

Een wetsontwerp uit 1916 voor een batenlastenstelsel voor het Rijk

Frans van Schaik

SAMENVATTING In 1916, dit jaar een eeuw geleden, heeft de toenmalige Minister van Financiën, Dr. Anton van Gijn, een voorstel gedaan voor de invoering van een batenlastenstelsel voor het Rijk. In een tijd dat centrale overheden wereldwijd nog uitsluitend op kasbasis begrootten en rapporteerden, stelde Van Gijn voor een batenlastenrekening op te stellen voor zowel begroting als jaarrekening. Kapitaalgoederen zouden niet langer meteen ten laste komen van het jaar van betaling, maar worden afgeschreven over de verwachte levensduur. Pensioenen zouden niet pas ten laste komen van het jaar van uitbetaling van de uitkering maar al in het jaar van opbouw van de pensioenrechten. Zijn wetsontwerp is destijds niet aangenomen, maar veel elementen ervan zijn nu toch gemeengoed geworden in de moderne overheidsbegroting en -verslaggeving. In dit artikel ga ik van een aantal voorstellen in Van Gijn's wetsontwerp na wat hiervan is terug te vinden in de hedendaagse wereldwijde standaarden op het gebied van overheidsverslaggeving, de IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), en ga ik na of deze in de hedendaagse verslaggevingspraktijk worden opgevolgd. Hierbij betrek ik zowel het wetsontwerp en de memorie van toelichting uit 1916 als de reactie van de Tweede Kamer der Staten-Generaal uit 1923.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het onderwerp batenlastenstelsel voor de overheid is ook nu, honderd jaar na Van Gijn's wetsontwerp, nog steeds actueel. De Europese Commissie heeft onlangs voorgesteld dat alle lidstaten het batenlastenstelsel invoeren volgens IPSAS, of een nog te ontwikkelen Europese variant daarvan, EPSAS. Wat zijn de overeenkomsten en verschillen tussen het wetsontwerp van toen, vergeleken met het inmiddels ver doorontwikkelde batenlastenstelsel volgens IPSAS? Hoe is de toepassing in de praktijk?

1 Introductie

Dr. Anton van Gijn (1866-1933) was Minister van Financiën in de jaren 1916-1917. Voordien was hij thesaurier-generaal geweest en was hij in 1892 gepromoveerd te Leiden op het proefschrift "Herziening van de belastbare opbrengst van ongebouwde eigendommen¹". In het ook nu nog bestaande tijdschrift *De Economist* had hij in 1912 en 1914 diverse artikelen gepubliceerd waarin hij voorstelde de staatsbegroting en

-rekening voortaan op het batenlastenstelsel te baseren (Van Gijn, 1912 en 1914). Tijdens zijn kortstondige ministerschap heeft hij zijn ideeën tot in detail uitgewerkt in een wetsontwerp dat hij in 1916 bij de Tweede Kamer heeft ingediend (Tweede Kamer, 1916). Een Commissie van de Tweede Kamer heeft daarop uitgebreid gereageerd in 1923 (Tweede Kamer, 1923). Haar verslag begint als volgt: "Verscheidene leden verklaarden met groote belangstelling van de uiteenzetting in de Memorie van Toelichting tot het onderhavige wetsontwerp betreffende een gewijzigde samenstelling van de Staatsbegroting en de Staatsrekening te hebben kennis genomen. Zij waren daardoor echter niet overtuigd van de wenschelijkheid van het voorgestelde nieuwe stelsel." Van Gijn heeft hierop in 1926, dus bijna tien jaar na zijn aftreden als minister, in een artikel in *De Economist* gereageerd (Van Gijn, 1926). Daarin verduidelijkt hij dat zijn stelsel beoogt "dat men telken jare zoo nauwkeurig mogelijk zoude weten, of per saldo het staatsvermogen door de geheele financiële gestie is veranderd en in welke richting en in welke mate", niet om te *waarborgen* dat het staatsvermogen op peil zou blijven, zoals de Tweede Kamerleden dachten. Van Gijn vindt de reactie van de leden van de Tweede Kamer curieus: zij "wenschen omtrent allerlei belangrijke financiële zaken te beslissen met geen andere kennis van de financiële gevolgen dan te verkrijgen is uit de brokstukken van het geheel, die zich toevallig in uitgaven en ontvangsten in geld in het betrokken jaar zelf, manifesteren." Na zijn ministerschap was Van Gijn enkele jaren lid van de Tweede Kamer namens de Liberale Staatspartij en bijzonder hoogleraar in de openbare financiën te Leiden. Zie Bots (2013) voor een uitgebreidere biografie. Van Gijn's wetsontwerp is ingetrokken in 1926 bij het wetsontwerp voor de Comptabiliteitswet 1927.

Voor Van Gijn is het hoofddoel van zijn gewijzigde opzet van de staatsbegroting en staatsrekening "het rekening houden niet slechts met de toeneming en afnemning van de schatkist en de nationale schuld doch ook met de waardevermeerdering en -vermindering van de overige bezittingen van den Staat". Daarmee pleit hij voor het batenlastenstelsel naast het kasstelsel. Van Gijn streeft er naar dat elk jaar zijn eigen lasten

draagt zodat het vermogen van de Staat niet daalt maar ook niet stijgt: “Bij het ontwerpen der wenschelijke wijziging in het stelsel van ons financiële beheer is de ondergeteekende uitgegaan van het standpunt, dat elk dienstjaar zijn eigen lasten moet dragen d.w.z. moet worden belast met de werkelijke “kosten” (wel te onderscheiden van “uitgaven”) die de zaken, waarvan de onderdanen in eenig jaar de diensten genieten, in dat jaar voor den Staat medebrengen, of met andere woorden, dat de Staat zooveel mogelijk aan het einde van elk jaar een even groot vermogen (saldo van bezittingen en schulden) moet hebben. Er is, zoo overwoog de ondergeteekende, in het algemeen geen reden, noch dat de ingezetenen in eenig jaar lusten hebben, waarvan de toekomst de lasten moet dragen, noch ook dat in eenig jaar de belastingschuldigen lasten dragen, waarvan de toekomst de lusten zal hebben.” (Tweede Kamer, 1916, Memorie van Toelichting). Van Gijn ziet de beperking van intergenerationele overdrachten dus als hoofddoel van zijn stelsel. De Tweede Kamer stelt daar echter intergenerationele solidariteit tegenover: “Tegenover het beginsel, dat elk jaar zijn eigen lasten moet dragen, stelden deze leden dus uitdrukkelijk de historische solidariteit der opvolgende geslachten, waarvan echter bij een wijs beleid slechts uiterst spaarzaam gebruik zal mogen worden gemaakt om lasten naar de toekomst te verschuiven. Zij verwierpen dus ook op principieele gronden een begrotingsinrichting, die tot het stelsel van jaarlijksche zelfgenoegzaamheid zou willen nopen en konden zich slechts vereenigen met een stelsel van buiten de begroting staande verplichte rekeningen, waardoor gewaarborgd zou worden, dat de kapitaalvorming of intering, welke zij op zich zelf volkomen geoorloofd achtten, bewust zal geschieden.” Met andere woorden, de Tweede Kamer wilde de begroting op kasbasis handhaven maar ging akkoord met een jaarrekening volgens het batenlastenstelsel.

Van Gijn noemt nog vijf bijkomstige voordelen van zijn wetsontwerp ten opzichte van de toen geldende Instructie voor de Algemeene Rekenkamer van 1844 (Tweede Kamer, 1844) die op het kasstelsel was gebaseerd. Dat zijn: 1. meer medezeggenschap van het parlement, 2. geen schijn-zuinigheid meer, 3. een beter overzicht van de leningen verstrekt door de Staat aan derden, 4. grotere vrijheid in de keuze van het aflossingsschema op leningen opgenomen door de Staat en 5. een beter inzicht in de kosten van onderdelen van de Staat.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. Eerst schets ik kort de achtergrond van het batenlastenstelsel en de bedoeling die Van Gijn daarmee had (paragraaf 2). Daarna geef ik een overzicht van de kenmerken van het stelsel volgens het wetsontwerp uit 1916, de mening van de Tweede Kamer uit 1923 en de hedendaagse visie daarop (paragraaf 3). In paragraaf 4 ga ik kort in op het re-

kenvoorbeeld dat bij het wetsontwerp was gevoegd. Tot slot trek ik een conclusie (paragraaf 5).

2 Het batenlastenstelsel

In dit artikel zullen we het stelsel dat Van Gijn propageert aanduiden als een batenlastenstelsel. Het is een batenlastenstelsel avant la lettre want die term was in 1916 nog niet in gebruik. Van Gijn geeft zijn stelsel geen naam, hij omschrijft het alleen, bijvoorbeeld als het “systeem van afschrijven” (Tweede Kamer, 1916, Memorie van Toelichting, pagina 14) of “het stelsel om, ten laste van den gewonen dienst of exploitatierekening en ten behoeve van den buitengewonen dienst of kapitaalrekening, af te schrijven op de waarde der bezittingen, welke aan waardevermindering door ouderdom als anderszins onderhevig zijn” (Tweede Kamer, 1916, Memorie van Toelichting, pagina 12). Beide omschrijvingen zijn niettemin incompleet omdat Van Gijn ook beoogt de pensioenkosten ten laste van de batenlastenrekening te brengen, en niet de uitbetaling van pensioenuitkeringen.

De term batenlastenstelsel is toepasselijk voor Van Gijn's stelsel omdat hij beoogt de baten en lasten in beeld te brengen op een batenlastenrekening (“gewone dienst”), niet de bezittingen en schulden op een balans. Van de balans zegt Van Gijn: “Het ligt voor de hand, dat het voornamelijk onmogelijk is — ja vermoedelijk altijd onmogelijk zal blijven — om van de bezittingen en verplichtingen van den Staat jaarlijks een balans op te maken en aldus te constateeren of het vermogen inderdaad op peil gebleven is. Zulks behoeft echter niet terug te houden van becijferingen omtrent de toe- of afneming van het vermogen. Immers, indien men slechts zoo nauwkeurig mogelijk in berekening brengt de wisseling in waarde (positieve of negatieve) van al die bezittingen en verplichtingen, welke aan verandering onderhevig zijn, dan bereikt men voldoende nauwkeurig zijn doel.” (Memorie van Toelichting, pagina 7. Zie ook Van Gijn, 1912-II). Inmiddels weten we dat het opmaken van een staatsbalans wel degelijk mogelijk is: de Nederlandse Staat heeft vanaf 1947 jaarlijks een staatsbalans opgesteld, en stelt sinds 2013 jaarlijks een overheidsbalans op. Een toenemend aantal landen brengt een volledige jaarrekening uit inclusief balans, batenlastenrekening en kasstroomoverzicht. Een klein aantal landen, zoals Australië en Nieuw-Zeeland, hebben daarbij ook een goedkeurende controleverklaring van de accountant (getrouw beeld).

Moderne verslaggevingsstelsels gaan uit van de activapassivabepaling, dat wil zeggen activa en passiva vormen het uitgangspunt. Baten en lasten zijn daarvan een afgeleide omdat zij worden gedefinieerd als een toename respectievelijk afname van netto-activa/eigen vermogen. Zie IPSASB (2014), hoofdstuk 5.

Tegenwoordig bedoelen we met een batenlastenstelsel

een stelsel compleet met balans. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) vereist bovendien een kasstroomoverzicht. IPSAS en veel Engelstalige landen spreken van de “accrual basis of accounting”. De overheid van het Verenigd Koninkrijk duidt het stelsel echter aan als resource accounting. In het Frans spreekt men van de “méthode de la comptabilité d’exercice” en in het Duits van “Doppelte Buchführung in Konten”, afgekort Doppik.

Sommige landen passen heden ten dage een verslaggevingsstelsel toe dat enige gelijkenis vertoont met de door Van Gijn voorgestelde “gewonen dienst of exploitatierekening” en “buitengewonen dienst of kapitaalrekening”. Zij kennen twee begrotingen: een recurrent budget en een capital budget of development budget. Op het recurrent budget worden de lopende uitgaven begroot, op het capital budget de investeringen en de leningen. Tussen hun recurrent budget en capital budget vinden echter geen boekingen plaats voor afschrijvingen en pensioenen, wat juist een typerend kenmerk is van Van Gijn’s stelsel.

3 Kenmerken van het wetsontwerp: stand van zaken een eeuw later

In deze paragraaf behandel ik Van Gijn’s wetsontwerp (Tweede Kamer, 1916) op hoofdpunten en geef ik de reactie van de Tweede Kamer (Tweede Kamer, 1923) daarop. Vervolgens ga ik na wat de huidige wereldwijde standaard, IPSAS, te dien aanzien voorschrijft en beschrijf ik de hedendaagse praktijk in enkele landen.

3.1 Materiële vaste activa

Van Gijn (Tweede Kamer, 1916) gebruikt niet de verzamelaar naam materiële vaste activa maar noemt steeds verschillende klassen activa, zoals gebouwen, werken, inrichtingen, schepen en ongebouwde onroerende eigendommen.

3.1.1 Verwerking

Van Gijn legt de drempel hoog voor het behandelen van een uitgave als een actief: alleen bij een verwachte levensduur van meer dan tien jaar wordt de uitgave niet meteen als last genomen, maar afgeschreven. (Tweede Kamer, 1916, Wetsontwerp, art. 3d). Vroeger kwam een periode van tien jaar in de staatsfinanciën wel vaker voor: de rijksbegroting in de tijd van Koning Willem I gold ook voor een duur van tien jaar (de financiële verslaggeving was toen wel op jaarbasis). IPSAS 17 Materiële vaste activa vereist activering als de verwachte levensduur langer is dan een verslagperiode. Een verslagperiode is bij IPSAS maximaal twaalf maanden. Overigens komen ongebouwde onroerende eigendommen (grond) in Van Gijn’s voorstel slechts in aanmerking voor afschrijving “voorzooverre zij niet worden aangekocht om tot water te worden vergraven”. (Tweede Kamer, 1916, Wetsontwerp, art. 3a).

3.1.2 Waardering

Van Gijn realiseerde zich “dat het moeilijk is om waarde en waardevermindering van de bezittingen van den Staat vast te stellen, omdat vele harer bezittingen geen waarde in het verkeer hebben.” “Het spreekt wel bijna van zelf, dat er niet aan kan worden gedacht tot een waardebeoordeling over te gaan van elke zaak, welke eigendom van den Staat is”. Omdat in Van Gijn’s stelsel geen balans werd opgesteld (alleen een batenlastenrekening) was de waardering van het actief van ondergeschikt belang: het ging om de jaarlast. Voortaan zou voor nieuwe activa bij de aanschaf eenmalig een afschrijvingspercentage worden vastgesteld, dat daarna niet meer zou worden herzien: “Voor zooveel de in de toekomst te stichten werken betreft, zal de in elk jaar ten laste van den gewonen dienst te brengen afschrijving moeten worden vastgesteld bij de begrotingswetten, waarbij de gelden voor de werken zelf worden beschikbaar gesteld.” Ook op de bestaande activa werd dezelfde systematiek toegepast. Van Gijn zag kennelijk geen probleem in het achterhalen van de kostprijs van reeds bestaande zaken: “Het ligt voor de hand om ook voor reeds bestaande zaken den kostprijs tot grondslag der afschrijvingen te nemen en te veronderstellen, dat er reeds van den aanvang af op den kostprijs of aanschaffingswaarde is afgeschreven op denzelfden voet als zulks verder wenschelijk is te achten.” Het wetsontwerp ging dan ook vergezeld van een lijst waarop de afschrijvingslast op bestaande activa werd vermeld voor bijna 50 jaar vooruit. Ampele overwegingen hadden er namelijk toe geleid “dat een termijn van 50 jaar werd aangenomen voor gebouwen en een zelfden termijn voor waterstaatswerken als kanalen, rivierverbeteringen, havens, zeeweringen en wegen”. Bij deze overwegingen had het voorzichtigheidsbeginsel een rol gespeeld: “Vermits interen van het Staatsvermogen zeker te allen tijde een veel grooter kwaad zal zijn dan het vergrooten daarvan, is het ongetwijfeld wenschelijk hij het bepalen van de afschrijvingsquota aan den zekeren kant te blijven.”

Omdat er in Van Gijn’s stelsel geen boekwaarden van activa worden bijgehouden, valt een eventuele bijzondere waardevermindering (impairment) niet te bepalen, en kan de batenlastenrekening een te gunstig beeld geven. Daarin ziet Van Gijn geen bezwaar omdat er andere activa zullen zijn die juist langer dan de verwachte levensduur zullen meegaan: “Uit dezen opzet volgt, dat alle gebouwen en werken, welke ouder dan 50 jaar zijn, geacht worden geen netto-diensten meer te bewijzen en dus geen waarde meer te hebben, waarop af te schrijven is. Natuurlijk stemt zulks met de werkelijkheid niet overeen. Doch er moet rekening mede gehouden worden, dat andere gebouwen en werken reeds voordat de 50 jaar verlopen zijn, opgehouden hebben te bestaan of netto-diensten te bewijzen. De gewone dienst moet ter zake toch tot het 50^{ste} jaar met de af-

schrijving worden belast terwijl er feitelijk van die gebouwen en werken geen nut meer getrokken wordt. Zulks zal, als de termijn van 50 jaar dooreengenomen juist is, moeten worden opgewogen door de diensten van de gebouwen en werken, ter zake waarvan de gewone dienst niet meer behoeft te worden belast.” (Tweede Kamer, 1916, Memorie van Toelichting, pagina 15). Deze boekhoudkundige behandeling houdt geen rekening met een kortere of langere feitelijke levensduur dan verwacht bij verwerving. Slechts in langdurig stabiele situaties leidt dit tot een enigszins redelijke benadering. Door economische of technologische ontwikkelingen kunnen activa echter versneld verouderen en door geweld kunnen activa onbruikbaar worden. Zo diende Van Gijn zijn wetsontwerp in tijdens de Eerste Wereldoorlog. Toen vond in Europa groot-scheepse vernietiging plaats van overheidsbezittingen, in het bijzonder van militaire uitrusting. Een dergelijke schok komt in Van Gijn’s stelsel in het geheel niet tot uitdrukking. Het staatsvermogen gaat in dergelijke jaren sterk achteruit maar de waardevermindering blijkt niet uit de batenlastenrekening. Vandaar dat IPSAS voor de bepaling van de jaarlast wel rekening houdt met ontwikkelingen na verwerving. Elk jaar dient de verwachte resterende levensduur opnieuw te worden geschat en de afschrijvingslast navenant te worden aangepast. Jaarlijks dient nagegaan te worden of er aanwijzingen zijn voor een bijzondere waardevermindering. Als die aanwijzingen er zijn, dan dient een gereduceerde boekwaarde te worden bepaald en de reductie als jaarlast te worden genomen. IPSAS geeft voor impairment uitgebreide voorschriften².

3.2 Staatsschuld

In de tijd van Van Gijn werd bij het aangaan van een lening voor de aanschaf van een vast actief het aflossingsschema zodanig gekozen dat de aflossing gelijke tred hield met de verwachte waardevermindering van het actief. Zo werd bereikt dat onder het kasstelsel, dat geen afschrijvingslast kent, toch een uitgave werd verantwoord van ongeveer gelijke grootte. Dat beperkte vanzelfsprekend de vrijheid om gunstig te lenen en af te lossen. Van Gijn zag hiervoor in het batenlastenstelsel een oplossing, want volgens dit stelsel “zal men bij nieuwe leeningen volkomen vrij zijn om de verplichte amortisatie zoo te regelen als wenschelijk is om voordelig te leenen; alle andere overwegingen zullen daarbij kracht verloren hebben” en “in de toekomst zal men leeningen desnoods zonder verplichte aflossing kunnen aangaan” (Tweede Kamer, 1916, Memorie van Toelichting, pag. 19). Dit voordeel, “nl. vrijheid in zake amortisatie, kwam verscheidenen leden denkbeeldig voor.” De leden van de Tweede Kamer (1923, paragraaf 4) gaan in deze redenering niet mee, want volgens hen “zou het regelen van de amortisatie, op de wijze als voor het slagen van de leening het voordeeligmst is, ook

onder den bestaanden toestand behooren te geschieden door het inzicht algemeen te doen doordringen, dat leenen en amortiseeren voor ‘s Lands financiën op zich zelf slechts de beteekenis hebben van kasoperaties”. Ook heden ten dage wordt de vrije keuze van het aflossingsschema van staatsleningen niet als een voordeel gezien van het batenlastenstelsel boven het kasstelsel. Die vrijheid bestaat bij beide stelsels. Centrale overheden gaan leningen tegenwoordig in het algemeen aan voor de financiering van de algehele overheidsactiviteiten en niet specifiek voor de aanschaf van een bepaald actief.

3.3 Andere civielrechtelijke verplichtingen van de Staat

Van Gijn stelt voor dat voortaan “het doel, waarnaar het financieel beheer streeft, in de plaats van op peil houden van de schatkist alleen, het op peil houden van het geheele Staatsvermogen wordt.” Daarom dienen niet alleen de staatsschuld maar “ook de geldelijke verplichtingen, welke krachtens wetten of overeenkomsten thans en in de toekomst op den Staat rusten, in de rekening te worden betrokken.” (Tweede Kamer, 1916, Memorie van Toelichting, pag. 22). Van Gijn hanteert daarbij wel een materialiteitsbegrip: “Het zal noodig zijn ook hierbij hetgeen slechts van gering belang is voorshands te verwaarloozen.” Aan crediteuren, overlopende posten en andere kortlopende financiële passiva besteedt het wetsontwerp dan ook geen aandacht. IPSAS vereist het verwerken van deze schulden, en de overheden die tegenwoordig het batenlastenstelsel toepassen verwerken ook allemaal deze posten in hun balans. Twee verplichtingen van groot belang worden wel nader beschouwd in het wetsontwerp en de memorie van toelichting, namelijk de pensioenverplichtingen jegens de ambtenaren en de verplichtingen die de Staat destijds was aangegaan inzake de spoorwegen waardoor de Staat gedwongen kon worden schulden op zich te nemen waar slechts beperkte baten tegenover zouden staan. In de volgende paragraaf ga ik nader in op de pensioenverplichtingen.

3.3.1 Pensioenverplichtingen

Van Gijn beoogde de pensioenkosten ten laste van de begroting en de batenlastenrekening te brengen, niet de uitbetaling van pensioenuitkeringen. Volgens Van Gijn behoort “de gewone dienst te worden belast – ter reserveering in een of anderen vorm – met a. de contante waarde van de pensioenverplichtingen, welke in het betrokken jaar ontstaan doordat een aantal ambtenaren een jaar meer diensttijd krijgen en daarmee recht op eenigszins hooger pensioen en b. de rente van het bedrag, dat de Staat aan den aanvang van elk jaar schuldig is in den vorm van toekomstige pensioenverplichtingen (de contante waarde der verplichtingen)”. (Tweede Kamer, 1916, Memorie van Toelichting, pagina 23). De Tweede Kamer (1923) trok daaruit verga-

de conclusies: “De Staat moet dan dadelijk het Pensioenfonds brengen op de totale contante waarde, welke het thans behoort te bevatten en voorts voor alle ambtenaren jaarlijks aan het fonds het bedrag uitkeeren, benodigd om het fonds op peil te houden.” De toepassing van het batenlastenstelsel op de verslaggeving inzake pensioen dient volgens de Tweede Kamer (1923) meteen ook te leiden tot kapitaaldekking van de pensioenen. Dat is een voorbeeld van wat wij tegenwoordig noemen: “What gets measured gets managed”. Omdat het verslaggevingsstelsel de kosten van de pensioenen tot uitdrukking brengt, wordt de financiering van het pensioen anders geregeld. De IPSAS-richtlijnen inzake pensioenen komen op hoofdlijnen overeen met de verslaggeving zoals voorgesteld door Van Gijn: IPSAS 25 Personeelsbeloningen schrijft voor dat de kosten van het verlenen van personeelsbeloningen worden opgenomen in de verslagperiode waarin de voordelen worden verdiend door de werknemer, en niet in de periode waarin ze worden betaald of betaalbaar zijn. De opvatting dat daarom ook kapitaaldekking zou moeten plaatsvinden wordt heden ten dage niet gedeeld. Zo berekenen diverse overheden hun pensioenschuld en -jaarlasten volgens IPSAS 25 Personeelsbeloningen (of de IFRS-equivalent daarvan, IAS 19 Personeelsbeloningen), maar blijven zij het pensioen toch grotendeels financieren met het omslagstelsel. IPSAS verplicht tot het opnemen van pensioenverplichtingen als pensioenschuld op de balans. Gezien het ontbreken van een kapitaaldekkingstelsel bij veel overheden, ook in Europa, heeft dit voorschrift een enorme impact op het getoonde eigen vermogen. Zo staat er op de balans van de overheid van het Verenigd Koninkrijk een pensioenschuld van 1.302 miljard pond. Omdat er geen dekking in de vorm van bezittingen tegenover staat leidt deze pensioenschuld samen met de staatsschuld (1.096 miljard pond) tot een negatief eigen vermogen van de Britse overheid van 1.852 miljard pond per 31 maart 2014. De centrale overheid van Frankrijk vermeldt wel de pensioenschuld in de toelichting van de jaarrekening (1.561 miljard euro ultimo 2014) maar verwerkt deze niet op de balans, en toont de pensioenuitkeringen als jaarlasten, niet de pensioenkosten. De pensioenen van de Nederlandse rijksambtenaren zijn ondergebracht bij het ABP die daarvoor verantwoording aflegt volgens het batenlastenstelsel. De schuld van de Nederlandse Staat inzake ambtenarenpensioenen is daardoor relatief gering. Alleen de militaire pensioenen waren tot het jaar 2000 niet ondergebracht bij het ABP waarvoor er ook nu nog een ongedekte pensioentoezegging uitstaat.

3.4 Gesegmenteerde informatie

Van Gijn benadrukt het “voordeel van het aanbevolen systeem, dat het leiden kan tot een veel nauwkeuriger kennis van hetgeen elke tak van Staatsdienst in werkelijkheid kost, een voordeel, dat niet gemakkelijk te

hoog te waardeeren is.” Deze gesegmenteerde informatie dient om de uitgaven beheersbaar te houden: “slechts door tot in onderdelen na te gaan, waaraan de voortdurende stijging van de uitgaven voor nagevoeg alle takken van dienst te wijten is, zal het mogelijk zijn om de stijging der uitgaven te beperken tot het onvermijdelijke en inderdaad nuttige” en “Niet langer kan genoege worden genomen met het samenvatten van heterogene uitgaven voor zeer uiteenlopende doeleinden.” De Tweede Kamer (1923) gaat in deze redenering niet mee: “Het resultaat van die specialisering moge in een toelichtende begrotingsrekening op haar plaats zijn, zij behoort niet thuis in de begroting zelve, welke door een groot aantal personen, die geen tijd hebben voor gedetailleerde financiële studiën, moet kunnen worden gehanteerd.” In lijn met de visie van de Tweede Kamer, vereist IPSAS 18 Gesegmenteerde Informatie het opnemen van segmentinformatie in de toelichting bij de jaarrekening, overigens niet alleen van de lasten, maar ook van de opbrengsten, de activa en de passiva. Overheden die hun jaarrekeningen opstellen volgens het batenlastenstelsel, zoals het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Canada, Australië en Nieuw-Zeeland, verstrekken gesegmenteerde informatie in hun jaarrekening. Veel overheden volstaan met het rapporteren van een functionele naast de categoriale kostensplitsing. Andere overheden brengen een aparte jaarrekening uit voor verschillende onderdelen van de overheid waardoor ook een gedetailleerd inzicht wordt verschaft per onderdeel, zij het gefragmenteerd.

3.4.1 Rentetoerekening

Van Gijn stelt voor een gedeelte van de rente van de staatsschuld toe te rekenen aan elke tak van de staatsdienst. Volgens de Memorie van Toelichting dient deze toerekening ter “verkrijging van een behoorlijk inzicht wat iedere tak van Staatsdienst kost (splijting der rente).” De rente zou worden berekend over het deel van de aanschafwaarde van de materiële vaste activa dat nog niet is afgeschreven en over de waarde van de grond die voor de desbetreffende tak van de staatsdienst wordt gebruikt. Het rentepercentage zou eens in de vijf jaren worden vastgesteld (Tweede Kamer, 1916, Wetsontwerp, artikel 12). De Tweede Kamer (1923) vond het toerekenen in de begroting van door de Staat verschuldigde rente aan takken van dienst echter te ingewikkeld: “Deze splitsing blijve ook bewaard voor de toelichtende rekening, waarvan de kennisgeving slechts noodig is voor wie den financiëleen toestand meer grondig wil bestudeeren.” (Tweede Kamer, 1923, § 4). Heden ten dage zijn er wereldwijd slechts enkele centrale overheden die rente toerekenen aan overheidsonderdelen. Australië en Nieuw-Zeeland rekenen wel rente toe waardoor staatsonderdelen met een groot kapitaalsbeslag als musea en het ministerie

van defensie hoge rentekosten verantwoordend (Department of Treasury and Finance, Government of Western Australia, 2003). Onze toenmalige Minister van Financiën, Dr. Gerrit Zalm, heeft in 2002 voorgesteld een “capital charge” in te voeren, dit als onderdeel van de invoering van het batenlastenstelsel bij de Rijksoverheid (Eigentijds Begroten, zie Miljoenennota 2002). De bedoeling was om voor de hoogte van het percentage aan te sluiten bij de rente op 10-jaar-staatsobligaties: “Dat heeft tot gevolg dat bij een hogere rentestand de kosten van investeringen hoger liggen dan ten tijde van een lagere rentestand. Dat is een uit het oogpunt van doelmatige en verbeterde allocatie gewenste prikkel.” Minister Zalm heeft het voorstel voor een batenlastenstelsel bij het Rijk uiteindelijk niet omgezet in een wetsontwerp (zie brief van 26 september 2003 aan de Tweede Kamer) en de Nederlandse rijksoverheid heeft de capital charge dan ook niet ingevoerd. Zie Premchand (1995) voor een analyse van de moeilijkheden bij de toepassing van de capital charge bij de overheid. Zoveel jaar nadat Van Gijn de capital charge voorstelde, zegt Premchand in 1995 nog dat het capital charge systeem “may still be considered to be in its infancy”. IPSAS verbiedt het toerekenen van rente bij het presenteren van gesegmenteerde informatie, tenzij de activiteiten van een segment van financiële aard zijn (IPSAS 18 Gesegmenteerde Informatie, paragraaf 27).

3.5 Vergelijkende cijfers

Het opstellen van jaarrekening en begroting met eenzelfde classificatie was voor Van Gijn reeds een vanzelfsprekendheid. Dat was immers door de Tweede Kamer (1844) vastgelegd in art. 38 van de Instructie voor de Algemeene Rekenkamer: “De posten van die Rekening zullen, wat dezelve volgorde en omschrijving betreft, in alle opzichten moeten beantwoorden aan de indeeling der Begroting van ontvangsten en aan de afdeelingen en artikelen der Begroting van uitgaven.” Van Gijn (1926, p. 510) onderkent dat bij de door hem voorgestelde stelselwijziging de cijfers van het jaar voor en het jaar na de stelselwijziging niet vergelijkbaar zijn. Daarvoor heeft hij echter wel een oplossing: “Het spreekt van zelf, dat in het jaar waarin het nieuwe systeem zoude worden ingevoerd, de eindcijfers moeilijk met die van vorige jaren te vergelijken zouden zijn; voor die ééne keer zoude het echter niet bezwarend zijn om de becijferingen bij wijze van overgang volgens het oude en het nieuwe systeem naast elkander te geven.” Van Gijn stelt dus voor om de cijfers van het eerste jaar na stelselwijziging ook te tonen volgens het vorige stelsel. Dit is een andere benadering dan die IPSAS toepast om de cijfers vergelijkbaar te maken. IPSAS schrijft namelijk voor de vergelijkende cijfers van het voorgaande jaar te herrekenen volgens het nieuwe stelsel. Daardoor zijn de onderlinge cijfers dus vergelijkbaar volgens de nieuwe grondslagen, terwijl Van Gijn de cij-

fers vergelijkbaar maakt volgens de zojuist afgeschafte grondslagen.

4 Cijfervoorbeeld

Het wetsontwerp gaat vergezeld van een “Becijfering van financiële toestand volgens de voorgestelde beginselen”. Daarin wordt voorgerekend dat de overheid volgens het batenlastenstelsel voor het jaar 1913 een tekort heeft van 4 miljoen gulden, terwijl de uitgebrachte jaarrekening volgens het kasstelsel juist een overschot liet zien van 4,2 miljoen gulden. Een groot deel van het verschil wordt verklaard uit de pensioenkosten die in 1913 meer dan 6 miljoen gulden hoger waren dan de pensioenuitkeringen. Van Gijn zegt daarbij: “Het is wellicht niet overbodig hier met klem er op te wijzen, dat dit ernstige te kort echter *niet ontstaat* door de toepassing van een rationeeler stelsel van boekhouden, doch *daardoor slechts geconstateerd* wordt. Zijn de grondslagen van de becijfering juist, dan *bestaat* de vermogensintering van 8,2 miljoen, *ook al ziet men dit niet*, wanneer men de zuivere kasboekhouding blijft volgen, welke tot dusverre gebruikelijk was.”

5 Conclusie

Het wetsontwerp “Regeling van de inrichting der staatsbegroting en staatsrekening” stelt voor het batenlastenstelsel in te voeren voor zowel begroting als jaarrekening. Met dit voorstel was Van Gijn zijn tijd ver vooruit. Zelfs heden ten dage is er wereldwijd slechts een beperkt aantal centrale overheden die hun begroting op het batenlastenstelsel baseren. Voorbeelden zijn Australië, Nieuw-Zeeland en het Verenigd Koninkrijk. De talrijke andere overheden die tegenwoordig een jaarrekening (ex-post) op batenlastenbasis opstellen, hebben hun begrotingssystematiek (ex-ante) op kasbasis of gemodificeerde kasbasis gehandhaafd. De meeste overheden die het batenlastenstelsel toepassen nemen in hun jaarrekening behalve een batenlastenrekening en een kasstroomoverzicht een aparte vergelijking op tussen de begroting en werkelijke cijfers. Deze werkelijke cijfers worden dan op een vergelijkbare basis opgesteld met de begroting, dat wil zeggen veelal op een gemodificeerde kasbasis. Dat is precies wat de Tweede Kamer in 1923 in reactie op het wetsontwerp voorstelde: een aparte batenlastenrekening in aanvulling op de bestaande staatsrekening opgesteld op dezelfde basis als de begroting en dat is meestal de gemodificeerde kasbasis: “De opmerking [...] dat het noodzakelijk is om zich veel nauwkeuriger, dan zulks met de tegenwoordige begrotingen en rekeningen mogelijk is, rekenschap te geven van de toeneming of afneming van het Staatsvermogen in zijn geheel, juichten zij ten zeerste toe, doch zij zouden er de voorkeur aan geven, dit doel te bereiken door het voorschrijven van verslagen of rekeningen buiten de begroting om, zonder in het stelsel van inrichting van

de Staatsbegroting verandering te brengen. (par. 1)” en “De begrotingen zelf kunnen dan blijvend volgens de tegenwoordige praktijk worden opgemaakt.” Volgens Van Gijn zullen deze twee systemen naast elkaar “voortdurend veel inspanning kosten”. Echter aldus Van Gijn: “Werd het voorgestelde systeem tot de officieele boekhouding, dan zou bij de inrichting daarvan wellicht eenige maanden aan elk departement een tijdelijke klerk, die goed rekenen kan, noodig zijn, doch daarna zoude één enkele ambtenaar ter Generale Theaurie van het Dep. van Financiën aan de andere Departementen de gegevens omtrent de op de begrooting te brengen afschrijvingen en rentebedragen kunnen verschaffen, alsmede de bedragen, waarmede de gewone dienst ter zake van de pensioenen en andere lasten van dien aard zal zijn te belasten.” (Van Gijn, 1926). De Tweede Kamer (1923) hield destijds vast aan het kasstelsel voor de begroting: “Alles wat niet betrekking heeft op werkelijke uitgaven blijve daarbuiten, of worde, zoo het daar thans reeds in mocht voorkomen, daaruit verwijderd. Verreken- en boekingsposten hebben voor het doel, waarvoor de begrotingen bij de Staten-Generaal worden ingediend, slechts ten gevolge, dat zij het geheel moeilijk te begrijpen maken, niet dat zij eenig onderdeel ophelderen.” (par. 3). Nu, honderd jaar na Van Gijn’s baanbrekende wetsontwerp, houdt Minister van Financiën, Ir. Jeroen Dijsselbloem, nog steeds vast aan het gemodificeerde kasstelsel voor de kerndepartementen, zoals blijkt uit het onlangs ingediende wetsontwerp voor een nieuwe Comptabiliteitswet (Tweede Kamer, 2016). Weliswaar kondigde toenmalig Minister Zalm in de Miljoenennota’s van 2001 en 2002 aan over te willen gaan tot rijksbrede toepassing van het batenlastenstelsel in de financiële administratie van de departementen, maar hij is daar in 2003 weer op teruggekomen. De Comptabiliteitswet 2001 verplicht ministeries (kerndepartementen) hun jaarverslag op te stellen op een gemodi-

ficeerde kasbasis, aangevuld met informatie over aangegane verplichtingen en garanties. Bepaalde onderdelen van de ministeries, de baten-lasten-agent-schappen, stellen hun jaarrekening wel op volgens het batenlastenstelsel. Zie Van Schaik en Haakman (2012) en Van Schaik (2014).

Wereldwijd maakt het batenlastenstelsel de laatste jaren wel furore. De overheden in een toenemend aantal landen stellen hun jaarrekening op volgens het batenlastenstelsel, zoals Australië, Nieuw-Zeeland, Maleisië, Oostenrijk, Zwitserland, het Verenigd Koninkrijk, Canada, de Verenigde Staten van Amerika en Chili. De Wereldbank en het IMF bevorderen de toepassing van het batenlastenstelsel door financiële ondersteuning en technical assistance³.

De Europese Commissie werkt aan plannen om IPSAS, of een Europese variant daarvan (Euro-IPSAS of EPSAS) verplicht te stellen voor de jaarrekeningen van alle overheden van de lidstaten. De Europese Commissie (2013) brengt daartoe discussiepapers uit, organiseert congressen en laat onderzoeken uitvoeren. Bij een enquête van Eurostat, het statistische bureau van de Europese Commissie, is in 2012 gebleken dat voorstellen voor een verantwoording van staatsbezittingen en -schulden in Europa breed worden gedragen behalve door het Nederlandse en Duitse ministerie van financiën. Dat is opmerkelijk omdat de eurogroep, waarvan onze Minister van Financiën Ir. Jeroen Dijsselbloem voorzitter is, gebaat is bij een breed en diep inzicht in de overheidsfinanciën van alle eurolanden. ■

Prof. dr. F.D.J. van Schaik RA is Deloitte’s Global Leader Public Sector Accounting and Auditing en hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Amsterdam en was lid van de IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) van 2006 tot 2011.

Noten

■ Ongebouwde eigendommen zijn niet gebouwde onroerende zaken, bijvoorbeeld een stuk bouwgrond of een perceel bosgrond.

■ Voor de herziening van de verwachte resterende levensduur, zie IPSAS 17 Materiële vaste

activa, par. 7. Voor bijzondere waardevermindering, zie IPSAS 21 Bijzondere waardevermindering van kasgenererende activa, IPSAS 26 Bijzondere waardevermindering van niet-kasgenererende activa.

■ Zie voor een overzicht van de toepassing van IPSAS door nationale overheden en supranationale organisaties het IPSAS-lemma in de Engelstalige Wikipedia online-encyclopedie.

Literatuur

- Bots, A.C.A.M. (2013). Gijn, Anton van (1866-1933). *Biografisch woordenboek van Nederland*. Geraadpleegd op <http://resources.huygens.knaw.nl/socialezekerheid/BWN/lemmata/bwn2/gijn>.
- Department of Treasury and Finance, Government of Western Australia (2003). *Accrual appropriations and capital user charge. A user manual*, Second edition (december). Geraadpleegd op http://www.treasury.wa.gov.au/uploadedFiles/_Treasury/Publications/Accrual_Appropriations.pdf.
- Europese Commissie (2013). *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States*. Report from the Commission to the Council and the European Parliament (maart). Brussel. Geraadpleegd op <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52013DC0114>.
- IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board (2014). *The Conceptual Framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. Geraadpleegd op www.ipsasb.org.
- Premchand, A. (1995). *Effective government accounting*. IMF, International Monetary Fund.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal (1844). *Instructie voor de Algemeene Rekenkamer*. No. XI, 199.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal (1916). *Wetsontwerp en Memorie van Toelichting - Regeling van de inrichting der Staatsbegroting en Staatsrekening (1916)*, Nummer 1916-245.1-2 (Wetsontwerp) en 1916-245.3 (Memorie van Toelichting).
- Tweede Kamer der Staten-Generaal (1923). "Voorlopig verslag 1923-1924 67.1", Bijlagen Tweede Kamer.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal (2016). *Wetsontwerp en Memorie van Toelichting Comptabiliteitswet 2016 (Regels inzake het beheer, de informatievoorziening, de controle en de verantwoording van de financiën van het Rijk, inzake het beheer van publieke liquide middelen buiten het Rijk en inzake het toezicht op het beheer van publieke liquide middelen en publieke financiële middelen buiten het Rijk)*, 29 februari 2016. Geraadpleegd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2016/03/09/kamerbrief-wetsvoorstel-nieuwe-comptabiliteitswet>.
- Van Gijn, A. (1912). *Hervorming onzer Staatsbegroting I*. *De Economist*, 61(2): 77-107; en *Hervorming onzer Staatsbegroting II*, *De Economist*, 61(3): 161-191.
- Van Gijn, A. (1914). *Nog eens Hervorming onzer Staatsbegroting I*, *De Economist*, 63 (eerste halfjaar): 323-341; en *Nog eens Hervorming onzer Staatsbegroting II*. *De Economist*, 63:405-433.
- Van Gijn, A. (1926). *Hervorming van de Staatsbegroting*. *De Economist*, 75(7): 499-518.
- Van Schaik, F.D.J., & Haakman, L.P.A. (2012). *ESR en IPSAS. Harmonisering van financiële verslaggeving door overheden*. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 86(4): 116-122.
- Van Schaik, F.D.J. (2014). *Verslaggeving door het Rijk vergeleken met IPSAS*. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 88(11): 440-449.