

De consolidatiekring van overheden in Nederland

Frans van Schaik

SAMENVATTING Een geconsolideerde jaarrekening is een zeldzaamheid in de Nederlandse overheidsverslaggeving. Rijk, provincies, gemeenten en waterschappen stellen uitsluitend een enkelvoudige jaarrekening op. Daarmee worden omvangrijke activiteiten van de verslaggevende overheid buiten de jaarrekening gehouden. Zo worden in het Financieel Jaarverslag van het Rijk de baten-lastendiensten niet geconsolideerd en worden in de jaarrekening van gemeenten de deelnemingen niet geconsolideerd. Daardoor ontbreekt bij deze overheden het totaaloverzicht dat een geconsolideerde jaarrekening biedt. In dit artikel geven we een aantal mogelijke benaderingen voor de bepaling van de consolidatiekring en laten we aan de hand van een aantal voorbeelden de consequenties daarvan zien.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Om inzicht te geven in het totaalbeeld van hun activiteiten is het aan te bevelen dat Nederlandse overheden voortaan een geconsolideerde jaarrekening gaan opstellen.

1 Inleiding

Dit artikel behandelt de geconsolideerde jaarrekening van overheden, in het bijzonder de bepaling van de consolidatiekring, dat wil zeggen de entiteiten waarvan de financiële gegevens geconsolideerd worden opgenomen in de jaarrekening. Hoe dienen bij een jaarrekening van een overheid de grenzen van de verslaggevende entiteit te worden bepaald? Welke activiteiten en gelieerde entiteiten dienen te worden opgenomen? Hierbij besteed ik speciale aandacht aan de overheidsverslaggeving in Nederland.

Voor een inventarisatie van de consolidatiekring in de overheidsverslaggeving in negen Europese landen verwijs ik naar Lüder en Jones (2003). Ook vele landen buiten Europa kennen eigen voorschriften voor de consolidatiekringen van overheden: de Verenigde Staten (FASAB, 1995; en GASB, 2007-2008), Canada (PSAB, 2007) en Zuid-Afrika (ASB, 2005). De standaarden in Australië (AASB, 2007) en Nieuw-Zeeland (Financial Reporting Standards Board of the New Zealand Institute of Chartered Accountants, 2007)

gelden zowel voor de publieke sector als voor de private sector. Walker (2007) betoogt voor Australië dat een *principle-based*-benadering van het bepalen van de grenzen van de verslaggevende entiteit niet tot consistentie leidt.

Ik begin in paragraaf 2 met het beschrijven van het belang van de geconsolideerde jaarrekening. Paragraaf 3 geeft een beschrijving van de thans voor Nederlandse overheden geldende voorschriften voor het bepalen van de verslaggevende entiteit. Paragraaf 4 geeft een aantal mogelijke benaderingen voor de bepaling van de consolidatiekring. Paragraaf 5 geeft aan hoe bij de opstelling van een IPSAS-jaarrekening de consolidatiekring dient te worden bepaald. Voor de achtergrond van IPSAS, de *International Public Sector Accounting Standards*, zie Van Schaik (2007) en Van Schaik en Manschot (2008). Paragraaf 6 geeft een aantal voorbeelden van de toepassing van de IPSAS-consolidatievoorschriften op enkele Nederlandse overheidsinstellingen. Tot slot doe ik in paragraaf 7 de aanbeveling tot het invoeren van de geconsolideerde jaarrekening in de verslaggeving van de Nederlandse overheden.

2 Het belang van consolidatie

Veel overheidsinstellingen publiceren een enkelvoudige jaarrekening, dat wil zeggen een jaarrekening van hun eigen juridische entiteit of een deel daarvan. Elk afzonderlijk geven deze jaarrekeningen een partieel beeld van de activiteiten van deze overheidsinstellingen, omdat een deel van hun activiteiten worden uitgevoerd door gelieerde organisaties. Zonder een geconsolideerde jaarrekening is het onmogelijk een compleet beeld te krijgen van het geheel van de activiteiten van de desbetreffende overheidsinstelling, wat noodzakelijk is om daarop beslissingen over de allocatie van middelen te baseren en om tegenover belanghebbenden verantwoording af te leggen over de toevertrouwde middelen (PSAB, 2003). Een geconsolideerde jaarrekening verschaft een overzicht van de aard en volledige omvang van de financiële gang van zaken bij een instelling, inclusief de daaraan gerelateerde organisaties waarover die instelling overheersende zeggenschap heeft.

De geconsolideerde jaarrekening vervult een sleutelrol in het afleggen van rekening en verantwoording, omdat instellingen daarmee een totaalbeeld geven van hun financiële positie en *performance*. Door het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening erkent een instelling dat, ook al worden activiteiten uitgevoerd binnen aparte juridische entiteiten, deze samen een eenheid vormen, die als geheel verantwoording dient af te leggen. Een geconsolideerde jaarrekening biedt belanghebbenden inzicht in totale inkomsten en uitgaven, en bij het baten-lastenstelsel bovendien in totale activa en passiva, opbrengsten en kosten.

Zonder een geconsolideerde jaarrekening dreigt de lezer, geconfronteerd met de veelheid aan enkelvoudige jaarrekeningen, door de bomen het bos niet meer te zien.

3 Consolidatie in verslaggeving Nederlandse overheden

Een geconsolideerde jaarrekening is een zeldzaamheid in de jaarverslaggeving door Nederlandse overheden. Rijk, provincies, gemeenten en waterschappen zijn uitsluitend verplicht een enkelvoudige jaarrekening op te stellen. Deze paragraaf behandelt de consolidatiekring van overheden volgens de huidige wet- en regelgeving in Nederland.

In de volgende paragrafen behandelen we achtereenvolgens de voorschriften voor het bepalen van de grenzen van de verslaggevende entiteit voor het Rijk en de mede-overheden (provincies, gemeenten en waterschappen). Ik laat de overige tot de sector overheid behorende instellingen buiten beschouwing; dat zijn de gemeenschappelijke regelingen, socialeverzekeringsinstellingen en de non-profitinstellingen die niet voor de markt werken waarin de overheid beslissende zeggenschap heeft en die in hoofdzaak door de overheid worden gefinancierd. Eveneens buiten beschouwing laat ik de overheidsbedrijven; deze behoren niet tot de sector overheid, een en ander volgens de definitie van de sector overheid volgens ESR95 (Europees Stelsel van Nationale en Regionale Rekeningen, 1995).

3.1 Rijk

Het *Financieel Jaarverslag van het Rijk* geeft een overzicht van de totale uitgaven en ontvangsten van het Rijk. Dit overzicht wordt samengesteld op basis van de jaarverslagen van de ministeries en een aantal niet-departementale jaarverslagen, zoals de jaarverslagen van de begrotingsfondsen, Hoge Colleges van Staat, Nationale Schulden en het Huis der Koningin. In dit overzicht van de totale uitgaven en ontvangsten worden de onderlinge ontvangsten en uitgaven, bijvoorbeeld tussen ministeries, niet geëlimineerd; dit vanwege een letterlijke interpretatie van artikel 61, lid 3 van de Comptabiliteitswet 2001 ('De in het Financieel jaarverslag van het Rijk opgenomen rekening van uitgaven en ontvangsten sluit aan op in de departementale en niet-de-

partementale jaarverslagen opgenomen verantwoordingsstaten.').

Dit overzicht van de totale uitgaven en ontvangsten van het Rijk speelt overigens geen rol in de *decharge* van ministers of kabinet. Vanwege de ministeriële verantwoordelijkheid vindt *decharge* plaats aan de hand van de jaarrekening per ministerie.

De betalingen aan en ontvangsten van een baten-lastendienst worden door het ministerie waaronder die dienst ressorteert, ten laste respectievelijk ten gunste van een of meer begrotingsartikelen gebracht (artikel 11, Comptabiliteitswet 2001). Een baten-lastendienst is een onderdeel van een ministerie waarvoor een afgezonderd en afwijkend beheer wordt gevoerd met als doel een doelmatiger beheer. Baten-lastendiensten werken resultaatgericht, voeren een baten-lastenstelsel, hebben een eigen begroting en staan los van de begrotingsadministratie van het moederministerie. De ministeriële verantwoordelijkheid wijzigt niet door de vorming van een baten-lastendienst. De benaming agentschap is de oude en meer ingeburgerde naam van baten-lastendienst. In 2003 is besloten de naam baten-lastendienst te hanteren om duidelijker aan te geven dat deze volledig ondergeschikt is aan de minister en geen eigen zelfstandige bevoegdheden heeft (zie woordenlijst www.minfin.nl). In de jaarverslagen van de ministeries en in het *Financieel Jaarverslag van het Rijk* worden de baten-lastendiensten niet meegeconsolideerd, wat op zich wel mogelijk is, want ook onder het baten-lastenstelsel kunnen gegevens volgens het verplichtingen-kasstelsel worden geproduceerd. De gegevens worden openbaar gemaakt – samenvattende financiële overzichten van de baten-lastendiensten worden opgenomen in de jaarrekening van het moederdepartement, maar het totaaloverzicht dat een geconsolideerde jaarrekening biedt ontbreekt. Het aparte samenvattende financiële overzicht omvat per baten-lastendienst het totaal van de gerealiseerde baten en van de lasten, het saldo van baten en lasten en het totaal van de kapitaaluitgaven en van de kapitaalontvangsten (artikel 52, Comptabiliteitswet 2001). De ministeries hebben inmiddels vele activiteiten overgedragen aan baten-lastendiensten. Een recent voorbeeld daarvan is Rijkswaterstaat, dat sinds 1 januari 2006 een baten-lastendienst is.

Ook de zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) en rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's) worden niet in de jaarrekening van ministeries opgenomen. De onduidelijkheid over de ministeriële verantwoordelijkheid over deze organisaties is regelmatig onderwerp van discussie (zie Werkgroep Verzelfstandigde Organisaties op Rijksniveau (2004) en Begeleidingsteam Kaderwet ZBO's (2007)). Door de komst van de baten-lastendiensten, ZBO's en RWT's hebben de verslaggevingsentiteiten ministerie en Rijk nu een beperktere reikwijdte dan voorheen. Daardoor

heeft onduidelijkheid kunnen ontstaan over de omvang van de overheid (Janssen, 2007). De conclusie daaruit is dat de consolidatiekring van de jaarrekeningen van ministeries en van het Rijk beperkter is geworden en daarmee verder verwijderd is geraakt van internationale standaarden als IPSAS, die als consolidatiekring de economische eenheid voorschrijven.

3.2 Provincies en gemeenten

Onder het BBV (het Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten, dat ook geldt voor gemeenschappelijke regelingen) worden verbonden partijen niet geconsolideerd (artikel 5, BBV). Verbonden partijen zijn die partijen waarmee de gemeente een bestuurlijke relatie heeft en waarin zij een financieel belang heeft (artikel 1, BBV). Vanwege de inbreng per 1 januari 2007 van het GVB (Gemeentevervoerbedrijf Amsterdam) in een N.V. worden de cijfers van het GVB nu niet meer geconsolideerd in de jaarrekening van Amsterdam opgenomen, ook al zijn alle aandelen in handen van de gemeente Amsterdam. Eenzelfde deconsolidatie heeft plaatsgevonden met de RET N.V., het stadsvervoerbedrijf van Rotterdam.

Tot 2003, toen de CV 95 (Comptabiliteitsvoorschriften) nog niet vervangen waren door het BBV, was consolidatie toegestaan. De nota van toelichting bij het BBV zegt daarover: 'Dit artikel verbiedt de verbonden partijen in de begroting en jaarstukken te consolideren. In artikel 62 respectievelijk artikel 63 van de CV 95 was bepaald dat een geconsolideerde begroting onderdeel van de toelichting op de begroting kon uitmaken respectievelijk dat een geconsolideerde jaarrekening onderdeel kon uitmaken van de jaarverslaggeving. Doordat deze artikelen van de CV 95 zijn geschrapt kan er onduidelijkheid ontstaan over de positie van eventuele geconsolideerde begrotingen en jaarrekeningen. Vandaar dat hier expliciet is gesteld dat de begroting en jaarstukken niet geconsolideerd worden.' Het BBV verstaat onder een verbonden partij een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke organisatie waarin de provincie of gemeente een bestuurlijk en een financieel belang heeft (artikel 1, BBV).

Gemeenten hebben met een deelneming meestal een bestuurlijke relatie, waardoor die deelneming tevens een verbonden partij is. Het BBV stelt dat het inzicht in de relevante verbonden partijen op een meer systematische manier wordt verkregen door de paragraaf Verbonden partijen, een onderdeel van de begroting en het jaarverslag waarin wordt ingegaan op de belangen die met de diverse verbonden partijen zijn gediend en op de relatie met de gemeentelijke doelstellingen (artikelen 15 en 26, BBV).

De jaarrekening van deelgemeenten (artikel 87, Gemeentewet) hoeft niet te worden geïntegreerd in de jaarrekening van de gemeente (artikel 6, lid 1, BBV). De mogelijkheid om deelgemeenten buiten de jaarrekening van de gemeente te

houden is opmerkelijk, aangezien deelgemeenten, in tegenstelling tot deelnemingen, geen afzonderlijke rechtspersonen zijn.

De Gemeente Amsterdam maakt gebruik van deze mogelijkheid: in de jaarrekening van Amsterdam worden de stadsdelen niet geconsolideerd. De jaarrekening van de Gemeente Amsterdam stelt: 'De gemeentebalans is opgebouwd vanuit de balansen van alle gemeentelijke organisatie-onderdelen. Een uitzondering hierop vormen de stadsdelen. Net zoals de baten en lasten van de stadsdelen niet in de gemeentebegroting en -rekening worden opgenomen, worden ook de afzonderlijke balansposten niet in de gemeentebalans opgenomen.' (Jaarrekening 2006, Amsterdam, p. 119). Als toelichting wordt hierbij vermeld dat de besluitvorming van de gemeenteraad zich inhoudelijk beperkt tot de gemeentebegroting en -rekening voor zover het de centrale stad betreft.

Ook de Gemeente Rotterdam maakt gebruik van deze mogelijkheid: 'De begroting en rekening van de deelgemeenten worden niet meer in de gemeentelijke cijfers geconsolideerd' (Jaarrekening 2006, gemeente Rotterdam). De begroting en rekening van de deelgemeenten zijn onderworpen aan de goedkeuring van het College van Burgemeester en Wethouders.

Verder zijn vele activiteiten van gemeenten overgedragen aan gemeenschappelijke regelingen, waardoor deze niet meer zijn opgenomen in de jaarrekening van de gemeente zelf.

Door het consolidatieverbod van het BBV en de totstandkoming van deelgemeenten en gemeenschappelijke regelingen hebben de verslaggevingsentiteiten provincie en gemeente nu een beperktere reikwijdte dan voorheen. Deze reikwijdte is beperkter dan internationale standaarden als IPSAS, die als consolidatiekring de economische eenheid voorschrijven.

3.3. Waterschappen

Volgens de Ministeriële regeling inzake comptabiliteitsvoorschriften waterschappen van 1993 (Ministerie van Verkeer en Waterstaat, 1993) worden de financiële vaste activa van een waterschap gewaardeerd op basis van historische kostprijs (artikel 12) en niet geconsolideerd opgenomen in de jaarrekening van een waterschap.

Ook volgens het voorontwerp van het Waterschapsbesluit (Staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat, 2007) worden verbonden partijen niet geconsolideerd in de begroting en jaarverslaggeving, met uitzondering van rechtspersonen die enkel zijn opgericht in het kader van door het waterschap aangegane financiële leasecontracten en waarin het waterschap een 100%-financieelbelang heeft alsmede de feitelijke zeggenschap.

De nota van toelichting (artikel 4.5, eerste lid) stelt hierbij dat aan het algemeen bestuur en externen een beter inzicht

kan worden gegeven in de relaties die het waterschap onderhoudt, indien aparte informatie over deze relaties wordt verstrekt dan wanneer verbonden partijen in de begroting en jaarverslaggeving zouden worden geconsolideerd. Voor het inzicht geven in de relaties die het waterschap onderhoudt, dient overigens de paragraaf Verbonden partijen (artikel 4.11, lid i).

Van de genoemde uitzondering vermeldt de nota van toelichting (artikel 4.5, tweede lid): 'Dergelijke rechtspersonen zijn dermate met het waterschap verbonden dat consolidatie vanzelfsprekend is. Voorts geldt dat een 100%-financieelbelang ook betekent dat het waterschap 100% van de risico's draagt.'

De verslaggevingsregels uit het voorontwerp van het Waterschapsbesluit zijn gebaseerd op het BBV. Voor wat betreft de lease-B.V.'s is er echter een verschil: in het BBV worden ook deze deelnemingen niet geconsolideerd. De consolidatiekring van de jaarrekeningen van waterschappen is even beperkt gebleven als voorheen en blijft daarmee beperkter dan internationale standaarden als IPSAS, die als consolidatiekring de economische eenheid voorschrijven.

4 Benaderingen bepaling consolidatiekring

In deze paragraaf onderscheiden we vijf mogelijke benaderingen voor het bepalen van de consolidatiekring in de overheidsverslaggeving. Deze zijn ontleend aan het *draft conceptual framework* en eerdere studies van de IPSAS Board en haar voorganger, de PSC van het IFAC. Zie IFAC PSC (1996 en 2003) en IPSAS Board (2008a).

4.1. Overheersende zeggenschap (control)

Het bepalen van de grenzen van de verslaggevende entiteit op basis van control is consistent met de doelstellingen van financiële verantwoording gericht op het verschaffen van informatie die relevant is voor de decharge van verantwoordelijkheid. Een entiteit moet verantwoordelijk worden gehouden voor de activiteiten waarover zij control heeft, maar moet niet verantwoordelijk worden gehouden voor activiteiten waarover een derde control heeft. Ook voor een andere doelstelling van financiële verantwoording, namelijk het leveren van informatie voor allocatiebeslissingen, is informatie van belang over de middelen waarover een entiteit control heeft.

Het gebruik van control als basis voor de bepaling van de consolidatiekring is wijd verbreid binnen de verslaggeving in de publieke en de private sector. Bij IPSAS en IFRS wordt de consolidatiekring bepaald op grond van control en control gedefinieerd als de macht om het financiële en operationele beleid van een entiteit te bepalen om voordelen uit diens activiteiten te verkrijgen. De uitwerking van het begrip control in IPSAS 6 (paragrafen 28-42), behandeld in paragraaf 5 van dit artikel, wijkt vanwege over-

heidsspecifieke omstandigheden echter af van IFRS. Ook de aparte IPSAS-standaard voor overheden die het kasstelsel toepassen gaat uit van het controlconcept. Wanneer ik elders in dit artikel spreek van IPSAS heeft dat betrekking op de IPSAS-standaarden voor overheden die het batenlastensysteem toepassen. De benadering van Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving op grond van economische eenheid, organisatorische verbondenheid en centrale leiding komt sterk overeen met de controlbenadering. Zie ook Groeneveld-Louwerse en Suurland (2003).

4.2. Verantwoordelijkheid (accountability)

Volgens deze benadering moet de overheid verantwoordelijk worden gehouden voor de volle breedte van de besteding van de aan haar toevertrouwde middelen en de diensten en goederen die ermee worden geleverd. Daarom trekt deze benadering ruimere grenzen dan de controlbenadering, namelijk door entiteiten in de consolidatiekring op te nemen waaraan de overheid middelen ter beschikking heeft gesteld, waarvoor ze uiteindelijk toch verantwoordelijk blijft, ook al heeft ze geen control over die andere entiteiten. Deze verantwoordelijkheid hangt samen met de politieke gevoeligheid van de relatie en het financiële risico dat de overheid erdoor loopt. Een voorbeeld is de drinkwatervoorziening: als een waterleidingbedrijf door financiële moeilijkheden geen water meer zou dreigen te leveren, zullen velen het de verantwoordelijkheid van de overheid vinden te hulp te schieten. De consolidatiekring van vele overheden in de Verenigde Staten wordt bepaald op grond van *accountability*, zie GASB (2007-2008).

4.3 Meerderheid van risico's en voordelen

Bij deze benadering neemt de verslaggevende entiteit in haar jaarrekening die middelen en activiteiten op waarvan zij de meerderheid van de risico's draagt en waarvan zij de meerderheid van de voordelen behaalt.

De benadering volgens de meerderheid van de risico's en voordelen (*risks and rewards*) verschilt van de benadering volgens de overheersende zeggenschap op twee punten. Ten eerste wordt er geen rekening gehouden met de macht om het financiële en operationele beleid van een andere entiteit te bepalen. Ten tweede is het behalen van voordelen ook een vereiste voor overheersende zeggenschap, maar het is daarvoor niet nodig dat de verslaggevende entiteit de meerderheid van de voordelen behaalt.

Het bepalen van de meerderheid van de risico's en voordelen zal vaak subjectief zijn, vooral aangezien bij overheden risico's en voordelen niet altijd financieel zijn: ook politieke en maatschappelijke risico's spelen een rol.

4.4 Betaald uit begroting overheid

Volgens deze benadering wordt qua grenzen van de verslaggevende entiteit aansluiting gezocht bij de begroting. De

begroting is opgesteld en openbaar gemaakt om goedkeuring te krijgen voor de besteding van belastinggelden en de jaarrekening brengt daarvan verslag uit. Gelieerde entiteiten die hun activiteiten financieren uit eigen opbrengsten, bijvoorbeeld tarieven voor geleverde diensten, worden dan niet opgenomen in deze verslaggevende entiteit. Consequentie van deze benadering is dat in de jaarrekening van de verslaggevende entiteit niet alle activiteiten waarover de verslaggevende entiteit overheersende zeggenschap heeft, zijn opgenomen. Daardoor kan deze benadering ertoe leiden dat een aanzienlijk deel van de middelen die door de entiteit worden ingezet om haar doelstellingen te behalen buiten beeld blijft. De juiste informatie kan daardoor ontbreken voor de besluitvorming over de allocatie van middelen over de diverse activiteiten van de entiteit. Ook bemoeilijkt het een effectief toezicht op de entiteit als geheel.

4.5 Gelijksortige activiteiten

Deze benadering houdt in dat in een jaarrekening alleen gelijksortige activiteiten worden opgenomen. Vergelijking met andere entiteiten die zich met dezelfde activiteiten bezighouden, wordt met deze benadering vergemakkelijkt. Daar staat tegenover dat met segmentinformatie deze vergelijking ook mogelijk zou moeten zijn. Een nadeel van deze benadering is dat het verantwoordelijk houden van een entiteit voor de besteding van middelen die aan haar zijn toevertrouwd, niet goed mogelijk is met een jaarrekening waarin bepaalde activiteiten ontbreken.

Deze benadering wordt vaak gebruikt in combinatie met diverse andere benaderingen, zoals overheersende zeggenschap, verantwoordelijkheid of meerderheid van risico's en voordelen. Dan worden bijvoorbeeld alle activiteiten waarover de verslaggevende entiteit overheersende zeggenschap heeft opgenomen, behalve als een van de activiteiten andersoortig is. Deze wordt dan buiten de jaarrekening gehouden. Het Canadese voorschrift (PSASB, 2003) dat overheidsbedrijven vanwege de afwijkende aard van hun activiteiten (namelijk marktgericht) buiten de consolidatie worden gehouden is hiervan een voorbeeld.

5 Consolidatie volgens IPSAS

IPSAS 6 'De geconsolideerde jaarrekening en de enkelvoudige jaarrekening' (IPSAS Board, 2008b) vereist het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening voor de gehele economische eenheid. In IPSAS is net als in IFRS opgenomen dat consolidatie vereist is als de entiteit die de jaarrekening opstelt control (overheersende zeggenschap) heeft over een andere entiteit, dat wil zeggen: de macht heeft om het financiële en operationele beleid van een andere entiteit te bepalen om voordelen uit diens activiteiten te verkrijgen (IPSAS 6.20). Alle entiteiten waarin overheersende zeggenschap wordt uitgeoefend, moeten worden geconsolideerd,

behalve wanneer deze overheersende zeggenschap tijdelijk is. Overheersende zeggenschap is tijdelijk indien er bewijzen zijn dat a) 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 b) het management actief zoekt naar een koper (IPSAS 6.21). IPSAS 6 kent geen vrijstelling van de consolidatieplicht voor kleine groepen. Ook een kleine groep dient volgens IPSAS 6 een geconsolideerde jaarrekening op te stellen.

5.1 Niet-marktactiviteiten

De consolidatieplicht onder IPSAS 6 betekent dat in de jaarrekening zowel de niet-marktactiviteiten als de marktactiviteiten worden opgenomen. Sommige overheden kiezen er vrijwillig voor bovendien afzonderlijke financiële informatie openbaar te maken van hun niet-marktactiviteiten. Het in de IPSAS-jaarrekening opnemen van afzonderlijke financiële informatie over de niet-marktactiviteiten is aan voorwaarden gebonden. Deze voorwaarden zijn vermeld in IPSAS 22 'Informatie over de sector overheid.' De sector overheid bestaat volgens ESR95 uit de centrale overheid (Rijk en non-profitinstellingen onder controle van de overheid met landelijke werksfeer), lokale overheid (mede-overheden, gemeenschappelijke regelingen, non-profitinstellingen onder controle van de overheid met een regionaal werkgebied) en socialeverzekeringsinstellingen.

Financiële informatie over de sector overheid in de jaarrekening vormt een nuttige brug naar de statistische informatie over de sector overheid van het Centraal Bureau voor de Statistiek volgens ESR 95. Om de verschillen in verslaggevingsentiteit tussen de IPSAS-jaarrekening en de nationale rekeningen tot het noodzakelijke te beperken, heeft afstemming plaatsgevonden tussen IPSAS Board en regelgevers voor de grondslagen van de nationale rekeningen, zoals IMF en Eurostat (TFHPSA, 2005).

IPSAS schrijft niet voor of financiële informatie over de sector overheid openbaar wordt gemaakt, maar als een entiteit daarvoor kiest, geeft IPSAS 22 een aantal voorschriften. Het verstrekken van gesegmenteerde informatie is daarentegen altijd verplicht in een IPSAS-jaarrekening (IPSAS 18 Gesegmenteerde informatie).

5.2 Definitie van control: macht en voordelen

IPSAS 6 (paragrafen 28-42) geeft een aantal aanwijzingen voor het bepalen of er sprake is van control voor verslaggevingsdoeleinden. Deze aanwijzingen gaan in op overheids-specifieke omstandigheden en IPSAS wijkt op dit punt dan ook af van IFRS. Of de ene entiteit overheersende zeggenschap heeft over een andere entiteit, vereist een beoordeling van de desbetreffende omstandigheden in het licht van de aanwijzingen die IPSAS hierover geeft. De aard van de relatie tussen de twee entiteiten dient te worden geana-

lyseerd. Deze analyse vindt plaats aan de hand van de twee elementen van de definitie van overheersende zeggenschap: de *macht* om het financiële en operationele beleid van een andere entiteit te bepalen en de *voordelen*, dat wil zeggen: de mogelijkheid van de overheersende entiteit om met deze macht voordelen te behalen uit de activiteiten van de overheerste entiteit.

Deze voordelen kunnen financieel zijn (zoals jaarlijkse uitkeringen of een uitkering bij ontbinding van de overheersende entiteit), maar ook niet-financieel, namelijk wanneer de overheersende entiteit de andere entiteit aanwijzingen kan geven om medewerking te verlenen aan het bereiken van de doelstellingen van de overheersende entiteit.

Het begrip control (overheersende zeggenschap) heeft voor verslaggevingsdoeleinden specifiek betrekking op het financiële en operationele beleid. Een meerderheid van de aandelen of een andere eigendomsverhouding met de andere entiteit is daarvoor geen vereiste.

De macht dient op dit moment uitoefenbaar te zijn op grond van bestaande wetgeving of formele overeenkomst. Als er nog een wetswijziging nodig is, of een heronderhandeling van een overeenkomst, dan is de macht op dit moment nog niet uitoefenbaar. De mogelijkheid die de overheid heeft om via een wetswijziging entiteiten te nationaliseren, betekent daarom niet dat de overheid control heeft over deze entiteiten.

Als de overheid potentiële stemrechten bezit (bijvoorbeeld opties die bij uitoefening stemrecht geven) dienen alle feiten en omstandigheden worden betrokken in de afweging of deze potentiële stemrechten control inhouden.

Het bestaan van de macht is niet afhankelijk van de waarschijnlijkheid of de aannemelijkheid dat die macht ook daadwerkelijk zal worden uitgeoefend.

Evenzo is het voor het bestaan van macht niet vereist dat de entiteit verantwoordelijkheid draagt voor het management van (of betrokken is bij) de dagelijkse activiteiten van de andere entiteit. In veel gevallen zal de entiteit haar macht alleen uitoefenen over de andere entiteit als een afspraak tussen de twee entiteiten wordt geschonden of herroepen.

Bijvoorbeeld, een ministerie bezit de aandelen van een spoorwegmaatschappij (een overheidsonderneming). Deze spoorwegmaatschappij heeft de toestemming om autonoom te opereren en steunt niet op de overheid voor de bekostiging, maar heeft aanzienlijke leningen aangevraagd die zijn gegarandeerd door de overheid. De spoorwegmaatschappij heeft al diverse jaren geen dividend uitgekeerd aan de overheid. De overheid heeft de macht tot het benoemen en ontslaan van de meerderheid van de leden van de raad van bestuur van de spoorwegmaatschappij. De overheid heeft nog nooit de macht uitgeoefend om leden van de raad van bestuur te ontslaan en is daar terughoudend in, omdat dit gevoelig ligt bij de kiezer

vanwege de bemoeienis van de vorige regering bij de spoorwegmaatschappij. In dit geval is de macht op dit moment uitoefenbaar, maar bij de huidige verhoudingen tussen de twee entiteiten is er geen aanleiding voor de overheersende entiteit om haar macht over de andere entiteit uit te oefenen. De mogelijkheid om macht uit te oefenen is voldoende, ook al heeft de overheersende entiteit ervoor gekozen deze macht niet te gebruiken.

Ook al heeft een entiteit zelf een wetgevende of verordenende bevoegdheid, dan kan deze entiteit toch nog onder de overheersende zeggenschap staan van een andere entiteit. Bijvoorbeeld, een bureau voor de statistiek heeft normaliter wettelijke bevoegdheden om onafhankelijk van de overheid te opereren. Dat wil zeggen, het Centraal Bureau voor de Statistiek heeft de macht om informatie te verkrijgen en bevindingen te rapporteren zonder verhaalsmogelijkheid bij de overheid of enige andere instantie. Voor het bestaan van overheersende zeggenschap is het niet noodzakelijk verantwoordelijkheid te dragen voor de dagelijkse activiteiten van de andere entiteit of voor de manier waarop die andere entiteit haar professionele taken vervult.

Omdat het voor control ook vereist is dat voordelen kunnen worden behaald uit de activiteiten van de andere entiteit, kwalificeren diverse relaties niet als control, bijvoorbeeld die van een curator met een failliete entiteit, van een bank met een entiteit waaraan zij een lening verstrekt en van een trustee met de trust.

De overheid legt voorschriften op aan vele entiteiten middels haar wettelijke bevoegdheden. Overheidsinstellingen met regulerende en toezichthoudende bevoegdheden over andere entiteiten hebben daarmee echter geen control over die entiteiten. Van het begrip control worden dan ook uitgesloten de macht van de volksvertegenwoordiging om een toezichtstructuur vast te stellen en voorwaarden te stellen aan het optreden van entiteiten en sancties op te leggen. Ook is geen sprake van control bij economische afhankelijkheid, bijvoorbeeld bij een liefdadige instelling die haar fondsen grotendeels van de overheid ontvangt of een onderneming die voornamelijk voor de overheid werkt. Deze entiteiten hebben zelf de bevoegdheid om te besluiten of zij fondsen accepteert van de overheid en of zij zaken wil doen met de overheid. De overheid heeft in een dergelijk geval weliswaar enige macht als grote klant, maar niet om het financiële en operationele beleid te bepalen.

In sommige gevallen is het duidelijk dat een entiteit control heeft over een andere entiteit en deze moet consolideren, in andere gevallen kan dat onduidelijk zijn. De paragrafen 39 en 40 van IPSAS 6 geven een leidraad voor de bepaling of control voor verslaggevingsdoeleinden bestaat. Bij het beoordelen van de relatie tussen twee entiteiten, wordt control verondersteld te bestaan als ten minste een van de omstandigheden betreffende macht in tabel 1 en een van de omstandigheden betreffende voordelen in tabel 2 zich

voordoen, tenzij er duidelijk bewijs is dat control in handen is van een andere entiteit. Als een of meer van de omstandigheden in de tabellen 1 en 2 niet bestaan, geven de factoren in de tabellen 3 en 4, hetzij individueel hetzij gezamenlijk, wellicht een indicatie van het bestaan van control.

6 Voorbeelden voor de bepaling van de consolidatiekring

In deze paragrafen behandel ik aan de hand van een aantal voorbeelden hoe de verschillende benaderingen voor de bepaling van de consolidatiekring kunnen uitwerken. Bij deze voorbeelden is van een beperkt aantal overwegingen uitgegaan en bij diepgaandere analyse kan de conclusie dan ook anders luiden. Bij de controlbenadering volg ik de invulling die daaraan is gegeven in IPSAS. Paragraaf 6.6 geeft een samenvattend overzicht van de voorbeelden.

6.1 Ministerie van SZW en UWV

UWV, het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen,

is de uitvoerende instantie van wetten als de WW, WAO en Wajong. De Belastingdienst int de premies en draagt deze af aan UWV. UWV bepaalt en verstrekt de uitkeringen. Naast UWV als uitvoerder van de werknemersverzekeringen bestaat ook nog de SVB als uitvoerder van de volksverzekeringen.

UWV is een zelfstandig bestuursorgaan. De minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid benoemt de leden van de Raad van Bestuur en van de Raad van Advies. De Raad van Bestuur legt over de prestaties van UWV verantwoording af aan de minister.

Omdat de meerderheid van het bestuur wordt benoemd door de minister (omstandigheid betreffende macht b in tabel 1) en de overheid UWV aanwijzingen kan geven haar beleidsdoelstelling na te streven (indicator betreffende voordelen c in tabel 4), valt UWV volgens de controlbenadering binnen de consolidatiekring van de overheid. Dit geldt ook voor de accountabilitybenadering. Zekere politieke risico's liggen bij de minister, maar wellicht niet zodanig om van een meerderheid van risico's en voordelen te spreken. De

Tabel 1 Omstandigheden betreffende macht

a	De verslagleggende entiteit heeft, direct of indirect via entiteiten waarover zeggenschap wordt uitgeoefend, de meerderheid van de stemrechten in de andere entiteit.
b	De verslagleggende entiteit heeft de macht, uit hoofde van of uitgeoefend binnen de kaders van bestaande wetgeving, de meerderheid van de leden van het bestuur of daaraan gelijkwaardig bestuursorgaan te benoemen of te ontslaan en de zeggenschap over die andere entiteit berust bij dat bestuur of bestuursorgaan.
c	De verslagleggende entiteit heeft de macht de meerderheid van de stemmen die waarschijnlijk worden uitgebracht tijdens een algemene vergadering van de andere entiteit uit te brengen of daarop invloed uit te oefenen.
d	De verslagleggende entiteit heeft de macht de meerderheid van de stemmen uit te brengen op vergaderingen van het bestuur of daaraan gelijkwaardig bestuursorgaan, en de zeggenschap over die andere entiteit berust bij dat bestuur of bestuursorgaan.

Bron: IPSAS 6, paragraaf 39.

Tabel 2 Omstandigheden betreffende voordelen

a	De verslagleggende entiteit heeft de macht de andere entiteit op te heffen en een substantieel aandeel in de overblijvende economische voordelen te verkrijgen of substantiële schulden te dragen.
b	De verslagleggende entiteit heeft de macht uitkeringen van vermogensbestanddelen aan de andere entiteit te onttrekken en/of zij kan aansprakelijk zijn voor bepaalde verplichtingen van de andere entiteit.

Bron: IPSAS 6, paragraaf 39.

Tabel 3 Indicatoren betreffende macht

a	De verslagleggende entiteit heeft de bevoegdheid een veto uit te spreken over de operationele en investeringsbudgetten van de andere entiteit.
b	De verslagleggende entiteit heeft de bevoegdheid een veto uit te spreken over beslissingen van het bestuursorgaan van de andere entiteit of deze te herroepen of aan te passen.
c	De verslagleggende entiteit heeft de bevoegdheid goedkeuring te verlenen voor het aanstellen, herbenoemen en ontslaan van mensen op sleutelposities bij de andere entiteit.
d	Het mandaat van de andere entiteit wordt vastgesteld en beperkt door wetgeving.
e	De verslagleggende entiteit houdt een 'gouden aandeel' (of een equivalent daarvan) in de andere entiteit, waardoor het gerechtigd is het financiële en operationele beleid van de andere entiteit te sturen.

Bron: IPSAS 6, paragraaf 40.

Tabel 4 Indicatoren betreffende voordelen

a	De verslagleggende entiteit bezit direct of indirect de eigendomstitel van het eigen vermogen van de andere entiteit, met een continu recht hierover te beschikken.
b	De verslagleggende entiteit is gerechtigd tot een substantieel deel van het eigen vermogen ingeval de andere entiteit wordt ontbonden of bij een andere uitdeling dan een ontbinding.
c	De verslagleggende entiteit is in staat de andere entiteit aanwijzingen te geven om medewerking te verlenen aan het bereiken van haar doelen.
d	De verslagleggende entiteit is blootgesteld aan de overblijvende schulden van de andere entiteit.

Bron: IPSAS 6, paragraaf 40.

premies worden zodanig bepaald dat de uitkeringen er naar verwachting mee kunnen worden gedekt. Een tekort in enig jaar wordt gecompenseerd door de premies in een volgend jaar hoger te stellen. De activiteiten van UWV worden dan ook niet betaald uit de begroting van de overheid. De overheid houdt zich ook bij andere wetten bezig met het innen van premies en het verstrekken van uitkeringen en de werkzaamheden van UWV zijn daarvan niet zodanig afwijkend dat bij een benadering op grond van gelijksoortige activiteiten UWV buiten de consolidatiekring zou vallen.

6.2 Ministerie van OCW en de Universiteit van Amsterdam

De Universiteit van Amsterdam (UvA) heeft een Raad van Toezicht waarvan de leden worden benoemd door de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW). De Raad van Toezicht heeft de bevoegdheid tot benoeming en ontslag van het College van Bestuur.

De Raad van Toezicht moet de begroting, het instellingsplan, het jaarverslag en belangrijke strategische beslissingen van de universiteit goedkeuren.

Omdat de meerderheid van het bestuur wordt benoemd door de minister (omstandigheid betreffende macht b in tabel 1) en de overheid de universiteit aanwijzingen kan geven haar beleidsdoelstelling na te streven, namelijk het in academische vrijheid doen van onderzoek en geven van onderwijs (indicator betreffende voordelen c in tabel 4), valt de UvA volgens de *controlbenadering* binnen de consolidatiekring van de overheid. Dit geldt ook voor de *accountabilitybenadering*. Politieke en financiële risico's en voordelen liggen niet in die mate bij de overheid dat we van een *meerderheid van risico's en voordelen* kunnen spreken. De activiteiten van de UvA worden voor een belangrijk deel betaald uit de *begroting van de overheid*, waardoor volgens die benadering de universiteit binnen de consolidatiekring van de overheid valt. De UvA en andere onderwijsinstellingen van het ministerie van OCW verrichten *gelijksoortige activiteiten*.

6.3 Ministerie van OCW en de Universiteit van Tilburg

De Universiteit van Tilburg is een 'bijzondere universiteit' (en daarmee geen rijksuniversiteit), net als de Vrije Universiteit Amsterdam en de Radboud Universiteit Nijmegen. De Nederlandse Bisschoppenconferentie benoemt het Stichtingsbestuur. Het Stichtingsbestuur benoemt, schorst en ontslaat de leden van het College van Bestuur.

De meerderheid van het bestuur wordt niet benoemd door de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en ook de andere omstandigheden betreffende macht (tabel 1) en de indicatoren betreffende macht (tabel 3) doen zich niet voor. Volgens de *controlbenadering* valt deze universiteit daarom niet binnen de consolidatiekring van de overheid. Volgens de *accountabilitybenadering* wellicht wel, omdat de

rijksbijdrage aanzienlijk is, namelijk meer dan de helft van de baten van de universiteit; de overige baten betreffen voornamelijk collegegeld. Het ministerie dient in de *accountabilitybenadering* wellicht verantwoordelijk te worden gehouden, wat bijvoorbeeld aan de orde zou kunnen komen als de rijksbijdrage niet volgens de voorschriften wordt besteed. De politieke en financiële risico's en voordelen liggen niet in die mate bij de overheid dat we van een *meerderheid van risico's en voordelen* kunnen spreken. Ook bij deze universiteit komen aanzienlijke baten uit een rijksbijdrage. Volgens die benadering valt de universiteit binnen de consolidatiekring van de overheid. De activiteiten van deze universiteit zijn gelijksoortig aan andere onderwijsactiviteiten van het ministerie van OCW. De Universiteit van Tilburg en de onderwijsinstellingen van het ministerie van OCW verrichten *gelijksoortige activiteiten*.

6.4 Ministerie van BZK en de gemeenten

Gemeenten zijn voor circa negentig procent van hun inkomsten afhankelijk van de rijksoverheid. Een deel van deze inkomsten komt uit het Gemeentefonds. De gemeente mag deze naar eigen inzicht besteden. Een ander deel van deze inkomsten wordt door het Rijk in de vorm van doeluitkeringen aan de gemeenten ter beschikking gesteld. De gemeente dient deze te besteden aan een vast omschreven doel, bijvoorbeeld openbaar vervoer. Een gemeente mag een aantal lokale belastingen heffen, maar de rijksoverheid stelt daarvoor vaak de maximale tarieven vast. Bij een structureel slechte financiële situatie kan het Rijk een gemeente onder financiële curatele stellen (artikel-12-status). Deze gemeente krijgt dan van de rijksoverheid extra geld in ruil voor een streng financieel toezicht, maar moet bijvoorbeeld voor grotere uitgaven toestemming vragen aan het Rijk.

Volgens de Grondwet is de gemeenteraad het hoogste orgaan in een gemeente. De Kroon benoemt de burgemeester op aanbeveling van de gemeenteraad en de gemeenteraad kan een aanbeveling tot ontslag indienen bij de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. De minister kan de aanbeveling voor benoeming of ontslag alleen om zwaarwegende redenen weigeren.

Bij gemeenten doen de omstandigheden betreffende macht (tabel 1) zich niet voor: zo worden de meerderheid van de gemeenteraad en het college van burgemeester en wethouders niet benoemd door de minister. Aan enkele machtsindicatoren is echter voldaan, bijvoorbeeld omdat het mandaat van gemeenten wordt vastgesteld en beperkt door wetgeving afkomstig van de rijksoverheid (indicator betreffende macht d in tabel 3). Voorbeelden daarvan zijn de Wet financiering decentrale overheden (Wet Fido) en onroerendzaakbelastingen in de Gemeentewet, die van invloed zijn op het financiële beleid van de gemeente. Vanwege het

Tabel 5 Voorbeelden bepaling consolidatiekring

	Overheersende zeggenschap (control)	Verantwoordelijkheid (accountability)	Meerderheid van risico's en voordelen	Betaald uit begroting overheid	Gelijksoortige activiteiten
Ministerie van SZW en UWV	ja	ja	nee	nee	ja
Ministerie van OCW en de Universiteit van Amsterdam	ja	ja	nee	ja	ja
Ministerie van OCW en de Universiteit van Tilburg	nee	wellicht wel	nee	ja	ja
Ministerie van BZK en de gemeenten	wellicht niet	wellicht wel	nee	ja	ja
Gemeente Den Haag en het vervoerbedrijf HTM	ja	ja	ja	nee, bij ministerie	nee

ja betekent: volgens deze benadering opnemen in consolidatie

zogeheten medebewind (de plicht van lagere overheden om medewerking te verlenen aan de uitvoering van regelingen van de hogere overheid) kan het Rijk voordelen behalen uit de activiteiten van gemeenten (indicator betreffende voordelen c in tabel 4). Voorbeelden zijn de taken die het Rijk opdraagt aan gemeenten in de Wet werk en bijstand (Wwb) en de Wet maatschappelijke ondersteuning (Wmo). Wellicht vallen gemeenten volgens de *controlbenadering* toch niet binnen de consolidatiekring van het Rijk, omdat gemeenten veel beleidsvrijheid hebben in de uitvoering van de opgelegde taken. Volgens de *accountabilitybenadering* omvat de consolidatiekring van het Rijk wellicht de gemeenten, omdat het Rijk de besteding van omvangrijke middelen toevertrouwt aan gemeenten. De *meerderheid van de risico's en voordelen* ligt bij de gemeenteraad en het gemeentebestuur en niet bij de rijksoverheid. Het artikel-12-vangnet waarin de rijksoverheid voorziet doet daaraan niet af: betalingen aan gemeenten met een artikel-12-status komen direct ten laste van de andere gemeenten. Volgens de *benadering activiteiten betaald uit de begroting van de overheid* dient een gemeente te worden opgenomen in de consolidatiekring van het Rijk, omdat de rijksbijdrage zo groot is. Bij een gemeente en de rijksoverheid kunnen we spreken van *gelijksoortige activiteiten*.

6.5 Gemeente Den Haag en het vervoerbedrijf HTM

De HTM Personenvervoer NV is een verzelfstandigd gemeentelijk vervoerbedrijf, waarvan nagenoeg alle aandelen (middellijk) in het bezit zijn van de Gemeente Den Haag. De bijdrage van de rijksoverheid bedraagt bijna de helft van de totale inkomsten van de HTM.

Op grond van haar aandelenbezit kan de gemeente de meerderheid van het bestuur benoemen (omstandigheid betreffende a en b in tabel 1) en aldus bewerkstelligen dat haar beleidsdoelstellingen worden gerealiseerd (indicator betreffende voordelen c in tabel 4), waardoor de HTM volgens de *controlbenadering* binnen de consolidatiekring van de gemeente Den Haag valt. Dit geldt ook voor de *accountabilitybenadering*. Het *merendeel van de risico's en voordelen*, zowel politiek als financieel, ligt bij de gemeente,

zodat volgens die benadering de HTM weer binnen de consolidatiekring van de gemeente valt. Saillant is dat op grond van de aanzienlijke rijksbijdrage de HTM volgens de *benadering activiteiten betaald uit de begroting van de overheid* juist binnen de consolidatiekring van het ministerie van Verkeer en Waterstaat zou vallen. Aangezien de activiteiten van de HTM afwijken van die van de gemeente zou volgens de *benadering gelijksoortige activiteiten* de HTM buiten de consolidatie blijven.

6.6 Samenvatting van voorbeelden

Uit de voorbeelden blijkt dat het al dan niet opnemen van een bepaalde gelieerde organisatie in de consolidatiekring afhangt van de gekozen benadering. De eerste kolom (*overheersende zeggenschap, control*) is in overeenstemming met IPSAS. Vele verslaggevingsstandaarden, zoals IFRS, volgen de *controlbenadering*. Andere verslaggevingsstandaarden, zoals Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, volgen een benadering die daarmee sterk overeenkomt.

7 Conclusie en aanbeveling

Uit dit artikel blijkt dat bij de Nederlandse centrale overheid en andere overheden (provincies, gemeenten en waterschappen) de grenzen van de verslaggevende entiteit beperkt worden getrokken, in diverse gevallen beperkter dan in het verleden. De overheid als verslaggevende entiteit in Nederland is een *exclusiever* begrip geworden dan voorheen. Uitsluitend de juridische entiteit wordt in de jaarrekening opgenomen en zelfs die nog niet volledig.

De verslaggevingsentiteiten ministeries en Rijk hebben beperktere grenzen dan voorheen door de opkomst van de baten-lastendiensten en de ZBO's, die niet in de departementale jaarrekening worden opgenomen. De verslaggevingsentiteiten provincies en gemeenten hebben beperktere grenzen dan voorheen door het consolidatieverbod van het BBV en de totstandkoming van deelgemeenten en gemeenschappelijke regelingen. Bij de gemeenten Amsterdam en Rotterdam worden de deelgemeenten, ook al maken deze juridisch een onderdeel uit van de gemeente,

toch niet in de jaarrekening van de gemeente opgenomen. Alleen bij waterschappen wordt een geconsolideerde jaarrekening opgesteld, maar daarin worden alleen de lease-BV's opgenomen, de andere deelnemingen worden buiten de consolidatie gehouden.

De conclusie van dit artikel luidt dat er met betrekking tot de consolidatiekring geen harmonisatie van de verslaggeving door de Nederlandse overheden plaatsvindt met IPSAS. Integendeel, de verslaggeving raakt wat betreft de consolidatiekring juist verder verwijderd van de wereldwijde standaard. Geen convergentie, maar divergentie.

Baten-lastendiensten, ZBO's, gemeenschappelijke regelingen, deelnemingen en deelgemeenten stellen elk een afzonderlijke jaarrekening op, maar het totaalbeeld van de overheidsactiviteiten ontbreekt. In de jaarrekening blijven omvangrijke activiteiten van de verslaggevende overheid

buiten beschouwing en ontbreekt een beeld van de activa en passiva en de baten en lasten als geheel.

Mijn aanbeveling is dan ook de regels voor de bepaling van de consolidatiekring van Nederlandse overheden in overeenstemming te brengen met internationaal algemeen aanvaarde verslaggevingsregels, zoals IPSAS. Nu moet iemand die de financiële positie en performance van de overheid als geheel wil kennen, zelf de puzzelstukjes verzamelen en de puzzel proberen te leggen. ■

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 schreef dit artikel op persoonlijke titel.

Literatuur

- AASB (Australian Accounting Standards Board) (2007), *AASB 127. Consolidated and Separate Financial Statements*. Zie: www.aasb.com.au.
- ASB (Accounting Standards Board (2005), *Consolidated and Separate Financial Statements*, Standard of GRAP (Generally Recognised Accounting Practice) 6, Zuid-Afrika. Zie: www.asb.co.za.
- FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) (1995), *Entity and Display*, SFFAC (Statement of Federal Financial Accounting Concepts) 2, Washington DC, United States of America. Zie: www.fasab.gov.
- Financial Reporting Standards Board of the New Zealand Institute of Chartered Accountants (2007), *NZ IAS 27, New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 27, Consolidated and Separate Financial Statements* (approved by the Accounting Standards Review Board). Zie: www.asrb.co.nz.
- Begeleidingsteam Kaderwet ZBO's (*Commissie-Gerritse*) (2007), *ZBO'S binnen kaders*, 23 augustus. Zie: www.minfin.nl.
- GASB (Government Accounting Standards Board) (2007-2008), *Defining the Financial Reporting Entity*, Section 2100, Comprehensive Implementation Guidance, Norwalk, United States of America. Zie: www.gasb.org.
- Groeneveld-Louwerse, J.G. en C.L. Suurland (2003), *Afhankelijkheid tussen steunstichting en moederstichting en de gevolgen voor de consolidatie*, Tijdschrift SV&V, 2003-6, pp. 228-235.
- IFAC PSC (International Federation of Accountants, Public Sector Committee) (1996), *Study 08 The Government Financial Reporting Entity*, juli. Zie: www.ipsasb.org.
- IFAC PSC (International Federation of Accountants, Public Sector Committee) (2003), *Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition)*, Chapter 5. *Reporting Entity Issues*, December. Zie: www.ipsasb.org.
- IPSAS Board (International Public Sector Accounting Standards Board) (2008a), *Public Sector Conceptual Framework*, Chapter 5 The Reporting Entity, draft February 2008. Zie: www.ipsasb.org.
- IPSAS Board (International Public Sector Accounting Standards Board) (2008b), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Zie: www.ipsasb.org.
- Janssen, R. (2007), 'Iedereen mist het zicht op omvang overheid', *NRC*, 13 februari.
- Lüder, K. en R. Jones (2003), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft, november.
- Ministerie van Verkeer en Waterstaat (1993), *Ministeriële regeling inzake comptabiliteitsvoorschriften waterschappen*, Den Haag. Zie: www.overheid.nl.
- Ministerie van Verkeer en Waterstaat (2007), *Voorontwerp van 1 juni 2007 van een besluit van houdende regels met betrekking tot de waterschappen (Waterschapsbesluit)*, 1 juni, Den Haag. Zie: www.overheid.nl.
- PSAB (Public Sector Accounting Standards Board) (2003), *20 Questions About the Government Reporting Entity*, CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants), Toronto, Canada. Zie: www.psab-ccsp.ca.
- PSAB (Public Sector Accounting Standards Board) (2007), *Public Sector Accounting (PSA) Handbook, Section PS 1300 Government Reporting Entity*, CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants), Toronto, Canada. Zie: www.psab-ccsp.ca.
- Schaik, F.D.J. van (2007), Standaardisering van verslaggeving in de publieke sector. De verslaggevingsregels van gemeenten vergeleken met IPSAS, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 81, no. 10, oktober, pp. 462-468.
- Schaik, F.D.J. van en D. Manschot (2008), Standaardisering van verslaggeving in de publieke sector. IPSAS vergeleken met de Nederlandse wet en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, *Handboek Accountancy*, april, B.1.1245 – pp. 1-44.
- TFHPSA (Task Force on Harmonisation of Public Sector Accounting) (2005), *Government/Public Sector/Private Sector Delineation Issues*, Advisory Expert Group on National Accounts, november. Zie: www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa.
- Walker, R.G. (2007), Reporting entity concept: A case study of the failure of principles-based regulation, *Abacus*, vol. 43, no. 1, pp. 49-75.
- Werkgroep Verzelfstandigde Organisaties op Rijksniveau (werkgroep-Kohnstamm) (2004), *Een herkenbare staat: investeren in de overheid, Interdepartementaal Beleidsonderzoek 2003-2004*, nr. 1, 9 juli. Zie: www.minbzk.nl.