

Standaardisering van verslaggeving in de publieke sector

De verslaggevingsregels van gemeenten vergeleken met IPSAS

Frans van Schaik

SAMENVATTING Volgens de Algemene Rekenkamer bestaat er een grote verscheidenheid aan verslaggevingsregels binnen de publieke sector: 'Meer harmonisatie kan winst opleveren voor de kwaliteit van informatie en de doelmatigheid van informatieproductie. Te denken valt aan: Brede toepassing van internationaal steeds meer toegepaste International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) van de International Federation of Accountants (IFAC). Eenduidigheid in de verslaggevingseisen voor de gehele overheid bevordert de aansluiting binnen verschillende verantwoordingsketens, zoals bijvoorbeeld die tussen ministeries en gemeenten (specifieke uitkeringen).' (Algemene Rekenkamer, 2007). Als bijdrage aan een discussie over dit antwoord op kamervragen, zal ik in dit artikel de verslaggevingsstandaarden beschrijven die gemeenten nu hanteren en de verschillen die er bestaan met IPSAS, de International Public Sector Accounting Standards.

Prof. Dr. F.D.J. van Schaik RA is partner van Deloitte Accountants B.V., hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Amsterdam en lid van de IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board). Hij schrijft dit artikel op persoonlijke titel.

1 Inleiding

Er bestaan nu veel verschillende stelsels voor de financiële verslaggeving door Nederlandse overheidsinstellingen, die los van elkaar worden ontwikkeld en onderhouden. Bijna alle ministeries stellen eigen verslaggevingsvoorschriften op, zoals voor gemeenten en provincies, baten-lastendiensten, politiekorpsen, waterschappen, onderwijsinstellingen en de ministeries zelf.

Ook de secretarissen-generaal pleiten in 'De Verkoering voorbij', een notitie bij het regeerakkoord die minister-president Balkenende (ministerie van Algemene Zaken, 2007) onlangs heeft gezonden aan de Tweede Kamer, voor standaardisering van de verslaggeving in de publieke sector door de toepassing van IPSAS.

Het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) dat Nederlandse provincies en gemeenten sinds 2004 dienen te volgen bij het opstellen van hun jaarrekening, is vastgesteld door de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2003). Het BBV geeft specifieke verslaggevingsvoorschriften voor gemeenten en provincies waarin een aantal bepalingen uit Titel 9, Boek 2 Burgerlijk Wetboek is overgenomen.

Bij de totstandkoming van het verslaggevingsstelsel voor Nederlandse provincies en gemeenten, het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten, waren de internationale standaarden voor de financiële verslaggeving door organisaties in de publieke sector, de International Public Sector Accounting Standards (International Public Sector Accounting Standards Board, 2006), nog niet gereed. De ontwikkeling van de IPSAS is nu zover gevorderd dat er inmiddels een nagenoeg compleet stelsel van internationaal geharmoniseerde standaarden voor

financiële verslaggeving door organisaties in de publieke sector bestaat. Vandaar dat dit een geschikt moment is om na te gaan of de verslaggevingsregels van de Nederlandse provincies en gemeenten hiermee in overeenstemming zijn.

Deze bijdrage is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 geef ik een korte schets van de achtergrond van de IPSASB, het orgaan dat de IPSAS-standaarden vaststelt. In paragraaf 3 beschrijf ik het zorgvuldige proces dat de IPSASB volgt bij de totstandkoming van verslaggevingsstandaarden en concludeer ik dat IPSAS algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving binnen de publieke sector zijn. Paragraaf 4 geeft een verschillenanalyse tussen het BBV en de IPSAS. De conclusie in paragraaf 5 is dat het BBV op wezenlijke onderdelen afwijkt van IPSAS. Wanneer hierna gesproken wordt over gemeenten, worden daarmee ook provincies bedoeld.

2 IPSAS: een korte achtergrond

De International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) is een onafhankelijk orgaan dat onder auspiciën van de International Federation of Accountants verantwoordelijk is voor het opstellen van financiële verslaggevingsregels voor de publieke sector. Daarbij richt de IPSASB zich op nationale, regionale en plaatselijke overheden, overheidsinstellingen en hun belanghebbenden. De IPSASB ontwikkelt internationale standaarden voor financiële verslaggeving voor de publieke sector, voert onderzoeks- en opleidingsprogramma's uit, en bevordert de kennisuitwisseling tussen landen. Het doel is het ontwikkelen van standaarden voor financiële verslaggeving van hoge kwaliteit die leiden tot transparante en vergelijkbare informatie in de voor algemene doeleinden bestemde jaarrekening van organisaties in de publieke sector. De achttien leden van de IPSASB hebben een breed gespreide achtergrond, zoals overheid, accountantskantoren, accountantsinstituten en ontwikkelingsbanken.

Diverse landen hanteren bij het opstellen van hun verslaggevingsrichtlijnen voor de publieke sector de IPSAS-standaarden vrij nauwgezet. Dat geldt voor Australië, Nieuw-Zeeland, Zuid-Afrika en Zwitserland. De IPSAS hebben in deze landen geen rechtskracht, maar worden geïncorporeerd in de nationale regelgeving. De nationale regelgevers kennen daarbij weer een eigen due process, waarbij commentaren op ontwerpstandaarden worden verwerkt. Daardoor ontstaan hier en daar afwijkingen van IPSAS. Diverse internationale organisaties stellen hun jaarrekening op volgens IPSAS, zoals de Europese Gemeenschappen,

de OECD en binnenkort de Verenigde Naties en de Navo. In Nederland voert de regering een pilot uit voor de opstelling van een IPSAS-jaarrekening van een ministerie. Daarbij is gekozen voor de jaarrekening 2007 van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV). De bedoeling is IPSAS rijksbreed in te voeren als de pilot bij het ministerie van LNV een succes is.

De IPSASB streeft een brede toepassing van de IPSAS-standaarden na, onder andere door het geven van voordrachten en het publiceren van artikelen. De Wereldbank en het IMF stimuleren de toepassing van IPSAS bij landen waaraan zij geld lenen. De Europese Commissie bevordert de invoering van IPSAS binnen de Europese Unie, met name bij de recent toegetreden lidstaten.

3 Zorgvuldig proces van totstandkoming van IPSAS-standaarden

De meeste IPSAS-standaarden zijn ontwikkeld met IFRS (International Financial Reporting Standards) als uitgangspunt. IFRS-standaarden zijn ontwikkeld voor ondernemingen en worden door de IPSASB aangepast voor de publieke sector. De IPSASB wijkt slechts af van IFRS-standaarden als daar publieke-sectorespecifieke redenen voor zijn. IPSAS worden dan ook wel aangeduid als de 'IFRS voor de publieke sector'. De IPSAS-standaarden houden aldus volledige rekening met de specifieke karakteristiek, de 'eigenheid', van de publieke sector.

Bij de ontwikkeling van IPSAS streeft de IPSASB naar convergentie met de internationale richtlijnen voor het samenstellen van nationale rekeningen. Deze richtlijnen zijn vastgelegd in de System of National Accounts (SNA 1993) van de IMF, waarmee het Europees Systeem van Rekeningen (ESR 1995) in overeenstemming is. Het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) stelt de nationale rekeningen voor Nederland op volgens ESR 1995.

IPSAS-standaarden worden ontwikkeld via een zorgvuldig proces ('due process') waarbij opstellers van nationale verslaggevingsregels, samenstellers van jaarrekeningen, externe accountants en gebruikers van jaarrekeningen in de publieke sector, zoals de burgers, betrokken zijn. De meningen van de betrokken partijen worden zorgvuldig overwogen, zodat de standaarden voldoen aan de verantwoordings- en besluitvormingsbehoeften van de gebruikers van jaarrekeningen in de publieke sector. Dit zorgvuldig proces bewerkstelligt dat de IPSASB zijn onafhankelijkheid behoudt en kwalitatief hoogwaardige standaarden ontwikkelt.

Een onderdeel van het zorgvuldige proces van totstandkoming van standaarden is het uitbrengen van een ontwerpstandaard met het verzoek aan belangstellenden deze te beoordelen en van commentaar te voorzien. Hieraan wordt middels een persbericht aandacht geschonken. De IPSASB publiceert de ontwerpstandaard en stelt een commentaarperiode vast (normaal gesproken ten minste drie maanden), om iedereen de gelegenheid te geven het ontwerp te bestuderen en commentaar te geven. De ontwerpstandaard wordt op de website gepubliceerd, evenals de ontvangen commentaren. De IPSASB beoordeelt elk ontvangen commentaar. Commentaren worden in een stuk verwerkt, waarin de redenen worden gegeven waarom een bepaald commentaar wel of niet wordt overgenomen. Als een

commentaar wordt overgenomen wordt aangegeven hoe dit in de standaard wordt verwerkt.

De voorlaatste stap is dat de ontwerpstandaard wordt aangepast, waarin het overgenomen commentaar wordt verwerkt. De IPSASB bespreekt de issues die in het commentaar aan de orde zijn gesteld. Ontwerpstandaarden worden normaal gesproken als standaard vastgesteld door de IPSASB, tenzij er tijdens de commentaarperiode overtuigende tegenargumenten naar voren zijn gebracht. Het is dus van groot belang dat belanghebbenden actief participeren in het totstandkomingsproces van standaarden door commentaar te leveren op ontwerpstandaarden, en het gebeurt dan ook op grote schaal.

Tabel 1 Samenvatting verschillen tussen BBV en IPSAS

| | BBV (Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten) | IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) |
|--|--|---|
| Materiële vaste activa | om niet verkregen dan waardering op nihil | om niet verkregen dan waardering op reële waarde bij verkrijging |
| | ontvangen bijdragen van derden mogen in mindering worden gebracht | ontvangen bijdragen van derden mogen niet in mindering worden gebracht |
| | investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut (zoals infrastructurele activa): deze hoeven niet te worden geactiveerd, er mag resultaatafhankelijk op worden afgeschreven en bestemmingsreserves mogen er op worden afgeboekt | investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut: behandeling als alle andere materiële vaste activa |
| Deelnemingen | waardering op historische kostprijs | waardering op nettovermogenswaarde |
| Bijdrage aan activa in eigendom van derden | kunnen worden geactiveerd | worden meteen genomen |
| Voorzieningen | worden gevormd wegens verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten en voor op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten | worden slechts gevormd voor bestaande rechtens afdwingbare en bestaande feitelijke verplichtingen die waarschijnlijk zullen worden afgewikkeld. |
| | kostenegalisatie-voorziening toegestaan | kostenegalisatie-voorziening niet toegestaan |
| | voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten-gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume wordt geen voorziening en geen overlopende post gevormd | voor deze verplichtingen dient een schuld te worden opgenomen |
| Financiële lease | vermelding bij de niet in de balans opgenomen belangrijke financiële verplichtingen. geen voorschrift voor het opnemen op de balans | activa en verplichtingen op de balans opnemen |
| Consolidatie | verbonden partijen worden niet geconsolideerd | verplicht |
| Indeling van de balans | indeling op basis van rentetypische looptijd | indeling in vlottende en vaste activa en kortlopende en langlopende verplichtingen, of indeling op basis van liquiditeit |
| Kasstroomoverzicht | niet verplicht | verplicht |
| Vergelijkende cijfers | vergelijking met werkelijke cijfers vorig boekjaar niet verplicht | vergelijking met werkelijke cijfers vorig boekjaar verplicht |
| Verklaring verschillen tussen oorspronkelijke en laatste begroting | niet verplicht | verplicht |
| Vermelding bestuurdersbeloning | ingevolge WOPT slechts verplicht voor topinkomens | verplicht |
| Gebeurtenissen na balansdatum | verwerking indien deze nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum; anders vermelding niet verplicht | verwerking indien deze nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum; anders vermelding verplicht |

4 Verschillenanalyse tussen BBV en IPSAS

Vele verslaggevingsregels in het Besluit Begroting en Verantwoording voor provincies en gemeenten (BBV) zijn in overeenstemming met de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). In deze paragraaf geef ik een – overigens niet-limitatieve – inventarisatie van de voorschriften in het Besluit Begroting en Verantwoording voor provincies en gemeenten (BBV) die afwijken van de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Tabel 1 geeft een samenvatting van deze verschillen.

4.1 Materiële vaste activa

4.1.1 Om niet verkregen

Materiële vaste activa worden onder het BBV gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs (art. 63 BBV). Onder IPSAS is niet alleen waardering tegen de kostprijs, verminderd met eventuele geaccumuleerde afschrijvingen en eventuele geaccumuleerde bijzondere waardeverminderingverliezen toegestaan, maar ook waardering tegen reële waarde (IPSAS 17.42).

Als activa om niet zijn verkregen dan vindt onder het BBV waardering plaats tegen nihil (art. 63 BBV). Voor activa die om niet of nagenoeg om niet zijn verkregen, dient onder IPSAS als kostprijs gehanteerd te worden de reële waarde (marktwaarde) op het moment van verkrijgen (IPSAS 17.27).

4.1.2 Ontvangen bijdragen van derden

Bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief mogen onder het BBV op de waardering daarvan in mindering worden gebracht (art. 62, lid 2 BBV). IPSAS staat dit niet toe. Als aan de ontvangen bijdrage van derden geen conditie (aanwenden als vereist door derden of anders terugbetalen) is verbonden, dan dient deze meteen als bate te worden verantwoord. Als aan de ontvangen bijdrage van derden wel een conditie is verbonden, dan dient een schuld te worden opgenomen en dient de bijdrage van derden als bate te worden verantwoord naar rato van de mate waarin aan de conditie is voldaan (IPSAS 23.44).

4.1.3 Investerings met maatschappelijk nut

Voor investeringen die niet verhandelbaar zijn en niet kunnen bijdragen aan het genereren van middelen ('investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut') geldt in het BBV een uitzondering. De uitzondering houdt in dat het niet verplicht is deze investeringen te activeren (art. 59, lid 4 BBV), er extra – bijvoorbeeld resultaatafhankelijk – op mag worden

afgeschreven (art. 64, lid 4 BBV) en bestemmingsreserves er – via de resultaatbestemming – op mogen worden afgeboekt (art. 62 lid 3 BBV). Activering van deze uitgaven heeft volgens het BBV niet de voorkeur en indien wel geactiveerd is, dienen deze activa zo snel mogelijk te worden afgeschreven. Onder IPSAS worden deze investeringen, zoals in infrastructurele activa, behandeld op dezelfde wijze als alle andere materiële vaste activa (IPSAS 17.21). Op deze materiële vaste activa mag dan ook niet resultaatafhankelijk worden afgeschreven en er mogen geen bestemmingsreserves op worden afgeboekt.

4.2 Deelnemingen

Deelnemingen worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs (art. 63 BBV) of lagere marktwaarde (art. 65, lid 2 BBV). Dit geldt ook indien de organisatie invloed van betekenis heeft op de deelneming of feitelijk beleidsbepalend is. Onder IPSAS wordt de equity method toegepast: deelnemingen waarop de organisatie invloed van betekenis heeft worden bij eerste opname tegen kostprijs gewaardeerd. De waardering wordt vervolgens in die zin aangepast dat rekening wordt gehouden met de wijziging van het aandeel van de organisatie in het nettovermogen van de deelneming. De winst of het verlies van de organisatie omvat haar aandeel in de winst of het verlies van de deelneming. Indien de organisatie de deelneming bezit met het oogmerk deze op korte termijn te vervreemden, waardeert zij de deelneming tegen kostprijs (IPSAS 7.19).

4.3 Bijdragen aan activa in eigendom van derden

Bijdragen aan activa in eigendom van derden kunnen onder het BBV als financieel vast actief worden geactiveerd, indien:

- er sprake is van een investering door een derde;
- de investering bijdraagt aan de publieke taak;
- de derde zich heeft verplicht tot het daadwerkelijk investeren op een wijze zoals is overeengekomen; en
- de bijdrage kan worden teruggevorderd indien de derde in gebreke blijft of de gemeente anders recht heeft op de activa (art. 61 BBV).

Onder IPSAS worden dergelijke bijdragen als last genomen en slechts als 'voorwaardelijke activa' in de toelichting vermeld indien het waarschijnlijk is (kans meer dan 50%) dat de bijdrage zal worden teruggevorderd of de gemeente recht doet gelden op de activa. Voorwaardelijke activa worden niet op de balans opgenomen. Activering vindt pas plaats als het vrijwel zeker is dat de bijdrage zal worden teruggevorderd of de gemeente recht doet gelden op de activa die samenhangen met de investering (IPSAS 19.39, 19.105).

4.4 Voorzieningen

4.4.1 Verwerking

Onder het BBV worden voorzieningen gevormd wegens verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten en voor op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten (art. 44, lid 1 onder a en b BBV). Voor zover een reorganisatie bijvoorbeeld leidt tot verplichtingen, waarvan de omvang nog onzeker is, maar redelijkerwijs te schatten is, dient voor de volle waarde van deze verplichtingen een voorziening gevormd te worden op het moment dat deze verplichtingen ontstaan (Vragen- en antwoordenrubriek Commissie BBV, deel 8, vraag 2). Onder IPSAS mogen voorzieningen echter slechts worden opgenomen voor bestaande rechtens afdwingbare en bestaande feitelijke verplichtingen die waarschijnlijk zullen worden afgewikkeld (IPSAS 19.22). De voorwaardelijke verplichtingen die niet aan deze passiveringscriteria voldoen worden in de toelichting opgenomen, tenzij de verwachte kans op uitstroom van middelen zeer klein is (IPSAS 19.100).

4.4.2 Kostenegaliseringsvoorziening

In het BBV is het vormen van een voorziening toegestaan indien de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of een voorafgaand begrotingsjaar (art. 44, lid 1 onder c BBV). In IPSAS is opgenomen dat voorzieningen niet worden gevormd voor egaliseringskosten (IPSAS 19.22). Als aan bepaalde criteria is voldaan mogen de kosten van bijvoorbeeld een grote inspectie of revisie worden geactiveerd als component van een materiaal vast actief (IPSAS 17.25).

4.4.3 Arbeidskosten-gerelateerde verplichtingen

Onder het BBV wordt voor jaarlijks terugkerende arbeidskostengerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume geen voorziening en geen overlopende post opgenomen (art. 44, lid 3 BBV). Voorbeelden van arbeidskostengerelateerde verplichtingen zijn vakantiegeld, vakantiedagen, pensioen- en wachtgeldverplichtingen. Wel dienen verplichtingen waarvan het bedrag anders dan trendmatig toeneemt of afneemt als voorzieningen te worden opgenomen, bijvoorbeeld wachtgeldverplichtingen bij personele krimp. Voor het bepalen of er bij arbeidskostengerelateerde verplichtingen sprake is van een vergelijk-

baar volume is als uitgangspunt te kiezen voor een tijdsperiode van 4 jaar (Vragen- en antwoordenrubriek Commissie BBV, deel 3, vragen 2 en 10). In de IPSAS ontwerpstandaard 'Employee Benefits' is opgenomen dat voor arbeidskostengerelateerde verplichtingen een schuld moet worden gepassiveerd (IPSAS exposure draft 31.13, 31.54, 31.64 en 31.148).

4.5 Financiële lease

Het enige wat in het BBV over lease is vermeld bij de niet in de balans opgenomen belangrijke financiële verplichtingen waaraan de provincie of de gemeente voor toekomstige jaren is verbonden (art. 53 BBV). Daarvan dient melding te worden gemaakt. Het BBV licht toe: 'Daarbij kan worden gedacht aan langlopende huurcontracten en lease-contracten.' Het BBV schrijft niet voor dat financiële lease in de balans wordt verwerkt. In IPSAS is opgenomen dat bij financiële lease de gemeente de activa en verplichtingen dient op te nemen tegen de laagste van de contante waarde van de minimale leasebetalingen en de reële waarde van het actief (IPSAS 13.28). Van financiële lease is sprake als nagenoeg alle aan het actief verbonden voor- en nadelen worden overgedragen naar de gemeente (IPSAS 13.8). Afschrijving dient plaats te vinden op dezelfde wijze als voor activa die de gemeente in bezit heeft (IPSAS 13.36). Leasebetalingen worden verdeeld tussen financieringskosten en de vermindering van de uitstaande verplichting (IPSAS 13.34). Administratieve verwerking van 'sale and leaseback'-transacties vindt plaats afhankelijk van de vraag of deze transacties hoofdzakelijk financiële of operationele lease-overeenkomsten vormen (IPSAS 13.71 en 13.73).

4.6 Consolidatie

Onder het BBV worden verbonden partijen niet geconsolideerd (art. 5 BBV). In IPSAS is opgenomen dat consolidatie vereist is als de gemeente feitelijk beleidsbepalende invloed heeft, dat wil zeggen de macht heeft om het financiële en operationele beleid van een rechtspersoon te sturen om voordelen uit diens activiteiten te verkrijgen (IPSAS 6.20). Alle entiteiten waarin overheersende zeggenschap wordt uitgeoefend moeten worden geconsolideerd, behalve indien er bewijzen zijn dat:

- het de bedoeling is dat de zeggenschap tijdelijk is omdat de entiteit is verkregen en wordt gehouden met het enige doel om deze vervolgens weer te verkopen binnen twaalf maanden na verkrijging; en
- het management actief zoekt naar een koper (IPSAS 6.21).

4.7 Indeling van de balans

In het BBV is een verplichte indeling van de balans opgenomen (BBV, Uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten, Bijlage B). In het BBV is het rubriceringscriterium 'rentetypische looptijd' bij de vlottende activa gehanteerd (art. 39 BBV). Ook bij de netto-vlottende en vaste schulden en bij de uitzettingen wordt gesproken van een rentetypische looptijd. De rentetypische looptijd is het interval gedurende de looptijd van de geldlening, waarin op basis van de leningvoorwaarden van de geldlening sprake is van een door de verstrekker van de geldlening niet beïnvloedbare constante geldvergoeding (zie ook BBV, art. 1). Indien de rentetypische looptijd gewijzigd zou worden, wordt dit gezien als een nieuw afgesloten lening. Voor de rentetypische looptijd is in de Wet Financiering Decentrale Overheden (FIDO) gekozen als indicator van risico's. IPSAS maakt bij de indeling van de balans een onderscheid in vlottende en vaste activa en kortlopende en langlopende verplichtingen, tenzij een indeling op basis van liquiditeit meer relevante informatie verstrekt (IPSAS 1.70).

4.8 Kasstroomoverzicht

In het BBV is een kasstroomoverzicht niet verplicht; in IPSAS wel. Het kasstroomoverzicht verschaft informatie over de wijzigingen in de geldmiddelen. IPSAS schrijft voor dat kasstromen in het kasstroomoverzicht worden geclassificeerd als kasstromen uit operationele, investerings- en financieringsactiviteiten (IPSAS 2.18). Voor de presentatie van kasstromen uit operationele activiteiten zijn de directe en de indirecte methode toegestaan (IPSAS 2.27). Organisaties die kasstromen uit operationele activiteiten presenteren volgens de directe methode worden aangemoedigd een aansluiting te verstrekken tussen het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening en de netto-kasstroom uit operationele activiteiten (IPSAS 2.28).

4.9 Vergelijkende cijfers

In het BBV is niet verplicht dat in de staat van baten en lasten (de programmarekening, een onderdeel van de jaarrekening) en de toelichting daarop vergelijkende cijfers worden opgenomen van de voorgaande periode. In IPSAS is opgenomen dat vergelijkende cijfers van de voorgaande periode in de jaarrekening worden vermeld (IPSAS 1.53).

4.10 Verklaring verschillen tussen oorspronkelijke en laatste begroting

In het BBV is bepaald dat de toelichting op de staat van baten en lasten een analyse van de afwijkingen

tussen de begroting na wijziging en de programmarekening moet bevatten (art. 28 BBV). In IPSAS is opgenomen dat een verklaring van de materiële verschillen tussen de begroting en de werkelijke cijfers moet worden gegeven (IPSAS 24.14). Onder IPSAS dient de entiteit bovendien een verklaring te geven van de verschillen tussen de oorspronkelijke en de laatste begroting en daarbij te vermelden of deze een gevolg zijn van herschikkingen binnen de begroting of van andere factoren (IPSAS 24.29).

4.11 Vermelding bestuurdersbeloning

In het BBV is er geen verplichting tot vermelding van bestuurdersbeloningen. Gemeenten dienen ingevolge de Wet Openbaarmaking uit Publieke middelen gefinancierde Topinkomens (WOPT) wel jaarlijks het belastbaar jaarloon per individuele functionaris met wie zij een arbeidsrelatie heeft op functienaam te publiceren, indien dit belastbaar jaarloon uitgaat boven dat van de minister. In IPSAS is opgenomen dat in de jaarrekening de vergoeding van het management op sleutelposities moet worden vermeld (IPSAS 20.34). Bovendien dienen transacties met bestuurders te worden gemeld en dient informatie te worden verstrekt die nodig is om de potentiële invloed van de transactie te begrijpen (IPSAS 20.27).

4.12 Gebeurtenissen na balansdatum

In het BBV is bepaald dat bij de vaststelling van de programmarekening, een onderdeel van de jaarrekening, rekening moet worden gehouden met hetgeen omtrent de financiële positie op de balansdatum is gebleken tussen het moment van opmaken van de programmarekening en het tijdstip van vaststelling daarvan, voor zover deze aanvullende informatie onontbeerlijk is voor een getrouw, duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie aan het einde van het begrotingsjaar. Vermelding van andere gebeurtenissen na balansdatum is niet voorgeschreven (art. 29 BBV). In IPSAS gaat het om de vermelding van gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de balansdatum en de datum waarop de jaarrekening wordt goedgekeurd voor publicatie (IPSAS 14.5). Voor gebeurtenissen die nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum wordt de jaarrekening aangepast, bijvoorbeeld een uitspraak met betrekking tot een rechtszaak na balansdatum, die bevestigt dat de entiteit een bestaande verplichting had op de balansdatum (IPSAS 14.10). Voor gebeurtenissen die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum (bijvoorbeeld een afname van de waarde van vastgoed na balansdatum wijzigt de waardering op balansdatum niet),

wordt de jaarrekening niet aangepast (IPSAS 14.12). Anders dan in het BBV worden deze echter wel vermeld (IPSAS 14.30).

5 Conclusie

Tussen de verslaggevingsregels van provincies en gemeenten (het BBV) en IPSAS bestaan wezenlijke verschillen, die van invloed kunnen zijn op het vermogen en resultaat volgens de jaarrekening. Voorbeelden daarvan zijn het toestaan van resultaat-afhankelijk afschrijven op bepaalde activa, het waarden van deelnemingen tegen historische kostprijs, het toestaan van het activeren van bepaalde verstrekte bijdragen aan derden en het verbod tot het opnemen van voorzieningen voor bepaalde personeelsbeloningen.

Terecht pleiten Algemene Rekenkamer en de secretarissen-generaal voor standaardisering van de verslaggeving van de publieke sector volgens IPSAS. Door standaardisering ontstaat vergelijkbaarheid van jaarrekeningen, internationaal en tussen Nederlandse instellingen binnen de publieke sector, en daarmee de mogelijkheid tot consolidatie van jaarrekeningen als daar aanleiding voor is. Door het due process waarmee IPSAS-standaarden tot stand komen kunnen jaarrekeningen een getrouw beeld geven volgens algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving voor de publieke sector. Jaarrekeningen volgens IPSAS geven een optimale inzichtelijkheid voor gebruikers die gewend zijn aan het baten-lastenstelsel (zoals Titel 9, Boek 2 BW, de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving en IFRS) en voor gebruikers die gewend zijn aan het kas-verplichtingenstelsel. IPSAS stelt namelijk niet alleen een balans en een staat van baten en lasten verplicht, maar ook een kasstroomoverzicht. Verder vereenvoudigt IPSAS het opstellen van overheidsstatistieken die provincies en gemeenten aan het CBS dienen te verstrekken, omdat de grondslagen van de overheidsstatistieken en IPSAS zoveel mogelijk op elkaar zijn afgestemd (convergentie). Tot slot kan de toepassing van IPSAS in de publieke sector leiden tot een grotere uitwisseling van kennis en mobiliteit van controllers en accountants tussen de publieke en private sector. ■

Literatuur

- Algemene Rekenkamer (2007), *Beantwoording vragen Tweede Kamer naar aanleiding van het schriftelijk overleg van de Commissie voor de Rijksuitgaven*, 29 949, nr 55, 27 juni, Den Haag.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2007), *Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements*, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), International Federation of Accountants, New York. Zie www.ipsasb.org.
- Ministerie van Algemene Zaken (2007), *Brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal inzake de notitie van het SG-overleg 'de Verkokering voorbij' bij het Coalitieakkoord*, 9 februari 2007, Den Haag.
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2003), *Besluit Begroting en Verantwoording voor provincies en gemeenten van 17 januari 2003*, Den Haag. Zie www.commissiebbv.nl.
- De gehele tekst van de IPSAS-standaarden en alle overige publicaties van de IPSASB kunnen gratis worden gedownload van de website www.ipsasb.org.