

Overheidsvermogen getrouw in beeld.
Schuiven wij de rekening door naar toekomstige generaties?

Rede

uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar Management Accounting
aan de Universiteit van Amsterdam
op donderdag 24 mei 2007

door

Frans van Schaik

*Geachte Rector Magnificus,
Geachte Decaan,
Geachte leden van het College van Bestuur,
Dames en heren,*

Vorige week woensdag is voor velen van u wellicht ongemerkt voorbijgegaan, maar dat was wel een hoogtepunt in de Nederlandse democratie. Het was Verantwoordingsdag, de derde woensdag in mei, de dag dat de regering verantwoording aflegt over wat de overheid heeft gepresteerd en wat het heeft gekost. Op Verantwoordingsdag biedt de minister van financiën de jaarverslagen van de ministeries aan de Tweede Kamer aan. De belangstelling voor Verantwoordingsdag zinkt in het niet bij de belangstelling voor Prinsjesdag, de dag waarop de regering de begroting aan de Tweede Kamer aanbiedt. En dat terwijl Prinsjesdag toch alleen gaat over beloftes, en op Verantwoordingsdag juist blijkt wat er van die beloftes is terechtgekomen. Voor de schone beloftes wordt de gouden koets van stal gehaald, maar aan de daadwerkelijke financiële resultaten, de jaarrekening, wordt geen aandacht besteed.

Maar misschien redeneert u ook wel zo: wat maakt dat nu uit, de jaarrekening van de overheid. Die heeft toch geen aandelen die omhoog of omlaag kunnen gaan en de overheid kan toch niet failliet. Het management heeft geen opties, dus ook geen *incentive* om met de cijfers te sjoemelen. Het zal allemaal wel kloppen. Toch gebeuren er in de wereld van de overheidsverslaggeving interessante dingen. Neem nu de overheid van Griekenland.¹ Griekenland gebruikt de euro en moet zich daarom houden aan strikte voorschriften van de Europese Unie. Het overheidstekort mag niet meer bedragen dan 3% van het bruto binnenlands product. Griekenland zit daar boven. Eerst krijg je dan een waarschuwing uit Brussel, en als het tekort dan blijft bestaan worden ze ongezellig en gaan ze met boetes dreigen. En toen zei Griekenland: ons bruto binnenlands product is bij nader inzien veel hoger, wij gaan de zwarte economie meetellen. Voortaan neemt Griekenland nu schattingen op van de omzet uit: het smokkelen van sigaretten en drank, de prostitutie en het witwassen van geld. Dat is ook economie! Met mijn rede hoop ik uw belangstelling te wekken voor de financiële verslaggeving door overheden, en wellicht dat u dan voortaan met belangstelling uitziert naar de Verantwoordingsdag.

De titel van mijn rede luidt: Overheidsvermogen getrouw in beeld. Schuiven wij de rekening door naar toekomstige generaties? Ik vraag uw aandacht voor het overheidsvermogen, omdat dat naar mijn opvatting een groot tekort vertoont, wat betekent dat wij aan de toekomstige generaties een overheid overdragen met veel meer schulden dan bezittingen. Sommige overheden stellen geen balans op en brengen het overheidsvermogen dan ook niet in beeld. Dat zijn de overheden die het kasstelsel volgen. Ik zal er vanmiddag voor pleiten dat overheden overgaan naar het baten-lastenselsel, wat betekent dat ze wél een balans opstellen en dat het overheidsvermogen wél in beeld komt. Vervolgens zal ik ervoor pleiten dat er een standaardisatie komt van de verslaggeving door overheden, want iedere overheid doet het nu op zijn eigen manier. Vervolgens zal ik u enkele balansen tonen van overheidsinstellingen om u te laten zien hoe groot het negatieve vermogen daarvan wel niet is. Daarmee kan dan de vraag worden beantwoord of wij de rekening doorschuiven naar toekomstige generaties.

Kasstelsel versus baten-lastenselsel

Er bestaan twee fundamenteel verschillende manieren waarop overheden hun jaarrekening opstellen: het kasstelsel en het baten-lastenselsel. Bij het kasstelsel vindt verantwoording plaats van ontvangsten en uitgaven (dus in het jaar van betaling). In het kasstelsel bestaat de jaarrekening uit een overzicht van ontvangsten en uitgaven, een kasstroomoverzicht. In het

baten-lastenstelsel worden baten en lasten toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben. Het baten-lastenstelsel kent daarom niet alleen een kasstroomoverzicht, maar ook een staat van baten en lasten en een balans. Als een overheid bijvoorbeeld een brug bouwt, wordt de uitgave in het kasstelsel volledig ten laste gebracht van het jaar van investering. In het baten-lastenstelsel daarentegen wordt de investering in de brug opgenomen op de balans en worden de afschrijvingen ten laste gebracht van de jaren van het gebruik. Daardoor wordt per jaar duidelijk of de belastingopbrengsten voldoende zijn om de kosten van de overheidsdiensten te dekken.

Bepaalde transacties leiden tot een overschot onder het ene stelsel en een tekort onder het andere stelsel. Neem de vervroegde aflossing van studiefinancieringsschulden die de overheid enkele jaren met grote kortingen stimuleerde. De aflossing van de studieschuld leidt tot een ontvangst onder het kasstelsel en draagt aldus bij aan een overschot in dat jaar. Onder het baten-lastenstelsel moet de verleende korting juist worden verantwoord als een verlies en draagt deze aldus bij aan een tekort in dat jaar. Dat is een voorbeeld van *earnings management* onder het kasstelsel, maar onder het baten-lastenstelsel bestaat dat ook. Neem nu Engeland.² Vooral nog boekte Gordon Brown, de Engelse minister van financiën, het onderhoud van wegen als kosten, meteen in de staat van baten en lasten. Onlangs dreigde hij echter een te groot overheidstekort te moeten tonen, en als je minister-president wilt worden, is dat natuurlijk niet welkom. Daarom heeft hij besloten zo'n 10 miljard pond aan onderhoud bij nader inzien als investeringen te verantwoorden en zo ten laste van toekomstige jaren te laten komen.

Aangezien bij het kasstelsel geen balans wordt opgesteld, blijkt het overheidsvermogen niet uit de jaarrekening; het baten-lastenstelsel geeft wél inzicht in de bezittingen en schulden van de overheid en het verschil daartussen, het overheidsvermogen. Vroeger stelden de meeste centrale overheden hun jaarrekening op volgens het kasstelsel. De laatste jaren bestaat echter wereldwijd een duidelijke trend richting het baten-lastenstelsel.

Welke landen volgen het baten-lastenstelsel?

Inmiddels zijn de centrale overheden in veel westerse landen overgegaan op het baten-lastenstelsel.^{3,4} De vele positieve ervaringen uit deze landen die naar voren komen uit gepubliceerde artikelen en rapporten tonen aan dat het baten-lastenstelsel een superieur verslaggevingsstelsel is.⁵ Voortrekkers hierin zijn de Angelsaksische landen, waar de publieke sector als eerste allerlei financiële-managementtechnieken van het bedrijfsleven is gaan overnemen. Het baten-lastenstelsel, dat ook wordt gebruikt door het bedrijfsleven, is daar een voorbeeld van, evenals privatisering en publiek-private samenwerking. Dit wordt wel het 'new public management' genoemd. Doen deze centrale overheden het al helemaal goed? Nee, voornamelijk hebben ze niet allemaal een goedkeurende accountantsverklaring, maar ze zijn er wel. Canada⁶ en Nieuw-Zeeland⁷ bijvoorbeeld, hebben een goedkeurende accountantsverklaring bij de getrouwheid van de jaarrekening volgens het baten-lastenstelsel.

Welk stelsel past Nederland toe?

In Nederland passen de ministeries het verplichtingen-kasstelsel toe, een variant van het kasstelsel waarbij rekening wordt gehouden met aangegane verplichtingen. Ik zal hierna steeds spreken van het 'kasstelsel'. De meeste overheidsinstellingen passen het baten-lastenstelsel toe, zoals gemeenten, provincies en waterschappen. Het kasstelsel wordt eigenlijk alleen nog toegepast bij een deel van de ministeries: de kerndepartementen. De afgelopen decennia zijn steeds meer taken van de ministeries ondergebracht in baten-lastendiensten, zoals Rijkswaterstaat en de RDW, in zelfstandige bestuursorganen, zoals het UWV en de SVB en bij andere rechtspersonen met een wettelijke taak, zoals onderwijsinstellingen. De baten-lastendiensten, de ZBO's en de RWT's passen alle het baten-lastenstelsel toe. Het baten-

lastenstelsel is dus ook in Nederland de laatste decennia duidelijk terrein aan het winnen. De kerndepartementen vormen een groot en veelzijdig onderdeel van de Nederlandse publieke sector, waarvoor de overgang naar het baten-lastenstelsel een omvangrijk project zou zijn.

Wrijving tussen baten-lastenstelsel en kasstelsel

In Nederland bestaan het kasstelsel en het baten-lastenstelsel dus naast elkaar. Levert dat dan geen verwarring op? Enige tijd geleden heb ik de minister van Vreemdelingenzaken een uurtje bijgepraat over ontwikkelingen binnen de financiële verslaggeving door de overheid, en toen bleek dat zij dat wel vindt. De leiding van het COA (Centraal Orgaan Opvang Asielzoekers) kwam bij haar met de mededeling dat zij het afgelopen jaar een tekort hadden gehad. Toen zij echter de mensen van de directie Financieel-Economische Zaken van haar eigen departement bij haar op bezoek kreeg, lieten deze haar zien dat het COA juist een overschot had gehad. De een redeneerde volgens het baten-lastenstelsel, de ander volgens het kasstelsel. Dit noemen we wel de tweetaligheid binnen de ministeries. Door standaardisatie zou de spraakverwarring die veroorzaakt wordt door deze tweetaligheid kunnen worden voorkomen.

Binnen de rijksoverheid leveren de baten-lastendiensten een jaarrekening op volgens het ene stelsel en de kerndepartementen volgens het andere stelsel. De baten-lastendiensten worden niet geconsolideerd in de jaarrekening van het ministerie, maar behandeld als een derde, ook al zijn ze onderdeel van het ministerie. Daardoor ontstaat geen geïntegreerd totaalbeeld van het gehele ministerie dat onder de verantwoordelijkheid van een minister valt. Het is daarom van belang dat ook de kerndepartementen overgaan op het baten-lastenstelsel, zodat wél consolidatie kan plaatsvinden van het gehele ministerie, en daarmee van het gehele rijk.

Verder sturen gemeenten op baten-lasten. Wanneer een gemeente van een overschot spreekt, wil dat zeggen dat er meer baten zijn dan lasten. Gemeenten tellen echter ook mee in het EMU-saldo, waarvan in Europees verband is afgesproken dat dat niet boven de 3% van het bruto binnenlands product mag uitkomen. Bij het EMU-saldo drukken de investeringen echter op het jaar van uitgave en wordt niet gewerkt met afschrijvingen. Vandaar dat iedereen in 2003 verrast werd door een EMU-tekort bij de gemeenten, terwijl er wel een overschot was volgens het baten-lastenstelsel in de jaarrekening van gemeenten. Minister Zalm moest vervolgens in Europa uitleggen waarom het EMU-tekort van heel Nederland boven de 3% was uitgekomen. Dit zijn slechts enkele voorbeelden van de vele afstemmingen die nodig zijn, doordat in Nederland twee stelsels naast elkaar bestaan.

Voordelen van het baten-lastenstelsel

Waarom zou de Nederlandse overheid dan moeten overgaan op het baten-lastenstelsel? Ik denk dat de voordelen daarvan drieërlei zijn, namelijk: verbetering van 1. de bedrijfsvoering, 2. de verantwoording en 3. de begroting. Deze zal ik nu een voor een behandelen.

Het eerste voordeel van het baten-lastenstelsel is dat de activa en passiva beter in beeld komen, waardoor het management er meer aandacht aan besteedt en er een betere interne controle ontstaat: 'What gets measured gets managed.' Het overgaan van het kasstelsel naar het baten-lastenstelsel vereist de opstelling van een openingsbalans. Daarvoor moeten bezittingen en schulden worden geïnventariseerd; de dan ontdekte ongebruikte bezittingen die te gelde kunnen worden gemaakt, leveren vaak al zoveel op dat de kosten van de overgang daarmee ruimschoots worden goedge maakt. De Australische overheid ontdekte bij de inventarisatie van het onroerend goed dat bij de Australische ambassade in het centrum van Tokyo een tennisbaan hoorde, die meteen voor miljoenen dollars is verkocht. Het baten-lastenstelsel biedt bovendien inzicht in de kosten van het beleid. Het VBTB-project⁸ (Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording) zou dan ook duidelijk geholpen zijn met de invoering van het baten-lastenstelsel, want bij het

afleggen van verantwoording over beleid behoort ook het inzicht geven in de kosten van het beleid.⁹

Het tweede voordeel van het baten-lastenstelsel is dat, als de overheid verantwoording aflegt volgens het baten-lastenstelsel, de kosten van de overheidsprestaties en de financiële positie voor de burger beter inzichtelijk worden. Er zijn mensen die zeggen: ‘Enron versluierde wel haar financiële positie, maar Enron had tenminste nog een balans. Veel overheden hebben dát niet eens!’ Er bestaat maar weinig belangstelling voor het financiële jaarverslag van het rijk, zoals dat vorige week tijdens Verantwoordingsdag is gepresenteerd. Ik denk dat de belangstelling voor de jaarrekening van de overheid groter zou zijn als deze zou worden opgesteld volgens het baten-lastenstelsel, dat algemeen bekend is vanwege de toepassing in het bedrijfsleven. Daardoor is het veel sneller begrijpelijk voor de lezer en veel inzichtelijker. Ook een compactere presentatie van de cijfers zou helpen. Verder is het opvallend dat van slechts 70 van de 458 gemeenten de jaarrekening op internet is te vinden. Ik denk dat het voor de transparantie, en daarmee voor de democratische toetsing, van belang is dat gemeenten veel actiever met deze verantwoordingsinformatie naar buiten zouden treden.

Het derde voordeel van het baten-lastenstelsel betreft de begroting. De meeste organisaties in de publieke sector begroten het kasstroomoverzicht of de staat van baten en lasten. Zo stelt de rijksoverheid een begroting op van het kasstroomoverzicht, terwijl de gemeenten de staat van baten en lasten begroten. Gemeenten begroten geen complete balans. Diverse landen die met hun jaarrekening overgegaan zijn op het baten-lastenstelsel, begroten niet de staat van baten en lasten, maar het kasstroomoverzicht, net als voorheen. Je kunt echter ook een begroting opstellen voor alle drie. Overheidsinstellingen in Australië doen dat. Daar is zelfs veel voor te zeggen aangezien er overheidsbeleid wordt gevoerd met betrekking tot bepaalde balansposten, zoals het overheidsbeleid om te voldoen aan het EMU-voorschrift de staatsschuld te beperken tot 60% van het bruto binnenlands product. Veel politieke partijen hadden de aflossing van de staatsschuld in hun verkiezingsprogramma staan.¹⁰ Het CDA heeft als doelstelling de algehele aflossing van de staatsschuld in één generatie, de PvdA aflossen in 25 jaar, en de VVD uiterlijk aflossen in het jaar 2025. Belangrijker is echter de samenstelling van de gehele balans. Voor het nastreven van een doelstelling gericht op een van de balansposten is het van belang de gehele balans te begroten, omdat balansposten onderling als communicerende vaten kunnen werken. Zo werd ik afgelopen weken om advies gevraagd door de overheid van een land in Oost-Europa. De staatsschuld daarvan was hoger dan de toegelaten 60% van het bruto binnenlands product. Nu wilde dit land militaire tanks aanschaffen, maar daardoor zou de staatsschuld nog verder oplopen. Men dacht toen aan *off-balance*-financiering, met andere woorden aan het leasen van tanks bij een leasemaatschappij. Ik heb uitgelegd dat dat voor de EMU-schuld niet uitmaakt, want daarvoor moet je de contante waarde van de leasetermijnen gewoon meetellen.¹¹

Variëteit in baten-lastenstelsels

De overheidsinstellingen die het baten-lastenstelsel volgen, doen die dat allemaal op eenzelfde manier? Nee, er bestaat een heel scala aan baten-lastenstelsels. Aan de ene kant staan de overheden die sommige transacties volgens het kasstelsel behandelen. Daardoor is de balans incompleet en kunnen we uit de balans niet het overheidsvermogen aflezen. Aan de andere kant staan de overheden die zoveel mogelijk het baten-lastenstelsel volgen, waardoor nagenoeg alle bezittingen en schulden op de balans zijn vermeld en een goede benadering van het overheidsvermogen wordt gegeven.

De Nederlandse gemeenten¹² behoren tot de overheden die sommige transacties volgens het kasstelsel behandelen. De verslaggevingsregels¹³ voor gemeenten schrijven voor dat uitgaven

aan infrastructurele activa (zoals wegen en bruggen) bij voorkeur meteen ten laste worden gebracht van het jaar waarin de investering plaatsvindt. En als gemeenten er al voor kiezen een brug te activeren, dan mag er naar willekeur op worden afgeschreven, bijvoorbeeld resultaatafhankelijk. Ook mogen gemeenten geen schuld opnemen voor vakantiegeld en vakantiedagen, zodat deze in feite worden behandeld volgens het kasstelsel. De baten-lastendiensten (de intern verzelfstandigde onderdelen van de ministeries) kennen deze kasstelseltrekjes niet. De baten-lastendiensten volgen vanaf 2007 de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving,¹⁴ echter met uitzondering van voorzieningen. Deze hoeven zij niet te vormen. Daardoor worden de betreffende kosten in het jaar van uitgave verantwoord, net als in het kasstelsel. Australië en Nieuw-Zeeland bevinden zich in het midden van het scala van baten-lastenstelsels. Hun balans is namelijk nog iets completer dan van de baten-lastendiensten. Een voorbeeld daarvan is het cultureel erfgoed, de kunst in het bezit van de overheid. Onder veel verslaggevingsregels is het niet verplicht deze op de balans op te nemen. In Australië en Nieuw-Zeeland is het activeren van het cultureel erfgoed juist wel verplicht, en zelfs tegen de reële waarde. Typisch voor de overheden die zoveel mogelijk het baten-lastenstelsel volgen, is het voorstel van de regelgever van de Amerikaanse federale overheid,¹⁵ die een discussiepaper heeft uitgebracht waarin wordt gepleit voor het opnemen van een schuld inzake algemene ouderdomsuitkeringen: de *social security*. Ik kom daar straks uitgebreid op terug. Er bestaat dus een heel scala aan baten-lastenstelsels, internationaal, maar ook binnen Nederland.

Welke stelsels voor de financiële verslaggeving door overheidsinstellingen bestaan er dan binnen Nederland? Er bestaan bijvoorbeeld aparte verslaggevingsregels voor provincies en gemeenten, politiekorpsen, waterschappen, onderwijsinstellingen, woningcorporaties, zorginstellingen, baten-lastendiensten en zelfstandige bestuursorganen. En ze zijn alle verschillend! Het naleven van die verschillende verslaggevingsstelsels levert onnodige administratieve lasten op, zowel voor de instellingen die de regels moeten volgen als voor accountants die al die stelsels uit elkaar moeten houden. Sommige instellingen binnen de publieke sector moeten hun jaarrekening opmaken volgens de regels van twee ministeries, zoals openbare scholen die de regels moeten volgen van het ministerie van Onderwijs, maar ook van het ministerie van Binnenlandse Zaken, omdat ze onderdeel zijn van een gemeente. Als een aantal gemeenten een ambulancedienst heeft ondergebracht in een gemeenschappelijke regeling met een nv als dochter, dienen zij niet alleen het verslaggevingsstelsel van de gemeenten toe te passen, maar ook van zorginstellingen en soms zelfs nog het verslaggevingsstelsel voor nv's (de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving). In Nederland houden vele ministeries zich bezig met het opstellen van regels voor de financiële verslaggeving. Bijna alle ministeries stellen wel eigen verslaggevingsvoorschriften op.

Het kost ambtenaren veel tijd om deze diversiteit aan regels op te stellen en actueel te houden. Door de overheidsverslaggeving te standaardiseren, zouden er substantiële bezuiniging kunnen worden behaald, zonder dat dit gepaard zou gaan met kwaliteitsverlies van de overheidsdiensten voor de burgers. Hier ligt een duidelijke mogelijkheid voor de programmasecretaris-generaal voor de vernieuwing van de rijksdienst, de heer Roel Bekker. Er is een aanzienlijke administratieve lastenverlichting te bereiken als voortaan slechts één instantie de verslaggevingsregels zou vaststellen voor de rijksoverheid, de lagere overheden en andere instellingen binnen de publieke sector. Die instantie zou de Raad voor de Jaarverslaggeving kunnen zijn, die nu ook al verslaggevingsregels opstelt voor een deel van de publieke sector. Een groot aantal verschillende verslaggevingsstelsels vervangen door één stelsel betekent minder regels, en is dus een vorm van deregulering. Vandaar dat mijn aanbeveling luidt: leg de verantwoordelijkheid voor het vaststellen van verslaggevingsregels voor de publieke sector in handen van één instantie.

IPSAS, de International Public Sector Accounting Standards

Om te komen tot een verslaggevingsstelsel voor de gehele publieke sector dient een *make-or-buy*-beslissing te worden genomen. Waarom zelf regels blijven ontwikkelen als er kant-en-klare internationaal ontwikkelde verslaggevingsstandaarden voor de publieke sector voorhanden zijn, de International Public Sector Accounting Standards, ofwel de IPSAS?¹⁶ Niet meer zelf verslaggevingsregels ontwikkelen, maar de Nederlandse regels baseren op internationaal algemeen aanvaarde standaarden. Het gaat dan alleen nog om het aanbrengen van nuances voor diverse instellingen in de Nederlandse situatie. Steeds meer overheden ontwikkelen niet langer zelf verslaggevingsprincipes, maar conformeren zich aan internationale regels door de invoering van IPSAS. Dit gebeurt naar analogie van het bedrijfsleven waar de laatste jaren – vanwege de globalisering van de financiële markten – al een standaardisatie is doorgevoerd met de invoering van internationale verslaggevingsregels: de IFRS, de International Financial Reporting Standards. Deze zijn door de Europese Commissie verplicht gesteld voor alle beursgenoteerde ondernemingen in Europa.

De IPSAS-standaarden worden opgesteld door de IPSAS Board, een onderdeel van IFAC, de International Federation of Accountants. De IPSAS Board is een internationale organisatie waarvan de boardleden afkomstig zijn uit achttien landen. Ik ben het Nederlandse lid van de IPSAS Board, op voordracht van het Koninklijk Nivra. Om zoveel mogelijk draagvlak te krijgen is de samenstelling van de IPSAS Board gespreid over de werelddelen. Ook worden de vergaderingen van de IPSAS Board in steeds verschillende landen gehouden, om zoveel mogelijk landen bij de ontwikkeling van de standaarden te betrekken. Ook qua professionele achtergrond is de IPSAS Board breed samengesteld. De grootste categorieën zijn de opstellers van de jaarrekeningen bij overheden en de accountants. Een groeiende categorie is die van de publieke leden. Zij representeren de gebruikers van de jaarrekening, zeg maar de kiezer of de belastingbetaler, diegenen aan wie overheden verantwoording dienen af te leggen met de jaarrekening.

Internationale organisaties propageren IPSAS

Vele internationale organisaties zijn grote voorstanders van IPSAS. De Europese Gemeenschappen hebben over 2005 voor het eerst hun jaarrekening uitgebracht volgens IPSAS. De Europese Commissie sponsort ook de invoering van IPSAS in de nieuw toegetreden lidstaten in Oost-Europa. Ook de OECD en de Navo passen IPSAS toe in hun jaarrekening. De Verenigde Naties hebben besloten IPSAS uiterlijk 2010 te gaan toepassen, niet alleen bij de VN, maar ook bij alle daaraan gelieerde organisaties, zoals de WHO, FAO, ILO en de in Den Haag gevestigde Organisatie voor het verbod op Chemische Wapens en het Internationaal Strafhof. Koffi Annan heeft het voorstel¹⁷ voor de invoering van IPSAS ingediend bij de Algemene Vergadering van de VN, en deze heeft dit voorstel vorig jaar aangenomen.¹⁸ De Wereldbank en het Internationaal Monetair Fonds (IMF) zijn belangrijke sponsors van de IPSAS Board. De Wereldbank stelt bij het verstrekken van kredieten aan landen vaak de voorwaarde dat die landen IPSAS invoeren.

Welke landen passen IPSAS toe?

Zijn er al veel landen die IPSAS volgen, of is IPSAS het hedendaagse Esperanto? De laatste jaren heeft IPSAS furore gemaakt als een verslaggevingsstelsel van hoge kwaliteit, en we zien dan ook dat naast deze intergouvernementele organisaties vele overheden in vlot tempo overgaan op IPSAS of op een stelsel dat sterke overeenkomsten vertoont met IPSAS. Inmiddels zijn er 43 landen die IPSAS hebben ingevoerd of die werken aan de invoering ervan. Een van de kantons in Zwitserland (Solothurn) heeft onlangs zelfs een speciaal referendum belegd over de invoering van IPSAS. Gelukkig heeft een overgrote meerderheid voor gestemd. Verder passen diverse

vooraanstaande landen, zoals de Verenigde Staten, Canada, het Verenigd Koninkrijk, Zwitserland en Australië IPSAS toe met kleine afwijkingen. Maar waarom afwijken als IPSAS zo goed is? Zwitserland, bijvoorbeeld, volgt niet de bekende indeling van het kasstroomoverzicht in operationele, investerings- en financieringsactiviteiten, maar blijft de indeling gebruiken die Zwitserland voorheen onder het kasstelsel ook gebruikte om zo de aansluiting te behouden met de begroting. In Nederland heeft de Tweede Kamer de regering verzocht een pilotproject met het baten-lastenstelsel bij één ministerie uit te voeren en daarbij is gekozen voor IPSAS. Als het experiment bij het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit een succes wordt, zal IPSAS worden ingevoerd bij alle ministeries.

Tijdens de kabinetsformatie heb ik een brief gestuurd aan de kabinetsformateur om te wijzen op de administratieve lastenverlichting en deregulering die bereikt kan worden door standaardisatie van de verslaggeving in de publieke sector met IPSAS. Ik kan u dan ook met vreugde melden dat in de notitie van de secretarissen-generaal bij het regeerakkoord¹⁹ de volgende passage is opgenomen: ‘Daarnaast kan een administratieve lastenverlichting voor de baten-lastendiensten en de gemeenten worden bereikt door standaardisatie van de verslaggeving in de publieke sector (IPSAS naar analogie van IFRS).’ IPSAS wordt dus uitdrukkelijk genoemd. Nu de eerste honderd dagen van de regering Balkenende-IV zijn gepasseerd, kijken we dan ook met belangstelling uit naar de concrete stappen die de regering gaat zetten inzake de standaardisatie van de financiële verslaggeving binnen de publieke sector.

Wat zijn de voordelen van de invoering van IPSAS?

Door standaardisatie wordt efficiënter gewerkt, zijn de jaarrekeningen begrijpelijker, beter onderling vergelijkbaar (*benchmarking*) en is het mogelijk een geconsolideerde jaarrekening van de gehele rijkdienst op te stellen, inclusief de baten-lastendiensten. Er ontstaat meer transparantie van de overheidsfinanciën voor de belastingbetaler. Een heldere verantwoording is een belangrijk element van *good governance*. Er kan een grotere mobiliteit ontstaan van controllers en accountants tussen de publieke en de private sector, waardoor hun carrièremogelijkheden worden bevorderd, en waardoor we een optimale inzetbaarheid kunnen bereiken in een steeds krappere arbeidsmarkt.²⁰ Vandaar dat mijn aanbeveling luidt: Pas IPSAS toe voor de gehele publieke sector.^{21,22}

Zijn er specifieke verslaggevingsregels voor de publieke sector nodig?

Wat is er nu zo bijzonder aan verslaggevingsregels voor de publieke sector? Kan de publieke sector niet gewoon de richtlijnen van het bedrijfsleven toepassen? We kunnen verslaggevingsstandaarden indelen in drie groepen. De eerste groep wordt gevormd door de standaarden die zowel voor de publieke als de private sector van toepassing zijn. Voorbeelden zijn opbrengsten, materiële vaste activa, duurzame waardevermindering van kasstroom-genererende activa, consolidatie, leasing, personeelsbeloningen, financiële instrumenten. De tweede groep bestaat uit de private-sectorspecifieke standaarden. Voorbeelden zijn winst per aandeel, personeelsbeloning in aandelen en goodwill bij *business combinations*. De derde groep bestaat uit de publieke-sectorspecifieke standaarden. Voorbeelden zijn belastingopbrengsten, cultureel erfgoed, duurzame waardevermindering niet-kasstroom-genererende activa en sociale zekerheid. De eerste en tweede groepen vormen samen IFRS. De eerste en der derde groep vormen samen IPSAS. Een groot aantal standaarden onder IFRS en IPSAS (de eerste groep) is dus nagenoeg gelijk.

De IPSAS-standaarden zijn speciaal ontwikkeld voor de publieke sector, maar ze komen zoveel mogelijk overeen met die van het bedrijfsleven. IPSAS is eigenlijk de ‘IFRS voor de publieke sector’. De IPSAS Board bekijkt elke bestaande IFRS-standaard en brengt de nodige

wijzigingen aan om deze geschikt te maken voor de publieke sector. Uitgangspunt is steeds dat een transactie, of deze nu plaatsvindt in de publieke of in de private sector, op dezelfde manier wordt verwerkt. Alleen bij publieke-sectorspecifieke issues wijkt IPSAS af van IFRS. De derde groep standaarden zijn door de IPSAS Board speciaal ontwikkeld voor de publieke sector, zoals belastingopbrengsten. Als er geen standaard zou bestaan voor belastingopbrengsten, zouden overheden daar heel verschillend mee omgaan. De ene overheid zal zeggen: een aanslag inkomstenbelasting aan een bewoner van de Vinkenslag? Dat is geen belastingbata, want die wordt toch niet geïnd en dan moet de overheid die daarna toch maar weer afboeken onder de dubieuze debiteuren. Terwijl een andere overheid juist zal zeggen: Die ga ik wel degelijk als belastingbata verantwoorden. Als de vordering dan vervolgens niet binnenkomt, is het voor de lezer van de jaarrekening tenminste duidelijk hoeveel belastinginkomsten de overheid misloopt door oninbaarheid. Belastingopbrengsten vormen natuurlijk een evident verschil tussen de verslaggeving binnen de publieke en de private sector. Maar er zijn meer verschillen.²³

Ook bij investeringen in militaire vaste activa bestaan er wereldwijd grote verschillen in de financiële verantwoording door overheden.²⁴ IPSAS schrijft voor dat militaire vaste activa worden opgenomen op de balans en worden afgeschreven over de verwachte levensduur. Als er vervolgens een F16 neerstort, leidt dat tot een afboeking vanwege *impairment*. Toch maken veel overheden die het baten-lastenstelsel volgen een uitzondering voor militaire vaste activa. Uitgaven aan kanonnen en fregatten boeken zij meteen af, veelal vanwege het militaire geheim. Deze voorbeelden laten zien dat er behoefte is aan verslaggevingsregels voor een aantal fenomenen die zich voordoen in de publieke sector waarin de regelgeving voor het bedrijfsleven niet voorziet.

Twee voorbeelden: de Victory Boogie Woogie en het Prins Bernhardviaduct

De variëteit van de verslaggeving in de publieke sector laat zich mooi illustreren aan de hand van de *Victory Boogie Woogie* van Mondriaan.²⁵ De aanschaf van dit schilderij à raison van 80 miljoen gulden is ten laste gekomen van de winstreserves (niet de winstafdracht aan de staat) van De Nederlandsche Bank, een 100%-dochter van de staat. Omdat de Nederlandsche Bank niet wordt geconsolideerd in de jaarrekening van de staat komt deze cultuuruitgave in die jaarrekening niet tot uitdrukking. De Nederlandsche Bank heeft vervolgens een schenking gedaan. Het schilderij hangt in het Gemeentemuseum Den Haag. Als het schilderij zou zijn geschonken aan de gemeente Den Haag, zou het niet in de jaarrekening van de gemeente voorkomen. Volgens de verslaggevingsregels van gemeenten wordt een ontvangen schenking in natura niet als bata verantwoord. Bovendien mogen gemeenten bezittingen met cultuurhistorische waarde niet op hun balans opnemen. De Nederlandsche Bank heeft echter een geldbedrag geschonken aan de Stichting Nationaal Fonds Kunstbezit, die daarmee de *Victory Boogie Woogie* heeft gekocht. De jaarrekening van deze stichting wordt niet in de jaarrekening van de overheid opgenomen. Deze stichting heeft het schilderij vervolgens overgedragen aan het rijk, waar het niet voorkomt in de financiële stukken, doordat het rijk geen balans bijhoudt. Voor de Nederlandse belastingbetaler is de *Victory Boogie Woogie* financieel-administratief volledig buiten beeld geraakt. Dit voorbeeld laat zien dat het nog niet vanzelfsprekend is dat een jaarrekening van een overheid een getrouw beeld geeft van het overheidsvermogen.

Om een balans een getrouw beeld te laten geven van het overheidsvermogen dient wel regelmatig te worden nagegaan of de activa nog steeds de waarde hebben waarvoor ze in de boeken staan. Neem bijvoorbeeld het Prins Bernhardviaduct in Den Haag. Dat is een groot viaduct over het spoor dat werd aangelegd in de verwachting dat er aansluitende wegen zouden komen om daarmee de Haagse binnenstad te ontsluiten. Door bezwaarprocedures zijn de aansluitende wegen er echter nooit gekomen, waardoor het Prins Bernhardviaduct nu een veel

kleiner verkeersaanbod krijgt te verwerken dan was gepland. IPSAS schrijft dan voor dat een dergelijk actief wordt afgeboekt tot de waarde van een kleiner viaduct, juist groot genoeg voor het werkelijke verkeersaanbod. Dat is een andere benadering dan is voorgeschreven voor het bedrijfsleven, waar een duurzame waardevermindering wordt gebaseerd op contant gemaakte toekomstige kasstromen. In de publieke sector zou dat betekenen dat vele activa zouden moeten worden afgewaardeerd, omdat ze geen kasstromen genereren.

Schuld opnemen voor oudedagsuitkeringen?

Een uitgavepost met een enorme impact op de jaarrekening van een centrale overheid zijn de socialezekerheidsuitkeringen, in het bijzonder de oudedagsuitkeringen. Hiermee bedoel ik niet de pensioenen die de overheid toekent aan haar ambtenaren, maar de algemene uitkering aan de gehele bevolking boven de 65 jaar: de AOW. De instantie die de verslaggevingsregels opstelt voor de Amerikaanse federale overheid heeft een discussierapport uitgebracht waarin wordt voorgesteld om oudedagsuitkeringen, vanwege de sterke overeenkomsten, op een soortgelijke manier te behandelen als pensioenen, dat wil zeggen een schuld opnemen ter grootte van de contante waarde van toekomstige betalingen. Dat zou betekenen een enorme schuld en een enorm groot negatief vermogen. Ik denk dat er een aantal overtuigende redenen is waarom op de balans van de Nederlandse overheid een schuld inzake de AOW opgenomen zou moeten worden. De AOW heet immers voluit een Wet inzake Algemene Ouderdomsverzekering. Het is een verzekering en de verzekeraar (de overheid) heeft geen reëel alternatief, behalve betalen. De meeste verzekerden zijn verplicht verzekerd, maar de overheid biedt diegenen die buiten Nederland wonen de mogelijkheid zich vrijwillig te verzekeren. Verder worden belastingbetalers fiscaal beperkt in het zelf opbouwen van een pensioen door de inbouw van de AOW-franchise in de pensioengrondslag. De wet spreekt van een récht op ouderdomspensioen en als de verzekerde een recht heeft, dan heeft de verzekeraar – in casu de overheid – een verplichting, die op de balans van het rijk tot uitdrukking dient te komen als schuld.

Negatief vermogen van instellingen in de publieke sector

De balans van diverse instellingen in de publieke sector toont een negatief vermogen, bijvoorbeeld die van de Europese Gemeenschappen,²⁶ dat wil zeggen de Europese Commissie en de fondsen. Toen de eerste jaarrekening van de EG verscheen conform IPSAS (over 2005) bleek tot veler verrassing dat er een groot negatief vermogen was (€ 62 miljard).²⁷ Een belangrijke oorzaak daarvan was de pensioentoezegging van € 33 miljard aan de ambtenaren van de EG zonder kapitaaldekking. Pensioenuitkeringen worden betaald uit de lopende rekening, zoals dat in vele landen van de Europese Unie gebruikelijk is. Verder heeft de EG grote bedragen aan subsidies toegezegd (€ 83 miljard), terwijl daar nog geen toezegging van de lidstaten tegenover staat. Een vordering op de lidstaten kan niet worden opgevoerd, want het is tussen de lidstaten allerminst een uitgemaakte zaak op welke lidstaten dat dan wel een vordering is. De nieuwe lidstaten zijn namelijk lid geworden toen de balans van de EG (onder het inmiddels vervangen verslaggevingsstelsel) nog een positief vermogen liet zien van zo'n € 15 miljard. De Oost-Europeanen hebben uitbundige volksfeesten gehouden bij de toetreding tot de EU. De vraag is of deze volksfeesten ook zo uitbundig zouden zijn geweest, als men toen al op de hoogte was geweest van de IPSAS-jaarrekening. De Oost-Europeanen zijn zonder dit te beseffen deelgenoot geworden in een flink deficit. Ook andere internationale organisaties, zoals de OECD,²⁸ hebben een negatief vermogen. De Verenigde Naties verwacht eveneens een negatief vermogen te zullen tonen bij toepassing van IPSAS. Onvoldoende gedekte pensioentoezeggingen vormen daarin steeds een belangrijke factor.

Hoe ziet de balans van de rijksoverheid er dan uit?²⁹ De rijksoverheid volgt weliswaar het verplichtingen-kasstelsel maar in het financieel jaarverslag van het rijk is wel een extracomptabele staatsbalans opgenomen op basis van statistische gegevens. Dat is een opgave op hoofdlijnen, die weliswaar niet alle, maar toch de meeste bezittingen en schulden, en daarmee het overheidsvermogen in beeld brengt. Deze staatsbalans toont een overheidsvermogen van € 57 miljard negatief. Wat is dan de samenstelling van dat grote negatieve vermogen van de Nederlandse overheid? De bekendste post van de staatsbalans is natuurlijk de staatsschuld met een omvang van circa € 217 miljard. De schuld inzake ambtenarenpensioenen is relatief gering. Dat komt doordat de Nederlandse overheid pensioenpremies afdraagt aan het ABP. Alleen de militaire pensioenen waren tot enkele jaren geleden niet ondergebracht bij het ABP. Dat betekent dat er nog een ongedekte pensioentoezegging van € 7 miljard uitstaat. Wat staat daar tegenover? Onder de materiële vaste activa zijn de wegen en bruggen en vele andere bezittingen van de staat opgenomen, zoals die van de Domeinen en Staatsbosbeheer. Veel van de deelnemingen die de overheid had in staatsbedrijven zijn inmiddels verkocht, en wat resteert is nu ongeveer € 37 miljard waard. Het aandeel van de staat in de gasreserves bedraagt momenteel circa € 52 miljard. Ook de centrale overheden van vele andere landen blijken overigens een negatief vermogen te hebben. Binnen Europees verband is afgesproken dat de EMU-schuld – dat is de staatsschuld – beneden de 60% van het bruto binnenlands product dient te blijven. Een veel completer beeld van de verplichtingen van een overheid ontstaat echter als de EMU-schuld niet alleen de staatsschuld, maar ook de schuld inzake ambtenarenpensioenen zou omvatten. Dan zouden wij als Nederland er in de vergelijking aanzienlijk beter uitkomen, omdat bij andere landen een grote schuld vanwege ambtenarenpensioenen zou meetellen. Bij andere landen is deze post zo groot, doordat veel overheden voor hun ambtenarenpensioenen geen kapitaaldekking hebben. Met het ABP staat Nederland op eenzame hoogte: veel landen, ook binnen de Europese Unie, betalen hun ambtenarenpensioenen gewoon uit de lopende begroting. Het ABP is dan ook een van de grootste pensioenfondsen ter wereld.

Hoe ziet dit negatieve overheidsvermogen er nu uit per hoofd van de bevolking? Het negatieve vermogen van de EG valt per hoofd van de bevolking relatief laag uit. Er zijn immers bijna 500 miljoen Europeanen. Het negatieve overheidsvermogen van de Nederlandse staat komt op ongeveer € 3.500 per inwoner. Het gemiddelde positieve vermogen van de provincies en gemeenten weegt daar niet tegenop.

Groot negatief overheidsvermogen door AOW

Maar dan de schuld vanwege de AOW-uitkeringen. Als we indicatieve bedragen voor deze schuld op de staatsbalans opnemen, dan ontstaat er een negatief vermogen van meer dan € 1.000 miljard. Om na te gaan hoe we oudedagsuitkeringen op de balans zouden kunnen verwerken, maken we een onderscheid in twee groepen. Ten eerste de 65-plussers die reeds AOW-uitkeringen ontvangen. Een ruwe schatting van de contante waarde van deze lopende AOW-uitkeringen komt op € 200 miljard. En ten tweede degenen die tussen de 15 en de 65 zijn en momenteel AOW-premies afdragen. Zij hebben al een deel van hun AOW-rechten opgebouwd. Als we voor deze groep een voorziening op de staatsbalans opnemen, dan worden de bedragen pas echt enorm, namelijk € 750 miljard. Dit bedrag betreft dus alleen opgebouwde rechten; in de berekening worden dus niet betrokken de toekomstige jaren waarin de mensen in de leeftijdscategorie tot 65 jaar nog AOW-rechten opbouwen. Met een degelijke balans, opgesteld tegen reële waarden, bereiken we een doelstelling van overheidsverslaggeving die in mijn opvatting cruciaal is: het in beeld brengen van de solidariteit van toekomstige generaties waarop wij een beroep doen. De schuld inzake AOW-uitkeringen is mede zo groot, doordat er een ingrijpende wijziging in de samenstelling van de Nederlandse bevolking gaande is, de

vergrijzing. De groep van de 65-plussers zal tussen 2006 en 2040 aanzienlijk in omvang toenemen, vandaar ook die grote schuld op de overheidsbalans. De leeftijdsgroep 20-64, zeg maar de ‘werkenden’, zal juist in omvang afnemen, terwijl dat de groep is die volgens het omslagstelsel de AOW-uitkeringen moet gaan opbrengen.

De vraag is natuurlijk: zal die schuld ook daadwerkelijk uitgekeerd worden? Waarschijnlijk wel: de getalsmatige verhoudingen tussen degenen die AOW-uitkeringen genieten en degenen die binnen het omslagstelsel deze bedragen moeten opbrengen, komen door de vergrijzing steeds gunstiger te liggen voor de AOW-trekkers. Dit wordt electoraal dus een steeds belangrijker groep, waardoor het aantasten van AOW-uitkeringen voor politici steeds onaantrekkelijker wordt.

Staat er dan geen bezit tegenover deze toekomstige uitgaven?

De Nederlandse overheid heeft voor diverse toekomstige uitgaven wel een fonds aangelegd. Het bekendste voorbeeld daarvan is het ABP, waarin het kapitaal (ca. € 210 miljard) aanwezig is voor de pensioenen van overheidsambtenaren. Een tweede voorbeeld waarbij de Nederlandse overheid toekomstige generaties een potje meegeeft voor kosten die wij hebben veroorzaakt, zijn de vuilstortplaatsen. Deze vuilstortplaatsen vergen eeuwigdurend onderhoud. Om nu te voorkomen dat toekomstige generaties de kosten daarvan moeten dragen, geven we hun zogenaamde ‘nazorgfondsen’ mee, waarin honderden miljoenen euro’s zijn gestort. Ook in de vennootschap waarin de kerncentrale Borssele is ondergebracht, zijn honderden miljoenen euro’s in liquide middelen aanwezig om te zijner tijd de ontmanteling mee te betalen. Voor de relatief kleine issues als de vuilstortplaatsen en een kerncentrale vormen we dus wel een potje, maar zo niet voor de gigantische AOW-schuld. Er bestaat wel een Spaarfonds AOW, maar dat is in feite slechts een registratie van een op specifieke titel afgeloste schuld en bevat geen werkelijke vermogenstitels. Feit is dat er geen enkel bezit tegenover de AOW-verplichtingen staat: de premies die zijn afgedragen in het verleden zijn besteed aan uitkeringen in het verleden. Dat is het wezen van het omslagstelsel. Een deel van de AOW is overigens inmiddels gefiscaliseerd en wordt betaald uit de algemene belastinginkomsten. Op grond van de indicatieve cijfers die we als uitgangspunt hebben genomen voor de schuld van de AOW-uitkeringen, komen we op een negatief vermogen van gemiddeld meer dan € 60.000 per inwoner. Uit deze grove benadering blijkt dat wij per saldo een enorme schuld overdragen aan onze kinderen.

Samenvattend

Ik ben van mening dat het, om een getrouw beeld te krijgen van het overheidsvermogen, vereist is dat de AOW-schuld op de staatsbalans wordt opgenomen. Dan zal namelijk blijken dat de overheid een negatief overheidsvermogen heeft van meer dan € 1.000 miljard. Ik pleit er dan ook voor dat het rijk een balans op deze grondslagen gaat opstellen. Verder spreek ik de hoop uit dat de volksvertegenwoordigers, en uiteindelijk de kiezers, daarin een aanleiding zien om maatregelen te nemen, bijvoorbeeld een paar jaar langer blijven werken. Het antwoord op de vraag ‘Schuiven wij de rekening door naar onze kinderen?’ is dan ook: ja.

Dankwoord

Mijn dank gaat uit naar het College van Bestuur van de Universiteit van Amsterdam voor het in mij gestelde vertrouwen. Ook dank ik collega Prof. Arie Verberk, die als opleidingsdirecteur Executive Master of Finance and Control een belangrijke rol heeft gespeeld bij mijn benoeming. Verder dank ik allen die betrokken zijn geweest bij mijn benoeming tot hoogleraar Management Accounting. Ik zal alles doen wat in mijn vermogen ligt om het in mij gestelde vertrouwen ten volle waar te maken. De raad van bestuur van Deloitte ben ik erkentelijk voor de ruimte die ik

krijg bij de uitoefening van dit ambt. Mijn contacten met de studenten van de Postdoctorale Controllersopleiding ervaar ik als zeer positief en stimulerend. Ik zie het als een belangrijke en eervolle taak een bijdrage te leveren aan hun wetenschappelijke en praktische vorming.

Lieve Ouders!

Mag ik u vanaf deze plaats van harte bedanken voor de stimulerende kracht die er altijd van u uitgaat. Nooit heb ik tevergeefs een beroep gedaan op uw tijd of uw aandacht.

Lieve Jacquelin!

Het is heerlijk om mijn leven met jou te delen. Dank voor je liefde en enthousiaste steun.

Lieve Christiaan, Frederik en Alexandra, de toekomstige generatie!

Ik zal deze rede goed voor jullie bewaren, want ik denk dat jullie mij voor deze rede eeuwig dankbaar zullen zijn!

Mijnheer de Rector Magnificus,

Dames en Heren!

Het was mij een eer hier in uw aanwezigheid het woord te mogen voeren.

Ik heb gezegd.

Meer informatie kunt u vinden op www.oratie.nl.

¹ Watt, N., 2006, 'Greek economy up 25% - with a little help from prostitutes', *The Guardian*, 30 september

² Public Finance, 2005, 'Roads ride to the aid of Golden Rule', www.publicfinance.co.uk, 25 februari

³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2007, 'Overview of accrual accounting and budgeting practices in individual countries', *7th. Annual OECD Public Sector Accrual Symposium*, 5-6 maart, www.oecd.org

⁴ Voorbeelden zijn Australië, Canada, Finland, Frankrijk, Griekenland, Italië, Nieuw-Zeeland, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten, Zuid-Afrika, Zweden, Zwitserland

⁵ FEE Public Sector Committee, 2007, *Accrual accounting in the public sector*, Fédération des Experts Comptables Européens, januari, www.fee.be

Pina, V. en Torres, L., 2003, 'Reshaping public sector accounting: an international comparative view', *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), pp. 334-350

Brusca, I. en Condor, V., 2002, 'Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context', *Financial Accountability & Management*, 18(2), mei, pp. 129-162

⁶ Public Accounts of Canada 2006, www.pwgsc.gc.ca

⁷ Financial Statements of the Government of New Zealand for the year ended 30 June 2006, www.treasury.govt.nz

-
- ⁸ Ministerie van Financiën, 1999, *Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording*, Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1998–1999, 26 573, KST35444
- ⁹ Algemene Rekenkamer, 2002-2003, *Begroting en verantwoording in balans. Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid*, Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2002–2003, 28 860, KST67342
- ¹⁰ Muiswinkel, L.F. van, 2002, *Schuldgevoelens*, Afscheidsrede Vrije Universiteit, 27 november
- ¹¹ Eurostat, 2006, *Recording of military equipment expenditure, Decision of Eurostat on deficit and debt*, 9 maart, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>
- ¹² Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2003, *Besluit Begroting en Verantwoording voor provincies en gemeenten van 17 januari 2003*, Den Haag. Zie www.commissiebbv.nl
- ¹³ Van Schaik, F.D.J., 2007, ‘Standaardisering van verslaggeving in de publieke sector. De verslaggevingsregels van gemeenten vergeleken met IPSAS’, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*, oktober, pp. 462-468
- ¹⁴ Minister van Financiën, 2007, *Regeling baten-lastendiensten 2007*, Regeling van de Minister van Financiën van 20 februari 2007 over instelling, opzet en werking van baten-lastendiensten, 20 februari, www.minfin.nl
- ¹⁵ Federal Accounting Standards Advisory Board, 2006, *Accounting for Social Insurance, Revised*, Statement of Federal Financial Accounting Standards, Preliminary Views, 23 oktober, www.fasab.gov
- ¹⁶ International Public Sector Accounting Standards Board, 2007, *Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements*, International Federation of Accountants, New York. De gehele tekst van de IPSAS-standaarden en alle overige publicaties van de IPSASB kunnen gratis worden gedownload van de website www.ipsasb.org
- ¹⁷ United Nations Secretary-General, 2006, *Investing in the United Nations: for a stronger Organization worldwide*, 7 maart, A/60/846, www.un.org
- ¹⁸ United Nations General Assembly, 2006, Sixtieth session, 11 juli, A/60/831/Add.1, , www.un.org
- ¹⁹ Ministerie van Algemene Zaken, 2007, *Brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal inzake de notitie van het SG-overleg ‘de Verkokering voorbij’ bij het Coalitieakkoord*, 9 februari 2007, Den Haag. Zie ook: Algemene Rekenkamer (2007), *Beantwoording vragen Tweede Kamer naar aanleiding van het schriftelijk overleg van de Commissie voor de Rijksuitgaven*, 29 949, nr. 55, 27 juni, Den Haag
- ²⁰ Van Schaik, F.D.J., 2007, ‘Flexibeler arbeidsmarkt voor controllers door IPSAS’, *Tijdschrift voor public governance, audit & control (TFC)*, augustus, pp. 45-48
- ²¹ Gras, A., 2006, ‘Neem allemaal IPSAS als uitgangspunt’, interview met F.D.J. van Schaik, *de Accountant*, juni, pp. 48-53
- ²² Van Schaik, F.D.J., 2007, ‘Verslaggeving beter door Ipsas, de IFRS voor de publieke sector’, *Tijdschrift Financieel Management (TFM)*, augustus, pp. 34-35
- ²³ Van Schaik, F.D.J., 2007, ‘Nieuwe standaard begrotingsinformatie in jaarrekening’, *Controllersmagazine*, januari/februari, pp. 30-32

²⁴ Canberra II Group on Non-Financial Assets, 2004, *Recommendations to Treat Military Weapon Systems as Fixed Assets*, 10 maart, www.oecd.org

²⁵ Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 1998–1999, *Toestemming voor schenking door De Nederlandsche Bank*, 26 248, KST31460

²⁶ European Communities, *Final annual accounts of the European Communities, Financial year 2005*, <http://ec.europa.eu>

²⁷ Bakker, B., 2007, ‘EU-vermogen 72 miljard lager’, *de Accountant*, april, pp. 38-41

²⁸ OECD, *Financial statements of the organisation for economic co-operation and Development as at 31 december 2006*, Bc(2007)12/rev1, www.oecd.org

²⁹ Minister van Financiën, *Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) 2006*, www.minfin.nl