

# Believers versus non-believers

**Volgens voorstanders is het baten-lastenstelsel broodnodig voor een reëel beeld van de overheidsfinanciën. Tegenstanders wijzen er op dat overheden wezenlijk anders zijn dan bedrijven, en daarom ook vragen om andere verslaggevings-principes. Geen IPSAS dus. Impressie van een verhit strijdtoneel.**

TEKST BERT BAKKER | BEELD MARJA BROUWER

**K**an iemand tegen maximale transparantie in de overheidsfinanciën zijn? En kun je ertegen zijn dat een boekhoudsysteem vervangen wordt dat de nuance tussen uitgaven en kosten niet herkent, en dat uitgaven voor investeringen in wege op een hoop gooit met werkloosheidsuitkeringen? Vervangen door een boekhoudmethodiek die sinds mensenheugenis voor elk bedrijf de vanzelfsprekende norm is, het het baten-lastenstelsel? Hoe moet een weldenkend mens het dan begrijpen dat de rijksoverheid weigert om zijn 'primitieve' - accountancygoeroe Jules Muis sprak van 'middeleeuwse' - kas-verplichtingenstelsel (KVS), in te wisselen voor iets moderners? Bijvoorbeeld voor IPSAS, de speciaal voor overheden ontwikkelde variant van boekhouden op basis van dat baten-lastenstelsel (BLS)? Temeer omdat lagere overheden zoals gemeenten, provincies en waterschappen, maar ook de uitvoerende onderdelen van de meeste ministeries

- de agentschappen - wel met varianten van het BLS werken.

## MOTIE MASTWIJK

Dit is wat een belangrijk deel van de in het bedrijfsleven werkzame accountantsgemeenschap - het NIVRA inclusief (zie kader) - zich afvraagt wanneer de discussie weer oplaait over de manier waarop de Rijksoverheid financieel verantwoording aflegt. En niet alleen professionals die in hun dagelijkse praktijk niet anders kennen dan het baten-lastenstelsel. Ook de Algemene Rekenkamer en een meerderheid van de volksvertegenwoordiging stellen zich die vragen.

Nadat het kabinet in het najaar van 2008 te kennen gaf het baten-lastenstelsel niet te zullen introduceren heeft de Kamer erop aangedrongen de ontwikkeling in andere landen en de reële kosten van een rijksbrede invoering in beeld te brengen, kortom de beslissing te heroverwegen. Dat gebeurde met het aannemen van de motie van CDA-Kamerlid Jan Mastwijk op 31 maart 2009.

De kabinetsbeslissing om het baten-lastenstelsel niet rijksbreed in te voeren werd genomen op basis van de evaluatie van een experiment (pilot) daarmee bij het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. Toenmalig minister van Financiën Wouter Bos concludeerde in zijn brief van 26 september 2008 dat de voordelen naar zijn idee niet tegen de nadelen zouden opwegen, waaronder de kosten.

## NIET ONVERDEELD GUNSTIG

Onbegrip en zelfs ongeduld kenmerken dus de stemming rond 's Rijks jaarverslagen. Maar de eerlijkheid gebiedt wel te vermelden dat het beeld dat opdoemt uit het door Mastwijk gevraagde en inmiddels uitgevoerde onderzoek naar ervaringen in andere landen waar het baten-lastenstelsel werd ingevoerd, niet

**Vincent Hartman (Ernst & Young):  
'Nu de overheid voor enorme besparingen staat, zou je juist goed inzicht moeten hebben in correct gewaardeerde activa en passiva.'**



onverdeeld gunstig is. In Australië, Nieuw-Zeeland, enkele andere Angelsaksische landen en Zweden werd accrual accounting al langer geleden ingevoerd. Amanda Smullen, bestuurskundige en verbonden aan de faculteit politicologie van de Universiteit van Amsterdam, voerde vorig jaar in opdracht van het ministerie van Financiën een literatuuronderzoek uit (verschenen in oktober 2009 maar niet eerder openbaar gemaakt) naar de bevindingen in die landen. In haar concluderende paragraaf schrijft ze: “... *business style accrual accounting has not satisfied the ambitious expectations of proponents. Moreover, recent developments in both Australia and New Zealand suggest that their initial blueprints (...) are being seriously questioned and adjusted.*”

#### ‘GEEN PROFIT CENTRE’

Smullen maakt in haar inventarisatie

**‘Ik heb sterk de indruk dat de resultaten van de pilot bij LNV gekleurd zijn.’**

niet alleen gewag van wonderlijke aberraties - als gevolg van een voorgeschreven methode om kapitaalkosten te verrekenen bleek het Australische ministerie van Defensie in een bepaald jaar plotseling 6,4 miljard dollar winst te hebben gemaakt - maar vooral van een algemeen groeiend besef dat door de sterk afwijkende doelstellingen van de overheidssector *accrual accounting*

zich misschien toch minder leent als verantwoordingmethode. Dus niet alleen omdat de voor ondernemingen ontwikkelde boekhoudregels daar soms verkeerd werden toegepast.

De auteur van een rapport over de ervaringen bij de Australische Defensie schreef: “Zie onder ogen dat een departement geen *profit centre* is maar een *cost centre*.”

#### Welke informatie missen we zolang het Rijk slechts een ‘kasboek’ bijhoudt?

Een van de effecten van het overstappen op een baten-lastenvariant zou moeten zijn dat de bezittingen en schulden van het Rijk op marktwaarde worden geschat, of - in een mildere variant - bepaald op basis van historische kosten. **Frans van Schaik**, partner bij Deloitte, lid van de IPSAS-board en een van de bekendste voorvechters van invoering van het baten-lastenstelsel, probeerde de relevante bedragen in 2007 eens te inventariseren. (De effecten van de nationalisaties van banken in 2008 ontbreken dus.) Wat hij toen aan activa kon terugvinden waren ongeveer 37 miljard euro in staatsbedrijven en andere deelnemingen en 52 miljard aan gasreserves. De waarde van wegen, bruggen, het vastgoed en andere inventaris dat onder Domeinen valt en van het land van Staatsbosbeheer kon hij niet benaderen.

Het passief daartegenover bestond uit een staatsschuld van - toen nog - 217 miljard. Maar over de contante waarde van verplichtingen, zoals die uit hoofde van de AOW - door Van Schaik geschat op 750 miljard - vermeldt de overheidsboekhouding niets. Reden voor van Schaik om te concluderen dat wij ongespecificeerde rekeningen naar onze kinderen doorschuiven.

De afdeling **Rijksbegroting van het ministerie van Financiën** wijst er op dat het bezit van de overheid ook nu al wel is terug te vinden op de Staatsbalans opgesteld op grond van de Europese ESR-richtlijnen. En het Rijk hanteert langetermijnbegrotingssommen op basis van kasstromen (Studiegroep Begrotingsruimte) waarin het verdeelvraagstuk over de generaties aan de orde komt.



## Hoe bepaal je de waarde van wegen, bruggen en vastgoed.

Smullen wijst erop dat *accrual accounting* in Australië en Nieuw Zeeland werd geïntroduceerd onder regeringen met een liberale, marktgeoriënteerde signatuur: “Misschien waren de argumenten indertijd meer ideologisch dan praktisch gemotiveerd. Maar nu er eenmaal ervaring is opgedaan bij landelijke overheden, zou het naïef zijn om de lessen die daar geleerd werden te negeren.”

### ‘OUDERWETS’

Een duidelijk *caveat* dus, en gebaseerd op wetenschappelijk - zij het in dit geval rechtstreeks door Financiën gesponsord - onderzoek. Het mag zo zijn dat menigeen het geldende kas-verplichtingenstelsel vergelijkt met een paar eindeloos opnieuw opgelapte schoenen en inderdaad ontbeert dat stelsel de intellectuele bekoring van een heldere baten-lastenboekhouding. Maar er zijn wel degelijk redenen om de argumenten van het kabinet en de ambtenarij voor handhaving van het kas-verplichtingenstelsel niet diskwalificerend weg te wuiven als ‘ouderwets’ of ‘bevangen door koudwatervrees’, zoals nogal eens gebeurt. Een fervent verdediger van die ‘klassieke’ manier van overheidsboekhouden

is Helmer Vossers. Als directeur Begrotingszaken bij het ministerie van Financiën is verantwoording afleggen over de financiën van kerndepartementen een van zijn hoofdtaken. Kansen om zijn visie uit te dragen laat hij niet lopen. Zo zette hij tijdens een seminar gewijd aan *new public management* dat begin maart 2010 werd georganiseerd door het Amsterdam Research Center in Accounting (ARCA), onderdeel van de VU, nog eens op een rij wat hem ervan weerhoudt mee te werken aan omschakeling naar het baten-lastenstelsel. “Een verantwoording op kasbasis is voor Kamerleden makkelijker te begrijpen”, zo voert Vossers aan. “Mede omdat het vergelijken met de begrote en door diezelfde Kamerleden goedgekeurde uitgaven eenvoudiger is.”

### PAAR POSITIEVE RESULTATEN

Bij de LNV-pilot zou zijn gebleken dat

de balans van dat departement voor menig Kamerlid ‘simpelweg onleesbaar’ was. Vossers: “Je moet dus veel uitleggen en veel clausuleren.” Hij concludeerde dat de heren en dames politici in feite niks konden met de extra informatie die een balans in theorie biedt. “De eenvoud van een kasstelsel met een saldo en een schuld uitgedrukt als percentage van het bruto binnenlands product geniet daarom veruit de voorkeur. Ook verkiezingsprogramma’s en CPB-cijfers refereren daaraan.”

De LNV-erva ring leerde Vossers verder dat de IPSAS-richtlijnen die daarin worden gegeven op veel punten wel erg abstract waren. “Heel veel moet door de gebruiker zelf nog worden uitgewerkt. En veel van de onder het kasstelsel onopgeloste zaken, bleven dat ook onder IPSAS.”

Toch zag ook Vossers wel een paar positieve resultaten van de pilot bij LNV: “We kregen bijvoorbeeld ineens inzicht in hoeveel ons een reeks afvloeiingsregelingen in totaal had gekost.” De hoge ambtenaar gaf overigens volmondig toe

**Amanda Smullen (UvA):**  
**‘Nieuw Zeeland waardeerde zelfs een verdrag tussen Engelse kolonisten en Maories.’**



dat het huidige systeem zeker niet ideaal is: "Daaraan moet inderdaad nog veel worden verbeterd. We overwegen onder meer aanvullende extracomptabele informatie."

### ZWAKTEBOD

Op Vincent Hartman, partner bij Ernst & Young en als adviseur van diverse lagere overheden - die al wel met het baten-lastenstelsel werken - erkend voorstander van invoering van IPSAS, maken Vossers' argumenten niet veel indruk. "Het argument dat Kamerleden een balans niet zouden begrijpen vind ik echt een zwaktebod. Natuurlijk zou een omschakeling naar het baten-lastenstelsel een majeure operatie zijn. En je kunt best begrijpen dat politici weinig gemotiveerd zijn om prioriteit te geven aan een weinig sexy onderwerp als dit. Maar ik vind dat nu de overheid voor zulke enorme besparingen staat - liefst 29 miljard volgens het CPB - je juist goed inzicht zou moeten hebben in correct gewaardeerde activa en passiva." Een wezenlijke reden voor bedrijven om voor het baten-lastenstelsel te kiezen is dat investeringen, die over een reeks van jaren rendement kunnen opleveren, anders worden verantwoord dan uitgaven waarvoor dat niet geldt. Het baten-lastenstelsel kent een verleden en een toekomst. Het kas-verplichtingenstelsel kent alleen een heden.

### 'BIZAR'

Hartman noemt het bizar dat het volgende kabinet bezuinigingsbeslissingen gaat nemen op basis van 'een simpel kasboekje'. Hij meent zelfs dat als het Rijk inmiddels wél volgens het baten-lastenstelsel rapporteerde, er ongetwijfeld een heel ander bedrag dan die 29 miljard zou zijn gevonden. De Ernst & Young-adviseur heeft maar matig vertrouwen in de zeggingskracht van de uitkomsten van de pilot bij LNV. "Ik heb sterk de indruk dat de resultaten gekleurd zijn. IPSAS heeft niet echt een kans gekregen." Om de kosten van de pilot te beperken zijn de beschikbare cijfers uit het LNV-kasboek vertaald in termen van IPSAS, memoreert Hartman. "Dan kun je toch nooit een goed beeld krijgen?"

### HISTORISCH ERFGOED

Het argument dat grotere transparantie de politiek zou helpen om beter te bepalen welke financiële keuzes er voorliggen en daarover te beslissen op basis van betrouwbare bedragen, klinkt over-

## CDA-Kamerlid Jan Mastwijk geeft niet op

Al jaren is CDA-Kamerlid Jan Mastwijk de stem van het parlement inzake het dossier 'Verbetering verantwoording en begroting'. En pleitbezorger van het omschakelen naar IPSAS. Hij wist de Kamer mee te krijgen om bij het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit een pilot af te dwingen. Die 'mislukte' en Financiën besloot het baten-lastenstelsel niet in te voeren. Maar dat feit is voor Mastwijk geen reden tot opgeven, getuige zijn motie van maart 2009. En ook het vorig najaar verschenen rapport van Amanda Smullen met de teleurstellende ervaringen met het baten-lastenstelsel in Australië en Nieuw-Zeeland, doet hem niet van mening veranderen. In het kader van dit artikel om een reactie op het rapport-Smullen gevraagd schrijft de parlementariër: "De 'nieuwe Kamer' spreekt straks met een 'nieuwe minister' weer over allerlei zaken zoals BLS, verantwoording etc. Voorshands hou ik vast aan de door mij ingediende en breed gesteunde motie."

**Jan Mastwijk (CDA):  
'Voorshands hou ik vast aan de door mij  
ingediende en breed gesteunde motie.'**

tuigend. Maar als die gedachte strikt wordt doorgevoerd, zou dan bijvoorbeeld ook het bezit aan kunst en ander historisch erfgoed, of natuurgebieden, getaxeerd en openbaar gemaakt moeten worden. Het is alleen zinvol de overheid dat te laten doen als zij dus ook open staat voor een discussie over de vraag of er betere aanwending mogelijk is van die - tot dan - stille reserves. De kans dat populistische politieke partijen op

de linker- en rechterflank die vraag op de agenda willen zetten is niet denkbeeldig.

Vincent Hartman over die nu nog hypothetische situatie: "Ik weet niet of dit scenario voor het ministerie van Financiën een onuitgesproken motief is om geen baten-lastenstelsel te willen invoeren. Maar ik vind dat je daar niet door mag laten weerhouden. Als er mensen zijn die deze discussie willen ▶



**Helmer Vossers (Financiën):  
'Een verantwoording op kasbasis is voor  
Kamerleden makkelijker te begrijpen.'**

voeren, dan moet je dat doen, in alle openheid.”

### PRIJSKAARTJES

Toch is wel de vraag of een discussie over eventuele ‘stille reserves’ en het al dan niet te gelde te maken daarvan pas kan worden geagendeerd na introductie van het baten-lastenstelsel. Want wordt daarover nu in feite niet impliciet besloten? KVS-aanhangers stellen niet voor niets de retorische vraag: ‘Wat gaan we dan doen met die transparant gemaakte waardes?’ Niets, menen zij dus.

Een feit is dat de ‘beprijzing’ van wegen en andere infrastructuur ook zonder het baten-lastenstelsel wel wordt onderzocht, namelijk via kosten-baten-analyses. En dat ook zonder de precieze marktwaarde van ‘s Rijks activa te kennen, de politiek de vraag kan stellen of het Naardermeer niet beter ingepolderd kan worden en ontwikkeld voor de bouw van Gooise-stijl villa’s.

Amanda Smullen: “Er zijn gevallen bekend waar de waardering van overheidsbezit of de kosten van overheidsdiensten politiek zijn gebruikt.

Bedragen werden extra hoog geschat om privatisering door te drukken.” Over de wens om prijskaartjes te hangen aan kunst en erfgoed werd in Australië en and Nieuw Zeeland heftig gediscussieerd. Nieuw Zeeland waardeerde zelfs documenten uit de National Archives, waaronder een verdrag tussen Engelse kolonisten en Maories. Of zulke activa werden verkocht is Smullen overigens niet bekend.

### TWIJFEL

Niet goed weten welke extra - en ook bruikbare - informatie er beschikbaar komt door het kas-verplichtingenstelsel bij de rijksoverheid te vervangen door IPSAS is ook voor VU-hoogleraar management accounting Tom Groot reden te twijfelen of hij bij de pro- of de contra-BLS-ers wil horen. Groot was dagvoorzitter tijdens het eerdergenoemde ARCA-seminar. Zijn ambiguïteit licht hij als volgt toe: “Enerzijds is best te verdedigen dat het baten-lastenstelsel een professionelere rapportagemethode is die meer mogelijkheden biedt ten aanzien van kostenvoordelen door standaardisatie en door harmonisatie met de private sector. Anderzijds: zó primitief en ondoorzichtig is het kas-verplichtingenstelsel nu ook weer niet. En de agentschappen, de uitvoerende diensten, werken met het baten-lastenstelsel. Veel informatie is al beschikbaar.”

### BEZUINIGINGEN

Groot vindt dat het verschil moet worden onderkend tussen enerzijds het Rijk en anderzijds die agentschappen, de gemeenten en bijvoorbeeld de Europese Unie, die alle met het baten-lastenstelsel werken: “Die laatste zijn entiteiten die jaarlijks een bepaald bedrag toebedeeld krijgen. Daarover moeten ze verantwoording afleggen. Rood staan kunnen ze niet. Het Rijk daarentegen kan dat wel, en heeft ook mogelijkheden zijn eigen inkomsten te beïnvloeden.”

Net als UvA-onderzoeker Smullen wijst Groot op het wezenlijke onderscheid

### Reactie NIVRA: ‘Stakeholders betrekken bij IPSAS-board’

Het NIVRA hecht aan een transparante financiële verantwoording in de publieke sector en IPSAS biedt daarvoor een bruikbaar instrumentarium. Tegelijkertijd wijzen recente ervaringen uit dat kritische evaluaties nodig zijn en blijven. Om die reden is het van belang om het huidige draagvlak van de standard setter te verbreden. De vraag is derhalve of IFAC het juiste orgaan is als thuisbasis voor de IPSAS-board. Een andere governance, met betrokkenheid en deelname van meer stakeholders is noodzakelijk.

## ‘Misschien is een hybride vorm wel de optimale uitkomst.’

tussen een overheid en een onderneming. “Voor een overheid is instandhouding of groei van vermogen niet primair een doel, voor bedrijven wel. Het baten-lastenstelsel is op dat bedrijfsdoel ingericht.”

Het lijkt haast of het voor Groot lood om oud ijzer is in welke richting de discussie zich ontwikkelt. Maar dat ontkent hij stellig: “Nee, de kwestie is uiterst relevant. Zeker nu er zo zwaar moet worden bezuinigd is het belangrijk dat politici beslissen op basis van juiste cijfers. Als een baten-lastenstelsel daarvoor beter kan zorgen, dan moet je die mogelijkheden gebruiken.”

### HYBRIDE VORM

Maar of dat zo is en of daardoor per saldo middelen vrijkomen, noemt hij wel ‘vraag twee’. Groot: “Stel dat onder IPSAS de overheidsdeelneming in Schiphol een hogere marktwaarde heeft dan men dacht. Dan komt verkoop wellicht opnieuw op de agenda. Maar als je verkoopt, mis je vanaf dat moment de dividendinkomsten. De contante waarde van een inkomstenstroom is in principe de marktwaarde.” Politici zouden zich, kortom per abuis rijk kunnen rekenen. Groot: “Er is rond dit onderwerp een sfeer ontstaan van believers versus non-believers. Ik weet niet of dat productief is. Het gaat erom welke verslaggevingsinformatie de besluitvorming het best ondersteunt. Misschien is dan een hybride vorm wel de optimale uitkomst.” □

### Algemene Rekenkamer: ‘Ervaringen LNV-pilot verder uitdiepen’

Ook de Algemene Rekenkamer blijft bij het eerder ingenomen standpunt dat verantwoording omtrent de rijksfinanciën gediend kan zijn bij het overstappen op BLS omdat alleen een baten-lastenstelsel kosten en financiële posities inzichtelijk maakt. Of zoals voorlichter Joost Aerts het voorzichtig formuleert: “De Algemene Rekenkamer draagt al enkele jaren het standpunt uit dat - experimenteren met - invoeren van een baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid voordelen kan hebben.”

Zolang het kabinet demissionair is wil de Rekenkamer daaraan niets afdoen of toevoegen. Maar de woordvoerder zegt in een toelichting wel: “Het indertijd ingenomen standpunt had meer een principiële dan een praktische achtergrond. Het gaat om de informatiepositie van de Tweede Kamer. Die verdient op onderdelen versterking. De Algemene Rekenkamer heeft in de zojuist gepubliceerde strategie 2010-2015 het thema ‘informatiepositie parlement’ opnieuw prominent voor toekomstig onderzoek opgevoerd. Het lijkt ons zinnig om de ervaringen met de LNV-pilot verder uit te diepen.”

**Tom Groot (VU):**  
**‘Zó primitief en ondoorzichtig is het kas-verplichtingenstelsel nu ook weer niet.’**