingen er op dit punt bestaan en deze informatie direct toegankelijk gemaakt wordt. Dit maakt het ook mogelijk deze specifieke verantwoordingseisen jaarlijks te actualiseren en tegelijk te beoordelen op nut en noodzaak ('need to know').

³⁸ Als bijlage opgenomen in de brief van de minister van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer d.d. 27 november 2013 inzake financieel beheer en financieel toezicht bij instellingen die een publiek belang dienen.

4.5 Beter digitale ondersteuning

5.a Toenemende digitalisering administraties, rapportages en gegevensuitwisselingen

De toenemende digitalisering van de administraties en de verantwoordingsinformatie is een ontwikkeling die enerzijds onafwendbaar is en veel voordelen biedt, maar anderzijds niet vanzelf tot het goede resultaat zal leiden. Digitalisering kan winst opleveren, mits niet zomaar de status quo van de verantwoordingsgegevens wordt gedigitaliseerd, maar deze eerst slimmer wordt geordend (normaliseren, standaardiseren) en dan pas digitaal ingericht.

Aanbeveling:

Zorg met elkaar als betrokken partijen (sectorministeries, ministerie van Financiën en BZK en de decentrale overheden) voor afspraken over definities en begrippen (in ieder geval normalisatie, zo mogelijk harmonisatie) die ertoe kunnen bijdragen dat zowel de administratie en de verslaggeving op moderne (digitale) leest kunnen worden geschoeid, als ook dat domein-overstijgende drempels, waar mogelijk, worden geslecht. Een aanpak langs de lijnen van een brede toepassing van Standard Business Reporting³⁹ lijkt hierbij kansrijk. Hierbij kan ook gedacht worden aan de totstandkoming van een (meer) uniform grootboek rekeningschema.

Zorg vanuit het ministerie van Financiën en BZK voor een gezamenlijk commitment bij de verantwoordelijke ministeries/decentrale overheden tot op hoog (politiek) niveau voor een dergelijke aanpak.

Het Overlegplatform kan hierbij een signalerende, adviserende en stimulerende rol spelen. Een goed voorbeeld is de inzet om tot gemeenschappelijke kaders voor de informatievoorziening in het kader van de decentralisatie AWBZ/WMO/Jeugdzorg te komen. Daarbij gaat het bij deze gemeenschappelijke kaders zowel om de informatievoorziening (op basis van uniforme verantwoording- en verslaggevingseisen) van gemeenten naar het Rijk als om die van (uitvoerings)instellingen naar gemeenten.

1. ³⁹ Standard Business Reporting (SBR) richt zich op het op gestandaardiseerde wijze uitwisselen van verantwoordingsinformatie (met behulp van de XBRL standaard). Het is een methode om financiële rapportages op te stellen en system-to-system te verzenden aan één of meer meerdere uitvragende organisaties zoals de Kamer van Koophandel, Belastingdienst, CBS en verschillende banken.

5.b. Ontwikkeling naar open data

Informatie wordt steeds meer via digitale portals aangeleverd. VWS stelt de informatie die via DigiMV beschikbaar is, open voor alle belangstellenden (potentiële gebruikers). Eenzelfde toegang tot de algemene instellingsdata kent ook de sector onderwijs (DUO).

Aanbeveling:

Overweeg te komen tot een regime waarlangs publieke verantwoordingsgegevens op systematische wijze in de vorm van 'open data' kunnen worden vrij gegeven.

Het Overlegplatform kan hierbij een stimulerende rol spelen op basis van de (positieve) ervaringen bij DigiMV en DUO.

Bijlage 1

Deelnemers aan het Platform Publieke Jaarverslaggeving

Dhr. R.IJ.M. Kuipers (Rob)	ABD Topconsult	Voorzitter
Dhr. R.O. Vos (Robert)	Financien/BZ	Co-secretarissen
Dhr. J.A. Pirovano (Hans)	OCW	
Dhr. T.A. van Tiel (Thomas)	Financien/ADR	Leden
Dhr. R. Betorina (Rodney)	Financien/BZ	
Dhr. R.S.L.M. van Beelen (Roel)	BZK/DGOBR	
Dhr. G.A. ter Weeme	BZK/Wonen	
Dhr. H. Satter (Henk)	BZK/Bestuur	
Dhr. M.P.A. van Hilvoorde (Marc)	BZK/Logius	
Dhr. G.J. Buijs (Goof)	VWS/Zorg	
Mw. J. Westerhout (Jozien)	VWS/Zorg	
Dhr. F. Hoek (Freek)	AR	
Mw. J. van 't Hoff (Jane)	AR	
Dhr. F. Wentink (Fred)	CBS	
Mw. M.S. de Langen (Maaïke)	Nat. Ombudsman	
Mw. J. Nijenhuis (Jiska)	namens cie. BBV	
Dhr. H. Slomp (Harm)	Leger des Heils	
Dhr. S. Bos (Sander)	Leger des Heils	
Dhr. J.A.M. de Kruijf (Johan)	Handvestgroep Publieke Verantwoording	
Dhr. G.D. Minderman (Goos)	Zijlstra Center/VU	
Dhr. H.A.J. Kuppens (Henk)	MBO raad	
Dhr. P.J.J. Vos (Koos)	NBA	
Dhr. J.G.A. Bruinsma (Sjaak)	KPMG	
Dhr. A. Doppenberg (Arend)	E&Y	
Mw. I. Oudhuis (Inge)	PWC/RJ	
Mw. C.A.M. Volk (Conny)	V&J/Politie	Contactpersoon

Aanpak van het onderzoek door het Platform

Bijlage 2

Inventarisatie relevante sectoren en verantwoordingsverplichtingen

Door het platform is een inventarisatie gemaakt van de relevante sectoren binnen de (semi-) publieke sector en de verschillende verantwoordingsverplichtingen van instellingen binnen deze relevante sectoren.

➤ Inventarisatie relevante sectoren

Door het Platform is allereerst een inventarisatie gemaakt van de (semi-) publieke sector, toegespitst op de verschillen in verslaggevingseisen. Het Platform is daarbij gekomen tot de volgende indeling in sectoren:

- Rijksoverheid (departementen),
- Baten en Lasten diensten (Agentschappen),
- Zelfstandige bestuursorganen (ZBO's)⁴⁰,
- Rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's)^{41,42}, woningbouwcorporaties en Zorginstellingen,
- Decentrale overheden (provincies, gemeenten en waterschappen)⁴³,
- Gesubsidieerde instellingen (verantwoording van instelling en/of subsidie).

Het Platform heeft zich in haar activiteiten primair gericht op gericht op de verslaggevingsregels in de volgende sectoren:

- Onderwijs
- Zorg
- Woningcorporaties
- Decentraal bestuur (gemeentes/provincies/waterschappen)

➤ Inventarisatie verantwoordingsverplichtingen

Instellingen binnen de (semi-)publieke sector dienen uit verschillende hoofde en doelstellingen verantwoording af te leggen. Hierbij kan onderscheid gemaakt te worden tussen:

- de reguliere jaarverantwoording (jaarverslag) voor algemene doeleinden;
- de aanvullende specifieke verantwoordings- en assurancevereisten⁴⁴ die worden gesteld bij de subsidieregelingen en beschikkingen of contractvoorwaarden in het kader van een aanbesteding van semi-publieke uitvoeringstaken;

⁴⁰ Lijst te vinden op: http://almanak.zboregister.overheid.nl/overzicht_per_ministerie

⁴¹ Lijst te vinden op: <http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Dossiers/B/Bestuur-op-afstand>

⁴² O.a. onderwijsinstellingen

⁴³ Inclusief Gemeenschappelijke regelingen

⁴⁴ Inclusief beleidsinformatie die verstrekt moet worden.

- overige verplichtingen omtrent het aanleveren van (verantwoordings)informatie⁴⁵.

Door de samenloop van reguliere, aanvullende verantwoordingsvereisten en overige verplichtingen kunnen extra administratieve lasten voor een instelling ontstaan door verschillen in definities, waarderingsgrondslagen etc. , die betekenen dat aparte (sub)administraties moeten worden bijgehouden.

In bijlage 3 is een schematisch overzicht opgenomen van de relevante sectoren en de grondslag van de verantwoordingsverplichtingen. Daarbij is per relevante sector aangegeven:

- de juridische titel voor de jaarverslaggeving respectievelijk subsidies/aanbesteding.
 - de verantwoordelijke voor de wet- en regelgeving .
 - de vindplaats voor de eisen voor de jaarverslaggeving.
- a. Ontwikkelen referentiekader voor de doorvertaling van verslaggevingsvereisten en specifieke verantwoordingsvereisten naar de AO/IB⁴⁶ en administratie ten behoeve van opstelling jaarverslag en overige verantwoordingen.

Om inzicht te krijgen in het interne bedrijfsvoeringsproces en de lasten die verslaggevingsvereisten en specifieke verantwoordingsvereisten voor een instelling betekenen, heeft het Platform een referentie kader in de vorm van een ideaal stappenschema opgesteld waarbij het beginpunt de wet- en regelgeving en de bepalingen in subsidie- en contractvoorwaarden zijn en het eindpunt het jaarverslag en de overige verantwoordingen.

Eerste stap in dit ideale stappenschema is de vertaling van de in wet- en regelgeving en subsidie- en contractvoorwaarden opgenomen verslaggevings- en verantwoordingsvereisten naar interne regels/instructies zodanig dat deze opgenomen kunnen worden in de AO/IB . Daarvoor dienen de genoemde vereisten duidelijk en te vertalen te zijn in bedrijfsvoeringsprocestermen (in te passen zijn in het reguliere interne bedrijfsvoeringsproces).

De volgende stap is deze interne regels/instructies verder door te vertalen naar de administratie. Aangezien de bedrijfsvoering, inclusief de administratie bij iedere professionele organisatie wordt ondersteund door softwaresystemen⁴⁷, zullen de interne regels/instructies ook opgenomen moeten worden in deze softwaresystemen. Dit vergt een vertaling van de interne regels/instructies in eenduidige specificaties voor de softwaresystemen.

Indien dit gebeurt is, is de volgende stap relatief simpel: het maken van de instructie voor voeding van de (concept)jaarverslag en/of overige verantwoordingen vanuit de administratie (aanleveren van 'pasklare' informatie uit de onderliggende softwaresystemen) en het aanbieden van deze informatie aan de accountant voor de controlewerkzaamheden ten behoeve van de accountantsverklaring.

De laatste stap is dan het opnemen van de vereiste informatie in definitieve verantwoording (jaarverslag/overige verantwoordingen) en het beschikbaar stellen van deze informatie samen met de accountantsverklaring (fysiek of digitaal).

⁴⁵ Dit kan zijn t.b.v. toezichthouders, verzekeraars, belastingdienst, benchmarkinstitutes etc.

⁴⁶ Administratieve Organisatie/Interne Beheersing

⁴⁷ zoals het financiële systeem, salarissysteem, personeelsinformatiesysteem, inkoopstelsel, cliëntregistratiesysteem etc.

b. Instelling vier subgroepen voor verdere verkenning/inventarisatie

Voor de verdere verkenning van de problematiek heeft het Platform vier subgroepen ingesteld:

- **Subgroep 1: Inventarisatie overeenkomsten en verschillen in verslaggevingsregels en verantwoordingsregels tussen sectoren. Mogelijkheid te komen tot meer generieke voorschriften en meer focus (top down)**

Doelstelling van deze subgroep is over een breed front top down te kijken naar overlappingsen/fricties tussen sectoren en daarbij kansrijke issues te inventariseren waarop een meer generieke aanpak denkbaar en wenselijk is. Deze subgroep heeft daartoe allereerst gekeken naar waar mogelijke overlappingsen/fricties kunnen optreden doordat organisaties onder verslaggevings- en verantwoordingsregels van meerdere sectoren vallen. Daarnaast heeft de subgroep de verslaggevingsvoorschriften als zodanig tussen de verschillende sectoren bekeken: waar komen deze overeen, maar vooral waar verschillen deze. In hoeverre kunnen specifiek vormgegeven verslaggevings- en verantwoordingsvoorschriften vervangen worden door meer generieke voorschriften, waardoor zaken eenduidiger worden en ook (domeinoverstijgend) minder inconsistenties aan de orde zijn.

Tenslotte is deze subgroep nagegaan in hoeverre het mogelijk is de verantwoording (inclusief de daarbij behorende accountantsverklaring) te beperken tot het strikt noodzakelijke (“need to know”). Daardoor komt de focus meer daarop te liggen en wordt deze niet vertroebeld door allerlei neveninformatie die meer valt in de categorie “nice to know”. Kortom: is het mogelijk meer focus aan te brengen in de verantwoording door een echte knip te maken tussen “need to know” en “nice to know” informatie.

- **Subgroep 2: Inventarisatie casussituatie Leger des Heils (bottom up):**

Voor een juist inzicht in de aard en de omvang van de problematiek in de praktijk, heeft subgroep 2 zich ingespannen om een gedegen inventarisatie te plegen bij de ‘bron’. Als casus is daarvoor de situatie bij het Leger des Heils genomen als exemplarisch voor de extra lasten vanwege verschillen in verslaggevings- en verantwoordingsregels. Als voorbeeld van deze extra lasten: door het Leger des Heils worden circa 130 afzonderlijke verantwoordingen opgemaakt met ieder een eigen accountantsverklaring. Het Leger des Heils heeft daarbij te maken met de verslaggevingsregels van de zorg, de verslaggevingsregels van de jeugdzorg, de verslaggevingsregels van Justitie, de verslaggevingsregels van gemeenten, de verantwoordingsregels in het geval van subsidies en de verantwoordingsregels in het geval van aanbestedingen.

- **Subgroep 3: Inventarisatie verslaggevingslasten WNT (Wet Normering Topinkomens publieke sector)⁴⁸**

Deze inventarisatie richt zich op een specifieke wet die geldt voor de gehele semi-publieke sector, namelijk de WNT (Wet Normering Topinkomens). In deze subgroep wordt geïnventariseerd in welke mate de verantwoordingsvoorschriften in de WNT en de daarin opgenomen WNT-norm leidt tot (extra) verantwoordingslasten en wat deze (extra) verantwoording uit hoofd van de WNT betekent voor de accountantscontrole. Doelstelling van deze inventarisatie is de (extra) verantwoordingslasten te analyseren en mogelijke verbeteringen in kaart te brengen.

- **Subgroep 4: Inventarisatie verslaggevingslasten specifieke voorschriften/beleidsregels voor het gebruik van derivaten semi-publieke sector**

⁴⁸ De WNT is de opvolger van de Wopt (Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens).

Deze inventarisatie richt zich op de specifieke voorschriften/beleidsregels inzake het gebruik van derivaten die voor de gehele semi-publieke sector gelden c.q. aangekondigd zijn. In deze subgroep wordt geïnventariseerd in welke mate de verantwoordingsvoorschriften in deze voorschriften/beleidsregels leiden tot (extra) verantwoordingslasten en wat deze (extra) verantwoording betekent voor de accountantscontrole. Doelstelling van deze inventarisatie is de (extra) verantwoordingslasten te analyseren en mogelijke verbeteringen in kaart te brengen.

c. Houden van interviews

Onderdeel van de activiteiten van het Platform is het verkrijgen van inzicht in knelpunten die op de werkvloer bij instellingen gevoeld worden door de veelheid van (verslaggevings)eisen, met name wanneer deze leiden tot extra lasten en gebrek aan transparantie op het gebied van de financiële administratie, de verantwoording en de controle.

Dit inzicht heeft het Platform verkregen door het houden van een aantal interviews met verantwoordelijken voor de (financiële) administratie/verantwoording bij instellingen in de verschillende sectoren van de publieke sector alsmede een aantal deskundigen.

Er zijn in totaal 43 interviews afgenomen:

- 6 interviews bij woningcorporaties
- 10 interviews bij onderwijsinstellingen
- 11 interviews bij zorginstellingen
- 9 interviews bij decentrale overheden
- 1 interviews bij de Nationale Politie
- 6 interviews bij gebruikers/deskundigen

Thema's bij deze interviews zijn o.a. geweest:

- Overlappendingen tussen de verschillende (verslaggevingseisen), inclusief het niet aansluiten op elkaar,
- 'Need to know' informatie tegenover 'nice to know' informatie en mogelijkheden tot meer vergelijkbaarheid en transparantie,
- (indien relevant voor de instelling) consequenties van de (verslaggevings)eisen in het kader van de Wet Normering Topinkomens (WNT),
- (indien relevant voor de instelling) consequenties van de (verslaggevings)eisen inzake derivaten.
- Overige (extra) lasten veroorzaakt door verslaggevings- en verantwoordingseisen en mogelijkheden deze (extra) lasten te verminderen.

Bijlage 3: Overzicht van een aantal belangrijke verschillen tussen het BBV en BW/RJ

Hieronder zijn een aantal belangrijke verschillen tussen het BBV en BW/RJ opgenomen (niet limitatief):

- Binnen het BBV zijn bepalingen opgenomen voor de verantwoording van enkele zeer 'eigen' balansposten/transacties. Te denken valt aan de verwerking van de grondexploitatie, activa met een maatschappelijk nut en de verwerking van uitkeringen die onder het beheer van de gemeente vallen.
- Voor het vormen van reserves zijn specifieke regels van kracht, die niet voorkomen in BW/RJ.
- Binnen het BBV is het verboden om andere instellingen (waarin de decentrale overheden een financieel en een bestuurlijk belang hebben, daarmee verantwoordelijkheid dragen en financieel risico lopen) te consolideren. Deelnemingen worden bovendien anders gewaardeerd.
- Binnen het BBV gelden specifieke modellen voor de begrote en gerealiseerde resultaten/programma's.
- Binnen het BBV vormt een kasstroomoverzicht geen verplicht onderdeel van de verantwoording.
- Binnen het BBV gelden specifieke waarderingsgrondslagen voor de grondexploitatie (bijv. toerekening 'fictieve' rente-opslag mag, ongeacht werkelijk betaalde rente).
- Binnen het BBV geldt een ander voorzieningenbegrip.
- Binnen het BBV mogen bepaalde voorzieningen/verplichtingen niet worden verwerkt (zoals vakantiedagen en vakantiegeld).
- Binnen het BBV zijn o.a. geen bepalingen opgenomen rondom de verwerkingswijze van primaire financiële instrumenten en derivaten, de behandeling van operationele/financiële leasecontracten (inclusief huur, pacht, erfpacht).

Bijlage 4: Overzicht van instellingen die vanwege hun taakuitvoering te maken hebben met meerdere verslaggevingsvoorschriften (niet limitatief)

Type instelling	Overheidsinstantie	Richtlijn
Niet verzelfstandigde openbare scholen	OCW / BZK	RJ 660 en BBV
Academische Ziekenhuizen	VWS / OCW	Jaarverantwoording Zorg RJ 655 en RJ 660 *
Groene Onderwijs (AOC's en agrarische hogescholen)	OCW / EZ	RJ 660 en aanvulling EZ **
Instelling in zorg of welzijn en subsidies decentrale overheden (soms ook met CBF-keurmerk)	VWS / BZK	RJ 655 en BBV (en soms ook nog RJ 640 en/of 650)
Ambulancediensten	VWS / BZK /Justitie	RJ 655 / BBV / Titel 9 BW 2
Samenwerkingsverband tussen gemeenten en waterschappen (in aparte rechtspersoon)	BZK / VenW	BBV en BBV Waterschappen

* de Academische ziekenhuizen (AZ) volgen de richtlijn 655 (zorginstellingen). Vanuit OCW krijgen de universiteiten/medische faculteiten bekostiging voor de onderwijskundige taken en de onderzoekscomponent. Voor de afspraken tussen universiteiten en academische ziekenhuizen fungeert momenteel het zogeheten plandocument. Verder wordt om pragmatische redenen doorgaans enkel het eindresultaat van het AZ in de universitaire verslaggeving verwerkt en blijft de 3^e geldstroom apart.

** Het 'groene onderwijs' volgt de onderwijsrichtlijnen van OCW (RJO). In sommige gevallen gelden uitzonderingen voor met name de Wageningen Universiteit.

Mogelijke uitwerking van een beleidslijn voor verantwoording door instellingen over derivaten en controle door accountant

Voor het totaaloverzicht van het gebruik van derivaten binnen de (semi-) publieke sector is het belangrijk dat alle instellingen rapporteren over het wel/niet gebruik van derivaten en dat de accountant het jaarverslag (inclusief jaarrekening) op dit punt controleert (zie ook Beleidsregels Derivaten). Duidelijkheid en volledigheid is belangrijk, maar onnodige passages en controlewerkzaamheden door de accountant moeten daarbij zoveel mogelijk voorkomen worden. Daarvoor zou aangesloten kunnen worden bij de indeling van instellingen in de volgende drie categorieën:

Categorie 1: instelling die niet beschikt over derivaten (licht regiem):

- Bestuur geeft aan in één korte zin bij bedrijfsvoering (bestuursverslag) dat zij geen gebruik maakt van derivaten. Dus daarover staat dus ook niets opgenomen in de jaarrekening.
- Accountant controleert of instelling inderdaad geen derivaten heeft en neemt dat op in controleverklaring.

Categorie 2: wel derivaten, maar beleidslijn geen risico's (midden regiem)

- Bestuur geeft bij bedrijfsvoering (bestuursverslag) aan dat er derivaten zijn en licht toe waarom er geen risico's zijn (geen open posities, geen margin calls etc.). Een overzicht van de derivaten staat in jaarrekening.
- Accountant controleert informatie in jaarrekening op volledigheid en voldoen aan de regels (RJ 290 en Beleidsregels) en beoordeelt of inderdaad geen risico's gelopen wordt. Melding van bevindingen in de controleverklaring.

Categorie 3: wel derivaten, maar ook risico's binnen regelgeving (zwaar regiem)

- Bestuur geeft bij bedrijfsvoering (bestuursverslag) aan dat er derivaten zijn en dat er risico's zijn (toelichting beleid inclusief achtergrond/redenen, omvang risico en beheersmaatregelen, inclusief liquiditeitsbuffer). Een overzicht van de derivaten staat in jaarrekening.
- Accountant controleert informatie in jaarrekening op volledigheid en voldoen aan de regels (RJ 290 en Beleidsregels). De accountant beoordeelt daarnaast of de risico-inschatting een goed beeld van de risico's geeft en of de beheersmaatregelen (inclusief liquiditeitsbuffer) ervoor zorg dragen dat er (ook in combinatie met eventuele andere risico's) geen gevaren zijn voor het continuïteitsperspectief. Melding bevindingen in controleverklaring.