

BATEN EN LASTEN GEHERWAARDEERD

Voor- en nadelen van verdere toevoeging van baten-lasteninformatie

Rapportage Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid



Colofon

Titel

Baten en lasten geherwaardeerd

Voor- en nadelen van verdere toevoeging van baten-lasteninformatie

Rapportage Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid

Bijlagen

5

Omslag

Ontwerp: Corps Ontwerpers

Foto: iStock

Inlichtingen

Ministerie van Financiën

070-342 8443

Algemene Rekenkamer

070 342 4344

Den Haag, maart 2017

BATEN EN LASTEN GEHERWAARDEERD

Voor- en nadelen van verdere toevoeging van baten-lasteninformatie

Rapportage Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid

Inhoud

1	Inleiding	7
1.1	Waarom dit onderzoek?	8
1.2	Doelstelling	11
1.3	Aanpak	11
1.4	Verder in het rapport	11
2	Stelsels in beeld	13
2.1	Inleiding	14
2.2	Kasstelsel	14
2.3	Baten-lastenstelsel	14
2.4	Het kasstelsel en baten-lastenstelsel geïllustreerd	16
3	Ontwikkelingen: nationaal	19
3.1	Inleiding	20
3.2	Ontwikkelingen rijksoverheid	20
	3.2.1 <i>Overwegingen invoering baten-lastenstelsel bij het Rijk</i>	20
	3.2.2 <i>Ontwikkeling van het verplichtingen-kasstelsel bij het Rijk</i>	24
	3.2.3 <i>Strategische agenda's rijksoverheid</i>	28
	3.2.4 <i>Programma 'Naar een digitale begroting'</i>	29
3.3	Ontwikkelingen decentrale overheden	30
3.4	Stelsels in beeld	31
4	Ontwikkelingen: internationaal	33
4.1	Inleiding	34
4.2	Internationale ontwikkelingen	34
4.3	Internationale ervaringen	36
4.4	Ontwikkeling European Public Sector Accounting standards	38
5	Varianten gewogen	41
5.1	Inleiding	42
5.2	Afwegingskader	42
	5.2.1 <i>Effect op kwaliteit van besluitvorming en verantwoording</i>	42
	5.2.2 <i>Effect op complexiteit van het stelsel en controlelast</i>	43
	5.2.3 <i>Effect op begrotingsnormering en -beheersing</i>	43
	5.2.4 <i>Aansluiting bij relevante ontwikkelingen</i>	44
	5.2.5 <i>Kosten</i>	44

5.3	Uitwerking van de vijf varianten	45
5.4	Huidige situatie	45
	5.4.1 <i>Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?</i>	45
	5.4.2 <i>Waarom deze variant?</i>	46
	5.4.3 <i>Wat zijn de voor- en nadelen?</i>	47
5.5	Verder verbeteren en harmoniseren	48
	5.5.1 <i>Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?</i>	48
	5.5.2 <i>Waarom deze variant?</i>	49
	5.5.3 <i>Wat zijn de voor- en nadelen?</i>	50
5.6	Lean specifiek	51
	5.6.1 <i>Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?</i>	51
	5.6.2 <i>Waarom deze variant?</i>	52
	5.6.3 <i>Wat zijn de voor- en nadelen?</i>	53
5.7	Lean rijksbreed	54
	5.7.1 <i>Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?</i>	54
	5.7.2 <i>Waarom deze variant?</i>	54
	5.7.3 <i>Wat zijn de voor- en nadelen?</i>	55
5.8	Integraal	56
	5.8.1 <i>Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?</i>	56
	5.8.2 <i>Waarom deze variant?</i>	57
	5.8.3 <i>Wat zijn de voor- en nadelen?</i>	58
6	Conclusies en advies	59
6.1	Inleiding	60
6.2	Conclusies Adviescommissie	61
6.3	Advies	62
6.4	Budgettaire dekking	64
	Bijlagen	65
Bijlage 1	Adviesaanvraag	66
Bijlage 2	Samenstelling Adviescommissie	67
Bijlage 3	Kostenonderzoek PwC	68
Bijlage 4	Beknopte weergave internationale werkbezoeken	123
Bijlage 5	Literatuur	125

1

Inleiding

1 Inleiding

De minister van Financiën en de president van de Algemene Rekenkamer hebben op 6 juli 2016 de gezamenlijke Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid ingesteld. Directe aanleiding daarvoor was het rapport van de Algemene Rekenkamer *Begrotingsreserves: Het opzij zetten van geld als begrotingsinstrument* van 24 maart 2016. De commissie is verzocht advies uit te brengen over “de voor- en nadelen van toevoeging van meer baten-lasteninformatie aan de huidige wijze van begroten en verantwoorden” om het volgende kabinet in staat te stellen dienaangaande een goede afweging te maken.

De zoektocht naar het optimale boekhoudstelsel voor het Rijk kent een lange geschiedenis.¹ In de afgelopen 100 jaar is enkele malen bezien of er aanleiding was het baten-lastenstelsel rijksbreed in te voeren. Tot op heden is daarvan op centraal overheidsniveau geen sprake.

De rijksoverheid gebruikt momenteel voor het begroten en verantwoorden van de uitgaven en ontvangsten een verplichtingen-kasstelsel én waar zinvol een baten-lastenstelsel (BLS). Bij de vakdepartementen wordt gewerkt met een verplichtingen-kasstelsel. Bij alle agentschappen wordt momenteel gewerkt met een BLS-boekhouding. Het Rijk voert daarmee per saldo al voor een substantieel deel een baten-lastenstelsel.

1.1 Waarom dit onderzoek?

Het financieel management bij de ministeries is sinds eind jaren '90 in het algemeen structureel van een goed niveau. Financiële transacties zijn in hoge mate rechtmatig, het financieel beheer en materieelbeheer zijn overwegend op orde en de begrotingen en jaarverslagen zijn doorgaans tijdig en in lijn met de wettelijke vereisten. Ook stellen de financiële administraties Nederland in staat hoogwaardige EMU-cijfers aan de Europese Commissie te rapporteren. In algemene zin heeft de Nederlandse rijksoverheid binnen de huidige kaders een solide verslaggeving.

Er lijkt dus geen dringende noodzaak te zijn om substantiële inhoudelijke wijzigingen in de financiële informatievoorziening te overwegen. Echter, dit ontslaat ons niet van de plicht om continu te onderzoeken hoe het parlement van betere informatie kan worden voorzien. Het verslaggevingsstelsel moet immers die informatie leveren die de kwaliteit van besluitvorming, de begrotingsbeheersing en de publieke verantwoording aan het parlement maximaal ondersteunt. Het is dan ook zaak te blijven verbeteren, bijvoorbeeld door alert te zijn op de opties tot modernisering van de financiële informatievoorziening, maar ook door de risico's van stilstand te onderkennen. Op grond daarvan is het relevant te onderzoeken of toevoeging van meer baten-lasteninformatie zinvol is.

Samenhang

In de loop der jaren is er financiële informatie aan het verplichtingen-kasstelsel toegevoegd, deels extracomptabel. Daarbij is niet altijd oog geweest voor samenhang en eenduidigheid van deze financiële informatie. Zo is in het huidige stelsel een diversiteit ontstaan aan instrumenten om geld over te hevelen naar andere begrotingsjaren: begrotingsreserves, begrotingsfondsen, eindejaarsmarges, kasschuiven en fondsen buiten de rijksbegroting.

¹ TK 2009-2010, Begroting en verantwoording in balans, Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, 31865, nummer 24.

Deze instrumenten verschillen qua beheersverantwoordelijkheid en parlementaire invloed en informatiepositie. Dat leidt tot complexiteit, verminderde transparantie en onvergelykbaarheid.² De transparantie rond begrotingsreserves is bijvoorbeeld niet optimaal. Het parlement krijgt daardoor niet alle informatie die het zou moeten krijgen. Zo komt het voor dat er geen overzicht beschikbaar is van onttrekkingen en toevoegingen aan begrotingsreserves, zijn niet alle afspraken over begrotingsreserves openbaar en worden mutaties in en omvang van reserves niet altijd goed onderbouwd.

Informatievoorziening

Dat het nodig is te blijven streven naar het verbeteren van de informatiepositie van de Tweede Kamer en de daartoe benodigde informatievoorziening vanuit de rijksoverheid blijkt ook uit recente bevindingen van de Algemene Rekenkamer. Deze rapporteerde over 2015 bij een drietal departementen ernstige onvolkomenheden, betrekking hebbend op tekortschietend activabeheer, achterblijvende vervanging/modernisering van complexe IT-systemen (IT-legacy) en onvoldoende voortgang in de uitwerking van de controlfunctie.³ In recente onderzoeken naar het beheer van fysieke infrastructuur constateerde zij voorts dat het onvoldoende zichtbaar is wat de noodzakelijke kosten voor de instandhouding van het hoofdwegennet zijn en dat er een tekort aan actuele, betrouwbare en complete informatie is over het hoofdvaarwegennet.⁴ Dit bemoeilijkt goede besluitvorming rond investeringen en onderhoud. De commissie Elias constateerde in 2015 dat er bij de rijksoverheid geen totaaloverzicht bestaat van de kosten van ICT-projecten en van het beheer en onderhoud van ICT-systemen. Ook stelde zij vast dat deze kosten op vele verschillende manieren werden berekend en bijgehouden.⁵

Het inzicht in de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid behoeft eveneens verbetering. Zo stelt de 15e Studiegroep Begrotingsruimte dat informatie over de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid cruciaal is voor een goede besluitvorming. In de praktijk ontbreekt het nog vaak aan cijfermateriaal, kennis en expertise bij degenen die de evaluatie moeten uitvoeren. Bovendien is het politiek vaak lastig om gevoelige dossiers kritisch te bekijken. De Studiegroep Begrotingsruimte heeft daarom geadviseerd een operatie 'Inzicht in Kwaliteit' te starten.⁶

De ontwikkeling richting één rijksdienst en de toenemende digitale uitwisseling en verwerking van financiële gegevens vragen om uniformering, harmonisatie en standaardisatie van financiële data en begrippen. Het mede hiertoe ingestelde programma 'Naar een digitale begroting' vereist dat eveneens. Bij impulsen die op diverse fronten worden gegeven om de doelmatigheid van beleid en activiteiten te beoordelen is het van belang om de kosten van beleid en activiteiten goed, meer systematisch en intracomptabel inzichtelijk te krijgen.⁷ Ook kan de kwaliteit van de toelichting, analyse en duiding bij de financiële informatie verder worden versterkt.

2 Begrotingsreserves, Het opzij zetten van geld als begrotingsinstrument, Algemene Rekenkamer, 2016.

3 Algemene Rekenkamer, Resultaten verantwoordingsonderzoek 2015.

4 Zie o.m. Algemene Rekenkamer, Instandhouding hoofdvaarwegennet, rapport van 14 oktober 2015; Algemene Rekenkamer, 'Aandachtspunten bij de ontwerpbegroting 2017 (hoofdstuk XII) van het Ministerie van Infrastructuur en Milieu', Brief aan de TK d.d. 16 oktober 2016.

5 TK 2014-2015, Eindrapport Parlementair onderzoek naar ICT-projecten bij de overheid, Kamerstuk 33326 nummer 5.

6 TK 2015-2016, Nota over de toestand van 's Rijks Financiën, brief van de minister van Financiën inzake het advies van de 15e Studiegroep Begrotingsruimte Van saldosturing naar Stabilisatie, 34300, nummer 74.

7 Met intracomptabel wordt in deze rapportage bedoeld: geregistreerd binnen de begrotingsadministratie en opgenomen in de financiële verantwoording. Met extracomptabel wordt bedoeld: geregistreerd buiten de begrotingsadministratie en niet opgenomen in de financiële verantwoording. Zie ook: Regeling departementale begrotingsadministratie 2007.

In haar rapport *Inzicht in publiek geld* uit 2016 stelde de Algemene Rekenkamer dat het ontbreken van voldoende, tijdige en goede beleidsinformatie een hardnekkig probleem is in de publieke verantwoording aan het parlement.⁸ In situaties waar meerdere overheden, instellingen of bedrijven rijksbeleid uitvoeren of ontwikkelen beveelt de Algemene Rekenkamer aan om één taal te spreken voor de onderlinge vergelijkbaarheid van resultaten.

Uniformiteit

De verslaggevingspraktijk in de Nederlandse publieke sector is echter niet gelijksoortig. Zo bestaan er verschillen tussen bestuurslagen (rijksoverheid en medeoverheden) en binnen bestuurslagen (kerndepartementen en agentschappen). Het verslaggevingsstelsel bij de kerndepartementen wijkt af van het stelsel dat in de rest van de Nederlandse publieke sector wordt gevoerd. Daar wordt in de basis het baten-lastenstelsel gevoerd. De verschillen in boekhoudkundige principes, gepresenteerde financiële stromen en standen, en terminologie dragen in eigen land niet bij aan de vergelijkbaarheid. Door meer dezelfde taal te spreken in de verslaglegging is een betere aansluiting met semipublieke organisaties in het beleidsveld van ministeries mogelijk.

Nieuw personeel in de financiële functie binnen de rijksoverheid, de Auditdienst Rijk of de Algemene Rekenkamer is veelal boekhoudkundig geschoold in het baten-lastenstelsel, maar moet zich het bij de ministeries gehanteerde verplichtingen-kasstelsel eigen maken. Uitwisseling tussen medewerkers in de financiële functie kan makkelijker plaatsvinden indien de verslaggevingsstelsels een gangbare en gelijke basis kennen. Dat geldt ook voor financiële medewerkers die binnen de rijksoverheid werkzaam zijn bij de ministeries of agentschappen. IT-systemen die standaard op het baten-lastenstelsel zijn ingericht worden momenteel aangepast naar het verplichtingen-kasstelsel. Dit leidt tot ook tot kosten.

Internationale ontwikkelingen

De noodzaak om continu te blijven verbeteren wordt ook in de landen om ons heen gevoeld. De meerderheid van de Europese landen heeft in de afgelopen jaren een vorm van het baten-lastenstelsel ingevoerd, veelal aan de verantwoordingskant van de begroting. De Nederlandse rijksoverheid heeft zich, evenals Duitsland en Ierland, nog niet aangesloten bij deze trend.

Resumerend

Het verslaggevingsstelsel dat de Nederlandse rijksoverheid voert, is door de jaren heen steeds verder uitgebouwd met elementen als begrotingsfondsen, -reserves, agentschappen, kasschuiven, etc. Daarnaast vinden er bij diverse ministeries goede ontwikkelingen in de financiële informatievoorziening plaats, maar lopen we het risico dat het steeds specifieker wordt. Voor de Tweede Kamer is eenduidige informatie en gelijke oplossingen voor dezelfde problemen het meest transparant. De begrotings- en verantwoordingsinformatie moet dit maximaal ondersteunen. Daarom wordt gestreefd naar een eenduidig verslaggevingsstelsel dat inzicht biedt in de kosten van beleid en bijdraagt aan de kwaliteit van besluitvorming.

Voor een goede besluitvorming en verantwoording is overigens meer nodig dan louter een goed begrotings- en verantwoordingsstelsel. Het te voeren boekhoudkundig systeem is geen doel op zich, maar een middel om de kwaliteit van besluitvorming en de publieke verantwoording te ondersteunen.

⁸ Inzicht in publiek geld, Uitnodiging tot bezinning op de publieke verantwoording, Algemene Rekenkamer, 2016.

1.2 Doelstelling

De Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid heeft als doel te onderzoeken in welke mate toevoeging van meer baten-lasteninformatie zinvol is in de context van:

- transparante publieke verantwoording;
- financieel management;
- begrotingsnormering en -beheersing;
- productie van EMU-cijfers.

Van belang hierbij is de hoge kwaliteit van de Nederlandse cijfers te behouden en waar mogelijk verder te verbeteren, en te streven naar verdere verbetering van de toegankelijkheid en leesbaarheid van de rijksbegroting en het -jaarverslag.

1.3 Aanpak

Voor de keuze van het volgende kabinet om al dan niet meer baten-lasteninformatie toe te voegen is het van belang dat het een afweging kan maken. Een afweging tussen enerzijds de verwachte toegevoegde waarde van de extra informatie voor de kwaliteit van besluitvorming en verantwoording, en anderzijds de geschatte extra kosten en verwachte complicaties.

Om deze afweging te ondersteunen heeft de commissie potentiële voor- en nadelen in kaart gebracht. Daartoe heeft zij de volgende stappen gezet:

- inventariseren van gepercipieerde en ervaren voordelen en complicaties van toevoeging van baten-lasteninformatie vanuit verschillende bronnen: literatuur, interviews, expertgroepen en werkbezoeken;
- benoemen van een aantal denkbare opties voor toevoeging van baten-lasteninformatie in de vorm van een vijftal varianten;
- ramen van de transitiekosten en de structurele kosten voor elk van de varianten – via een extern uitbesteed onderzoek – en benoemen van mogelijkheden voor het verlichten van registratie- en verslaggevingsverplichtingen bij die varianten;
- bepalen van een afwegingskader ter beoordeling van elk van de varianten, mede vanuit de in de opdracht meegegeven perspectieven en randvoorwaarden;
- analyseren en wegen van elk van de varianten op potentiële voor- en nadelen en besparingsopties, gebruikmakend van het afwegingskader.

1.4 Verder in het rapport

In hoofdstuk 2 van dit rapport worden het kasstelsel en het baten-lastenstelsel beknopt geded. In hoofdstukken 3 en 4 worden respectievelijk de relevante nationale en internationale ontwikkelingen beschreven. Hoofdstuk 5 presenteert vijf varianten waarin in meer of mindere mate sprake is van verdere toevoeging van baten-lasteninformatie. Ook worden de voor- en nadelen van die varianten beschouwd. In hoofdstuk 6 presenteert de Adviescommissie haar conclusies en advies.

2

Stelsels in beeld

2 Stelsels in beeld

2.1 Inleiding

De publieke sector in Nederland hanteert verschillende boekhoudstelsels en -regels. Deze kennen allen elementen van het kasstelsel dat *uitgaven en ontvangsten* registreert en verantwoordt en het baten-lastenstelsel dat primair *kosten en opbrengsten* registreert en verantwoordt. In dit hoofdstuk worden het kasstelsel en het baten-lastenstelsel in theorie beknopt beschreven en met elkaar vergeleken. Het is van belang om te beseffen dat deze theoretische en vereenvoudigde tweedeling geen recht doet aan de diversiteit van begrotings- en verslagleggingsinstrumenten in de praktijk. Zo kan enerzijds het kasstelsel worden aangevuld met extra instrumenten die informatie bieden over bijvoorbeeld toekomstige verplichtingen. Anderzijds kunnen in een baten-lastenstelsel specifieke onderdelen op een eenvoudige wijze worden ingevuld of zelfs geheel weggelaten. De verschillen tussen de gevoerde stelsels kunnen daardoor in de praktijk minder groot zijn. In hoofdstuk 3 wordt nader ingegaan op de in Nederland gehanteerde stelsels in het algemeen, en in het bijzonder op het stelsel dat wordt gebruikt binnen de rijksoverheid.

2.2 Kasstelsel

Binnen een kasstelsel is het moment van het feitelijk uitgeven of ontvangen van geld maatgevend voor opname in de begroting en de verantwoording. De primaire grootheden van een kasstelsel zijn uitgaven, ontvangsten en het kassaldo (tekort c.q. overschot).⁹ Het kasstelsel is een relatief eenvoudig systeem. Het laat niet veel ruimte voor interpretatie en is objectief. Anderzijds laat het kasstelsel onderdelen van de financiële realiteit deels of geheel buiten beeld, bijvoorbeeld bezittingen, schulden en kosten. Om de beperkingen van het kasstelsel enigszins te verminderen kan in de verantwoording een saldibalans worden opgenomen, waarop de financiële posten staan die naar het volgende begrotingsjaar worden overgedragen.

2.3 Baten-lastenstelsel

Een baten-lastenstelsel (BLS) registreert en verantwoordt primair kosten en opbrengsten. Deze worden toegerekend aan de periode waarin de prestaties en/of producten worden geleverd. Dit systeem brengt de omvang en de samenstelling van vermogen (financiële positie) en resultaat (exploitatiesaldo) systematisch in beeld. Ook de herkomst en besteding van de financiële middelen worden inzichtelijk gemaakt. Kenmerkende overzichten van een BLS zijn aan de verantwoordingskant de staat van baten en lasten (winst-en-verliesrekening), de balans en de toelichtingen daarbij. Deze overzichten worden veelal aangevuld met een kasstroomoverzicht.

⁹ TK 2002-2003, Begroting en verantwoording in balans, Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, 28860, nummer 2.

Staat van baten en lasten

In een staat van baten en lasten staan de opbrengsten van dienstverlening of levering van goederen in een bepaalde periode, en de kosten om deze diensten of goederen te produceren, zoals de afschrijving van bedrijfsmiddelen als vastgoed.

Balans

Een balans is een momentopname en presenteert de financiële situatie van een organisatie. Een balans bestaat uit de bezittingen van een organisatie (activa) en het vermogen waarmee deze bezittingen zijn gefinancierd (passiva). Het eigen vermogen op een balans geeft het saldo van alle bezittingen en schulden weer en geeft hiermee inzicht in de financiële positie. Een balans zegt ook iets over de mate waarin een organisatie op korte én lange termijn aan haar verplichtingen kan voldoen. Zo geeft de balans inzicht in solvabiliteit¹⁰ en liquiditeit¹¹. De op de balans geactiveerde bezittingen worden jaarlijks afgeschreven. Het stelsel van baten en lasten maakt het gebruik/verbruik zichtbaar en toont de integrale kosten van geleverde prestaties door de jaren heen.

Tegenover de kracht van een meer complete weergave en inzicht staat dat een baten-lastenstelsel gepaard gaat met vraagstukken van waardering en toerekening. Daartoe zijn regels nodig om lijn aan te brengen in de verslaggevingspraktijk. Zo bestaan voor het waarderen van bezit keuzemogelijkheden, bijvoorbeeld waardering op basis van actuele waarde of historische kostprijs. Waardering op basis van actuele waarde geeft meer inzicht in de financiële positie van de rijksoverheid, maar kent hogere lasten vanwege bijvoorbeeld taxatie en controle. Waardering op basis van historische kostprijs kent daarentegen lagere lasten, maar verschaft ook minder nuttige informatie.

Kasstroomoverzicht

Met een kasstroomoverzicht wordt aanvullend inzicht gegeven in de ontwikkelingen van diverse geldstromen. Ook in een baten-lastenstelsel zijn de geldstromen van wezenlijk belang. Doorgaans worden operationele kasstromen, investerings-, en financieringskasstromen onderscheiden (zie box 1).

Box 1 - Kasstromen binnen het BLS

- *Operationele kasstroom*: geeft aan hoeveel geld er door de bedrijfsprocessen van een organisatie wordt gegenereerd. Dit geeft onder andere aan of de organisatie voldoende geld heeft om te kunnen blijven bestaan of te kunnen groeien vanuit de eigen middelen.
- *Investeringskasstroom*: geeft inzicht in de investeringen in langlopende activa die geactiveerd worden op de balans. Bijvoorbeeld machines, panden, software, etc.
- *Financieringskasstroom*: geeft inzicht in de wijze waarop aan de kapitaalsbehoefte van een onderneming is voldaan. Het aantrekken van een lening wordt weergegeven als een positieve financieringsstroom. Het aflossen van een lening wordt als een negatieve financieringsstroom gezien.

¹⁰ Solvabiliteit: de verhouding tussen het vreemd vermogen en het eigen vermogen.

¹¹ Liquiditeit: de mate waarin een organisatie op korte termijn aan haar verplichtingen kan voldoen.

Geld dat in een bepaald begrotingsjaar niet is uitgegeven hoeft binnen een baten-lastenstelsel niet standaard te worden teruggestort. Dat is een essentieel verschil met een zuiver kasstelsel. Niet-bestede bedragen op de begroting mogen in een baten-lastenstelsel in beginsel 'doorschuiven' naar de begroting van het daaropvolgende jaar. Dit kan bijvoorbeeld via een reserve of een voorziening.

Een reserve bestaat uit middelen die met of zonder specifiek doel worden aangehouden en die op de balans voorkomen onder het (eigen) vermogen. Met voorzieningen worden middelen aangehouden die nodig zijn voor de afwikkeling van bestaande verplichtingen waarvan de omvang of het moment van afwikkeling onzeker is.

Vanuit het perspectief van begrotingsnormering en -beheersing is het ook in een baten-lastenstelsel de praktijk om grenzen te stellen aan de omvang en/of aanwending van gecumuleerde reserves en voorzieningen, om te voorkomen dat deze in één keer besteed worden.

2.4 Het kasstelsel en baten-lastenstelsel geïllustreerd

De verschillen tussen beide stelsels kunnen worden geduid met een vereenvoudigd voorbeeld van de vervanging van een brug.¹² De nieuwe brug gaat 80 jaar mee.

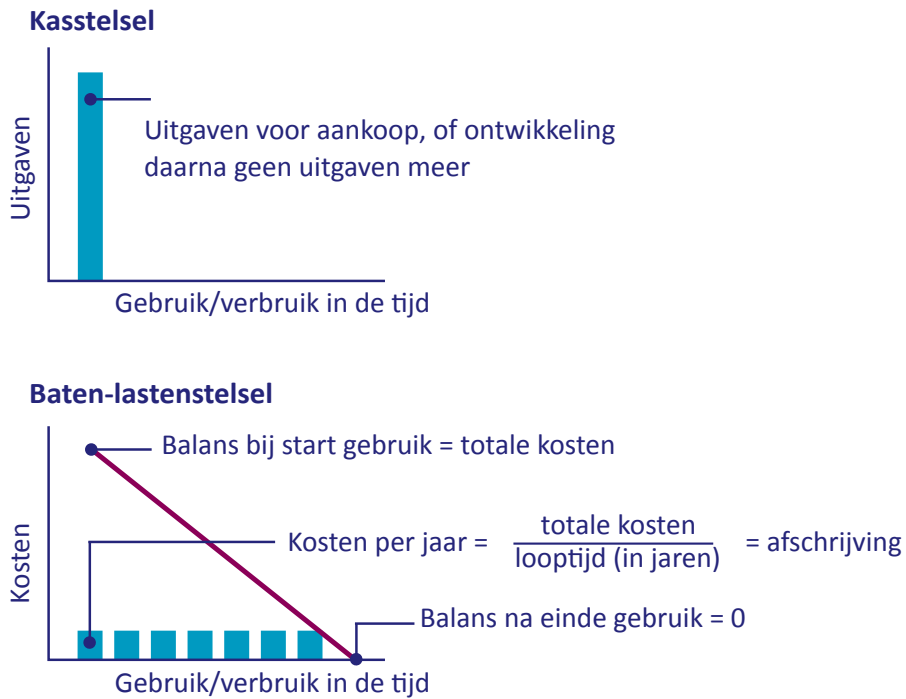
Volgens het kasstelsel wordt de aankoop van een brug in de administratie geregistreerd op het moment dat de aannemer wordt betaald. Wanneer die brug in één keer wordt betaald, staat het totale bedrag dat jaar in de financiële verantwoording als uitgave. In de 80 jaren daarna komt de aankoop niet meer in de begroting of verantwoording voor.

Ook in een BLS wordt de brug in één keer betaald en wordt deze betaling geregistreerd. Echter, op basis van het BLS wordt elk jaar de waardedaling als gevolg van gebruik van de brug tot uitdrukking gebracht door een deel van het aankoopbedrag van de brug als kosten aan te merken: de afschrijving. Daarvoor moeten aannames worden gedaan. In dit voorbeeld is gemakshalve uitgegaan van waardering tegen historische kostprijs en een lineaire afschrijving zonder restwaarde. De afschrijving is dan 80 jaar lang $1/80^e$ deel van het aankoopbedrag.¹³ In een BLS blijft de brug zo gedurende de verwachte levensduur in beeld, als activum op de balans en via de jaarlijkse afschrijvingskosten in de exploitatierekening.

¹² In dit voorbeeld is ervan uitgegaan dat de brug met eigen vermogen is gefinancierd. Er is geabstraheerd van financiering, inflatie, beheer en onderhoud en technische ontwikkelingen.

¹³ Overgenomen uit het rapport 'Inzicht in publiek geld' van de Algemene Rekenkamer, gepubliceerd op 13 juli 2016.

Figuur 1 - Registratie volgens kasstelsel versus baten-lastenstelsel



Over de gehele levensduur van het project zijn de kosten (in het BLS) en de uitgaven (in het kasstelsel) gelijk aan elkaar.

Wel biedt het baten-lastenstelsel relatief meer intracomptabel inzicht in de kosten van het gebruik/verbruik gedurende de levensduur van een investering en draagt zo bij aan betere informatie ten behoeve van besluitvorming. Daar staat tegenover dat het kasstelsel beter aansluit bij het budgetrecht van de Kamer.

3

Ontwikkelingen: nationaal

3 Ontwikkelingen: nationaal

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de relevante ontwikkelingen geschetst in het Nederlandse verslaggevingsstelsel door de jaren heen. Ook wordt een aantal toekomstgerichte ontwikkelingen op het gebied van de informatievoorziening bij het Rijk beschreven, zoals de uitvoering van de strategische agenda IOFEZ, de agenda controlebestel, de visie op de financiële informatievoorziening en de programma's 'Naar een digitale begroting' en 'Open overheid'. Deze ontwikkelingen hebben betekenis voor de (gewenste) informatievoorziening en het daartoe te gebruiken verslaggevingsstelsel binnen de rijksoverheid.

3.2 Ontwikkelingen rijksoverheid

3.2.1 Overwegingen invoering baten-lastenstelsel bij het Rijk

Enkele malen is bezien of er aanleiding was het baten-lastenstelsel rijksbreed in te voeren. In 1916 diende de minister van Financiën Van Gijn een wetsontwerp in dat uitging van het baten-lastenstelsel. Het ontwerp kreeg kritiek vanuit de Staten-Generaal en werd bij de indiening van de Comptabiliteitswet 1927 ingetrokken.

In 1960 adviseerde de commissie Simons in het kader van de voorbereiding van een herziening van de Comptabiliteitswet 'per saldo' negatief over het baten-lastenstelsel. De commissie ging uitvoerig in op de voor- en nadelen van het stelsel.

In de Miljoenennota 2001 kondigde het kabinet de invoering van het baten-lastenstelsel als begrotings- en verantwoordingsstelsel voor de gehele rijksoverheid aan (zie box 2). Invoering van een meer eigentijdse, op kosten gebaseerde begroting (een baten-lastenstelsel) zou bijdragen aan het beter zichtbaar maken van de (integrale) kosten van beleid. Daardoor zou een meer evenwichtige en doelmatige afweging tussen consumptieve en investeringsuitgaven tot stand komen.

Box 2 - Eigentijds begroten: redenen voor invoering van een BLS

- In de Miljoenennota 2001 gaf het kabinet aan het verplichtingen-kasstelsel niet het geëigende stelsel te achten in het VBTB-tijdperk. Een baten-lastenstelsel was dat wel, omdat in dat stelsel de kosten van beleid meer zichtbaar zijn.
- Een baten-lastenstelsel ondersteunt beantwoording van vragen als “Wat mag beleid kosten?” en “Wat heeft het gekost?”. Een goed inzicht in de kosten is immers noodzakelijk om zinvolle uitspraken over de doelmatigheid van de prestaties en activiteiten te kunnen doen. In een verplichtingen-kasstelsel, waar verplichtingen, uitgaven en ontvangsten centraal staan, is dat inzicht niet voldoende voorhanden.
- Een tweede reden van het kabinet om als gehele rijksoverheid over te stappen op een nieuw stelsel was destijds het feit dat de agentschappen al het baten-lastenstelsel voerden. Het kabinet vond het niet wenselijk om twee verschillende stelsels binnen dezelfde rijksdienst te hanteren.
- Een derde reden van het kabinet was dat toepassing van het baten-lastenstelsel aansluit bij een duidelijke nationale en internationale trend. De Wereldbank en het IMF hadden aandacht voor het baten-lastenstelsel tegen de achtergrond van het verbeteren van de transparantie en goed bestuur.

Het voornemen vond echter geen doorgang. In 2004 werd het kabinet (motie Mastwijk) verzocht bij minimaal één ministerie een proef uit te voeren met de omschakeling naar het baten-lastenstelsel, met het oog op de mogelijke toekomstige invoering van dit systeem voor de gehele rijksoverheid. Aanleiding hiervoor was de wens van de Tweede Kamer om het verantwoordingsproces meer via hoofdlijnen te laten verlopen. Dat zou beter kunnen met een baten-lastenstelsel dan met het verplichtingen-kasstelsel. Het kabinet gaf in 2007 te kennen op basis van het experiment en de overige maatregelen een aanzienlijke verbetering van de informatievoorziening in de begrotingen en jaarverslagen aan de Kamer te kunnen realiseren. Er werd evenwel niet tot een baten-lastenstelsel overgegaan. De voorgestelde verbeteracties richtten zich met name op beleidsinformatie en kosten-batenanalyses (zie ook Box 3).

Box 3 - Kabinetsreactie na pilot bij LNV en in reactie op motie Mastwijk

- Op basis van de pilot bij het toenmalige ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit kwam het kabinet in 2008 tot de conclusie dat de informatievoorziening richting de Kamer verbeterd moest worden.
- Hoewel werd geconstateerd dat het inzicht in toekomstige kosten in een baten-lastenstelsel groter is, stelde het kabinet dat dit inzicht voor een belangrijk deel ook binnen het verplichtingen-kasstelsel zou kunnen worden verkregen door de inzet van aanvullende informatie uit instrumenten als beleidsdoorlichtingen en kosten-batenanalyses.
- Het kabinet achtte het niet nodig om daarvoor over te gaan tot een integrale invoering van het BLS. Wel kondigde het de volgende maatregelen aan om tot een betere informatievoorziening aan de Kamer te komen:
 - a) verbeteren van de kwaliteit van de beleidsinformatie in begroting en jaarverslag;
 - b) verbeteren van de kwaliteit van kosten-batenanalyses;
 - c) leveren van aanvullende baten-lasteninformatie bij grote projecten; en
 - d) het zo veel mogelijk onderbrengen van uitvoerende taken binnen de rijksoverheid in het agentschapsmodel.

In 2010 berichtte het kabinet in antwoord op motie Mastwijk dat, mede op basis van de resultaten van de pilot bij het toenmalige ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, de toegevoegde waarde van een integrale invoering van een baten-lastenstelsel beperkt was en niet opwoog tegen de kosten van een transitie.

Medio 2016 werd de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid (AVRo) ingesteld om de voor- en nadelen te onderzoeken van een verdere toevoeging van baten-lasteninformatie.

Figuur 2 geeft dit chronologisch weer.

Figuur 2 - Zoektocht optimaal boekhoudstelsel door de jaren heen



De rijksoverheid gebruikt voor het begroten en verantwoorden van de uitgaven en ontvangsten een verplichtingen-kasstelsel én waar zinvol (elementen) van het baten-lastenstelsel. Sinds 1994 bestaan er in Nederland agentschappen: een organisatievorm binnen de rijksoverheid bedoeld om meer doelmatigheid te bereiken in de uitvoering van beleid. Agentschappen hanteren daartoe een resultaatgericht sturingsmodel en mogen een afwijkend financieel beheer voeren, op basis van het stelsel van baten en lasten.¹⁴ Dit is een afwijking van het regulier binnen de rijksoverheid gebruikte verplichtingen-kasstelsel.

Kenmerken gerelateerd aan een baten-lastenadministratie zijn de opbouw van een gelimiteerd eigen vermogen, het doen van afschrijvingen en reserveringen en het kunnen lenen voor investeringen. De voornaamste voordelen van een baten-lastenadministratie zijn dat kosten en opbrengsten kunnen worden toegerekend aan de periode waarin het verbruik van de goederen en diensten plaatsvindt. Tevens ontstaat er inzicht in de bezittingen en schulden van de organisatie, en kan de zogenaamde eindejaarskoorts in de kas-verplichtingenadministratie worden ondervangen.

Agentschappen streven – mede aan de hand van het baten-lastenstelsel – naar een meer doelmatige uitvoering van beleid. Er is sprake van doelmatigheid indien:

- met dezelfde middelen meer prestaties worden geleverd bij gelijke kwaliteit; of
- de kwaliteit van de prestaties toeneemt bij eenzelfde hoeveelheid én middelen.

¹⁴ Naar aanleiding van de evaluatie van de Regeling baten-lastendiensten in 2011 is de mogelijkheid gecreëerd dat agentschappen ook een verplichtingen-kasstelsel mogen voeren: *Zowel een kas-verplichtingenadministratie als een baten-lastenadministratie moeten gezien worden als instrumenten ter ondersteuning van de bedrijfsvoering, elk met hun eigen voor- en nadelen, en niet als een doel op zich. De voordelen van het voeren van een baten-lastenadministratie zijn aanwezig bij kapitaalintensieve organisaties en daar waar reserveringen voor groot onderhoud en of vervanging noodzakelijk zijn. Organisaties met een hoog percentage arbeidskosten, relatief lage investeringskosten en waar kosten en uitgaven over de jaren heen grotendeels aan elkaar gelijk zijn kunnen beter met een kas-verplichtingenadministratie werken. Deze „tussenvariant” van verplichtingen-kasagentschap (wel agentschap, geen baten-lastenadministratie) wordt geïntroduceerd om daar waar een baten-lastenadministratie geen voordelen oplevert ook geen extra kosten te hoeven maken voor het voeren van een baten-lastenadministratie en de voordelen van een bedrijfsmatiger manier van werken te behouden.* Hoewel de mogelijkheid bestaat, zijn er momenteel geen verplichtingen-kasagentschappen.

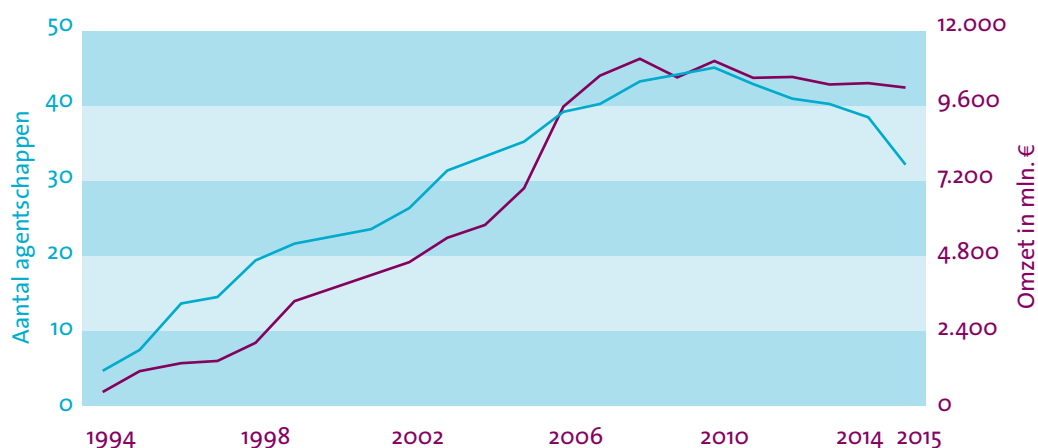
Om te kunnen sturen op doelmatigheid is het noodzakelijk om (meerjarig) inzicht te hebben in de hoeveelheid, kwaliteit én kostprijs. In de praktijk is het echter lastig om vast te stellen of de uitvoering van beleid door agentschappen doelmatiger is geworden. Een dalende kostprijs wil nog niet direct zeggen dat de uitvoering doelmatiger is geworden. Er kunnen immers ook ontwikkelingen hebben plaatsgevonden in de hoeveelheid of de kwaliteit van de dienstverlening. Door wijziging van productkenmerken (bijvoorbeeld als gevolg van wet- en regelgeving) en wijziging in de totale productenportfolio zijn er vaak trendbreuken zodat inzicht in de meerjarige ontwikkeling van de doelmatigheid ontbreekt.

Agentschappen geven aan het baten-lastenstelsel vooral te gebruiken voor het kunnen relateren van prestaties aan kosten. Dat is in het bijzonder van belang waar gewerkt wordt met getarifeerde dienstverlening. Ook stellen zij dat het baten-lastenstelsel leidt tot betere investeringsbeslissingen, omdat wordt gekeken naar de kosten over gehele looptijd van de investering (life cycle costing). In de doorlichtingen¹⁵ van agentschappen wordt vaak ook genoemd dat het stelsel bijdraagt aan een meer zakelijke sturing op het resultaat en een toename van het kostenbewustzijn.

Vandaag de dag telt de rijksoverheid dertig agentschappen, met een breed scala aan producten en diensten. In totaal werken bij agentschappen gezamenlijk circa 46.000 fte. Dat is 40% van het totale aantal fte werkzaam in de sector Rijk. De totale omzet van alle agentschappen gezamenlijk bedraagt ultimo 2016 ruim € 10 miljard.

Figuur 3 geeft de ontwikkeling weer van het aantal agentschappen en hun omzet over de periode 1994-2015. Het aantal agentschappen en hun omzet zijn beide jarenlang gestegen. Het aantal daalt vanaf 2011 onder meer als gevolg van opheffingen en fusies.

Figuur 3 - Ontwikkeling van het aantal agentschappen en de omzet in de periode 1994-2015



¹⁵ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/rijksoverheid/inhoud/agentschappen>

3.2.2 Ontwikkeling van het verplichtingen-kasstelsel bij het Rijk

Als onderdeel van de operatie Comptabel Bestel (1986) is bij het Rijk het verplichtingen-kasstelsel ingevoerd. Onderliggende doelen van het aanbrengen van een ‘dubbel slot’ op de rijksbegroting waren budgettaire beheersing en versterking van het parlementaire budgetrecht. Kenmerkend voor dit stelsel is dat er begroot, geregistreerd en verantwoord wordt op basis van de verplichtingen respectievelijk uitgaven in enig jaar.

De geïntegreerde verplichtingen-kasadministratie (GVKA) biedt inzicht in de stand van de gerealiseerde verplichtingen, de gerealiseerde kasuitgaven, de gerealiseerde kasontvangsten, de openstaande verplichtingen (i.c. de niet-vrije kasruimte) en de vrije verplichtingenruimte. Om doelmatigheidsredenen kan via de ‘verplichtingen = kas-regel’ worden afgezien van integrale toepassing van de GVKA, indien voor bepaalde uitgavencategorieën de bijdrage van GVKA aan de budgettaire beheersbaarheid niet of beperkt aanwezig is.

Indien een begrote uitgave niet wordt gedaan, bijvoorbeeld door een vertraging van een project, is de regel dat het geld vrijvalt ten gunste van de algemene middelen. Deze regel zou tot gevolg kunnen hebben dat de financiering van bijvoorbeeld meerjarige projecten in het gedrang komt wanneer uitgaven later worden gedaan dan bij de begroting was voorzien. Daar komt bij dat de juridische verplichtingen – bijvoorbeeld voortvloeiend uit afgesloten contracten – dan vaak al zijn aangegaan.

Door de jaren heen zijn er rijksbreed verschillende instrumenten geïntroduceerd om dit te ondervangen. Zo hanteert de rijksoverheid begrotingsreserves, fondsen, kasschuiven en eindejaarsmarges (zie ook box 4).

Box 4 - Mogelijkheden overhevelen gelden naar andere jaren in een verplichtingen-kasstelsel

- *Kasschuif*: hiermee worden geormerkte uitgaven door middel van een begrotingsmutatie verschoven in de tijd. Voorwaarde hierbij is dat er tevens een tegengestelde kasschuif plaatsvindt zodat het uitgavenkader niet wordt belast.
- *Eindejaarsmarge*: hiermee mag in beginsel maximaal 1% van het departementale uitgaven-totaal worden doorgeschoven naar het volgende jaar of vanuit het volgende jaar naar voren worden gehaald.¹⁶
- *Begrotingsreserve*: indien voor een specifiek doel niet goed te voorspellen valt wanneer de uitgaven plaatsvinden, kan een begrotingsreserve worden ingesteld. Dit is een 'spaarpot' waaraan geld wordt toegevoegd voor een (zo goed als) zekere uitgave, waarvan niet bekend is wanneer deze plaatsvindt. Te denken valt aan schadebetalingen uit hoofde van een garantieregeling. De minister van Financiën moet hier toestemming voor verlenen.
- *Begrotingsfonds*: hierbij worden voor een bepaald doel of beleidsterrein gelden in een apart hoofdstuk van de rijksbegroting ondergebracht: het geld wordt geormerkt. Bekende voorbeelden zijn het Infrastructuurfonds voor de aanleg en het beheer en onderhoud van hoofd(vaar)wegen en het Gemeentefonds en Provinciefonds.
- *Fonds buiten de rijksbegroting*: afzondering van bepaalde ontvangsten en uitgaven van de overige rijksuitgaven en -ontvangsten. Dergelijke fondsen worden beheerd door derden. Een storting aan een dergelijk fonds valt het onder het budgetrecht van het parlement. Een voorbeeld is het Nationaal Groenfonds. Dit fonds bevordert onder meer de ontwikkeling, het beheer en het behoud van natuur en landschap in Nederland.

Daarnaast worden binnen het verplichtingen-kasstelsel aanvullende instrumenten ingezet om de kwaliteit van investeringsbeslissingen te bevorderen. Deels is het gebruik hiervan voorgeschreven, zoals het opstellen van maatschappelijke kosten-batenanalyses (mkba's) bij grote projecten.

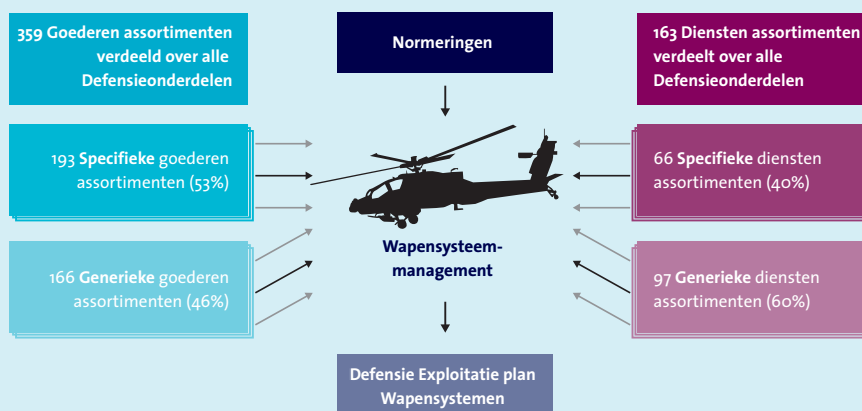
Bij een aantal ministeries wordt gebruikgemaakt van life cycle costing¹⁷ als onderdeel van asset management. Life cycle costing draagt bij aan de kwaliteit van besluitvorming inzake investeringsbeslissingen, het gebruik van de investering tijdens de levensduur en zo ook aan een meer doelmatige besteding van schaarse middelen. De bijdrage van life cycle costing voor het ministerie van Defensie en voor Rijkswaterstaat (RWS) wordt ter illustratie weergegeven in respectievelijk box 5 en box 6. Box 5 gaat in op de initiatieven bij het ministerie van Defensie ten aanzien van het in beeld brengen van de kosten van wapensystemen. Box 6 geeft het belang van assetmanagement weer voor de instandhouding van de infrastructuur die in beheer is van Rijkswaterstaat.

¹⁶ Begrotingsregel 17, Nederlandse begrotingsregels 2013-2017 Kabinet-Rutte II.

¹⁷ Hierin worden alle kosten over de levenscyclus van een project meegenomen, waaronder investeringskosten, beheers- en onderhoudskosten en restwaarde/sloopkosten.

Box 5 - Life cycle costing bij het ministerie van Defensie: Apache helikopters

- Het ministerie van Defensie heeft behoefte aan kosteninzicht per wapensysteem om de life cycle kosten per wapensysteem te plannen, te beheersen en te monitoren. Dit vraagt om een andere inrichting van de administratie. Momenteel is deze ingericht naar assortimenten. Dit heeft tot gevolg dat uitgaveninzicht en daarmee kosteninzicht per wapensysteem in geautomatiseerde vorm ontbreekt.
- Onderstaand plaatje illustreert de complexiteit om vanuit de huidige administratie in assortimenten te komen tot kosteninzicht per wapensysteem.
- Alle *goederen* die nodig zijn voor het onderhouden van wapensystemen zijn ondergebracht in 359 assortimenten. 193 hiervan hebben een specifiek karakter, dat wil zeggen dat deze in de regel gebruikt worden voor één type wapensysteem. Daarnaast bestaan ook 166 generieke goederenassortimenten. Deze bevatten artikelen die door meerdere typen wapensystemen gebruikt worden, zoals bijvoorbeeld autobanden en filters, of artikelen die ondersteunend zijn aan het onderhoud van wapensystemen of de (operationele) inzet daarvan, zoals gereedschappen en tenten.
- Ook *diensten* zijn ondergebracht in assortimenten. Er zijn 66 wapensysteem specifieke assortimenten en 97 generieke assortimenten. Specifieke diensten zijn bijvoorbeeld onderhoudscontracten. Generieke diensten bevatten veelal contracten voor het onderhoud door de leverancier of de inhuur van middelen, zoals heftrucks.
- De indeling naar assortimenten is gebaseerd op het uitgangspunt dat op één plek in de organisatie artikelen worden verworven, zodat schaalvoordeel behaald kan worden.



- Om kosteninzicht per wapensysteem te krijgen, moet in beeld gebracht worden uit welke assortimenten goederen en diensten worden geleverd aan dat wapensysteem. Dit wordt niet ondersteund door de huidige administratie.
- Het ministerie van Defensie onderzoekt momenteel hoe kosteninzicht per wapensysteem geautomatiseerd kan worden verkregen.
- Er is onder andere een pilot gestart om life cycle costing in te voeren bij de Apache helikopters. Deze pilot heeft als doel om, vanuit de praktijk, ervaring op te doen met de inbedding hiervan in de administratie, waaronder het markeren van wapensysteem specifieke data en generieke data.
- Dit betekent dat momenteel inzichtelijk gemaakt wordt waar de directe en de belangrijkste indirecte kosten van het wapensysteem Apache gemaakt worden en hoe deze kunnen worden toegerekend aan de Apache. Het Defensie Exploitatie Plan Wapensystemen is een van de trajecten om uitgaveninzicht te creëren naar wapensystemen.

Box 6 – Assetmanagement bij Rijkswaterstaat

- Met assetmanagement verkrijgt Rijkswaterstaat (RWS) inzicht en overzicht bij keuzes rond een geïntegreerde, meerjarige onderhoudsaanpak en eventuele vervanging. De term als zodanig roept allereerst de associatie op met (financieel) vermogensbeheer. Ook Rijkswaterstaat beheert vermogen maar dan in de vorm van watersystemen (dijken, dammen, stormvloedkeringen), rijkswegen en hoofdvaarwegen. Hier ligt het accent op fysieke elementen maar wel met een belangrijke financiële component.
- Assetmanagement biedt de kans om meer gericht proactief te werken en daarbij vooruit te kijken. RWS heeft daartoe het beheerde areaal zowel kwantitatief, kwalitatief als financieel beter in beeld gekregen. Dit was en is een omvangrijke en complexe opgave aangezien het om vele duizenden, vaak oudere objecten gaat, waarvan de toestand in veel gevallen niet zo eenvoudig was vast te stellen.
- Assetmanagement helpt bij de keuze om een weg of waterwerk een jaar eerder of later onder handen te nemen. Vastgelegde feiten en kennis vormen de primaire bron voor het maken van afwegingen tussen aanvaardbare risico's ten aanzien van het gewenste prestatieniveau en benodigde budgetten. Op basis van bij het gewenste prestatie- en risiconiveau passende instandhoudingseisen kunnen door risicogestuurd beheer en onderhoud de kosten worden bepaald.
- Assetmanagement, in combinatie met het bij aanlegbeslissingen in beeld brengen van de kosten gedurende de gehele life cycle (naast de maatschappelijke effecten) en de systematiek van de begrotingsfondsen, ondersteunt RWS (en daarmee het ministerie van IenM) bij de besluitvorming over en evenwichtige sturing van aanleg en onderhoud.

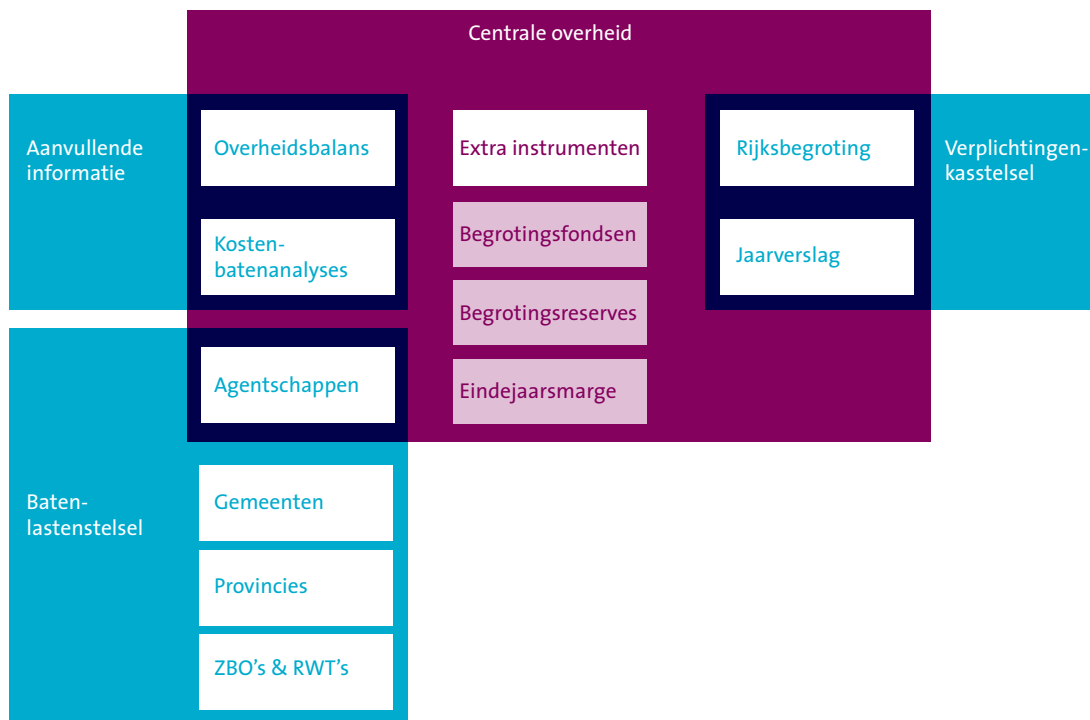
Staatsbalans en overheidsbalans

Na de Tweede Wereldoorlog is in Nederland de staatsbalans geïntroduceerd. Deze werd extra-comptabel opgesteld onder het vigerende kasstelsel en gaf inzicht in de bezittingen, schulden en het eigen vermogen van de rechtspersoon Staat der Nederlanden. Om beter aan te sluiten bij de reikwijdte van het EMU-saldo en de EMU-schuld – te weten de volledige sector Overheid – is de staatsbalans opgegaan in de overheidsbalans die jaarlijks door het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) wordt gepubliceerd. Deze overheidsbalans geeft de balans van de collectieve sector weer en biedt zo een geaggregeerd en globaal inzicht in het totaal van bezittingen, schulden en het vermogen van de centrale overheid, decentrale overheden en de sociale verzekeringsinstellingen als geheel. De bezittingen (activa) bestaan uit financiële activa zoals uitgezette leningen, en niet-financiële activa zoals wegen en gebouwen. De passivazijde van de balans bestaat uit schulden en vermogen. De overheidsbalans is een momentopname van het netto vermogen op een bepaalde datum. Toekomstige rechten en verplichtingen, zoals toekomstige belastingopbrengsten en AOW-verplichtingen, komen er niet op voor.

Samenvattend

De in het vorige hoofdstuk beschreven theoretische tweedeling tussen het kasstelsel en het baten-lastenstelsel doet geen recht aan de diversiteit in de praktijk. In Nederland begroten en verantwoorden de ministeries niet alleen uitgaven en ontvangsten maar ook verplichtingen, leveren zij aanvullende informatie, hebben zij diverse instrumenten beschikbaar om geld over jaargrenzen heen te schuiven en wordt bij agentschappen en ZBO's een baten-lastenstelsel gevoerd (zie figuur 4).

Figuur 4 – Begrotings- en verantwoordingsstelsels in de Nederlandse publieke sector¹⁸



3.2.3 Strategische agenda's rijksoverheid

De ministeries staan voor de uitdaging om in een dynamische bestuurlijke omgeving 'meer met minder' te leveren. Dat noopt tot effectieve en efficiënte oplossingen voor beleids- en bedrijfsvoeringsvraagstukken, en tot een weloverwogen omgang met risico's. Tegen die achtergrond zijn recent enkele strategische agenda's voor de financiële functie vastgesteld, die gevolgen hebben voor de financiële – en ook de niet-financiële – informatievoorziening.

De strategische agenda IOFEZ uit 2014 zet in op onderling samenwerken als fundament voor alle processen die binnen FEZ plaatsvinden. Doelstelling is om kwaliteit te blijven leveren binnen de opgelegde taakstellingen en in te spelen op de hervormingen binnen de rijksdienst. Versterking van de aandacht voor beleidscontrol vormt daarbij een belangrijk element.

De agenda controlebestel uit 2015 richt zich op een slanker en slimmer controlebestel, waarin de beheersing en controle van rechtmatigheid doelmatiger vorm krijgt en de focus wordt verlegd naar doelmatigheid, beleidsresultaten en het management van grote risico's.

¹⁸ Ontleend aan Bijlage 5, Brief van de minister van Financiën, Verbetering verantwoording en begroting, TK 2009-2010, 31865, nr. 24. Alle agentschappen voeren momenteel een baten-lastenstelsel.

Optimale benutting van technologische ontwikkelingen voor de financiële administraties en de informatievoorziening is een belangrijk middel om de strategische doelstellingen te kunnen realiseren. In 2016 is daartoe een visie op de financiële informatievoorziening vastgesteld in het IOFEZ.

Deze luidt:

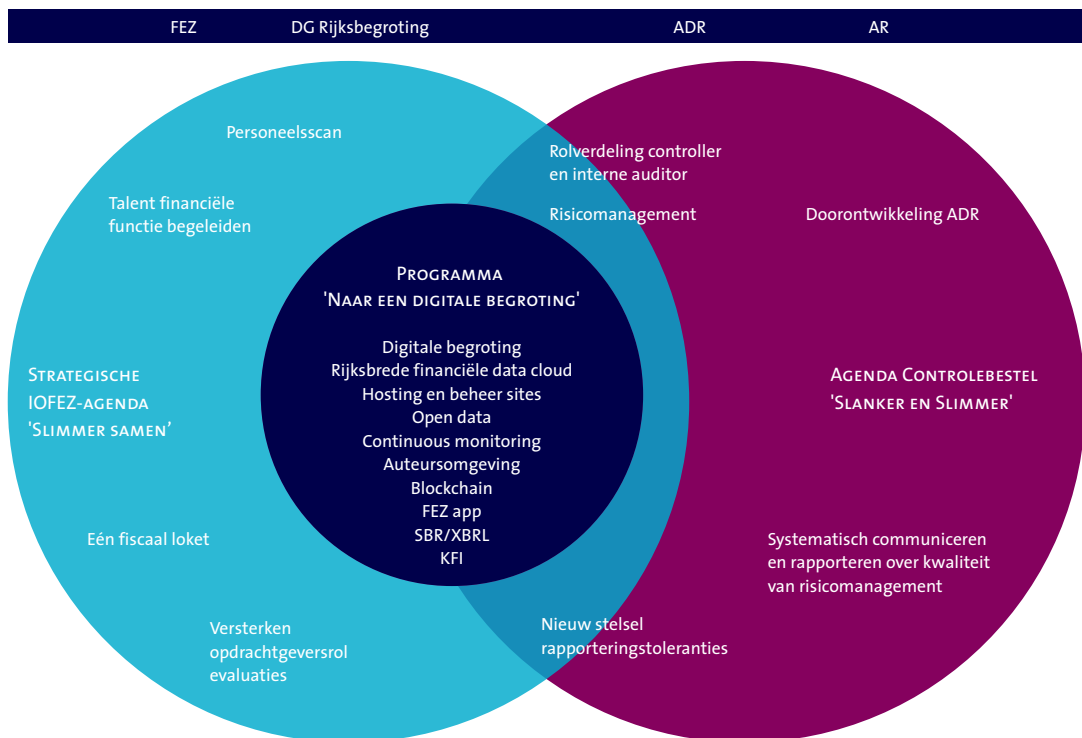
Als IOFEZ streven wij naar een volledig geautomatiseerd financieel administratief systeem(en) dat snel en betrouwbare informatie oplevert. De administratie is zo ingericht dat uniforme data geautomatiseerd kunnen worden geleverd aan een Financiële Data Cloud. Binnen de Cloud kunnen geautoriseerde medewerkers (uit de financiële functie) sturings- en beheersingsinformatie halen. Vanuit de Cloud kan vervolgens data geautomatiseerd worden gepubliceerd als open data. Naast open data streven we naar een digitale begroting en verantwoording. Ten aanzien van de betaalfunctie wordt de ontwikkeling van blockchain met interesse gevolgd. Tot slot streven we naar Rijksbreed strategisch personeelsbeleid om ook in de toekomst over voldoende gekwalificeerd personeel binnen de administraties te beschikken.

3.2.4 Programma 'Naar een digitale begroting'

Om de doelen uit beide agenda's en de visie op de financiële informatievoorziening tijdig te realiseren is in 2016 besloten de projecten gericht op het verbeteren van de informatievoorziening uit beide agenda's in één programma te plaatsen.

In figuur 5 wordt de samenhang van de IOFEZ-agenda en de agenda Controlebestel getoond met daarbinnen het programma 'Naar een digitale begroting' waarin zijn opgenomen de projecten die gericht zijn op het verbeteren van de informatievoorziening.

Figuur 5 – Samenhang strategische agenda's



Het vraagstuk van het verslaggevingsstelsel in relatie tot ontwikkelingen in en ambities van de financiële functie brengt een aantal dilemma's met zich mee. Het gaat daarbij vaak om spanning tussen het adaptatievermogen in de financiële functie en de beoogde doelstellingen:

- een toevoeging van baten-lasteninformatie c.q. een overgang naar een integraal stelsel van baten-lasten – op korte termijn – trekt in de financiële functie capaciteit weg van het programma 'Naar een digitale begroting';
- variant(en) waarbij sprake is van verdere ongelijksoortige begrotings- en verantwoordingsinformatie zijn nadelig voor de doelen van het programma;
- het programma 'Naar een digitale begroting' kan behulpzaam zijn om op een natuurlijk moment verdere stappen richting meer baten-lasteninformatie te zetten.

3.3 Ontwikkelingen decentrale overheden

Gemeenten en provincies hanteren al geruime tijd een baten-lastenstelsel voor zowel de begroting als verantwoording: de provincies sinds 1979 en de gemeenten sinds 1985. In 1995 werden de Comptabiliteitsvoorschriften voor decentrale overheden ingrijpend gewijzigd, waardoor de decentrale overheden overgingen op een volledig BLS. Tussen 1985 en 1995 kenden gemeenten al een vorm van een stelsel van baten en lasten, waarbij de 'staat van baten en lasten' werd aangevuld met de kapitaaldienst. Reden hiervoor was dat het accent lag op het autoriseren van de middelen (de begroting), zowel voor de exploitatie als voor de investeringen. De jaarrekening speelde feitelijk geen rol van betekenis.

De herziening van de Comptabiliteitsvoorschriften in 1995 voorzag in een sterke aansluiting tussen de begrotings- en verslagleggingsvoorschriften voor decentrale overheden en de voorschriften voor het bedrijfsleven. Toen de kapitaaldienst werd afgeschaft kwam het accent meer op de balans en staat van baten en lasten te liggen. Autorisatie bij de begroting vond plaats op zowel de staat van baten en lasten als de investerings- en financieringsstaat.

Sinds 2004 vormt het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) een eigenstandig kader voor de toepassing van een BLS bij de decentrale overheden. In 2016 is een ingrijpende wijziging doorgevoerd. Doel was naast het vergroten van de inzichtelijkheid en begrijpelijkheid van de begroting en de jaarrekening vooral het verbeteren van de vergelijkbaarheid tussen gemeenten. Met het oog op een betere raming en beheersing van het EMU-saldo is in het nieuwe BBV verplicht gesteld het EMU-saldo op te nemen in een begrotingsparagraaf, in de meerjarenraming en in een paragraaf in het jaarverslag.

Een overkoepelende evaluatie van (de invoering van) een baten-lastenstelsel bij decentrale overheden ontbreekt. De Adviescommissie heeft mede daarom een werkbezoek gebracht aan de gemeente Rotterdam, om inzicht te krijgen in de ervaringen van gemeenten met een BLS. Uiteraard kunnen de ervaringen in Rotterdam niet een-op-een geëxtrapoleerd worden naar andere medeoverheden of naar de rijksoverheid. Maar ze vormen wel een waardevolle illustratie van een BLS in de praktijk (zie ook Box 7).

Box 7 – Ervaringen met het BLS bij de gemeente Rotterdam

Rotterdam ervaart een aantal voordelen door het gebruik van baten-lasten, zoals de mogelijkheid om kosten toe te rekenen aan een specifiek product en deze kosten door te belasten. Maar er zijn ook een aantal nadelen. Zo is volgens de gemeente sturing op het EMU-saldo lastiger in een baten-lastenomgeving dan in een kas-omgeving. Ook blijkt dat sommige (gepercipieerde) voordelen van het baten-lastenstelsel, zoals verbeteringen in het activabeheer, ook extra inspanningen vereisen. Een beter activabeheer komt niet louter tot stand door het voeren van een BLS.

Verder ervaren enkele gemeenten dat met een BLS eenvoudig en systematisch helder kan worden gemaakt welke jaarlijkse totale exploitatielast gemoeid is met de instandhouding van bezittingen op het gewenste kwaliteitsniveau. De balans maakt daarbij inzichtelijk welke bezittingen er zijn: de hele 'boedel' waarvoor de gemeente verantwoordelijk is. Vanuit datzelfde belang moeten onder het nieuwe BBV investeringen worden geactiveerd én afgeschreven, in plaats van de keuzevrijheid die onder de oude regels bestond.

3.4 Stelsels in beeld

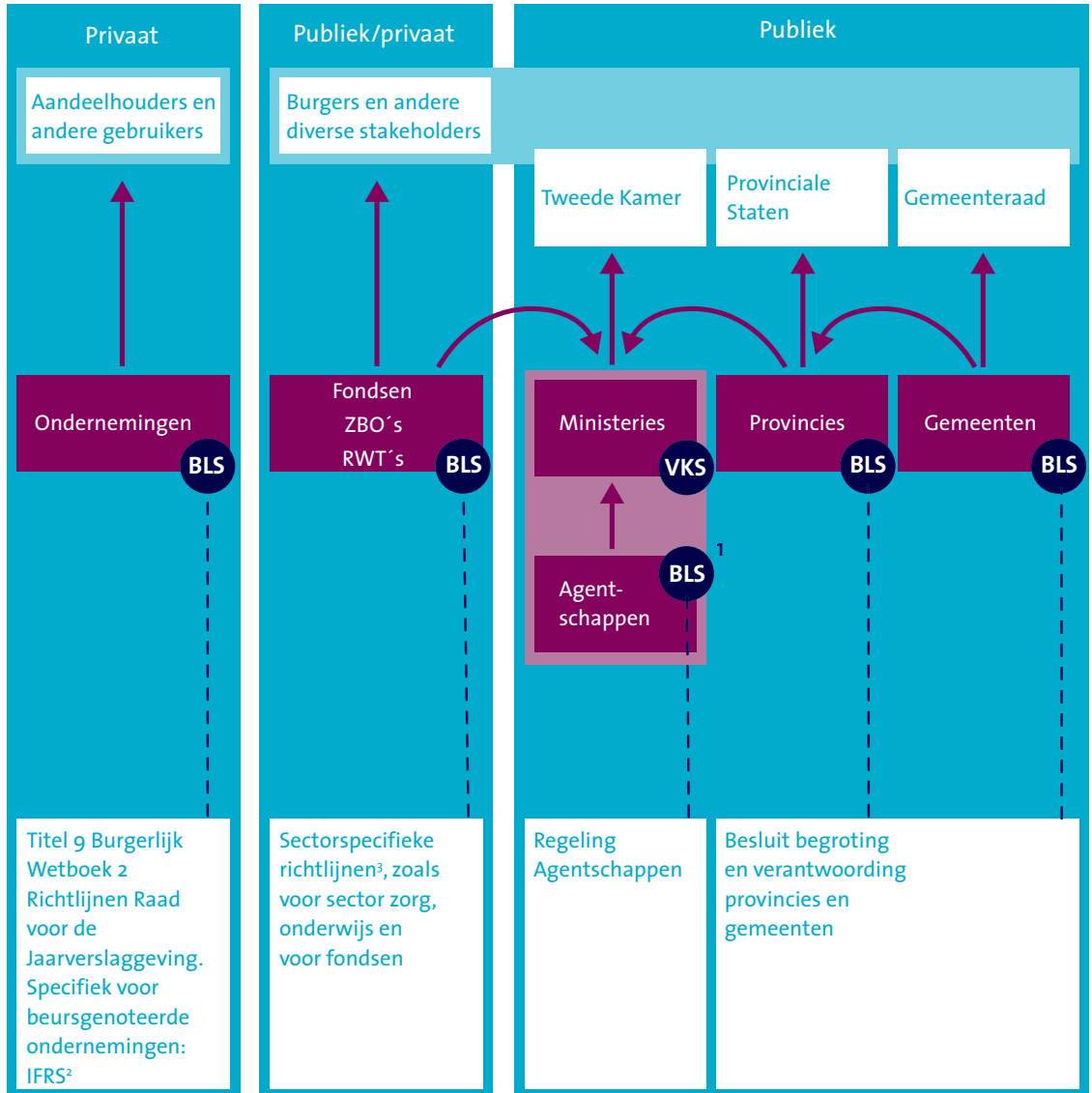
In het voorgaande hoofdstuk zijn het kasstelsel en het baten-lastenstelsel in theorie weergegeven. Het in Nederland gehanteerde stelsel past niet in een dergelijk dichotoom kader. Dat blijkt ook uit dit hoofdstuk.

In Nederland worden verschillende stelsels in de publieke sector gevoerd. De Nederlandse rijksbegroting en –verantwoording zijn gebaseerd op het verplichtingen-kasstelsel en worden aangevuld met extra informatie zoals een saldibalans. Ook wordt extra informatie over bezittingen en schulden verstrekt via de overheidsbalans en gebruiken alle momenteel bestaande agentschappen een baten-lastenstelsel. Informatie wordt verstrekt over de ontwikkeling van de staatsschuld, EMU-schuld en risicoregelingen.

Provincies, gemeenten, zelfstandige bestuursorganen en andere organisaties in de publieke en private sector hanteren veelal een vorm van een BLS. In figuur 6 wordt een overzicht gepresenteerd van de verschillende verslaggevingsvoorschriften.¹⁹

¹⁹ Inzicht in publiek geld, Uitnodiging tot bezinning op de publieke verantwoording, Algemene Rekenkamer, 2016.

Figuur 6 - Overzicht verslaggevingsvoorschriften in Nederland



Legenda

- ➔ Verantwoording afleggen aan
- - - Verslaggevingsvoorschriften

Stelsels

- BLS** Baten-lastenstelsel
- VKS** Verplichtingen-kasstelsel

¹ Of kasstelsel in zesde wijziging CW

² International Financial Reporting Standards

³ Waarbij als basis veelal Titel 9 Burgerlijk Wetboek 2 wordt genomen

4

Ontwikkelingen: internationaal

4 Ontwikkelingen: internationaal

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de internationale ontwikkelingen ten aanzien van het gebruik van het baten-lastenstelsel. Daarbij wordt gebruikgemaakt van internationale literatuur en informatie vanuit landen die de Adviescommissie heeft bezocht. Om de ontwikkelingen nader te kunnen duiden heeft de Adviescommissie werkbezoeken afgelegd aan Noorwegen, Portugal, Oostenrijk en Frankrijk. Dit zijn landen die al dan niet een baten-lastenstelsel hebben ingevoerd. Ook is gesproken met de Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

4.2 Internationale ontwikkelingen

Internationaal is een trend waarneembaar naar meer baten-lasteninformatie bij de jaarlijkse verantwoording. Internationale organisaties zoals het Internationaal Monetair Fonds (IMF) en de Wereldbank dragen hieraan bij, mede door hun steun aan de ontwikkeling en toepassing van de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – met het oog op een betere vergelijkbaarheid van landen. De verslaggevingsregels van IPSAS zijn gebaseerd op het baten-lastenstelsel. Veel landen hebben de uitgangspunten van IPSAS grotendeels overgenomen. Reden om IPSAS niet geheel over te nemen zijn veelal van praktische aard (bijvoorbeeld de complexiteit van waardering van cultureel erfgoed). Slechts enkele landen hebben IPSAS volledig geïmplementeerd.²⁰

De OECD²¹ concludeert dat rond de 90% van de 32 OECD-landen een vorm van een baten-lastenstelsel heeft geïmplementeerd of hiertoe hervormingen doorvoert. Er zijn in de praktijk wel grote verschillen in de wijze waarop het BLS wordt toegepast. BLS-informatie wordt veelal gebruikt als aanvullende informatie in de verantwoording, terwijl kasinformatie de basis blijft voor het opstellen van de begroting.²² Zo stelt 72% van OECD-landen de verantwoording vast op basis van een BLS (zie figuur 7).²³ Bij de begroting is dat 31% van de OECD-landen. Het gros van de landen die de begroting voorbereiden op basis van een BLS gebruikt nog steeds kas als basis voor de inschatting van toekomstige uitgaven.

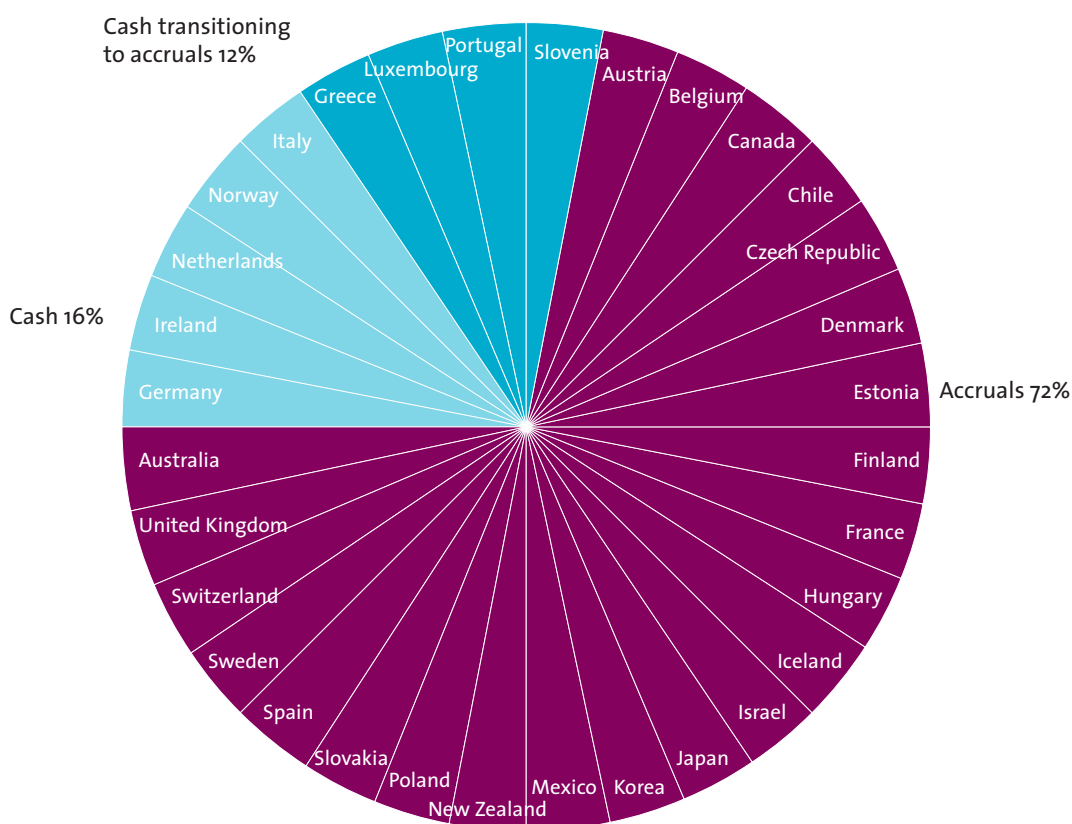
20 Khan, A., Mayes, S., Transition to Accrual Accounting, IMF technical notes and manuals, September 2009, pag. 9.

21 Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey.

22 Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (Eds.), Public Sector Accounting in Europe, 2015, Palgrave.

23 Tsjechië en Hongarije onderhouden een dubbel boekhoudstelsel en rapporteren zowel in een BLS als in een kasstelsel.

Figuur 7 - OECD-landen: basis voor verantwoording



Bij figuur 7 past nadrukkelijk de kanttekening dat de tweedeling 'cash' en 'accruals' in de praktijk allesbehalve digitaal is. Er zijn vele mengvormen, ook 'accrual'-landen hanteren vaak nog kasinformatie en 'cash'-landen voegen veelal ook baten-lasteninformatie toe. Er wordt door de BLS-landen verschillend omgegaan met de toepassing van baten-lasten. Zo worden niet altijd alle financiële overzichten die kenmerkend zijn voor een baten-lastenstelsel toegepast of op dezelfde manier toegepast. Tabel 1 geeft weer welke financiële overzichten door de verschillende BLS-landen worden gebruikt.²⁴

Tabel 1 - Financiële overzichten van de OECD-landen die een baten-lastenstelsel voeren

Balans	100%
Toelichtingen op de elementen in de jaarrekening	96%
Verschillen tussen begroting en realisatie	88%
Kasstroomoverzicht	71%
Mutaties in netto-activa	71%
Bestuursverklaring	42%

24 Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey.

4.3 Internationale ervaringen

Nadere literatuurstudie en de werkbezoeken bevestigen het beeld dat verschillen tussen de door OECD getypeerde ‘BLS-landen’ of ‘kas-landen’ in de praktijk kleiner zijn dan op papier het geval lijkt. Zo voeren de meeste OECD-landen geen puur kasstelsel, maar ook geen puur baten-lastenstelsel. Landen met een baten-lastenstelsel hebben verschillende benaderingen gekozen om hun begrotings- en verantwoordingsstelsel voor de centrale overheid in te vullen. Dit hangt samen met de zeer uiteenlopende redenen die ten grondslag liggen aan de keuze voor het al dan niet invoeren van een baten-lastenstelsel. Gevolg is dat de stelsels van landen die door de OECD onder BLS worden geschaard onderling grote verschillen vertonen. De OECD constateert op dit moment zowel een grote verscheidenheid tussen de OECD-landen als het bestaan van vele tussenvormen. De OECD geeft aan een voorkeur te hebben voor het kasstelsel als basis aan de begrotingskant. Voor de verantwoording prefereert OECD het baten-lastenstelsel. De OECD erkent de grote verscheidenheid op dit moment tussen OECD landen en dat er veel tussenvormen bestaan. De OECD adviseert Nederland met geleidelijke stappen baten-lasteninformatie toe te voegen aan de verantwoording.

Implementatie

De redenen voor het implementeren van een BLS zijn internationaal uiteenlopend: van algehele hervormingen in het begrotingsproces waar een BLS een onderdeel van vormt (Portugal), tot het vanaf de basis opbouwen van een verslaggevingsstelsel na onafhankelijkheid (Balkan-landen).²⁵ Internationale initiatieven gericht op het bevorderen van een BLS bij overheden, zoals de ontwikkeling van IPSAS en de European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), dragen ook bij aan de opmars van dit stelsel (zie verder paragraaf 4.4).

De implementatie van baten-lasteninformatie is vaak onderdeel van een groter hervormingsproces. De meest genoemde motivaties om te gaan hervormen zijn:

- het verschaffen van een getrouw beeld van de overheidsfinanciën;
- het beoordelen van de volledige kosten van overheidsactiviteiten;
- het moderniseren van overheidsmanagement.

De landen die niet alleen de verantwoording maar ook hun begroting op een BLS willen gaan baseren noemen uniformeren als belangrijkste drijfveer.²⁶

De meest gebruikte strategie is een gefaseerde aanpak, teneinde uitdagingen te managen, risico's te minimaliseren en de kans van slagen te maximaliseren. De kosten van deze hervormingen zijn niet door de OECD onderzocht.

De OECD geeft aan dat in 2016 de meerderheid van de landen stelt dat de hervormingsprogramma's zijn afgerond (59%). Vergeleken met het eerste OECD-rapport (2003) is dit een ruime verdubbeling (destijds 24%). Belangrijke kanttekening is dat de omvang van de hervormingen tussen landen niet vergelijkbaar is. Zo behelst de hervorming in Engeland de gehele publieke sector, maar in Frankrijk alleen het niveau van de centrale overheid.

²⁵ Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (Eds.), *Public Sector Accounting in Europe*, 2015, Palgrave.

²⁶ *Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey*.

Een transitie naar een BLS is een ingrijpende hervorming die meerdere jaren in beslag neemt.²⁷ De meeste landen hebben de implementatie onderschat vanwege de complexiteit.²⁸ De hervormingen kosten daardoor vaak meer tijd, bronnen (geld) en inzet dan bij de start was voorzien. In Portugal werden eind jaren '90 al aanzetten gedaan tot invoering van een BLS. Momenteel is Portugal (opnieuw) in transitie. Onvoldoende beschikbaarheid van kennis en de externe en institutionele druk maken dat de hervorming als complex wordt ervaren.

De identificatie en waardering van activa en passiva worden gezien als de grootste uitdaging in de voorbereidende fase. Een balans van een overheid bevat complexe posten zoals erfgoed, militaire wapensystemen, infrastructuur en sociale verzekeringsprogramma's. Deze komen in de private sector niet voor. Het waarderen van deze posten op basis van 'fair value', marktwaarde of vervangingswaarde is vaak lastig, vanwege het ontbreken van voldoende informatie.²⁹ Hierdoor kan de waardering van activa een sterk theoretisch karakter krijgen. Dit is ook de constatering op basis van de werkbezoeken aan Portugal en Oostenrijk. Deze landen kiezen ervoor om pragmatisch om te gaan met de waardering. Waardering vindt veelal plaats op basis van historische kostprijzen en inschattingen op basis van rekenregels. In bijlage 4 zijn de kernpunten uit de werkbezoeken aan Noorwegen, Portugal, Oostenrijk en Frankrijk opgenomen.

Een belangrijke factor in de transitie is de beschikbaarheid van personeel met de juiste kennis en vaardigheden. Zo moet er kennis in huis zijn op het gebied van IT (aanpassingen systemen) en bij voorkeur ook ervaring met een BLS. Dit vereist in veel gevallen externe inhuur van de benodigde expertise en aanpassingen in het personeelsbestand, onder meer door opleiden en/of werven van geschikt personeel.

Evaluaties

De tevredenheid over de bereikte resultaten van de hervormingen en transitie naar een BLS verschilt per land. Dit hangt ook samen met de verschillende verwachtingen die er voor de implementatie waren. Uit het onderzoek van de OECD blijkt dat rond de 40% van de landen aangeeft dat de doelstellingen gehaald zijn. Zo'n 35% geeft aan dat de doelstellingen deels zijn behaald, en 25% meldt nog niet te kunnen vaststellen of de doelen zijn behaald.³⁰ Geen enkel land geeft aan dat één of meer doelstellingen niet behaald zijn.

Aanvullend geeft een groot deel van de OECD-landen aan dat BLS-informatie niet tot nauwelijks gebruikt wordt als input voor begrotingsbeleid. Ook geven de OECD-landen aan dat de parlementaire interesse in BLS-informatie vooralsnog beperkt is (zie ook box 8 inzake Oostenrijk).

²⁷ Er is grote variatie in de duur van de transitie. De OECD stelt dat Zweden ongeveer 20 jaar nodig heeft gehad voor de overstap naar een BLS. Estland zou 2 jaar benodigd hebben. De meeste landen hebben de transitie in ongeveer 10 jaar afgerond (Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey, pag. 24).

²⁸ Adhikari, P., Garseth-Nesbakk, L., Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges.

²⁹ Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey.

³⁰ Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey.

Box 8 – Ervaringen Oostenrijk: beperkte parlementaire interesse in BLS-informatie

Ofschoon de Oostenrijkse begroting nadrukkelijk ook kaders voor kosten en het EMU-saldo bevat, is kasinformatie in de parlementaire praktijk nog altijd prioritair in de politieke besluitvorming en sturing op de overheidsfinanciën. Wel ontstaat op onderdelen een ander gesprek. Bijvoorbeeld als het gaat om het netto eigen vermogen op de overheidsbalans van Oostenrijk. Het negatieve eigen vermogen van de Oostenrijkse staat wordt door sommige partijen gezien als investering in de toekomst, en door andere als het overdragen van schuld aan volgende generaties.

Een internationaal veelvoorkomende tussenvariant is het in de verantwoording gebruiken van aanvullende baten-lasteninformatie, maar aan de begrotingskant handhaven van kas. De kasbasis blijft doorgaans de voorkeur genieten als primaire basis voor allocatie en begrotingsbeheersing.³¹

4.4 Ontwikkeling European Public Sector Accounting standards

In 2011 heeft de Europese Raad richtlijn 2011/85/EU aangenomen, waarin de Europese Commissie werd verzocht de bruikbaarheid van de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) voor EU-lidstaten te onderzoeken. Dit resulteerde in 2013 in een rapport van de Europese Commissie.³² In dit rapport concludeerde de Europese Commissie dat het mede met het oog op de productie van betrouwbare en consistente EMU-cijfers gewenst is dat de lidstaten binnen hun overheidsorganisaties aan de verantwoordingskant baten-lasteninformatie toevoegen, en dat IPSAS een goede basis vormen voor de ontwikkeling van Europese standaarden: de European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Dit Europese initiatief vormde voor een aantal EU-lidstaten mede aanleiding om het eigen boekhoudstelsel alvast aan te passen in de richting van IPSAS (zie ook box 9).

³¹ Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey.

³² Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States, European Commission, 2013.

Box 9 – Internationale verslaggevingsstandaarden: IPSAS en EPSAS

- De IPSAS zijn op het baten-lastenstelsel gebaseerde verslaggevingsstandaarden, vastgesteld door de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). De IPSASB hanteert de internationale verslaggevingsstandaarden voor ondernemingen als basis en past deze aan voor de publieke sector.
- Een complete financiële verantwoording omvat volgens de IPSAS een balans, een exploitatie-overzicht, een vermogensmutatieoverzicht, een kasstroomoverzicht, een vergelijking tussen begrote en feitelijke bedragen en toelichtingen. Als waarderingsgrondslag voor materiële vaste activa die worden gebruikt voor publieke dienstverlening kan binnen IPSAS zowel worden gekozen voor historische kostprijs als voor actuele waarde. Volgens IPSAS moet consolidatie plaatsvinden van entiteiten waarover een publieke organisatie beheersingsmacht uitoefent. IPSAS bevat bepalingen voor onder andere het vormen van voorzieningen en het tonen van niet uit de balans blijkende verplichtingen.
- Recent heeft de IPSASB naast nieuwe en geactualiseerde standaarden een conceptueel raamwerk voor de publieke verslaggeving opgesteld, en de eigen governance versterkt. Slechts weinig landen passen IPSAS rechtstreeks toe. De standaarden worden vooral gebruikt als referentiekader voor het opstellen van eigen verslaggevingsstandaarden. Ook de Europese Commissie zet hierop in bij haar plannen voor EPSAS. Directe toepassing van IPSAS acht zij vooralsnog niet opportuun.
- De EPSAS moeten nog ontwikkeld worden. De ambities van de Europese Commissie om op korte termijn te komen tot invoering van EPSAS zijn bijgesteld. Aanvankelijk was het de ambitie om in 2014/2015 met EPSAS-wetgeving te komen. Een eventueel wettelijk kader voor EPSAS wordt nu op zijn vroegst rond 2020 voorzien. De gevolgen van EPSAS voor de EU-landen, en dus ook voor Nederland, blijven daarmee voorlopig onduidelijk.

5

Varianten gewogen

5 Varianten gewogen

5.1 Inleiding

De in eerdere hoofdstukken beschreven ontwikkelingen en de internationale trend tot en roep om meer baten-lasteninformatie vragen om reflectie en positiekeuze. Binnen deze context – en mede op basis van diverse gesprekken met stakeholders, thematische rapportages van expertgroepen en diverse werkbezoeken – zijn vijf varianten opgesteld om inzichtelijk te maken in welke vorm een eventuele toevoeging van baten-lasteninformatie kan worden ingevuld.

De vijf varianten zijn:

- Huidige situatie: de huidige situatie zonder wijzigingen;
- Verder verbeteren en harmoniseren: de huidige situatie met een aantal verbetermaatregelen (bijvoorbeeld beter activabeheer, life cycle management, verduidelijking informatie);
- Lean specifiek: invoering van een lichte vorm van een baten-lastenstelsel in de verantwoording enkel bij investeringsdepartementen;
- Lean rijksbreed: rijksbrede invoering van een lichte vorm van een baten-lastenstelsel in de verantwoording;
- Integraal: rijksbrede invoering van een volledig baten-lastenstelsel, aan de verantwoordingskant én (waar mogelijk) de begrotingskant.

Dit hoofdstuk beschrijft allereerst het afwegingskader. Dan volgt per variant een omschrijving en een weging van voor- en nadelen.

5.2 Afwegingskader

Om de varianten te kunnen beoordelen is een afwegingskader opgesteld. Dit afwegingskader is mede gebaseerd op de criteria en randvoorwaarden zoals die zijn geïdentificeerd in de opdracht van de Adviescommissie. De criteria zijn in onderstaande categorieën onderverdeeld:

- het effect op de kwaliteit van besluitvorming en verantwoording;
- het effect op de complexiteit van het stelsel en controlelast;
- het effect op de begrotingsnormering en -beheersing;
- de mate van aansluiting bij relevante nationale en internationale ontwikkelingen.

Ook worden de kosten van elke variant in beeld gebracht. Aan de hand van deze categorieën en de kosten worden vervolgens de voor- en nadelen van de varianten beschreven. Aan deze categorieën wordt in dit hoofdstuk een gelijk belang toegekend met het oog op een neutrale weging.

In hoofdstuk 6 wordt een relatief gewicht toegekend aan de betreffende categorieën op basis waarvan de Adviescommissie mede tot haar advies komt.

5.2.1 Effect op kwaliteit van besluitvorming en verantwoording

Het verslaggevingsstelsel en de informatie die daarin geproduceerd wordt, bieden bestuurders en politici handvatten om goede en goed onderbouwde besluiten te nemen. De tijdige beschikbaarheid van juiste, relevante en volledige (financiële) informatie is een noodzakelijke voorwaarde voor weloverwogen beslissingen over de doelmatige besteding van publieke middelen. Maar goede informatie alleen is geen garantie voor goede besluitvorming. Besluitvorming, zowel op politiek als bestuurlijk niveau, is een complex proces waarbij verschillende factoren en belangen een rol spelen.

Financiële informatie is nooit de enige factor in het besluitvormingsproces, en is in belang soms onderschikt aan andere factoren. Het OECD-rapport uit 2016 laat zien dat verwachtingen van landen bij invoering van (een vorm van) baten-lastenstelsel in veel gevallen niet geheel worden gerealiseerd. Dit komt dikwijls omdat de extra informatie onvoldoende wordt benut voor politieke sturing en besluitvorming. De extra financiële informatie heeft evenwel nut voor de interne sturing en besluitvorming binnen de overheid. Ook blijkt uit beschikbare evaluaties van andere landen dat met baten-lasteninformatie inzicht in de financiële positie en kosten wordt vergroot, en dat dat als stap voorwaarts in de publieke verantwoording wordt gezien. Voor een goede benutting van de financiële informatie is het essentieel dat deze informatie toegankelijk en begrijpelijk is, en samengaat met inhoudelijke analyse en duiding.

Het verslaggevingsstelsel kan in algemene zin een relevante bijdrage leveren aan goede, en goed onderbouwde, besluitvorming in het kader van begrotingsvoorbereiding en goede publieke verantwoording vanuit de onderdelen c.q. criteria:

- kwaliteit van de cijfers;
- tijdige beschikbaarheid van informatie in het besluitvormingsproces;
- transparantie;
- vergelijkbaarheid en controleerbaarheid.

Bovenstaande criteria zijn vooral van technische aard. Een inhoudelijk criterium is de vraag welke variant bijdraagt aan een meer afgewogen besluitvorming waarbij de doelmatigheid van beleid en activiteiten kan verbeteren. Een dergelijke mogelijke bijdrage is moeilijk te kwantificeren maar wel betekenisvol. Daarom wordt ook dit aspect in de weging van de varianten meegenomen.

5.2.2 Effect op complexiteit van het stelsel en controlelast

De kwaliteit van het stelsel moet worden geborgd en waar mogelijk verbeterd. Daarbij verdient het de voorkeur om een stelsel te hanteren dat eenvoudig en samenhangend is, en waarbij een hoge mate van uniformiteit bestaat tussen de verschillende delen van het stelsel. Dit mede met het oog op zo veel mogelijk voorkomen van administratieve lasten. Tevens moeten controlelasten zo beperkt mogelijk zijn. Belangrijke criteria zijn:

- eenvoud;
- extracomptabele last;
- controlelasten.

5.2.3 Effect op begrotingsnormering en -beheersing

Een stelsel moet goed financieel management en goede financiële informatie op de korte en lange termijn faciliteren. Het moet de begrotingsnormering en -beheersing ondersteunen. Daarbij dient een stelsel zo min mogelijk ruimte te bieden voor ongewenst gedrag, zoals het verhullen van informatie en/of het ontwijken van comptabele regels en voorschriften. Nederland heeft daarnaast te maken met Europese en nationale begrotingsregels. Het stelsel moet naleving daarvan ook ondersteunen. Belangrijke criteria hierbij zijn:

- het effect op het financieel beheer;
- de beheersing van de overheidsfinanciën.

5.2.4 Aansluiting bij relevante ontwikkelingen

De ontwikkeling van de agenda Controlebestel en het programma 'Naar een digitale begroting' zou kunnen betekenen dat verdere toevoeging van baten-lasteninformatie in de toekomst mogelijk een minder ingrijpende stap zal zijn dan nu het geval is. Bovendien vraagt de ontwikkeling richting een digitale begroting om uniformering van financiële gegevens, omdat er steeds meer vergelijkingen over de departementen heen zullen worden gemaakt.

Ook heeft Nederland te maken met internationale ontwikkelingen. De trend naar meer baten-lasten en naar het toepassen van IPSAS (en in de toekomst mogelijk EPSAS) in de nationale verslaggevingsstelsels van veel OECD-landen maakt dat het zelf toepassen van een baten-lastenstelsel een aantrekkelijker optie kan zijn, dan wanneer Nederland de enige zou zijn. Het OECD-breed toepassen van (een vorm van) het baten-lastenstelsel kan de vergelijkbaarheid tussen de nationale begrotingen en verantwoordingen van OECD-landen vergroten, hetgeen de verantwoording naar volksvertegenwoordigers en burgers versterkt.

5.2.5 Kosten

Iedere stelselwijziging leidt tot incidentele en structurele kosten. Incidentele kosten houden verband met een transitie van het huidige verslaggevingsstelsel naar één van de andere vier varianten, bijvoorbeeld kosten voor project- en verandermanagement, de aanschaf van nieuwe ICT-systemen en de omscholing van personeel. Structurele kosten zijn bijvoorbeeld kosten voor licenties en onderhoud van systemen, en personeelskosten. Ook aan het huidige verslaggevingsstelsel hangt een prijskaartje, omdat standaard op het BLS ingerichte IT-systemen geschikt moeten worden gemaakt voor het verplichtingen-kasstelsel. Bovendien moeten nieuwe medewerkers in de financiële functie in dat specifieke stelsel geschoold worden. Bij een variant met significant lagere structurele kosten kunnen de incidentele transitiekosten na verloop van tijd terugverdiend worden.

De kosten van de verschillende varianten zijn geraamd door het onderzoeksbureau PwC. Bijlage 3 bevat de integrale rapportage van dit kostenonderzoek. De input voor het kostenonderzoek wordt gevormd door:

- de beschikbare relevante informatie;
- de vragenlijst die alle departementen en agentschappen hebben ingevuld over het inzicht in relevante verantwoordingsposten en aard van de gebruikte IT-systemen;
- expertsessies met financiële medewerkers van directies FEZ en agentschappen;
- en de kennis en expertise van PwC.

Op basis hiervan heeft PwC de indicatieve kosten ('delta') opgesteld ten opzichte van de huidige situatie. Dit is gebeurd voor elk van de vier varianten waarin sprake is van toevoeging van baten-lasteninformatie. De door PwC geraamde bedragen zijn indicatief en bedoeld voor het nemen van een principebesluit.

5.3 Uitwerking van de vijf varianten

In de uitwerking van de varianten zijn de volgende onderdelen opgenomen:

- Wat zijn de belangrijkste kenmerken?
- Waarom is deze variant opgenomen?
- Wat zijn de voor- en nadelen?

De voor- en nadelen van de varianten zijn onderverdeeld in de vier categorieën van het afwegingskader en aangevuld met de kosten:

- het effect op de kwaliteit van besluitvorming en verantwoording;
- het effect op de complexiteit van het stelsel en de controlelast;
- het effect op de begrotingsnormering en –beheersing;
- de mate van aansluiting bij relevante nationale en internationale ontwikkelingen.
- kosten (incidenteel en/of structureel).

Ook is gekeken of er mogelijkheden zijn om vereenvoudigingen door te voeren die leiden tot minder administratieve lasten. Per variant is in beeld gebracht welke opties kunnen worden overwogen.

5.4 Huidige situatie

5.4.1 Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?

- De huidige situatie bestaat voor departementen uit het bestaande verplichtingen-kasstelsel in combinatie met aanvullende informatie, en bij agentschappen uit een baten-lastenstelsel.
- Uitvoerende dienstonderdelen kunnen worden ingesteld als baten-lastenagentschap overeenkomstig de Regeling agentschappen. Ze gebruiken een integraal baten-lastenstelsel (dus ook begroten op baten en lasten).
- Op basis van onder meer de Rijksbegrotingsvoorschriften moeten departementen met het oog op een meerjarig inzicht de volgende informatie leveren:
 - saldi balans;
 - verplichtingen;
 - input voor overheidsbalans.

Zie voor een toelichting op deze informatie hoofdstuk 3.

- In aanvulling hierop kunnen departementen – indien noodzakelijk – gebruikmaken van instrumenten als:
 - begrotingsreserve;
 - begrotingsfonds;
 - kasschuif;
 - eindejaarsmarge;
 - mkba's en businesscases.

Een toelichting op deze instrumenten is te vinden in paragraaf 3.2.2.

- Departementen met investeringen gebruiken aanvullend instrumenten als:
 - materieelbeheer: de zorg voor niet-geldelijke zaken vanaf het moment van inbeheer- of ingebruikneming tot aan het moment van afstoting;
 - life cycle management: toepassing van bedrijfseconomische principes bij de besluitvorming over investeringen én tijdens het gebruik ervan. Deze principes betreffen onder meer het inzichtelijk maken van kosten tijdens de levensduur en de risico's en het sturen en beheersen daarvan (inclusief asset management en life cycle costing).

5.4.2 Waarom deze variant?

- Het huidige (hybride) verslaggevingsstelsel werkt op hoofdlijnen goed. Deze variant gaat daarom uit van de huidige situatie, zonder wijzigingen.
- In de Nederlandse situatie is er niet direct een wezenlijk probleem dat moet worden opgelost met de invoering van meer baten-lasteninformatie. Binnen het Rijk is sprake van een overwegend adequaat financieel beheer en een hoog niveau van rechtmatigheid.
- In de huidige situatie wordt al rekening gehouden met de toekomstbestendigheid van de overheidsfinanciën. Zo wordt onder meer (bij grote projecten) gebruikgemaakt van maatschappelijke kosten-batenanalyses (voor investeringsbeslissingen) en maakt het Centraal Planbureau houdbaarheidssommen (voor inzicht in de verdeling over generaties en houdbaarheid van overheidsfinanciën).
- Voor monitoring van de overheidsfinanciën in Europa en voor verantwoording aan de EU-burgers worden geharmoniseerde indicatoren gebruikt zoals het EMU-saldo en de EMU-schuld.
- Bij veel landen waar in de laatste jaren meer baten-lasteninformatie is ingevoerd lag daar een specifieke reden aan ten grondslag. Bijvoorbeeld een hervorming van de overheidsfinanciën en/of internationale druk vanuit financiële markten. Dat laatste geldt niet voor Nederland, rating agencies kennen de Nederlandse Staat doorgaans een triple A-status toe.

5.4.3 Wat zijn de voor- en nadelen?

Categorie	Huidige situatie
1. Effect op de kwaliteit van besluitvorming	
Criteria: - kwaliteit van de cijfers - tijdige beschikbaarheid van informatie - transparantie - vergelijkbaarheid en transparantie	- voordelen: behoud niveau van financiële informatie, ook meerjarig; cijfers van goede kwaliteit - nadelen: geen integraal inzicht in bezittingen, schulden en kosten; tweetaligheid (onder meer uitgaven en kosten).
2. Effect op de complexiteit van het stelsel en de controlelast	
Criteria: - eenvoud - extracomptabele lasten - controlelasten	- voordelen: eenvoud, geen impact op (agenda's) financiële functie - nadelen: bij onder meer begrotingsafspraken geen gelijke behandeling van gelijke cases, - veel extracomptabele informatie ³³ nodig, - administratieve maatwerksystemen nodig (leveranciersafhankelijkheid)
3. Effect op de begrotingsnormering en –beheersing	
Criteria: - effect op het financieel beheer - beheersing van de overheidsfinanciën	- voordelen: gebruik BLS-informatie veelal daar waar van toegevoegde waarde, significante bijdrage verplichtingen-kasstelsel aan begrotingsbeheersing - nadelen: geen automatisch inzicht in bezittingen en wat nodig is voor instandhouding van de bezittingen, beperkt inzicht in kosten naar prestatie
4. Aansluiting bij relevante ontwikkelingen	
Criteria: - departementale ontwikkelingen - rijksbrede ontwikkelingen - internationale ontwikkelingen	- voordelen: tijdpad uitvoering 'digitale begroting' als voorzien - nadelen: gebrek aan uniformiteit, minder (inter-)nationale vergelijkbaarheid bij de verantwoording ³⁴ , geen verdere versterking van ambities 'digitale begroting' (door middel van verbetermaatregelen)
5. Kosten	
- incidenteel / structureel	€ 1.700 per in dienst tredende medewerker in de financiële functie en € 1,5-3,5 mln jaarlijks voor ICT-maatwerk in verband met het voeren van het verplichtingen-kasstelsel

³³ Met intracomptabel wordt in deze rapportage bedoeld: geregistreerd binnen de begrotingsadministratie en opgenomen in de financiële verantwoording. Met extracomptabel wordt bedoeld: geregistreerd buiten de begrotingsadministratie en niet opgenomen in de financiële verantwoording. Zie ook: [Regeling departementale begrotingsadministratie 2007](#).

³⁴ Voor EMU-saldo en EMU-schuld zijn er evenwel internationaal vergelijkbare realisatiedata beschikbaar.

5.5 Verder verbeteren en harmoniseren

5.5.1 Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?

- De huidige (hybride) situatie als basis, bestaande uit een combinatie van het verplichtingenkasstelsel voor kerndepartementen, aangevuld met extra informatie en het baten-lastenstelsel bij agentschappen.
- Concrete verbetermaatregelen die deze variant kenmerken zijn:
 - Verder inzichtelijk maken in of bij de saldibalans van risicoregelingen (bijvoorbeeld begrotingsreserves, garanties en fondsen) via voor het parlement relevante informatie. Het gaat om het meer samenbrengen van instrumenten die nu over verschillende begrotingshoofdstukken of beleidsartikelen zijn verspreid.
 - Onderzoeken hoe in grotere mate uniformering van de huidige begrotingsafspraken kan plaatsvinden. Aanvullend onderzoeken hoe om te gaan met jaargrenzen bij meerjarige kapitaalinvesteringen. Uitgangspunt is om zo veel mogelijk gelijke gevallen ook gelijk te behandelen, mede ter vergroting van de vergelijkbaarheid van begrotingen en verantwoordingen binnen het Rijk. Uit het onderzoek volgen concrete voorstellen die uiterlijk in de begroting 2019 worden betrokken.
 - Verbeteren en uniformeren van het voorraad- en activabeheer binnen de rijksoverheid. Dit kan door de huidige kaders van het ministerie van Financiën voor materieelbeheer te actualiseren en daarbij meer aandacht te besteden aan de verschillende typologieën van activa en een passend en doelmatig activa- en voorraadbeheer rijksbreed voor te schrijven. Uitgangspunt daarbij is dat er een minimale set aan informatie over activa en voorraden (die worden aangehouden voor het primaire proces) wordt geadmistreerd met een waarde boven bijvoorbeeld € 1 mln (de verkrijgingsprijs van het activum en het voorziene moment van vervanging).
 - Harmoniseren en uniform toepassen in de praktijk van bestaande wet- en regelgeving. Op basis van de Aanwijzingsregeling verplichtingbedrag=kasbedrag 2015 kunnen bijvoorbeeld financiële verplichtingen onder € 30.000 worden gelijkgesteld aan de verwachte kasuitgaven. Dit wordt rijksbreed nog niet zo toegepast, veel departementen gebruiken een lager grensbedrag.
 - De saldibalansen meer detailleren en toelichten om de informatiewaarde te vergroten. Hierbij wordt een relatie gelegd met lopende initiatieven in het kader van het '7-puntenplan' om de kwaliteit van de EMU-cijfers te borgen.
 - Versterken van de kwaliteit van besluitvorming inzake investeringen door:
 - > verdere, bredere en verbeterde toepassing van instrumenten als mkba's en businesscases (ook buiten de investeringsdepartementen) door in beginsel uit te gaan van een intensivering met twee mkba's en twee businesscases per departement per jaar. Daarbij onder andere specifieke aandacht voor de kwaliteit en onderbouwing van de kostenramingen. Op basis van goede voorbeelden uit de huidige praktijk worden door het ministerie van Financiën nadere richtlijnen uitgewerkt zodat mkba's en businesscases meer uniform worden toegepast binnen het Rijk;
 - > verdere toepassing life cycle management. Op basis van goede voorbeelden uit de huidige praktijk wordt door Financiën een richtlijn uitgewerkt voor levenscyclusmanagement zodat dit niet alleen breder maar ook uniform toepassing krijgt binnen het Rijk.

- Rijksbreed onderzoeken of er (meer) organisatieonderdelen zijn waar het baten-lastenstelsel en/of het agentschapsmodel van toegevoegde waarde is (departementen kunnen hier voorstellen voor aandragen).
- Onderzoeken of agentschappen – waar dit nog niet het geval is – geconsolideerd kunnen worden opgenomen in de departementale verantwoordingsstaat in het departementale jaarverslag.
- Het opnieuw introduceren van de staatsbalans door de reeds beschikbare informatie over bezittingen en schulden op te nemen in het Financieel Jaarverslag Rijk. In dat kader een departementale balans opnemen in het departementale jaarverslag. Daarbij aansluiten bij/voortbouwen op model 4.70 uit de Rijksbegrotingsvoorschriften.
- Ter verdere verhoging van de informatiewaarde van begroting en verantwoording financiële gegevens meer geüniformeerd, geconsolideerd bij elkaar brengen en beschikbaar stellen (bijvoorbeeld infographics en open data).
- Op het moment van vervangingsbeslissingen over financiële administratieve systemen treden departementen actief in overleg met het ministerie van Financiën. Systeemkeuzen en -inrichtingen kunnen daardoor zo veel mogelijk uniform vorm krijgen, in lijn met bijvoorbeeld de strategische IOFEZ-agenda en het programma 'Naar een digitale begroting' en bovengenoemde verbetermaatregelen binnen deze variant.
- Het ministerie van Financiën voert regie op de nadere uitwerking van deze variant, monitort de implementatie van de maatregelen en maakt gebruik van de actieve inbreng van kennis en ervaring door andere departementen.

5.5.2 Waarom deze variant?

- Het huidige verslaggevingsstelsel werkt op hoofdlijnen goed. Deze variant neemt daarom de huidige situatie als basis.
- Op de plekken binnen de rijksbegroting waar instrumenten en baten-lasteninformatie toegevoegde waarde bieden, zijn deze vaak al toegevoegd (bijvoorbeeld eindejaarsmarge, begrotingsreserves en baten-lastenagentschappen).
- Deze variant maakt zo veel mogelijk gebruik van al beschikbare en – op basis van bestaande wet- en regelgeving – te verstrekken informatie.
- Er is ruimte voor verbetering als het gaat om inzicht in de kwaliteit van de uitgaven in het kader van besluitvormingsinformatie.
- Deze variant behelst een evolutie van het huidige verslaggevingsstelsel: daar waar nodig worden knelpunten opgelost en wordt het stelsel meer geüniformeerd en verder verbeterd.
- Toenemende digitale uitwisseling en verwerking van financiële gegevens (open data) vergen verdergaande uniformering van data en informatievoorziening.
- Deze variant sluit aan bij bestaande systemen/initiatieven.

5.5.3 Wat zijn de voor- en nadelen?

Categorie	Verder verbeteren en harmoniseren
1. Effect op de kwaliteit van besluitvorming	
Criteria: - kwaliteit van de cijfers - tijdige beschikbaarheid van informatie - transparantie - vergelijkbaarheid en transparantie	- voordelen: behoud en verdere verbetering kwaliteit financiële informatie, EMU-cijfers en houdbaarheid overheidsfinanciën, verdere versterking investeringsbeslissingen en asset management - nadelen: geen integraal inzicht in bezittingen, schulden en kosten; tweetaligheid (onder meer uitgaven en kosten)
2. Effect op de complexiteit van het stelsel en de controlelast	
Criteria: - eenvoud - extracomptabele lasten - controlelasten	- voordelen: vereenvoudiging door verschillen te verminderen, geen toename controlelasten uit hoofde van stelsel, eventueel minder controlelasten (door harmonisatie/uniformering), impuls voor bijhouden activa - nadelen: altijd maatwerksystemen nodig, vaak extracomptabele informatie, beperkte impact op (agenda's) financiële functie.
3. Effect op de begrotingsnormering en –beheersing	
Criteria: - effect op het financieel beheer - beheersing van de overheidsfinanciën	- voordelen: bijdrage aan verhogen doelmatigheid en doeltreffendheid door mkba's, life cycle management en beter voorraad- en activabeheer, gebruik BLS-informatie veelal daar waar van toegevoegde waarde, significante bijdrage verplichtingen-kasstelsel aan begrotingsbeheersing - nadelen: geen automatisch inzicht in bezittingen en wat nodig is voor instandhouding van de bezittingen, beperkter inzicht in kosten naar prestatie dan bij een BLS
4. Aansluiting bij relevante ontwikkelingen	
Criteria: - departementale ontwikkelingen - rijksbrede ontwikkelingen - internationale ontwikkelingen	- voordelen: aansluiting op c.q. versterking van ambities 'Naar een digitale begroting' - nadelen: minder (inter)nationale vergelijkbaarheid bij de verantwoording ³⁵
5. Kosten	
- incidenteel / structureel	- incidenteel: 2-3 mln. - structureel: 7-17 mln.

³⁵ Voor EMU-saldo en EMU-schuld zijn er evenwel internationaal vergelijkbare realisatiedata beschikbaar.

De verbetermaatregelen uit deze variant Verder verbeteren en harmoniseren komen als zodanig niet terug in de varianten Lean specifiek, Lean rijksbreed en Integraal. Deze verbetermaatregelen kunnen de veronderstelde denk- en handelwijzen van die drie varianten echter wel ondersteunen. De kosten en doorlooptijden van die drie varianten kunnen mogelijk worden verkort na een eerste stap in de richting van Verder verbeteren en harmoniseren.

5.6 Lean specifiek

5.6.1 Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?

- Invoering van een lichte vorm van het baten-lastenstelsel in aanvulling op het verplichtingen-kasstelsel, met de volgende begrenzings:
 - alleen aan de verantwoordingskant;
 - alleen daar waar baten-lasteninformatie vanuit de aard van de financiële stromen een substantiële verwachte meerwaarde heeft bij investeringsdepartementen.
- Kenmerkende elementen van deze variant zijn het:
 - alleen aan de verantwoordingskant opstellen van een balans, exploitatieoverzicht en kasstroomoverzicht met toelichtingen – naast de realisatiecijfers in verplichtingen-kastermen;
 - voor de verantwoording in de boekhouding aan de realisatiekant verankeren van het toerekeningsprincipe (accrual principle);
 - in de verantwoording opnemen van kosten- en opbrengsteninformatie in de beleidsartikelen – naast de informatie over verplichtingen, uitgaven en ontvangsten.
- Het parlement autoriseert alleen op verplichtingen-kas. De departementale begrotingen blijven in deze variant ongewijzigd, op verplichtingen-kasbasis. Daarbij kan als extra informatie een geprognosticeerde balans en een geprognosticeerd exploitatieoverzicht worden gemaakt.
- De decharge omvat het gehele financieel beheer, inclusief het beheer van verplichtingen, kasuitgaven en -ontvangsten en het genereren van kosten- en opbrengsteninformatie.
- De relevante administratie- en verslaggevingsvoorschriften voor baten-lastenagentschappen (Regeling agentschappen) zijn van overeenkomstige toepassing. Er geldt alsdan een compliance-stelsel. Verder wordt de baten-lastenverantwoordingsinformatie in essentie conform Titel 9 boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving opgesteld. Waardering van materiële en immateriële vaste activa vindt in principe plaats op basis van de historische kostprijs (c.q. verkrijgingsprijs of vervaardigingsprijs).
- Aangrijpingspunt voor deze variant betreft enkel de departementen. Agentschappen blijven het voor hen geldende verslaggevingsstelsel voeren.
- Verlichting kan optioneel worden gevonden door het:
 - niet laten vallen van kosten onder de decharge (de kosteninformatie wordt als niet-financiële informatie in de verantwoording opgenomen). Decharge vindt plaats op hetgeen in de begroting is opgenomen, dat wil zeggen op verplichtingen-kasbasis;
 - hanteren van de lichte vorm van het BLS voor (baten-lasten)agentschappen die onder een investeringsdepartement vallen. Verschillen in de begroting en verantwoording tussen het moederdepartement en het agentschap worden zo veel mogelijk verminderd;
 - bepalen van categorieën bezittingen die niet worden geactiveerd;
 - pas activeren boven een bepaalde drempelwaarde;
 - bezien van mogelijkheden tot verlichting in het afzonderlijk registreren van financiële verplichtingen.

5.6.2 Waarom deze variant?

- In deze variant wordt de aanvullende baten-lasteninformatie toegevoegd, daar waar dit het meest zinvol is. Dat wil zeggen bij investeringsdepartementen (bijvoorbeeld de ministeries van IenM, Defensie en BZK).
- Bij deze variant wordt voor de inrichting van de administraties en het opstellen van de additionele financiële verantwoordingsinformatie zo veel mogelijk gebruikgemaakt van en voortgebouwd op bestaande financiële (intra- én extracomptabele) en niet-financiële administraties en overzichten. Een voorbeeld hiervan is het overzicht van standen en mutaties van immateriële en materiële vaste activa dat ieder ministerie conform de Rijksbegrotingsvoorschriften (model 4.70) ten behoeve van het CBS moet opstellen. Ook aan de verplichtingen-kasregistraties kan al veel informatie voor de genoemde extra overzichten worden ontleend.
- Voorts wordt gekozen voor een pragmatische benadering, met waar opportuun de optie om bepaalde categorieën wel op de balans op te nemen, maar niet te waarderen (bijvoorbeeld cultureel erfgoed).

5.6.3 Wat zijn de voor- en nadelen?

Categorie	Lean specifiek
1. Effect op de kwaliteit van besluitvorming	
Criteria: - kwaliteit van de cijfers - tijdige beschikbaarheid van informatie - transparantie - vergelijkbaarheid en transparantie	- voordelen: integraal inzicht in bezittingen, schulden en kosten bij BLS-departementen, eentaligheid tussen BLS-departementen en BLS-agentschappen, grotere informatiewaarde verantwoording en inzicht in kosten naar prestaties - nadelen: onderscheid tussen verplichtingen-kasdepartementen en BLS-departementen, verschil in begrotings- en verantwoordingskant; aanvullende instrumenten blijven nodig bij verplichtingen-kasdepartementen
2. Effect op de complexiteit van het stelsel en de controlelast	
Criteria: - eenvoud - extracomptabele lasten - controlelasten	- voordelen: alleen toevoeging van een BLS waar dit het meest zinvol is (maatwerk), meer intra-comptabele verwerking van bijvoorbeeld investeringsbeslissingen, beter zicht op instandhouding - nadelen: extra onderscheid in verslaggevingsstelsels departementen, toevoeging van complexer systeem, extra beheer- en controlelasten bijvoorbeeld door activering en waardering (risico accountants-technische discussies)
3. Effect op de begrotingsnormering en –beheersing	
Criteria: - effect op het financieel beheer - beheersing van de overheidsfinanciën	- voordelen: extra impuls assetmanagement en life cycle management en daardoor verhogen doelmatigheid en doeltreffendheid; behoud significante bijdrage verplichtingen-kasstelsel aan begrotingsbeheersing - nadelen: risico-onderschatting kosten bij waardering op historische kostprijs, risico van schuiven met afschrijvingstermijnen
4. Aansluiting bij relevante ontwikkelingen	
Criteria: - departementale ontwikkelingen - rijksbrede ontwikkelingen - internationale ontwikkelingen	- voordelen: consistentie met Nederlandse verslaggevingsvoorschriften, stap in richting IPSAS en grotere (inter)nationale vergelijkbaarheid - nadelen: ongelijksoortige begrotings- en verantwoordingsinformatie, onttrekking capaciteit voor andere ambities zoals 'digitale begroting' bij BLS departementen
5. Kosten	
- incidenteel / structureel	- incidenteel: 28-50 mln. - structureel: 5 mln.

5.7 Lean rijksbreed

5.7.1 Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?

- Invoering van een lichte vorm van het baten-lastenstelsel in aanvulling op het verplichtingen-kasstelsel binnen de gehele rijksoverheid, alleen aan de verantwoordingskant.
- Kenmerkende elementen van deze variant zijn het:
 - alleen aan de verantwoordingskant opstellen van een balans, exploitatieoverzicht en kasstroomoverzicht met toelichtingen – naast de realisatiecijfers in verplichtingen-kastermen;
 - voor de verantwoording in de boekhouding aan de realisatiekant verankeren van het toerekeningsprincipe (accrual principle);
 - in de verantwoording opnemen van kosten- en opbrengsteninformatie in de beleidsartikelen – naast de informatie over verplichtingen, uitgaven en ontvangsten.
- Het parlement autoriseert alleen op verplichtingen-kas. De departementale begrotingen blijven in deze variant ongewijzigd, op verplichtingen-kasbasis. Waar zinvol kan daarbij optioneel als extra informatie een geprognosticeerde balans en een geprognosticeerd exploitatieoverzicht worden gemaakt.
- De decharge omvat het gehele financieel beheer, inclusief het beheer van verplichtingen, kasuitgaven en ontvangsten en het genereren van kosten- en opbrengsteninformatie.
- De relevante administratie- en verslaggevingsvoorschriften voor baten-lastenagentschappen (Regeling agentschappen) zijn van overeenkomstige toepassing. Er geldt alsdan een compliance-stelsel. Verder wordt de baten-lastenverantwoordingsinformatie in essentie conform Titel 9 boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving opgesteld. Waardering van materiële en immateriële vaste activa vindt in principe plaats op basis van de historische kostprijs (c.q. verkrijgingsprijs of vervaardigingsprijs).
- Aangrijpingspunt voor deze variant betreft de departementen. Agentschappen blijven het voor hen geldende verslaggevingsstelsel voeren.
- Verlichting kan optioneel worden gevonden door het:
 - niet laten vallen van kosten onder de decharge (de kosteninformatie wordt als niet-financiële informatie in de verantwoording opgenomen). Decharge vindt plaats op hetgeen in de begroting is opgenomen, dat wil zeggen op verplichtingen-kasbasis.
 - hanteren van de lichte vorm van het BLS voor (baten-lasten)agentschappen. Verschillen in de begroting en verantwoording tussen het moederdepartement en het agentschap worden zo veel mogelijk verminderd;
 - bepalen van categorieën activa die niet worden geactiveerd;
 - pas activeren boven een bepaalde drempelwaarde;
 - bezien van mogelijkheden tot verlichting in het afzonderlijk registreren van financiële verplichtingen.

5.7.2 Waarom deze variant?

- In deze variant wordt rijksbreed aanvullende baten-lasteninformatie toegevoegd aan de verantwoording, vanuit het oogpunt een zo gelijksoortig mogelijk verslaggevingsstelsel te voeren.
- Bij deze variant wordt voor de inrichting van de administraties en het opstellen van de additionele financiële verantwoordingsinformatie zo veel mogelijk gebruikgemaakt van en voortgebouwd op bestaande financiële (intra- én extracomptabele) en niet-financiële administraties en overzichten. Een voorbeeld hiervan is het overzicht van standen en mutaties van immateriële en materiële vaste activa dat ieder ministerie conform de

Rijksbegrotingsvoorschriften (model 4.70) ten behoeve van het CBS moet opstellen. Ook aan de verplichtingen-kasregistraties kan al veel informatie voor de genoemde extra overzichten worden ontleend.

- Voorts wordt gekozen voor een pragmatische benadering, met waar opportuun de optie om bepaalde categorieën wel op de balans op te nemen, maar niet te waarderen (bijvoorbeeld cultureel erfgoed).

5.7.3 Wat zijn de voor- en nadelen?

Categorie	Lean rijksbreed
1. Effect op de kwaliteit van besluitvorming	
Criteria: - kwaliteit van de cijfers - tijdige beschikbaarheid van informatie - transparantie - vergelijkbaarheid en transparantie	- voordelen: integraal inzicht in bezittingen, schulden en kosten, eentaligheid, grotere informatiewaarde verantwoordening en inzicht in kosten naar prestatie - nadelen: verschil in informatie aan begrotings- en verantwoordingskant
2. Effect op de complexiteit van het stelsel en de controlelast	
Criteria: - eenvoud - extracomptabele lasten - controlelasten	- voordelen: intracomptabele verwerking gevolgen investeringsbeslissingen, beter zicht op de instandhouding van activa - nadelen: toevoeging van complexer systeem, extra beheer- en controlelasten bijvoorbeeld door activering en waardering (risico accountantstechnische discussies)
3. Effect op de begrotingsnormering en –beheersing	
Criteria: - effect op het financieel beheer - beheersing van de overheidsfinanciën	- voordelen: extra impuls assetmanagement en life cycle management en daardoor verhogen doelmatigheid en doeltreffendheid; behoud significante bijdrage verplichtingen-kasstelsel aan begrotingsbeheersing - nadelen: risico-onderschatting kosten bij waardering op historische kostprijs, risico van schuiven met afschrijvingstermijnen
4. Aansluiting bij relevante ontwikkelingen	
Criteria: - departementale ontwikkelingen - rijksbrede ontwikkelingen - internationale ontwikkelingen	- voordelen: uniformiteit, consistentie met Nederlandse verslaggevingsvoorschriften, stap in richting IPSAS, grotere (inter)nationale vergelijkbaarheid - nadelen: ongelijksoortige begrotings- en verantwoordingsinformatie, onttrekking capaciteit voor andere ambities zoals ‘digitale begroting’
5. Kosten	
- incidenteel / structureel	- incidenteel: 96-171 mln. - structureel: 18-19 mln.

5.8 Integraal

5.8.1 Wat zijn de belangrijkste kenmerken van deze variant?

- Deze variant beoogt de invoering van het baten-lastenstelsel voor de gehele rijksoverheid aan zowel de begrotings- als de verantwoordingskant, in lijn met de internationaal erkende verslaggevingsstandaarden voor de publieke sector (IPSAS).
- Kenmerkende elementen van deze variant zijn:
 - het aan de verantwoordingskant opstellen van een IPSAS-proof balans, exploitatieoverzicht, vermogensmutatieoverzicht en kasstroomoverzicht met bijbehorende toelichtingen;
 - het in de boekhouding aan de realisatiekant verankeren van het toerekeningsprincipe (accrual principle) conform de IPSAS;
 - het zowel aan de begrotings- als de verantwoordingskant opnemen van kosten- en opbrengsteninformatie in de beleidsartikelen.
- De IPSAS vormen het uitgangspunt. Deze voorschriften zijn ontwikkeld voor de verantwoordingskant: de inrichting van de financiële overzichten, de uitgangspunten voor waardering en presentatie voor de afzonderlijke posten, en de te verstrekken toelichtingen. Waardering van materiële en immateriële vaste activa vindt – conform IPSAS – in deze variant plaats op basis van de verkrijgingsprijs, vervaardigingsprijs of actuele waarde. In deze variant worden de IPSAS ook gebruikt als uitgangspunt voor het opnemen van kosten- en opbrengsteninformatie aan de begrotingskant. Ook in de IPSAS zijn soms meerdere opties toegestaan. Dit vraagt om het maken van keuzes voor de verwerking van posten op basis van de handvatten die IPSAS daarvoor aanreikt.
- In deze integrale variant komen kosten- en opbrengsteninformatie centraal te staan in de begrotingsinformatie van de departementen. Autorisatiebeslissingen vinden plaats op basis van kosten, en mede gebaseerd op kasinformatie ter waarborging van een blijvend solide begroting.
- De decharge omvat het gehele financieel beheer, waaronder het beheer van kosten.
- De grondslagen voor de bepaling van geraamde kosten aan de begrotingskant zijn zo veel mogelijk consistent met die voor de kostentoe rekening aan de verantwoordingskant.
- Departementen én agentschappen hanteren beiden in beginsel IPSAS als basis voor verslaggeving.
- Verlichting kan optioneel worden gevonden door:
 - het laten vervallen van de afzonderlijke administratie van financiële verplichtingen;
 - het bepalen van activacategorieën die niet worden geactiveerd;
 - het bepalen van activacategorieën die niet op actuele waarde worden geactiveerd;
 - het pas activeren boven een bepaalde drempelwaarde, al dan niet voor specifieke categorieën;
 - het opheffen van begrotingsfondsen (middelen worden opgenomen in de algemene of specifieke reserves van de departementale begrotingen).

5.8.2 Waarom deze variant?

- Net als bij de 'Lean-varianten' wordt bij de inrichting van de administraties en het opstellen van de additionele financiële verantwoordingsinformatie zo veel mogelijk gebruikgemaakt van en voortgebouwd op bestaande financiële (intra- én extracomptabele) en niet-financiële administraties en overzichten. De te verrichten extra bewerkingen zijn in deze integrale variant op basis van IPSAS echter meer omvattend en beslaan naast de verantwoording ook zo veel mogelijk de begroting.
- Ook in een integraal baten-lastenstelsel – met autorisatie op kosten – blijft kasinformatie voor de begrotingsbeheersing van belang om binnen Europese normen te blijven (mede door te sturen op kasuitgaven).
- Deze variant is voor wat betreft de verslaggevingstandaarden in lijn met de internationale én Europese norm, die door de meeste landen die BLS-informatie invoeren en ook door internationale organisaties in overwegende mate wordt toegepast.
- Aan de begrotingskant is deze variant internationaal vooruitstrevend: de meeste landen volstaan vooralsnog met toevoeging van baten-lasteninformatie aan de verantwoordingskant. In Europa passen Oostenrijk, Zwitserland, Denemarken en het Verenigd Koninkrijk het BLS ook aan de begrotingskant toe.

5.8.3 Wat zijn de voor- en nadelen?

Categorie	Integraal
1. Effect op de kwaliteit van besluitvorming	
Criteria: - kwaliteit van de cijfers - tijdige beschikbaarheid van informatie - transparantie - vergelijkbaarheid en transparantie	- voordelen: integraal inzicht in bezittingen, schulden en kosten, ook aan begrotingskant eentaligheid, grotere informatiewaarde verantwoording en inzicht in kosten naar prestatie - nadelen: grotere complexiteit extra informatie, mogelijk tijdelijke terugval kwaliteit Nederlandse EMU-cijfers
2. Effect op de complexiteit van het stelsel en de controlelast	
Criteria: - eenvoudig - extracomptabele lasten - controlelasten	- voordelen: intracomptabele registratie, (mogelijk standaard administratief systeem), beter zicht op instandhouding - nadelen: aanzienlijke aanpassing van verslaggevingsstelsel, toevoeging van complexer systeem (extra beheer- en controlelasten), ook daar waar minder sprake is van toegevoegde waarde, grote kans op veel accountantstechnische discussies over bijvoorbeeld activering, waardering en afschrijvings-termijnen, grote impact op (agenda's) financiële functie, autorisatie op kosten vergt aanpassing van de Grondwet (langdurig traject)
3. Effect op de begrotingsnormering en –beheersing	
Criteria: - effect op het financieel beheer - beheersing van de overheidsfinanciën	- voordelen: extra impuls assetmanagement en life cycle management en daardoor verhogen doelmatigheid en doeltreffendheid, inzicht in kosten op niveau beleidsartikelen - nadelen: risico-onderschatting kosten bij waardering op historische kostprijs, risico van schuiven met afschrijvingstermijnen, grote aanpassing aan financieel-administratieve systemen
4. Aansluiting bij relevante ontwikkelingen	
Criteria: - departementale ontwikkelingen - rijksbrede ontwikkelingen - internationale ontwikkelingen	- voordelen: uniformiteit, consistentie met internationale verslaggevingsvoorschriften (IPSAS), (inter)nationale vergelijkbaarheid - nadelen: omvangrijke onttrekking capaciteit voor andere ambities zoals 'digitale begroting'
5. Kosten	
- incidenteel / structureel	- incidenteel: 120-295 mln. - structureel: 30-52 mln.

6

Conclusies en advies

6 Conclusies en advies

6.1 Inleiding

Uit voorgaande hoofdstukken blijkt dat het functioneren van het begrotings- en verslaggevingsstelsel van het Rijk over het algemeen op orde is. Toch zijn er goede redenen om de financiële informatievoorziening geleidelijk aan te moderniseren, met als hoofddoel het parlement en andere belanghebbenden structureel een betere basis voor besluitvorming te bieden. Ook moeten de risico's van stilstand worden onderkend. Zo laat het huidige verslaggevingsstelsel belangrijke elementen van het financieel beheer en materieelbeheer – zoals bezittingen en exploitatiekosten – op departementaal niveau onderbelicht. Het vertelt daarmee niet het hele financiële verhaal.

Daarnaast is het van belang dat de financiële informatievoorziening mee-evolueert met de bestuurlijke dynamiek waarin de rijksoverheid zich bevindt. De rijksoverheid doet haar werk niet in isolement: zij treedt in toenemende mate op in nationale en internationale samenwerkingsverbanden. De overheid digitaliseert in hoog tempo en wordt meer en meer datagedreven. Deze ontwikkelingen gaan gepaard met vergaande uniformering, harmonisatie en standaardisatie van informatie, die met inzet van moderne technieken steeds sneller en op transparante en herkenbare wijze beschikbaar moet komen. Het is dan ook zaak voortdurend te blijven verbeteren, bijvoorbeeld door alert te zijn op de opties tot modernisering van de financiële informatievoorziening, de informatiesystemen én de financiële functie zelf. Dit besef ligt mede ten grondslag aan het advies van de Adviescommissie.

Binnen deze context, en mede op basis van diverse gesprekken met stakeholders, thematische rapportages van expertgroepen en werkbezoeken, zijn door de Adviescommissie vijf varianten opgesteld. In vier daarvan is sprake van verdere toevoeging van baten-lasteninformatie. De indicatieve kosten van deze vier varianten – ten opzichte van de huidige situatie – zijn door PwC als volgt geraamd.

Tabel 2 – Indicatieve kosten van de varianten, geraamd door PwC (in miljoenen euro's)

Variant	Incidentele kosten	Structurele kosten
Verder verbeteren en harmoniseren	2 – 3	7 – 17 ³⁶
Lean specifiek	28 – 50	5
Lean rijksbreed	96 – 171	18 – 19
Integraal	120 – 295	30 – 52

De incidentele meerkosten voor de varianten Lean specifiek, Lean rijksbreed en Integraal betreffen in belangrijke mate interne kosten van project- en verandermanagement.

³⁶ Waarvan € 6-16 mln per jaar voor verdere rijksbrede toepassing van instrumenten als mkba's en businesscases. De verbetermaatregelen uit de variant Verder verbeteren en harmoniseren komen als zodanig niet terug in de varianten Lean specifiek, Lean rijksbreed en Integraal. Evenwel kunnen de verbetermaatregelen uit de variant Verder verbeteren en harmoniseren de veronderstelde denk- en handelwijzen van die drie varianten ondersteunen. De kosten en doorlooptijden van die drie varianten kunnen mogelijk worden verkort na een eerste stap in de richting van Verder verbeteren en harmoniseren.

Om de varianten te beoordelen heeft de Adviescommissie een afwegingskader opgesteld, dat mede is gebaseerd op de criteria en randvoorwaarden die zijn opgenomen in de opdracht van de Adviescommissie. De criteria zijn in de volgende categorieën onderverdeeld:

- het effect op de kwaliteit van besluitvorming en verantwoording;
- het effect op de complexiteit van het stelsel en controlelast;
- het effect op de begrotingsnormering en -beheersing;
- de mate van aansluiting bij relevante nationale en internationale ontwikkelingen.

Aan de hand van de beoordeling van de varianten op deze categorieën en de indicatieve kosten komt de Adviescommissie tot haar conclusies en advies.

6.2 Conclusies Adviescommissie

De Adviescommissie komt tot de volgende conclusies:

- het functioneren van het huidige begrotings- en verslaggevingsstelsel van het Rijk is over het algemeen op orde, maar het stelsel levert niet alle relevante financiële informatie, vertoont op onderdelen gebrek aan samenhang en eenduidigheid, en wijkt af van de in Nederland en daarbuiten gehanteerde stelsels in de publieke sector;
- er is aanleiding stappen te zetten in het vergroten van transparantie en het verbeteren van inzicht in doeltreffendheid en doelmatigheid van beleid;
- het te voeren boekhoudkundig systeem is geen doel op zich, maar een middel om de kwaliteit van besluitvorming en de publieke verantwoording te ondersteunen;
- rijksbrede ontwikkelingen naar één rijksdienst en toenemende digitalisering vragen om een stap voorwaarts in het verbeteren en harmoniseren van financiële informatie. Hiervoor bestaat breed draagvlak en zijn al programma's opgestart en ambities bepaald;
- mede in dat licht bestaat voor de vergelijkbaarheid de wens om gelijke gevallen op gelijke wijze te behandelen (uniformering);
- de financiële informatie op basis waarvan besluitvorming plaatsvindt over investeringen en onderhoud van duurzame activa, en de inzichtelijkheid van kosten van bijvoorbeeld ICT-projecten en -systemen zijn nog voor verbetering vatbaar;
- het is voor de begrotingsbeheersing noodzakelijk om te blijven sturen op het nationale uitgavenkader en om binnen de EMU-normen te blijven;
- er is sprake van een nadrukkelijke internationale trend tot – en roep om – meer baten-lasten-informatie. Binnen de publieke sector in Nederland (onder meer provincies en gemeenten) is toepassing van een baten-lastenstelsel gebruikelijk;
- een integraal baten-lastenstelsel is in de basis een meer samenhangend en eenduidig stelsel;
- er bestaat zorg dat ministeries verschillende transities niet gelijktijdig kunnen realiseren. De financiële functie staat al onder druk en heeft een beperkte absorptiecapaciteit;
- mede daarom is op dit moment invoering van het baten-lastenstelsel op korte termijn niet raadzaam.
- de voorkeur gaat daarom uit naar het zetten van geleidelijke stappen;
- de wens bestaat om waar mogelijk aan te sluiten bij stappen die departementen al zetten, als deze bijdragen aan de rijksbreed gekozen richting;
- stappen richting verbetering en uniformering kunnen op termijn bijdragen aan het verminderen van druk op de financiële functie.

6.3 Advies

Een belangrijk uitgangspunt van de Adviescommissie is een verslaggevingsstelsel dat samenhangend is, en waarbij een hoge mate van uniformiteit bestaat tussen de verschillende elementen ervan. Het verslaggevingsstelsel dient bovendien die informatie te leveren die de kwaliteit van besluitvorming, begrotingsbeheersing en de publieke verantwoording aan het parlement maximaal ondersteunt. Het verslaggevingsstelsel dient daarin zo goed mogelijk te voorzien en waar mogelijk verbeterd te worden. Daarom ligt het niet in de rede om de status quo te handhaven. Ook acht de Adviescommissie de variant Lean specifiek niet wenselijk.

Een transitie dient mede te worden gezien in samenhang met andere prioriteiten zoals de verbetering in inzicht in doelmatigheid en doeltreffendheid van beleid, de programma's ter versterking van de informatievoorziening alsmede met de beschikbare capaciteit in de financiële functie. Dat vraagt om een geleidelijke en pragmatische ontwikkeling in de richting van een verdere toevoeging van baten-lasteninformatie.

In het licht van het voorgaande komt de Adviescommissie tot onderstaande adviezen.

› Inzetten op verder verbeteren en harmoniseren (2017-2020)

Gelet op de wens tot een rijksbrede en geleidelijke verbetering van het verslaggevingsstelsel beveelt de Adviescommissie aan om in de komende kabinetsperiode (uitgaande van vier jaar) in te zetten op het verder verbeteren en harmoniseren van het bestaande stelsel (variant Verder verbeteren en harmoniseren). In deze fase wordt dan uitgegaan van het huidige verplichtingen-kasstelsel als basis, waarbij ook extracomptabele baten-lasteninformatie wordt betrokken in de publieke besluitvorming en verantwoording. De invoering van deze variant bestaat uit stappen zoals de verdere verbetering van asset management, toepassing van life cycle costing en uniformering van financiële gegevens. Hiermee wordt een betekenisvolle stap gezet ter versterking van de publieke besluitvorming en verantwoording.

De Adviescommissie acht het hierbij van belang dat het ministerie van Financiën, als systeemverantwoordelijke voor de rijksbrede financiële informatievoorziening, in goed overleg met de departementen bewaakt dat de toekomstige besluitvorming over aanpassingen van financiële informatievoorziening ten dienste staat van het "verder verbeteren en harmoniseren" én bijdraagt aan de ontwikkeling op de lange termijn om meer baten-lasteninformatie te gebruiken voor besluitvorming en verantwoording. Dat betekent ook het op pragmatische wijze handen en voeten geven aan de kaderstelling dienaangaande.

Dertig jaar na de operatie Comptabel Bestel ziet de Adviescommissie voldoende aanleiding om het verslaggevingsstelsel verder te ontwikkelen. Het huidige stelsel levert momenteel niet alle relevante financiële informatie, vertoont op onderdelen een gebrek aan samenhang en eenduidigheid én wijkt in belangrijke mate af van de stelsels die gehanteerd worden door medeoverheden en andere landen. In dat licht acht de Adviescommissie het zetten van vervolgstappen opportuun.

› Tussentijdse evaluatie (2020)

De Adviescommissie adviseert om tegen het eind van de volgende kabinetsperiode (rond 2020), in de context van alle relevante nationale en internationale ontwikkelingen, te evalueren wat er bereikt is uit hoofde van het verder verbeteren en harmoniseren en wat er nog nodig is om eventuele verdere stappen te zetten in de richting van toevoeging van baten-lasteninformatie. Belangrijke aspecten daarbij zijn op welke wijze en in welk tempo die vervolgstappen dan worden gezet en in welke richting invulling wordt gegeven aan verdere toevoeging van baten-lasteninformatie. Hierbij dient ook oog gehouden te worden voor de absorptiecapaciteit van de financiële functie.

› Stappen richting verdere toevoeging van baten-lasteninformatie (2020 en verder)

Op basis van de tussentijdse evaluatie worden gefaseerd eventuele vervolgstappen gezet in de richting van stelselmatige toevoeging van baten-lasteninformatie in de verantwoording en mogelijk de begroting. Uitgangspunt is om hier rijksbreed een pragmatische insteek te hanteren als het gaat om bijvoorbeeld de te hanteren standaarden en grondslagen. Daarbij wordt voortgebouwd op de resultaten vanuit de voorgaande fase en de implementatie van rijksbrede programma's als 'Naar een digitale Begroting'. De gewenste verdere verbeteringen worden dan via het stelsel zelf en intracomptabel gerealiseerd. Dit biedt perspectief op een meer eenduidig verslaggevingsstelsel, waarin alle wezenlijke financiële informatie overzichtelijk en samenhangend wordt gepresenteerd en meer aansluiting wordt gevonden bij de stelsels voor publieke verslaggeving in eigen land en daarbuiten.

Wat betreft de baten-lasteninformatie aan de begrotingskant staan diverse opties open, elk met voor- en nadelen. Daarbij geldt als randvoorwaarde dat het voor een adequate begrotingsbeheersing noodzakelijk is om ook te kunnen blijven sturen op kas om zo binnen het uitgavenkader en de EMU-normen te blijven.

De aanpak en het tempo van transitie dienen te worden gezien in samenhang met andere prioriteiten zoals de verbetering in inzicht in doelmatigheid en doeltreffendheid en de ontwikkeling van een digitale begroting. Hierbij is het raadzaam een groeimodel te hanteren. Aanpassingen aan financieel-administratieve systemen vallen zo veel mogelijk samen met momenten waarop deze aan vervanging toe zijn. Zo kunnen de transitiekosten worden beperkt. Het is aan het ministerie van Financiën om – in goed overleg met de andere ministeries en de Algemene Rekenkamer – hiervoor een plan van aanpak te ontwikkelen waarin de nadere technische invulling van het stelsel, de basis voor de verslaggevingsstandaarden, een pragmatische invulling daarvan en een acceptabel tijdspad worden vastgelegd.

› Resumerend

De Adviescommissie beveelt voor de komende vier jaar aan om het bestaande verslaggevingsstelsel verder te verbeteren en harmoniseren, en in dat kader extracomptabel baten-lasteninformatie toe te voegen. Zij adviseert voorts om in 2020 via een tussentijdse evaluatie te beoordelen wat er nog nodig is aan verdere stappen in de richting van een pragmatisch vormgegeven baten-lastenstelsel, en wat een haalbare termijn is om een dergelijk stelsel te realiseren, zonder daar op dit moment een concreet jaartal aan te koppelen.

Voor een zorgvuldige, geleidelijke en doelmatige invoering is het ook van belang dat deze wordt ondersteund vanuit het ministerie van Financiën, de Auditdienst Rijk en de Algemene Rekenkamer. De Adviescommissie benadrukt het belang dat alle betrokken partijen bij het monitoren van de voortgang van de transitie goed oog houden voor én rekening houden met de bredere context waarbinnen die vorm en inhoud moet krijgen.

6.4 Budgettaire dekking

In de rijksbegroting is momenteel geen budgettaire dekking voorzien voor een transitie richting invoering van een baten-lastenstelsel. Dit betekent dat de benodigde middelen bij de formatie of door een nieuw kabinet onder het uitgavenkader moeten worden gevonden.

B

Bijlagen

Bijlage 1 Adviesaanvraag

Bijlage 2 Samenstelling Adviescommissie

Bijlage 3 Kostenonderzoek PwC

Bijlage 4 Beknopte weergave internationale werkbezoeken

Bijlage 5 Literatuur

Bijlage 1

Adviesaanvraag

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Datum: 7 juli 2016

Betreft: Adviesaanvraag Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid

Geachte voorzitter,

Hierbij informeer ik u dat de Ministerraad en de president van de Algemene Rekenkamer de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid hebben verzocht om een advies uit te brengen over de voor- en nadelen van toevoeging van meer baten-lasteninformatie aan de huidige wijze van begroten en verantwoorden.

Deze gezamenlijke commissie van mijn ministerie en de Algemene Rekenkamer heb ik ingesteld naar aanleiding van het rapport *“Begrotingsreserves: Het opzij zetten van geld als begrotings-instrument”* van de Algemene Rekenkamer. In dat rapport wordt geadviseerd te onderzoeken of een rijksbrede toevoeging van een baten-lastenboekhouding een optie is.

Het advies van de commissie dient ter ondersteuning van het volgende kabinet in het maken van een goede afweging terzake. In de adviesaanvraag is de commissie verzocht om begin 2017 haar advies uit te brengen.

Hoogachtend,
de minister van Financiën,

J.R.V.A. Dijsselbloem

Bijlage 2

Samenstelling Adviescommissie

Voorzitter

Manon Leijten Secretaris-generaal, Ministerie van Financiën

Leden

Ellen van Schoten	Secretaris, Algemene Rekenkamer
Tjerk Budding	Hoofddocent Management and Financial Accounting, Vrije Universiteit Amsterdam
Raymond Gradus	Hoogleraar Bestuur en Economie van de publieke en non-profit sector, Vrije Universiteit Amsterdam
Hanneke Schuiling	Directeur-generaal Rijksbegroting, Ministerie van Financiën
Richard van Zwol	Secretaris-generaal, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
Lidewijde Ongering	Secretaris-generaal, Ministerie van Infrastructuur en Milieu
Erik Gerritsen	Secretaris-generaal, Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport
Philippe Raets	Gemeentesecretaris, Gemeente Rotterdam
Cornelis van der Werf	Onderzoeksdirecteur, Algemene Rekenkamer
Hillie Beentjes	Directeur Begrotingszaken, Ministerie van Financiën
Petra Lugtenburg	Hoofddirecteur Financiën en Control, Ministerie van Defensie

Secretariaat

Björn Teunen	Ministerie van Financiën
Martin Dees	Algemene Rekenkamer

Verder zijn de voorzitter en het secretariaat van de Adviescommissie ondersteund door:

Esmé ter Stege	Ministerie van Financiën
Annefleur Stickel	Ministerie van Financiën

Dankwoord

De voorzitter en het secretariaat van de Adviescommissie willen iedereen bij de departementen, het CPB, CBS en uit de wetenschap die betrokken was bij de totstandkoming van het rapport hartelijk danken. In het bijzonder:

Patrick Schuerman, Ton Kok, Léonard Haakman, Broos Brouwers, Jolanda Timmerman, Hilbert van Dijk, Menno Sas, René Witte, Bas Wakkerman, Frans van Schaik, Johan de Kruijf, Thomas van Tiel, Maarten de Jong, Aniek Nijhuis, Paul Neelissen, Bas ten Dam, Dennis Swart, Luuk Leussink, Luuk Krijnen, Taco Fens, Kyra Eikelboom-Doek, René Gerrits, Maarten Groothuis, Hennie de Veer, Henk ter Bogt, Simone Zwijsen, Hanneke Ester, Joost van Hofwegen, René Kragten, Wim Kooij, Luc Terra, Robert Beeres, Jeroen van den Hauten, Wouter de Kruijf, Martijn Filak, Ruud Van Schijndel, Jos Huisman, Bram Schout, Erik Baayens, Arie Ros, Wim Suijker, Herman van Frankfoort, Nils Brusse, Gerrit Weulen Kranenberg, Ids Tijsseling en Mark Hendrix.

Speciale dank gaat tot slot uit naar de deskundigen in binnen- en buitenland die door de voorzitter en het secretariaat zijn geraadpleegd.

Bijlage 3

Kostenonderzoek PwC

De kosten van de door de Adviescommissie opgestelde varianten zijn geraamd door het onderzoeksbureau PwC.

De input voor het kostenonderzoek wordt gevormd door:

- de beschikbare relevante informatie;
- expertsessies met financiële medewerkers van directies FEZ en agentschappen;
- de expertise van PwC;
- en de vragenlijst die alle departementen en agentschappen hebben ingevuld over het inzicht in relevante verantwoordingsposten en aard van de gebruikte IT-systemen.

Op basis hiervan heeft PwC de indicatieve kosten ('delta') berekend ten opzichte van de huidige situatie. Dit is gebeurd voor elk van de vier varianten waarin sprake is van toevoeging van baten-lasteninformatie. De door PwC geraamde bedragen zijn indicatief en bedoeld voor het nemen van een principebesluit.

De rapportage over de kosten van de verschillende varianten is integraal opgenomen op de navolgende pagina's.

Kostenonderzoek verdere toevoeging van baten- lasteninformatie

17 maart 2017
Referentie: 2017-
0206/MvG/mw/mvw

Inhoudsopgave

Managementsamenvatting	3
1. Achtergrond, doel en aanpak	7
1.1. Achtergrond	7
1.2. Doel onderzoek	7
1.3. Aanpak	8
2. Resultaten per variant	14
2.1. Huidige situatie	16
2.2. Verder verbeteren en harmoniseren	17
2.3. Lean specifiek	22
2.4. Lean rijksbreed	28
2.5. Integraal	32
Bijlagen	35
A. Uitwerking vijf varianten	36
B. Verstuurde vragenlijst naar financiële functie departementen	40
C. Deelnemers expertsessies	42
D. Uitkomsten gevoeligheidsanalyse	43
E. Nadere toelichting minimumniveau IT systemen	45
F. Korte samenvatting bespreking inzake financiële verplichtingenadministratie	47
G. Variant Lean specifiek: Berekening van de kosteninschatting per departement voor Toevoeging baten-lasten informatie	49
H. Variant Lean specifiek: Berekening van de kosteninschatting per departement voor IT systemen	50
I. Variant Lean rijksbreed: Berekening van de kosteninschatting per departement voor Toevoeging baten-lasten informatie	51
J. Geraadpleegde documenten	54

Managementsamenvatting

Inzicht in de indicatieve kosten van verdere toevoeging van baten-lasteninformatie gewenst

De zoektocht naar het optimale boekhoudstelsel voor het Rijk kent een lange geschiedenis. Op dit moment gebruikt de rijksoverheid voor het begroten en verantwoorden een verplichtingen-kasstelsel (VKS) én waar zinvol een baten-lastenstelsel (BLS). Bij de vakdepartementen wordt gewerkt met een verplichtingen-kasstelsel. Bij alle agentschappen en de meeste zbo's wordt momenteel gewerkt met een baten-lastenboekhouding.

In het rapport "*Begrotingsreserves. Het opzij zetten van geld als begrotingsinstrument*" geeft de Algemene Rekenkamer de minister van Financiën in overweging te onderzoeken of een rijksbrede toevoeging van baten-lasteninformatie aan de bestaande verplichtingen-kasboekhouding een optie is. In reactie daarop heeft de minister van Financiën voorgesteld om een gezamenlijke adviescommissie¹ (Algemene Rekenkamer en ministerie van Financiën) te starten om de voor- en nadelen te onderzoeken van een rijksbrede toevoeging van baten-lasteninformatie aan het huidige verplichtingen-kasstelsel.

De vraag in hoeverre verdere toevoeging van baten-lasteninformatie zinvol is berust uiteindelijk op een afweging van de voordelen. Dat betreft aspecten zoals: meer en/of betere informatie voor besluitvorming en publieke verantwoording, potentiële voordelen die voortvloeien uit het gebruik van die informatie en kosten (incidenteel en structureel) van die toevoeging. *Dit rapport behandelt een modelmatig onderzoek naar uitsluitend de kostenkant van de toevoeging van meer of minder baten-lasteninformatie.*

De adviescommissie heeft de volgende vijf varianten onderscheiden:

1. *Huidige situatie*: de huidige situatie zonder wijzigingen.
2. *Verder verbeteren en harmoniseren*: de huidige situatie aangevuld met een aantal verbetermaatregelen (bijvoorbeeld informatie voor meer/beter activabeheer, life cycle management, maatschappelijke kosten en baten analyses en business cases en verduidelijking van informatie).
3. *Lean specifiek*: invoering van een lichte vorm van baten-lastenstelsel in de verantwoording uitsluitend bij de investeringsdepartementen zijnde IenM, Defensie en BZK (vastgoed).
4. *Lean rijksbreed*: rijksbrede invoering van een lichte vorm van het baten-lastenstelsel in de verantwoording.
5. *Integraal*: een rijksbrede invoering van het baten-lastenstelsel, aan de verantwoordingskant én de begrotingskant.

De adviescommissie geeft in haar rapport een uitgebreide beschrijving van deze varianten. Ten behoeve van dit kostenonderzoek hebben wij in bijlage A de concretisering van de vier nieuwe varianten (ad 2 tot en met ad 5) beschreven die wij als uitgangspunt voor ons onderzoek gebruikt hebben.

Berekening indicatieve kosten per variant ten opzichte van de huidige variant

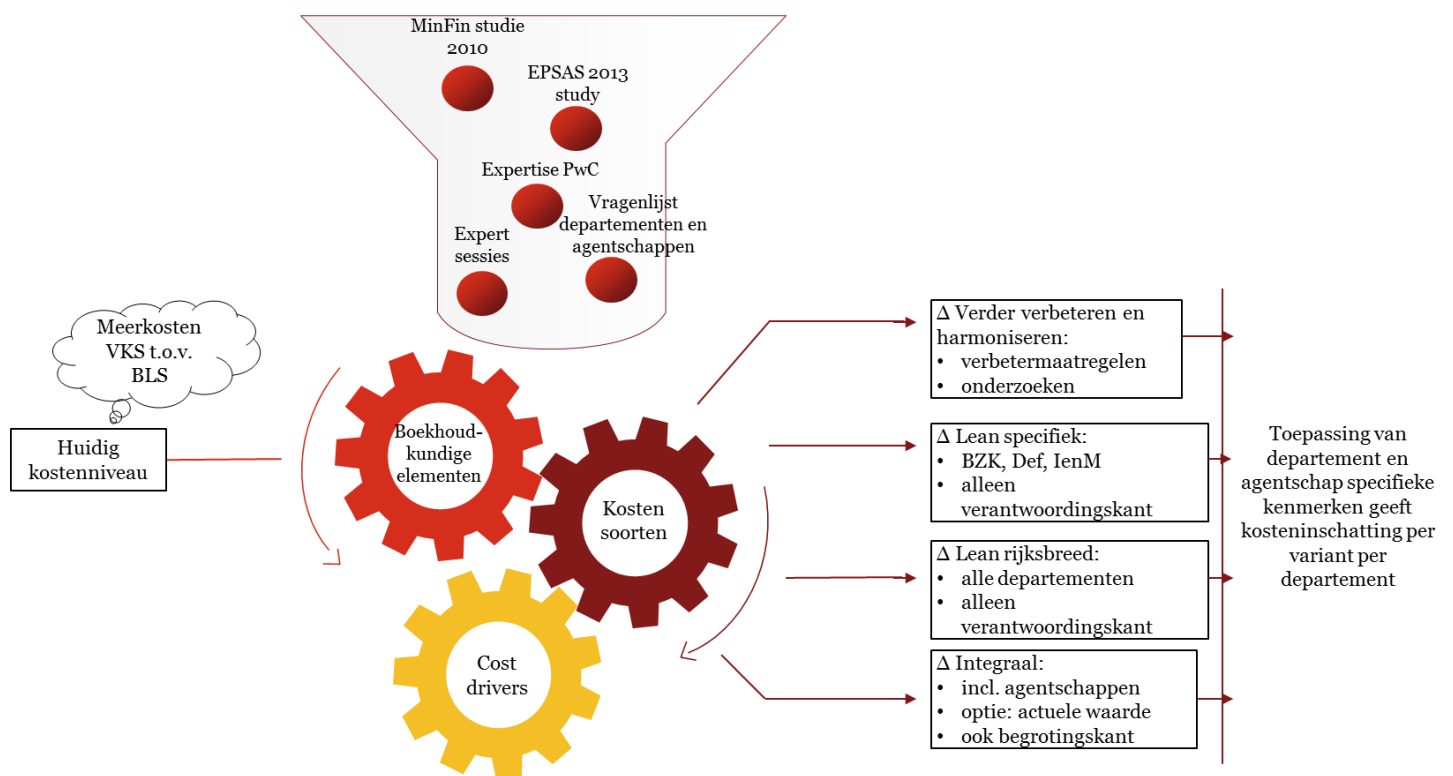
De input voor dit onderzoek wordt gevormd door de beschikbare relevante documentatie over dit onderwerp, expertsessies met FEZ-deskundigen van verschillende rijksorganisaties, expertise van PwC, en een vragenlijst die alle departementen en agentschappen hebben ingevuld over het inzicht in relevante verantwoordingsposten en de stand van zaken van de financieel administratieve IT systemen die in gebruik zijn. Op basis hiervan hebben wij ten opzichte van de huidige situatie de indicatieve kosten (delta) opgesteld van de vier nieuwe varianten waarin in meer of mindere mate sprake is van toevoeging van baten-lasteninformatie.

Wij onderscheiden een drietal hoofdaspecten die van belang zijn om de geschatte kosten te berekenen:

¹ De Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid

1. De **boekhoudkundige elementen** die al dan niet geraakt worden door de transitie naar een variant. Wij onderscheiden hier: materiële vaste activa, immateriële vaste activa, voorraden, vorderingen en schulden en presentatie van balans, exploitatie en kasstroomoverzicht;
2. De **kostensoorten** die onderscheiden kunnen worden in de transitie naar een variant. Wij onderscheiden kosten voor toevoeging van de baten-lasteninformatie (administratieve handelingen, benodigde inzet voor gewijzigde c.q. additionele verantwoording), aanpassing van financieel administratieve IT systemen en kosten voor project- en verandermanagement.
3. **'Cost drivers'**: factoren die de hoogte van kosten binnen de kostensoorten bepalen: mate van inzicht in relevante verantwoordingsposten, omvang van de organisatie, aard van de werkprocessen, stand van zaken van de financieel administratieve IT systemen en het aantal financieel-administratieve medewerkers.

Onderstaand figuur geeft de opbouw van ons kostenonderzoek schematisch weer.

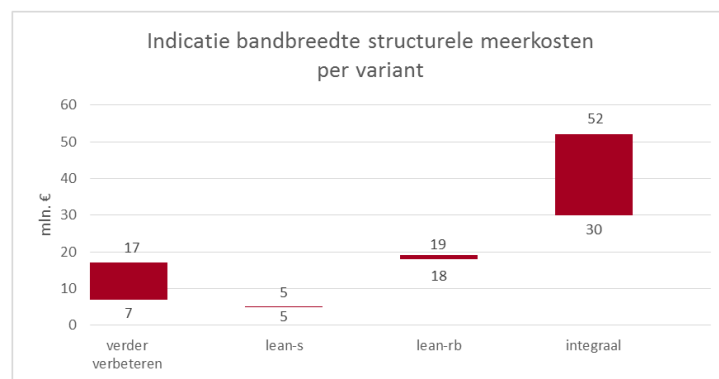
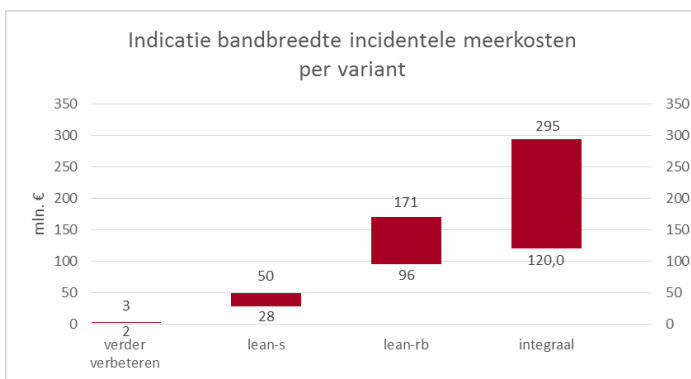


Kosten lopen op naarmate de variant dichterbij integrale invoering van een baten-lastenadministratie komt

Onderstaand overzicht laat indicatief de rijksbrede incidentele en structurele meerkosten van iedere variant ten opzichte van de huidige situatie zien. Tevens is een indicatie van de doorlooptijd van de transitie opgenomen.

Variant	Meerkosten t.o.v. huidige variant (€) ²		Doorlooptijd (transitie)
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
Verder verbeteren en harmoniseren	2 – 3 mln	7 – 17 mln	1 – 1,5 jaar
Lean specifiek	28 – 50 mln	5 mln	3 – 5 jaar
Lean rijksbreed	96 – 171 mln	18 – 19 mln	3 – 5 jaar
Integraal	120 – 295 mln	30 – 52 mln	3 – 5 jaar

De transitie, implementatie en toepassing van de bovenstaande varianten, brengen kosten en doorlooptijd ten opzichte van de huidige situatie met zich mee. De kosten betreffen kosten voor toevoeging van de baten-lasteninformatie (administratieve handelingen, benodigde inzet voor gewijzigde c.q. additionele verantwoording), aanpassing van financieel administratieve IT systemen en kosten voor project- en verandermanagement. Grafisch kunnen deze kosten in incidentele en structurele kosten per variant weergegeven worden:



Onze inschatting van zowel de incidentele als de structurele kosten van de vier nieuwe varianten ten opzichte van de huidige variant, laat zien dat deze kosten oplopen naarmate een variant dichterbij de integrale invoering van baten-lastenadministratie komt.

- De bandbreedte van de incidentele kosten wordt groter naarmate baten-lasteninformatie in grotere mate wordt toegevoegd. Dit wordt voornamelijk veroorzaakt door kosten die voortkomen uit het project- en verandermanagement en de bijbehorende doorlooptijd³.
- De kosten voor toepassing van de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren' worden hoofdzakelijk veroorzaakt door de rijksbrede extra inzet van 'maatschappelijke kosten en baten analyses en business cases ter versterking van de onderbouwing van (grote) investerings- en beleidskeuzes.
- De kosten voor toepassing van de variant 'Lean specifiek' worden hoofdzakelijk veroorzaakt door de incidentele (verander-)kosten voor de betrokken departementen. De veranderkosten betreffen met name IT-kosten voor het aanmaken van extra modules ten behoeve van het benodigde inzicht. Daarnaast zijn er kosten voor het veranderproces: begeleiding van de transitie, opleiding van medewerkers (financieel en niet-financieel) en communicatie.

² Dit is gesaldeerd met besparingen (waar van toepassing)

³ Het is onze ervaring dat indien de doorlooptijd in de praktijk langer duurt, dan zal dit naar verwachting een toename van de totale kosten met zich meebrengen.

-
- De kosten voor toepassing van de variant ‘Lean rijksbreed’ worden veroorzaakt door dezelfde elementen als de variant ‘Lean specifiek’, echter nu rijksbreed. Dit leidt naar rato tot hogere kosten, zowel incidenteel als structureel.
 - Toepassing van de variant ‘Integraal’ betekent de zwaarste transitie binnen de varianten en raakt alle kostensoorten dan ook het zwaarst: toevoeging baten-lasteninformatie, financieel administratieve IT systemen en project- en verandermanagement.

De huidige variant brengt kosten met zich mee, doordat het een situatie is waarin afgeweken wordt van het in de publieke sector en bedrijfsleven veelal ‘gangbare’ baten-lastenstelsel. Het voeren van verplichtingen-kasstelsel zorgt voor ongeveer € 1.700 aan opleidingskosten per in dienst tredende in de financiële functie en voor circa € 1,5 mln tot € 3,5 mln per jaar voor IT maatwerk.

Indicatief kosteninzicht ten behoeve van principebesluit

De Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid adviseert over de voor- en nadelen van verschillende varianten en de weging hiervan ten opzichte van de kosten. Dit rapport biedt een indicatief inzicht in de kosten ten behoeve van een te nemen principebesluit. Bij een keuze voor een variant en de verdere implementatie bevelen wij aan de indicatie van de kosten voor die variant nader te specificeren in een business case evenals de doorlooptijd in bijvoorbeeld een mijlpalenplanning. Aanvullend constateren wij dat de verbetermaatregelen uit de variant ‘Verder verbeteren en harmoniseren’ weliswaar niet als zodanig één-op-één terugkomen in de drie andere nieuwe varianten, maar dat deze maatregelen de veronderstelde denk- en handelwijzen van de drie andere varianten wel degelijk ondersteunen. Daarmee kunnen kosten en doorlooptijden van deze varianten mogelijk verkort worden na een eerste stap in de richting van verder verbeteren en harmoniseren en kan een vervolgstap naar een van de overige varianten vergemakkelijkt worden.

1. *Achtergrond, doel en aanpak*

1.1. *Achtergrond*

Op dit moment hanteert de rijksoverheid voor het begroten en verantwoorden van de uitgaven en ontvangsten een verplichtingen- kasstelsel en op onderdelen een baten-lastenstelsel. Grosso modo voert het Rijk een baten-lastenstelsel binnen haar uitvoeringsorganisaties en binnen de beleidskernen een verplichtingen- kasstelsel.

De Minister van Financiën heeft op 21 maart 2016, in reactie op een onderzoek van de Algemene Rekenkamer⁴, laten weten te willen onderzoeken wat de voor- en nadelen zijn van een rijksbrede toevoeging van een baten-lasten-boekhouding aan de huidige verplichtingen-kasboekhouding. Hiertoe is een gezamenlijke adviescommissie⁵, bestaande uit leden van het Ministerie van Financiën en de Algemene Rekenkamer, in het leven geroepen.

De Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid onderzoekt in welke mate een verdere toevoeging van baten-lasteninformatie zinvol is in de context van:

1. Transparantie publieke verantwoording;
2. Financieel management;
3. Begrotingsnormering en –beheersing;
4. Productie EMU-cijfers.

De hoge kwaliteit van de Nederlandse cijfers moet behouden worden en waar mogelijk in de toekomst verder worden verbeterd. Daarnaast moet de toegankelijkheid en leesbaarheid van de rijksbegroting en -jaarverslag behouden blijven.

1.2. *Doel onderzoek*

Doel van onderhavig onderzoek is om fact-based inzicht te verschaffen in de kosten (en indien van toepassing kostenbesparingen) en transitietijd van verdere toevoegingen van baten-lasteninformatie voor vier varianten ten opzichte van de huidige variant. Het onderzoek was vooral bedoeld om een indicatief inzicht te verkrijgen: welke richtingen en bandbreedtes behoren voor wat betreft de kosten bij de verschillende varianten. Ons onderzoek is dus geen in detail uitgewerkte business case. Onderstaand zijn de vijf door de adviescommissie onderscheiden varianten weergegeven :

1. *Huidige situatie*: de huidige situatie zonder wijzigingen.
2. *Verder verbeteren en harmoniseren*: de huidige situatie aangevuld met een aantal verbetermaatregelen (bijvoorbeeld informatie voor meer/beter activabeheer, life cycle management, maatschappelijke kosten en baten analyses en business cases en verduidelijking van informatie).
3. *Lean specifiek*: invoering van een lichte vorm van baten-lastenstelsel in de verantwoording uitsluitend bij de investeringsdepartementen zijnde IenM, Defensie en BZK (vastgoed).
4. *Lean rijksbreed*: rijksbrede invoering van een lichte vorm van het baten-lastenstelsel in de verantwoording.
5. *Integraal*: een rijksbrede invoering van het baten-lastenstelsel, aan de verantwoordingskant én de begrotingskant.

Elementen van een lichte vorm ('lean'-varianten) van het baten-lastenstelsel zijn (a) het aan de verantwoordingskant opstellen van de basisoverzichten (balans met bezittingen en schulden, exploitatieoverzicht met kosten en opbrengsten, en kasstroomoverzicht) in combinatie met toevoeging van kosteninformatie aan de beleidsartikelen én (b) het in de boekhouding aan de realisatiekant verankeren van het

⁴ Begrotingsreserves, Het opzij zetten van geld als begrotingsinstrument, 22 maart 2016

⁵ Adviescommissie Verslaggevingstelsel rijksoverheid

toerekeningsprincipe (accrual principle). Waardering vindt plaats op basis van historische kostprijs en in geval van de variant ‘Integraal’ - waar opportuun – actuele waarde (bv. vervangingswaarde).

De adviescommissie geeft in haar rapport een beschrijving van deze vijf varianten. Ten behoeve van dit onderzoek hebben wij in bijlage A de concretisering van deze varianten opgenomen die wij als uitgangspunt voor ons onderzoek gebruikt hebben.

1.3. Aanpak

Documentatie

Wij hebben de afgesproken relevante documentatie over dit onderwerp doorgenomen. Dit betreft het onderzoek van het Ministerie van Financiën naar integrale invoering van baten-lasten in 2010 (op onderdelen⁶ geactualiseerd in 2016) en het PwC-onderzoek naar de invoering van Europese accounting standaarden onder alle EU-lidstaten van EPSAS (de Europese variant van IPSAS). Blijkens het onderzoek van het Ministerie van Financiën naar integrale invoering van baten-lasten in 2010 (verder: het onderzoek MinFin 2010) geven eerdere onderzoeken geen inzicht in de kostencomponent van een transitie naar de invoering van (een variant op) een baten-lastenadministratie. Voor het verkrijgen van kwantitatief inzicht in de huidige situatie binnen de rijksoverheid (fte's en budgetten) is gebruik gemaakt van de website open data van de rijksoverheid en de rapportage *Inventarisatie financiële functie* van het ministerie van Financiën van 2015.

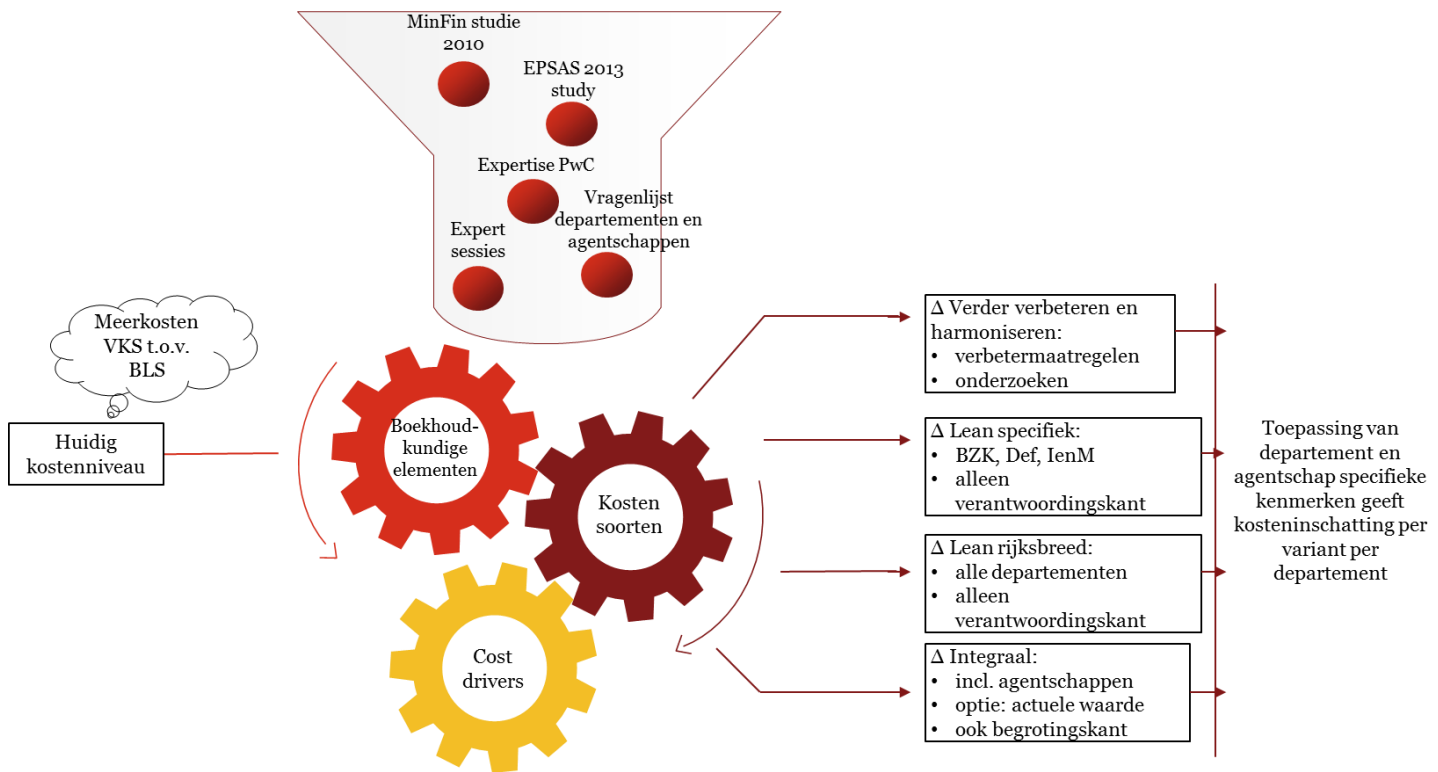
Conceptuele opbouw onderzoek

Er is een drietal hoofdaspecten in dit onderzoek onderscheiden die van belang zijn om de kosten van de vier nieuwe varianten ten opzichte van de huidige variant in kaart te brengen, gegeven de doelstelling van het verkrijgen van inzicht op hoofdlijnen/tendensen:

1. De **boekhoudkundige elementen** die geraakt worden door de transitie naar een variant. Wij onderscheiden hier: materiële vaste activa, immateriële vaste activa, voorraden, vorderingen en schulden en presentatie van balans, exploitatie en kasstroomoverzicht;
2. De **kostensoorten** als categorieën die onderscheiden kunnen worden in de transitie naar een variant. Wij onderscheiden kosten voor toevoeging van de baten-lasteninformatie (administratieve handelingen, benodigde inzet voor gewijzigde c.q. additionele verantwoording), aanpassing van financieel administratieve IT systemen en kosten voor project- en verandermanagement.
3. ‘**Cost drivers**’: factoren die de hoogte van kosten (binnen de kostensoorten) bepalen.

Deze drie hoofdaspecten zijn opgenomen in het onderstaande schema dat de opbouw van het onderzoek weergeeft. De input voor ons onderzoek bestond uit de relevante documentatie over dit onderwerp, expertsessies met FEZ-deskundigen van verschillende rijksorganisaties, expertise van PwC en een vragenlijst (zie bijlage B) die de departementen en agentschappen hebben ingevuld over het inzicht in relevante verantwoordingsposten en de stand van zaken van de financieel administratieve IT systemen die worden gebruikt. Op basis hiervan is een berekening opgesteld die de meerkosten van de nieuwe varianten en de huidige variant weergeeft inclusief indicatie van de kosten en doorlooptijd van de transitie. Op basis van de door de departementen ingevulde vragenlijsten is berekend wat de kosteninschatting voor het totaal van de variant wordt. In het vervolg van dit hoofdstuk wordt deze methodiek verder toegelicht.

⁶ Actualisatie in 2016 door expertgroepen op de volgende onderdelen: rapporteren Europa, transparante publieke verantwoording, financiële sturing en investeringsbeslissingen, activabeheer en begrotingsnormering en beheersing.



Toelichting kostensoorten

Om te komen tot een indicatie van de meerkosten van een variant ten opzichte van de huidige situatie, is het nodig inzichtelijk te maken welke activiteiten nodig zijn om de betreffende variant door te voeren en welke kostensoorten daarmee gepaard gaan. Wij onderscheiden hierbij de volgende drie kostensoorten die tevens door de relevante documentatie onderschreven worden:

- Kosten die voortkomen uit de toevoeging van baten-lasteninformatie
- Kosten die voortkomen uit de aanpassing van IT systemen
- Kosten die voortkomen uit de project- en verandermanagement

In het vervolg van dit rapport wordt met de ter 'IT-systemen' de financieel-administratieve systemen bedoeld.

Op basis van de eerder genoemde relevante documentatie en de ingevulde vragenlijsten, hebben wij voor elk van de varianten een eerste inschatting gemaakt van de kosten en doorlooptijd die nodig zijn om baten-lasteninformatie toe te voegen aan de verschillende verantwoordingsposten⁷, IT systemen aan te passen en project- en verandermanagement uit te voeren.

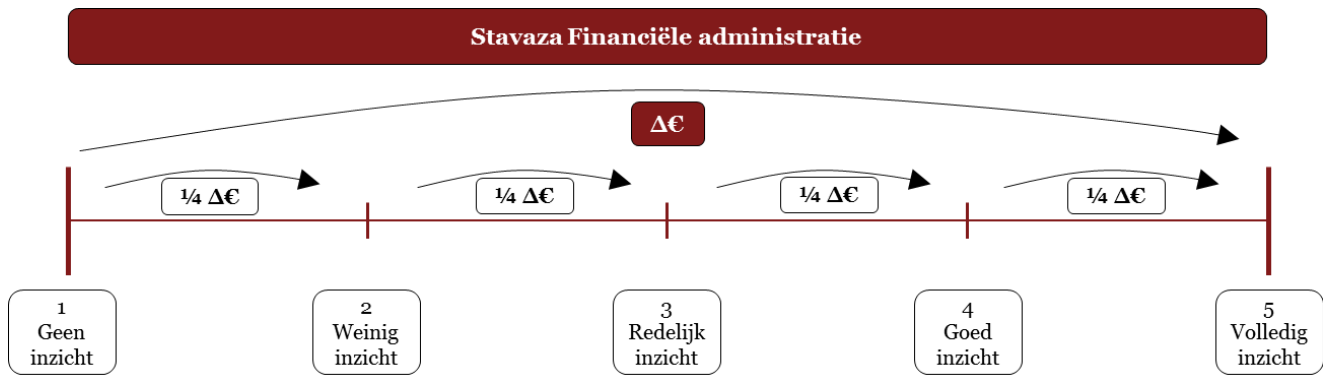
De eerste inschatting van kosten en doorlooptijd is input geweest in twee expertsessies. Tijdens deze sessies zijn de inschattingen waar wenselijk en/of nodig aangepast en verrijkt.

Een overzicht van de deelnemers aan de expertsessies is opgenomen in bijlage C.

Kostensoort Toevoeging baten-lasteninformatie

De ingeschatte kosten, die onderschreven zijn in de expertsessies, betreffen de kosten om te komen van 'geen inzicht' naar 'volledig inzicht' voor wat betreft de toevoeging van baten-lasteninformatie. De mate van inzicht (in vijf categorieën) komt overeen met de ingevulde vragenlijsten. Om van 'geen inzicht' naar 'volledig inzicht' te komen, zijn vier stappen nodig waarbij de aanname is dat elke stap evenveel kosten met zich mee brengt. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:

⁷ Posten waarover volgens de van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel verantwoording afgelegd dient te worden, bijvoorbeeld materiële vaste activa, immateriële vaste activa, voorraden, vorderingen en schulden.



Voorbeeld: wanneer de kosten van volledige transitie van 1 (geen inzicht) naar 5 (volledig inzicht) op basis van documentstudie en expert-inschatting geschat wordt op € 100, en de financiële functie van een departement geeft aan zich op 3 (redelijk inzicht) te bevinden, dan zijn de meerkosten om tot 5 (volledig inzicht) te komen $2 \cdot \frac{1}{4} \cdot € 100 = € 50$. Wij gaan hierbij uit van een lineaire opbouw van de benodigde inzet en kosten per stap van inzicht (4 stappen, dus 25% van de indicatieve kosten om te komen van 'geen inzicht' naar 'volledig inzicht'). In de expertsessies is het lineaire verband als uitgangspunt voor de aanpak onderschreven.

In bijlage D hebben wij een gevoeligheidsanalyse opgenomen waarin de geschatte meerkosten van een variant ten opzichte van de huidige variant worden weergegeven bij toepassing van een andere verdeling dan lineair (25% per stap). Uit deze analyse blijkt dat de uitkomsten ordegrrootte gelijk zijn en dat daarmee de ingeschatte stapgrootte relatief ongevoelig is voor wijzigingen in aannames.

Per variant hebben wij in overleg met de experts een minimumniveau van inzicht vastgesteld dat nodig is om de betreffende variant te kunnen uitvoeren. Het minimumniveau per variant is in onderstaande tabel weergegeven.

Variant	Verder verbeteren en harmoniseren	Lean specifiek	Lean rijksbreed	Integraal
Minimumniveau B-L info	3	5	5	5

Kostensoort IT systemen

De ingeschatte kosten voor aanpassing van IT systemen, die onderschreven zijn in de expertsessies, betreffen de kosten die gemaakt worden om te komen van de huidige stand van zaken van IT systemen van een departement of agentschap naar het soort IT systeem dat nodig wordt verondersteld voor toepassing van de varianten. We onderscheiden hierbij de volgende vier soorten IT systemen c.q. modules:

- ERP-systeem
- Gekoppelde IT systemen
- Stand-alone IT systeem
- Geen IT systeem

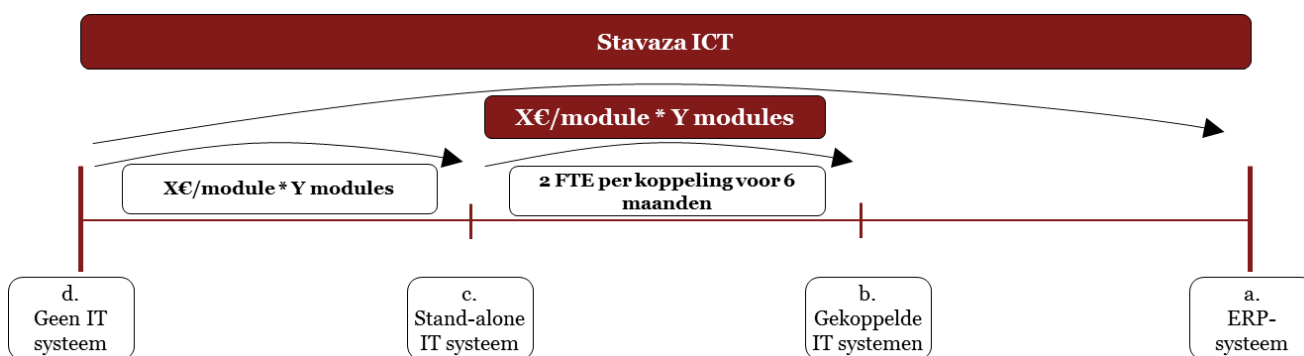
Per variant hebben wij in overleg met de experts een minimumniveau van inzicht in de relevante verantwoordingsposten en op het gebied van de IT systemen vastgesteld. Dit niveau is het vereiste niveau om de betreffende variant te kunnen uitvoeren.

De minimumnormen aangaande de IT systemen voor de verschillende varianten zijn in onderstaande tabel weergegeven.

Variant	Verder verbeteren en harmoniseren	Lean specifiek	Lean rijksbreed	Integraal
Minimumniveau IT	D ⁸	A/B	A/B	A/B

In bijlage E is nader toegelicht hoe het minimumniveau IT systemen voor de varianten ‘Lean specifiek’, ‘Lean rijksbreed’ en ‘Integraal’ is bepaald.

Om de stap van het huidige IT systeem naar het minimumniveau te maken, wordt vanuit de huidige stand van zaken van de IT systemen zoals weergegeven in de vragenlijsten bepaald hoeveel modules aangeschaft en ingericht moeten worden en of er koppelingen nodig zijn. De ingeschatte kosten voor modules en koppelingen zijn onderschreven in de expertsessies. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:



Als er voorafgaande aan de invoering van een variant, sprake is van aanpassingen van IT systemen naar het minimumniveau IT van betreffende variant, zullen de kosten voor IT systemen die aan de variant toe te rekenen zijn uiteraard lager worden.

Kostensoort Project- en verandermanagement

De onderzochte varianten kennen een toenemende mate van toevoeging van baten-lasteninformatie aan het huidige begrotings- en verslaggevingsstelsel. Om een transitie met een dermate grote impact te laten slagen is project- en verandermanagement noodzakelijk⁹. Daarom wordt er vanuit gegaan dat in elke variant waar departementen baten-lasteninformatie gaan gebruiken een projectgroep per departement opgericht wordt die het veranderproces aanstuurt en begeleidt (inclusief een stuurgroep). Voor agentschappen geldt dat in géén van de varianten sprake is van een projectgroep voor het veranderproces, omdat de agentschappen reeds een baten-lastenstelsel gebruiken.

Naast de projectgroep die het veranderproces begeleidt, is het ook nodig dat medewerkers van departementen opgeleid worden om het baten-lastenstelsel te doorgronden. Dit geldt ook voor leden van de Tweede Kamer en hun medewerkers die de baten-lasteninformatie gepresenteerd krijgen van de departementen. Deze algemene opleidingskosten maken onderdeel uit van de kostensoort project- en verandermanagement.

⁸ Uit de ingevulde vragenlijsten is gebleken dat de combinatie ‘redelijk inzicht’ en ‘geen IT systeem’ bestaat. Derhalve is het hebben van een financieel administratief IT systeem niet voorwaardelijk voor het hebben van redelijk inzicht.

⁹ Dit blijkt uit internationale ervaringen, zie het onderzoek MinFin 2010 bijlage 2

Toelichting cost drivers

De hoogte van de kosten wordt bepaald door vijf 'cost drivers' (ontleend aan bestudeerde documenten):

Cost drivers

(1) Financieel-administratieve volwassenheid	Mate van inzicht in de (voor toepassing van baten-lasten stelsel) relevante verantwoordingsposten in kaart gebracht aan de hand van een korte vragenlijst welke aan de departementale FEZ afdelingen is voorgelegd en door hen is ingevuld.
(2) Omvang	De omvang van de organisatie is veelal van invloed op het aantal transacties dat verwerkt wordt, de hoeveelheid data die verzameld dient te worden, het aantal werkstromen dat ontworpen en gedocumenteerd moeten worden en het aantal mensen dat getraind moet worden. Aangezien er geen preciezere elementen zijn, gaan wij uit van een lineaire relatie tussen de organisatie-omvang en toekomstige inspanningen om baten-lasteninformatie toe te voegen.
(3) Complexiteit	Complexiteit bezien wij in termen van de aard / typering van de werkprocessen in combinatie met de financieel-administratieve volwassenheid. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen kapitaalintensief en arbeidsintensief van aard. Kapitaalintensief zijn de organisatie onderdelen die zich kenmerken door veel en/of waardevolle activa. De departementen Defensie, IenM en BZK zijn kapitaalintensief. Organisatie onderdelen die niet kapitaalintensief zijn, worden arbeidsintensief van aard genoemd.
(4) IT volwassenheid	De stand van zaken van de in gebruik zijnde IT systemen zijn in kaart gebracht aan de hand van een korte vragenlijst welke aan de departementale FEZ afdelingen is voorgelegd en door hen is ingevuld.
(5) Aantal financieel-administratieve medewerkers	Het aantal financieel-administratieve medewerkers dat dient te worden opgeleid is de natuurlijke cost driver voor opleidingskosten.

De omvang, complexiteit en het aantal medewerkers is redelijk eenvoudig te onttrekken uit open-data bronnen van de overheid. Het inzicht in de relevante verantwoordingsposten ('cost driver' ad 1) en de stand van zaken van de IT systemen ('cost driver' 4) vergt een expertmatige aanpak, waarvoor wij een vragenlijst hebben opgesteld. Deze is in bijlage B opgenomen.

Afbakening onderzoek

- Dit onderzoek richt zich op de rijksoverheid: kerndepartementen en hun uitvoeringsorganisaties die worden begroot en verantwoord in de rijksbegroting. Medeoverheden en ZBO's/RWT's vallen buiten de scope van het onderzoek. Dit is van belang te onderkennen, aangezien met deze scopeafbakening een deel van de EMU-relevante cijfers niet gedekt worden in dit onderzoek.
- Het verhelpen van eventuele bestaande onvolkomenheden in de naleving van wet- en regelgeving door departementen en bestaande inefficiënties in de huidige situatie brengt extra inspanning met zich mee. Kosten gepaard gaande met deze inspanning brengen wij niet in kaart in het overzicht van de kosten van de huidige variant.
- Dit onderzoek betreft een onderzoek naar de kostenkant van verdere toevoegingen van baten-lasteninformatie aan de huidige rijksbegrotings- en verantwoordingsinformatie volgens de vier nieuwe varianten (Verder verbeteren en harmoniseren, Lean specifiek, Lean rijksbreed en Integraal). De (kwalitatieve) baten van deze toevoegingen vallen buiten de scope van ons onderzoek. Eventuele kostenbesparingen ten opzichte van de huidige variant worden wel inzichtelijk gemaakt.
- Dit onderzoek beperkt zich tot het inschatten van kosten en doorlooptijd van de transitie van een variant ten opzichte van de huidige variant. Het onderzoek doet geen uitspraak over de wijze waarop de geschatte kosten gedekt zouden kunnen worden.
- Dit onderzoek betreft geen controle- of beoordelingsopdracht uitgevoerd door een accountant en leidt niet tot het afgeven van een accountantsverklaring. PwC is in dit onderzoek uitgegaan van de juistheid

van de aangeleverde (financiële) informatie. PwC heeft geen werkzaamheden uitgevoerd ter vaststelling van de getrouwheid van de aangeleverde documentatie.

- Wij hebben niet onderzocht of er in de huidige situatie mogelijkheden zijn om efficiënter (en wellicht goedkoper) te werk te gaan door bijvoorbeeld verdere harmonisering van de financiële systemen, het slimmer gebruiken van data, etc.
- Wij hebben niet onderzocht of er sprake is van mogelijke synergie met lopende trajecten.

2. Resultaten per variant

Onderstaand overzicht laat indicatief de rijksbrede incidentele en structurele meerkosten van iedere variant ten opzichte van de huidige situatie zien. Tevens is een indicatie van de doorlooptijd van de transitie opgenomen.

Variant	Meerkosten t.o.v. huidige situatie (€) ¹⁰		Doorlooptijd (transitie)
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
Verder verbeteren en harmoniseren	2 – 3 mln	7 – 17 mln	1 – 1,5 jaar
Lean specifiek	28 – 50 mln	5 mln	3 – 5 jaar
Lean rijksbreed	96 – 171 mln	18 – 19 mln	3 – 5 jaar
Integraal	120 – 295 mln	30 – 52 mln	3 – 5 jaar

In onderstaande tabel zijn de geschatte kosten voor inhuur van derden/externen weergegeven, welke onderdeel uitmaken van de hierboven weergegeven meerkosten. Geschatte kosten voor opleidingen die door de Rijksacademie worden verzorgd, maken hier geen onderdeel van uit.

Variant	Meerkosten t.o.v. huidige situatie (€) betreffende inhuur derden/externen	
	Incidenteel	Structureel (per jaar)
Verder verbeteren en harmoniseren	Nihil	Nihil
Lean specifiek	17 – 29 mln	Nihil
Lean rijksbreed	52 – 95 mln	Nihil
Integraal	65 – 195 mln	0 – 17 mln

Toelichting bij de tabellen

- De relatief hoge structurele kosten in de variant ‘Verder verbeteren en harmoniseren’ worden veroorzaakt door de rijksbrede inzet van maatschappelijke kosten en baten analyses (verder: MKBA’s) en business cases (verder: buca’s) ter versterking van de onderbouwing van (grote) investerings- en beleidsuitgaven. De inzet van deze instrumenten wordt in de andere varianten niet toegepast.
- In de uitwerking van de varianten worden anders dan de voorziening onderhoud, geen andere voorzieningen verwacht¹¹. De voorziening voor pensioenen valt buiten de reikwijdte aangezien de pensioenen van de rijksoverheid ondergebracht zijn bij ABP¹². De geschatte kosten en doorlooptijd die gepaard gaan met de voorziening onderhoud zijn, zoals eerder aangegeven, opgenomen onder de post materiële vaste activa. Naast deze voorziening bevatten de geschatte kosten van de materiële vaste activa tevens de kosten die gepaard gaan met de invoering en toepassing van life cycle management.
- De variant ‘Integraal’ bevat geschatte structurele meerkosten voor inhuur van derden. Deze kosten betreffen de kosten voor inzet van externen bij toepassing van de optie voor waardering van materiële vaste activa tegen actuele waarde. Uitgangspunt hierbij is dan indien actuele waarde wordt toegepast, de waardering eens in de vijf jaar plaats vindt.

¹⁰ Dit is gesaldeerd met besparingen (waar van toepassing)

¹¹ Op basis van de uitkomsten van de documentstudie, onderschreven in de expertsessies

¹² In overleg met het secretariaat van de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, is een voorziening pensioenen buiten de reikwijdte van het onderzoek geplaatst. De ABP regeling wordt hiermee behandeld als zijnde een toegezegde contributie regeling.

De tabel 'Meerkosten t.o.v. huidige situatie' geeft inzicht in de indicatieve kosten en doorlooptijd ten opzichte van de huidige variant. De huidige variant brengt echter ook kosten met zich mee, doordat het een situatie is waarin afgeweken wordt van het 'gangbare' baten-lastenstelsel. Het voeren van verplichtingen-kasstelsel zorgt voor € 1.700 aan opleidingskosten per in dienst tredende in de financiële functie en voor € 1,5 mln tot € 3,5 mln per jaar voor IT maatwerk.

In het vervolg van dit hoofdstuk worden de indicatieve kosten en doorlooptijd van alle varianten nader toegelicht, nadat eerst een korte toelichting wordt gegeven op de huidige situatie.

2.1. Huidige situatie

In de huidige situatie is sprake van toepassing van het verplichtingen- kasstelsel bij de departementen. De toepassing van dit stelsel brengt incidentele en structurele kosten met zich mee. Deze kosten betreffen voornamelijk:

- Opleidingskosten € 1.700 per in dienst tredende (financiële) medewerker
Opleidingskosten voor in dienst tredende (financiële) medewerkers, aangezien zij veelal niet bekend zijn met het werken op basis van het verplichtingen- kasstelsel. De opleidingskosten zijn incidenteel van aard. Per in dienst tredende medewerker bedragen de opleidingskosten circa € 1.700¹³;
- ICT maatwerk € 1,5 mln tot € 3,5 mln per jaar (totaal alle departementen)
IT kosten voor het maatwerk dat nodig is om modules verplichtingen-kas 'proof' te maken. Deze kosten betreffen voornamelijk de structurele kosten die gepaard gaan met het functioneel beheer, applicatie beheer en operationeel beheer van modules die met het maatwerk complexer zijn dan zonder. Uitgaande van € 125.000 exploitatie beheerkosten per maand, per departement¹⁴ en de aanname, welke in de expertsessie is toegelicht en geaccepteerd, dat de complexiteit van het maatwerk 10% tot 20% van deze kosten omvat, bedragen de kosten van het maatwerk structureel € 1,5 mln tot € 3,5 mln per jaar. De inzet betreft inzet van fte's van de rijksoverheid (geen inhuur derden).

De hierboven geïndiceerde kosten kunnen vervallen indien de rijksoverheid uitsluitend werkt vanuit de regels en principes van een baten-lasten stelsel. Aangezien dit in geen van de varianten het geval is, zijn de genoemde kosten geen besparing in één van de varianten.

¹³ € 1.700 is ontleend aan het 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS' en betreffen de opleidingen Basis verslaggeving BLS en Werken met BLS. Aannee is dat deze beide opleidingen bij in dienst treding nodig zijn maar dan niet gericht op BLS, maar op KVS

¹⁴ Toelichting € 125.000 zie paragraaf 2.2., Toelichting IT systemen

2.2. Verder verbeteren en harmoniseren

Implementatie en toepassing van deze variant vergt naar schatting structurele meerkosten van € 7 mln tot € 17 mln per jaar, nadat de transitie incidenteel circa € 2 mln tot € 3 mln kost gedurende één jaar.

Onderstaand overzicht laat indicatief de incidentele en structurele meerkosten van de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren' ten opzichte van de huidige variant zien. Tevens is een indicatie van de doorlooptijd van de transitie opgenomen.

Kostensoorten	Indicatieve kosten (x €'000)		Doorlooptijd transitie
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
I. Toevoeging baten-Lasteninformatie			
(a) Materiële vaste activa	807 - 1.333	658	Incidenteel: 3 tot 5 jaar Structureel: ingaande over 3 tot 5 jaar
(b) Immateriële vaste activa	Nihil	Nihil	n.v.t.
(c) Voorraden	Nihil	Nihil	n.v.t.
Verbetermaatregelen	1.354 - 1.481	5.792 - 15.998	Incidenteel: 1 tot 1,5 jaar Structureel: ingaand over 1 tot 1,5 jaar
Subtotaal Toevoeging baten-lasteninformatie	2.161 – 2.814	6.450 – 16.656	1 jaar – 1,5 jaar¹⁵
II. IT systemen			
	Nihil	Nihil	Nihil
III. Project- en veranderingmanagement			
	Nihil	Nihil	Nihil
TOTAAL	2.161 – 2.814	6.450 – 16.656	1 jaar – 1,5 jaar

Toelichting Toevoeging baten-lasteninformatie

a) Materiële vaste activa

Tijdens de expertsessie op 20 december 2016, is geconcludeerd dat inzicht bestaat in de aantallen aanwezige activa.

In deze variant zou levenscyclusmanagement van materiële vaste activa gezien de aard van de financiële stromen ingeregeld moeten zijn voor de departementen Binnenlandse Zaken (voor wat betreft de onroerende goederen), Defensie en Infrastructuur en Milieu. Tijdens de expertsessie is besproken dat het levenscyclusmanagement van Defensie nog 3 tot 5 jaar nodig heeft voor verdere ontwikkeling en implementatie. Bijbehorende kosten zijn op basis van de documentstudie en de uitkomsten van de expertsessies geschat en onderstaand weergegeven.

Incidentele kosten bedragen totaal (x 1.000) € 807 tot € 1.333 voor een periode van 3 tot 5 jaar:

- kosten ontwikkeling 2 fte's, 3 tot 5 jaar, schaal 13 HOT¹⁶ (€ 131.500) € 789 tot € 1.315

¹⁵ Aangezien slechts 1 departement een looptijd langer dan 1,5 jaar kent, deze geëlimineerd voor de totale doorlooptijd van de transitie.

¹⁶ Handleiding Overheidstarieven 2017

- opleidingskosten 6 fte's, 2 dagen opleiding per fte, € 3.000 per opleiding € 18

Structureel bedragen de kosten € 658 per jaar, startend over 3 tot 5 jaar:

- kosten toepassing proces 5 fte's per jaar, schaal 13 HOT (€ 131.500) € 658

De geschatte kosten voor ontwikkeling en voor toepassing van het proces, betreffen kosten aangaande inzet van fte's van de rijksoverheid (geen inhuur derden). De geschatte opleidingskosten betreffen kosten externe verzorging van de opleiding.

b) Immateriële vaste activa

Hierbij gaat het met name over licenties, zelf ontwikkelde producten c.q systemen en eventueel octrooien. Uit overleg met experts blijkt dat er anders dan licenties, welke reeds in aantallen en soorten inzichtelijk zijn, geen sprake is van immateriële vaste activa. Ook eventuele octrooien van zbo's afgegeven op naam van de staat, wordt niet herkend. Hieruit voortvloeiende is de conclusie dat er voor inzicht in aantallen van deze post geen extra c.q. andere inspanning nodig is en dus geen sprake is van kosten of besparingen ten opzichte van de huidige variant.

c) Voorraden

De van belang zijnde voorraden die waardevol zijn (inhoudelijk of uitgedrukt in geld) betreffen voornamelijk de voorraden van Defensie en IenM, de kunst van Rijksdienst Cultureel Erfgoed en de roerende zaken van de directie roerende zaken (MinFin) welke tot voort kort een agentschap was. Over genoemde voorraden zijn experts het eens dat 1) dit de belangrijke voorraden zijn en 2) het inzicht in de aantallen van deze voorraden reeds aanwezig is. Er is ten opzichte van de huidige variant geen extra c.q. ander inzicht nodig en dus is er geen sprake van kosten of besparingen ten opzichte van de huidige variant.

Verbetermaatregelen

In de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren' worden een aantal verbetermaatregelen doorgevoerd. De kosten en doorlooptijd die gepaard gaan met het doorvoeren van deze maatregelen zijn ingeschat op basis van ervaring en expertise van PwC in combinatie met de ervaringen en expertise van de deelnemers aan de expertsessie d.d. 20 december 2016. De impact van de verbetermaatregel inzake de harmonisatie en materialisatie van de regelingen inzake de financiële verplichtingenadministratie is bepaald op basis van een bespreking met ervaringsdeskundigen¹⁷. Een korte samenvatting van de uitkomsten van deze bespreking is opgenomen in bijlage F.

Onderstaand worden de maatregelen kort benoemd en worden de berekende kosten en doorlooptijd toegelicht.

Onderwerp	Korte toelichting	Indicatieve kosten (x €'000)	Doorlooptijd transitie
Risicoregeling	<p>Extra toelichtende informatie over risicoregelingen inclusief groeperen in de begroting en realisatie van de begroting.</p> <p>Benodigde inzet betreft:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ontwerpen (incl goedkeuring) van een format: 1 fte voor 1 a 2 maanden • toepassen van het format: 2 weken per departement, zijnde ci. 22 weken, dus ci. 0,5 fte voor alle departementen tesamen • controlekosten (ADR): 15% van de inzet die het toepassen vraagt 	<p>83 - 94</p> <p>Incidenteel: 11 - 22 Structureel: 72 p.j.</p>	<p>Na 1 jaar, jaarlijks</p>

¹⁷ Bespreking met twee medewerkers MinFin, FEZ "(dhr. L. van Hameren en dhr. Overdijk), vertegenwoordiger van het secretariaat Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid (dhr. B. Teunen) en twee medewerkers van het onderzoeksteam van PwC (dhr. L. Canté en mevrouw M. Wigger)

	Inzet fte's rijksoverheid (geen inhuur derden) en toepassing schaal 13 HOT.		
Harmonisatie begrotingsafspraken	<p>Harmonisatie van begrotingsafspraken, bijvoorbeeld eindejaarmarge/ begrotingsfonds.</p> <p>Benodigde inzet betreft:</p> <ul style="list-style-type: none"> ontwerpen (incl. goedkeuring) van een kader: 2 fte's voor 2 a 3 maanden toepassen van het kader: 2 weken per departement, zijnde ci. 22 weken, dus ci. 0,5 fte voor alle departementen tezamen controlekosten (ADR): 15% van de inzet die het toepassen vraagt <p>Inzet fte's rijksoverheid (geen inhuur derden) en toepassing schaal 13 HOT.</p>	116 - 138 Incidenteel: 44 - 66 Structureel: 72 p.j.	Na 1 tot 1,5 jaar, jaarlijks
Harmonisatie financiële verplichtingen-administratie	<p>Harmonisatie en materialisatie van de regelgeving op het gebied van financiële verplichtingenadministratie, gericht op de toepassing van de ondergrens ad € 30.000 en de toepassing van de (beperking aan) categorieën zoals weergegeven in de regeling "Verplichtingbedrag is kasbedrag 2015".</p> <p>Besparing van inzet alleen bij departementen die geen ERP systeem hebben voor de financiële administratie en inkoop/contracten. De besparing betreft voor 5 departementen per departement:</p> <ul style="list-style-type: none"> toepassen ondergrens: 150 – 200 manuren toepassen beperking categorieën: 630 – 700 manuren controle besparing (ADR): 5% van de bespaarde inzet van de 5 departementen <p>Inzet fte's rijksoverheid (geen inhuur derden) en toepassing schaal 13 HOT.</p>	(389 - 449) Incidenteel: nihil Structureel: (389 - 449) p.j.	Na 1 jaar, jaarlijks
Saldibalansen	<p>De informatiewaarde van de saldibalansen en bijbehorende toelichting is nu te gering. Er moeten voorschriften ontwikkeld en toegepast worden.</p> <p>Benodigde inzet betreft:</p> <ul style="list-style-type: none"> ontwerpen (incl. goedkeuring) van voorschriften: 2 fte's voor 1 a 2 maanden toepassen van de voorschriften: eens per jaar 0,5 a 1 week per saldibalans, dus bij 41 saldibalansen ci. 20 tot 41 weken inzet controlekosten (ADR): 5% van de inzet die het toepassen vraagt <p>Aanname is dat de inrichting van de module financiële administratie, waaruit de saldibalans wordt gegenereerd, niet wijzigt.</p> <p>Inzet fte's rijksoverheid (geen inhuur derden) en toepassing schaal 13 HOT.</p>	94 - 191 Incidenteel: 22 - 44 Structureel: 72 - 147 p.j.	Na 1 jaar, jaarlijks
Investeringsbeslissingen	<p>Verdere toepassing instrumenten als MKBA's/buca's voor de departementen niet zijnde Defensie en IenM, waarvoor de aanname is dat het gebruik van MKBA's en buca's reeds toereikend is).</p> <p>Benodigde inzet MKBA's:</p> <ul style="list-style-type: none"> ontwikkeling (incl. goedkeuring) kader: 2 fte's gedurende 1 tot 2 maanden voor 9 departementen, per departement 	6.009 - 16.221 Incidenteel: 44 - 66 Structureel: 5.965 - 16.155 p.j.	Na 1 jaar, jaarlijks

additioneel 2 MKBA's per jaar: per MKBA, per departement 4 fte's die gedurende 9 tot 18 maanden 50% tot 75% van hun tijd inzet voor de MKBA plegen

- rijksbrede sturing op de additionele MKBA's: totaal 5% van de inzet van de uitvoering additionele MKBA's

Benodigde inzet buca's:

- ontwikkeling (incl. goedkeuring) kader: 2 fte's gedurende 1 tot 2 maanden
- voor 9 departementen, per departement additioneel 2 buca's per jaar: per buca, per departement 4 fte's die gedurende 9 tot 12 maanden 30% tot 50% van hun tijd inzet voor de buca plegen

Rijksbrede sturing op toepassing van bovengenoemde instrumenten (MKBA's en buca's) en inzichten en éénmalige ontwikkeling van handreikingen en/of kaderstelling. Benodigde inzet:

- inzet van IRF voor totaal 5% van de inzet die voor de MKBA's en de buca's ingeschat is

Inzet fte's rijksoverheid (geen inhuur derden) en toepassing schaal 13 HOT.

Verdere toepassing levenscyclusmanagement; gebruik van lange termijn investeringsplannen en lange termijn onderhoudsplannen. Toepassing bij IenM, BZK en Defensie.

Geen additionele inzet nodig anders dan weergegeven onder de post materiële vaste activa.

Onderzoek BLS bij UVO's	Onderzoeken of er uitvoeringsorganisaties (niet-baten/lastendiensten) zijn waar een baten-lastenstelsel toegevoegde waarde zou hebben. Benodigde inzet: <ul style="list-style-type: none"> • aanneme bij 3 organisaties, dus 3 onderzoeken (Belastingdienst, Openbaar Ministerie en Dienst Terugkeer en Vertrek) • Onderzoek vergelijkbaar met onderzoek agentschap: 4 fte's (deel FEZ organisatie en deel MinFin) gedurende 3 maanden Onderzoek zou een doorlooptijd kunnen hebben vergelijkbaar met de doorlichting van een agentschap (ca. 3 maanden, 2 fte's FEZ en 2 fte's MinFin) Inzet fte's rijksoverheid (geen inhuur derden) en toepassing schaal 13 HOT.	1.184 Incidenteel: 1.184 Structureel: nihil	1 jaar
Bredere informatie-waarde	Waar mogelijk worden gegevens meer en beter bij elkaar gebracht en beschikbaar gesteld ter verhoging van de informatiewaarde (bv. infographics, open data en een publiek jaarverslag). Benodigde inzet: <ul style="list-style-type: none"> • communicatiebureau inschakelen Inzet betreft inhuur derden.	50 - 100 Incidenteel: 50 - 100 Structureel: nihil	1 jaar
Totaal		7.146 - 17.479 Incidenteel: 1.354 - 1.481 Structureel: 5.792 - 15.998	

Toelichting IT systemen

In de toepassing van de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren', schatten wij geen kosten voor IT systemen in. Uit de ingevulde vragenlijsten is gebleken dat het benodigde inzicht in de posten die zijn weergegeven onder de toelichting baten-lasteninformatie tevens bestaat bij rijksonderdelen die voor betreffende inzicht geen IT systeem c.q. module gebruiken. Hieruit blijkt dat een investering in IT systemen niet voorwaardelijk is voor de invoering van deze variant. Indien er voor het benodigde inzicht wordt gekozen om in deze variant meer gebruik te gaan maken van IT-systemen (of als dit volgt uit verdere toepassing van bijvoorbeeld life cycle management), dan kan dat een opgave op het gebied van (aanpassing van) IT-systemen met zich mee brengen. Hiervoor hebben wij geen kosten ingeschat.

Toelichting Project- en verandermanagement

Aangezien in deze variant geen sprake is van een substantieel andere wijze van verantwoorden en daarmee manier van werken, is er geen sprake van relevante kosten en doorlooptijd uit project- en verandermanagement.

2.3. Lean specifiek

Toepassing van de variant 'Lean specifiek' vergt naar schatting structurele meerkosten ten opzichte van de huidige situatie van circa € 5 mln per jaar. De transitie en implementatie vanuit de huidige situatie zal gedurende 3 tot 5 jaar naar schatting € 28 mln tot € 50 mln kosten.

Onderstaand overzicht laat indicatief de incidentele en structurele meerkosten van de variant 'Lean specifiek' ten opzichte van de huidige situatie zien. Tevens is een indicatie van de doorlooptijd van de transitie opgenomen.

Kostensoorten	Indicatieve kosten (x €'000)		Doorlooptijd transitie
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
I. Toevoeging baten-lasteninformatie			
(a) Materiële vaste activa	2.830 – 4.240	1.119	1 – 3 jaar ¹⁸
(b) Immateriële vaste activa	377 – 565	149	1 jaar
(c) Voorraden	786 – 1.178	311	1 jaar
(d) Vorderingen en schulden	28	33 – 49	2 – 3 maanden
(e) Presentatie van balans, exploitatie en kasstroom	51	191	1 jaar
Subtotaal Toevoeging batenlasten informatie	4.073 – 6.063	1.804 – 1.820	> 1 jaar
II. IT systemen			
Algemene boekhouding	Nihil	Nihil	-
Materiële vaste activa	3.665 – 5.915	1.514 – 1.664	-
Inkoop	293	59 – 59	-
Voorraden	3.665 – 5.915	1.514 – 1.664	-
Subtotaal IT	7.623 – 12.123	3.086 – 3.386	1 – 4 jaar
III. Project- en veranderingmanagement	16.416 – 31.767	Nihil	3 – 5 jaar
TOTAAL	28.111 – 49.952	4.890 – 5.206	3 – 5 jaar

Toelichting Toevoeging baten-lasteninformatie

Onderstaand wordt de basis voor de berekening van de Toevoeging baten-lasteninformatie weergegeven en achtereenvolgens per post kort toegelicht. Op basis van de door de departementen ingevulde vragenlijsten wordt vervolgens per departement berekend hoeveel procent van deze basis wordt meegenomen om te komen tot de kosteninschatting van het betreffende departement (zie bijlage G). De totale kosteninschatting van de variant 'Lean specifiek' (van de 3 departementen die het betreft, zijnde IenM, Defensie en BZK, tezamen), rekening houdend met hun specifieke situatie, is weergegeven in bovenstaande tabel.

¹⁸ Defensie heeft aangegeven 3 – 5 jaar nodig te hebben.

Materiële vaste activa

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	Ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Kapitaalintensief	1.258	1.884	498	498

Onderbouwing¹⁹ van de weergegeven basis voor de berekening:

- Zoals weergegeven in de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren', is inzicht en registratie van aanwezige materiële vaste activa reeds aanwezig: benodigde inzet nihil.
- Incidenteel
 - Initiële waardering van reeds in het bezit zijnde materiële vaste activa: bij een kapitaalintensief departement 2 fte's gedurende 2 tot 3 jaar. Voor Defensie geldt gezien de impact van het life cycle management een verwachte doorlooptijd van 3 tot 5 jaar (zie toelichting variant 'Verder verbeteren en harmoniseren')
 - De inzet voor de initiële waardering wordt, gezien het incidentele karakter in combinatie met de doorlooptijd, extern ingevuld. Het uurtarief voor de externe inhuur bedraagt € 187 per uur²⁰.
 - Controle ADR op de initiële waardering: 2 fte's gedurende 50 tot 80 dagen, inzet is inclusief afstemming met het departement.
 - Voor de inzet van de ADR wordt schaal 13 volgens HOT gehanteerd. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur.
 - Opleiden c.q. trainen van medewerkers die belast zijn met de materiële vaste activa inclusief voorziening onderhoud en lange termijn investeringsplanning: 2 dagen opleiding voor 6 medewerkers bij een kapitaalintensief departement. De geschatte opleidingskosten betreffen kosten externe verzorging van de opleiding.
- Structureel
 - Inzet van medewerkers die een rol hebben in het proces voor de registratie en waardering van materiële vaste activa: bij een kapitaalintensief departement 5 fte's. Schaal 10: € 99.500 per jaar, zijnde € 72 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte's van de rijksoverheid (geen inhuur derden).

Immateriële vaste activa

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	Bovengrens	ondergrens	Bovengrens
Geen	126	188	50	50

Onderbouwing²¹ van de weergegeven basis voor de berekening:

- De benodigde inzet voor het inzicht in de post immateriële vaste activa wordt geschat op 10% van de inzet die nodig is voor materiële vaste activa bij een kapitaalintensief departement.
- Het inzicht in de immateriële vaste activa wordt binnen een jaar gerealiseerd.

¹⁹ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016, waarbij de ingebrachte aannames gebaseerd waren op het onderzoek 2010 MinFin 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS'

²⁰ Uurtarief externen volgens 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS' € 180 plus CBS index 4% voor 7 jaar. CBS index op basis van website <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=82679ned&D1=0-3&D2=15&D3=9-14,41-53&HDR=T&STB=G1,G2&VW=T>

²¹ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

Vorraden

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	Bovengrens	ondergrens	bovengrens
Geen	126	188	50	50

Onderbouwing²² van de weergegeven basis voor de berekening:

- De benodigde inzet voor het inzicht in de post voorraden wordt geschat op 25% van de inzet die nodig is voor materiële vaste activa bij een kapitaalintensief departement.
- Het inzicht in de voorraden wordt binnen een jaar gerealiseerd.

Vorderingen en schulden

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Aantal financieel-administratieve medewerkers	56	56		
Omvang groot			88	132
Omvang klein			44	66

Onderbouwing²³ van de weergegeven basis voor de berekening:

- Incidenteel
 - Opleiden c.q. trainen van medewerkers die een rol hebben in het (afsluit)proces voor de registratie en vorderingen en schulden (zowel kortlopend als langlopend): 50% van de fte's financieel administratief medewerkers volgen 1 dag opleiding. Een opleiding dag kost € 1.500. De geschatte opleidingskosten betreffen kosten externe verzorging van de opleiding.
- Structureel
 - Inzet van medewerkers die een rol hebben in het (afsluit)proces voor de registratie en vorderingen en schulden (zowel kortlopend als langlopend) rekening houdend met huidige kennis- en ervaringsniveau van de financiële verplichtingen administratie: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 4 fte's voor een periode van 2 tot 3 maanden en voor een departement met relatief kleine omvang 2 fte's gedurende 2 tot 3 maanden. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte's van de rijksoverheid (geen inhuur derden).

Presentatie van balans, exploitatie en kasstroom

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Omvang groot	21	21	77	77
Omvang klein	10	10	38	38

²² Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

²³ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

Onderbouwing²⁴ van de weergegeven basis voor de berekening:

- Incidenteel
 - Controle ADR op de initiële presentatie volgens de ‘nieuwe’ grondslagen: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 5 fte’s gedurende 6 weken (interim en afsluiting) per jaar en voor een departement met relatief kleine omvang 5 fte’s gedurende 3 weken. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte’s van de rijksoverheid (geen inhuur derden).
- Structureel
 - Inzet van medewerkers die een rol hebben in het jaarlijks (additioneel) opstellen van de balans, exploitatie en kasstroom inclusief bijbehorende minimale toelichting volgens de uitgangspunten regeling Agentschappen en daarmee in deze variant Titel 9, BW 2: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 2 fte’s gedurende 4 maanden per jaar en voor een departement met relatief kleine omvang 2 fte’s gedurende 2 maanden. Schaal 10: : € 99.500 per jaar, zijnde € 72 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte’s van de rijksoverheid (geen inhuur derden).
 - Controle ADR na het eerste jaar: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 2,5 fte’s gedurende 6 weken (interim en afsluiting) per jaar en voor een departement met relatief kleine omvang 2,5 fte’s gedurende 3 weken. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte’s van de rijksoverheid (geen inhuur derden).

Toelichting IT systemen

Basis voor de berekening van de meerkosten voor IT systemen per organisatie eenheid/departement:

	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Bedrag per module	1.686	2.811	728	803
Bedrag per koppeling	293	293	59	59

Onderbouwing²⁵ van de weergegeven basis voor de berekening:

Bedrag per module:

- Incidenteel
 - Inrichting van nieuwe module: op basis van ervaringen met 2 ERP-implementaties bedragen de inrichtingskosten gemiddeld tussen de € 1,125 mln en de € 2,25 mln per module. Voor arbeidsintensieve organisaties zijn de inrichtingskosten per module de helft van deze bedragen door de lagere complexiteit²⁶. Aanname is dat de inrichting van de modules voor de helft wordt ingevuld met inhuur derden.
 - Inrichten van de (set aan) koppelingen tussen modules om ze te laten communiceren: 2 fte’s gedurende 6 maanden. Deze inzet wordt extern ingevuld. Het uurtarief voor de externe inhuur bedraagt € 187 per uur. Een jaar voltijd bedraagt 1.566 uur²⁷. De inrichtingskosten voor koppelingen bedragen hiermee € 293.000 per koppeling. Voor arbeidsintensieve organisaties zijn de inrichtingskosten voor de koppeling met de materiële vaste activa module of de voorraadmodule de helft van dit bedrag²⁸.
 - Dubbele beheerkosten tijdens opbouw- en testfase: op basis van gerealiseerde kosten zijn de totale beheerkosten per maand per organisatie nu ongeveer € 125.000. In de opbouw - en testfase komen hier extra beheerkosten bij. In de opbouw fase wordt toegewerkt naar het volledig draaiend krijgen van het nieuwe systeem. De kosten worden verondersteld in 6 maanden lineair op te bouwen naar een extra € 125.000 per maand per organisatie. In de testfase draaien het oude en nieuwe systeem

²⁴ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

²⁵ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 20 december 2016, waarbij de ingebrachte aannames gebaseerd waren op het onderzoek 2010 MinFin ‘Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS’

²⁶ Deze halvering is een expertmatige inschatting van PwC.

²⁷ Het aantal ‘aanwezige uren’ in de Handleiding Overheidsstarieven 2017. Het uitgangspunt is dat voor aanwezige uren betaald wordt.

²⁸ Deze halvering is een expertmatige inschatting van PwC.

naast elkaar gedurende 6 maanden. De geschatte inzet betreft fte's van de rijksoverheid (geen inhuur derden).

- **Structureel**
 - Jaarlijkse licentiekosten: uitgebreide licenties (ad € 4.000 per jaar) nodig voor financieel administratieve medewerkers, normale licenties (ad € 2.500 per jaar) nodig voor overig personeel in de financiële functie. Gemiddeld aantal medewerkers financieel administratief (75 fte's) en overig financiële functie (142 fte's) per organisatie berekend op basis van Rapportage Inventarisatie Financiële Functie (2015). Totale jaarlijkse licentiekosten bedragen hiermee € 653.000.
 - Stijging beheerkosten: Systeem moet zowel verplichtingen-kas als baten-lasteninformatie kunnen leveren. Het functioneel- en applicatiebeheer op maatwerk stijgt, omdat het draaien van twee systemen naast elkaar extra complexiteit met zich meebrengt: minimaal 10% en maximaal 20% opslag op de maandelijkse beheerkosten per organisatie (€12.500 tot €25.000 erbij). De geschatte kosten betreffen inzet van fte's van de rijksoverheid (geen inhuur derden).

Toelichting Project- en verandermanagement

Deze geschatte meerkosten betreffen kosten voor een projectgroep en een stuurgroep die de transitie begeleiden en kosten voor opleidingen om medewerkers van departementen én leden van de Tweede Kamer het baten-lastenstelsel te laten doorgronden.

Basis voor de berekening van de meerkosten voor Project- en verandermanagement per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
geen	5.456	10.547	0	0

Onderbouwing²⁹ van de weergegeven basis voor de berekening:

- **Incidenteel:**
 - Projectgroep per departement die veranderproces aanstuurt: deze projectgroep bestaat uit de volgende personen:

Functie	Schaal	Loonsom ³⁰
1x projectleider intern	15	€ 152.500/jaar
1x projectmedewerker intern	13	€ 131.500/jaar
1x communicatie intern	12	€ 120.500/jaar
1x training intern	12	€ 120.500/jaar
2x accountant intern	13	€ 131.500/jaar
1x administratie intern	10	€ 99.500/jaar
5000 uur externe consultants (~3 FTE) – inhuur derden	-	€ 187/u

De personen zijn full-time bezig met het begeleiden van de transitie. De transitie wordt verondersteld 2,5 jaar te duren voor de ondergrens, en 5 jaar voor de bovengrens.

- Een stuurgroep voert controle uit op de projectgroep en de transitie: deze stuurgroep bestaat uit 4 personen (schaal 18: €187.500/jaar) en komt 4 keer per jaar bijeen. Bij deze bijeenkomsten is ook de projectleider aanwezig. Per bijeenkomst besteden deze personen 1,5 uur aan voorbereiding, 1,5 uur aan de bijeenkomst en 1 uur aan opvolging en overige zaken.
- De opleidingskosten zijn opgebouwd uit de opleidingskosten voor verschillende groepen medewerkers en de leden van de Tweede Kamer en hun assistenten³¹. De geschatte opleidingskosten betreffen kosten voor opleidingen die door de Rijksacademie verzorgd worden en betreft daarmee geen inhuur van derden c.q. externen.
 - Financieel administratief personeel: voor de ondergrens van de incidentele kosten volgen deze personen de basisopleidingen 'basis verslaglegging baten-lastenstelsel' (ad € 800),

²⁹ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 20 december 2016, waarbij de ingebrachte aannames gebaseerd waren op het onderzoek 2010 Ministerie van Financiën 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS'

³⁰ De loonsommen voor intern personeel zijn afkomstig uit de HOT 2017 en zijn inclusief opslag voor overhead.

³¹ De opleidingen en de bijbehorende kosten die hieronder genoemd worden zijn direct overgenomen uit het onderzoek MinFin 2010.

‘werken met baten-lastenstelsel (ad € 900), en een opleiding inzake financieel management van uitvoeringsorganisaties (ad € 1.500) bij de Rijksacademie voor Financiën, Economie en Bedrijfsvoering (RAFEB). Voor de bovengrens volgen deze mensen aanvullend de opleiding ‘financiële administratie’. Het gemiddeld aantal financieel-administratieve fte’s per departement is 75³².

- Overig financieel personeel bij departementen, Rekenkamer en de ADR: Voor de ondergrens van de incidentele kosten volgen deze mensen dezelfde drie basisopleidingen als het financieel administratief personeel (ad € 3.200). Voor de bovengrens volgen deze mensen aanvullend de opleiding ‘basis administratieve organisatie’ (ad. € 1.650). Het gemiddeld aantal fte’s in deze categorie per departement bedraagt 127. Daarbovenop is een opslag van 10% gedaan voor het financiële personeel bij de Rekenkamer en de ADR.
- Managers binnen de organisatie: voor managers wordt een Masterclass (ondergrens: ad € 1.250, bovengrens ad € 2.500) georganiseerd waarin de hoofdpunten van het baten-lastenstelsel aan de orde komen. Het uitgangspunt is dat er per 14 fte’s financiële functie een manager aanwezig is die de Masterclass volgt.
- Beleidsmedewerkers: beleidsmedewerkers worden ingelicht over de reden van invoering van het baten-lastenstelsel, en wat dit voor hen betekent. Er worden bijeenkomsten georganiseerd (ad € 10.000) en informatieboekjes gedrukt (ad € 30.000)
- Tweede Kamerleden en hun assistenten dienen opgeleid te worden omdat ze baten-lasteninformatie moeten kunnen begrijpen. Het betreft 510 personen die dezelfde basisopleidingen volgen als het financieel administratieve personeel (ad € 3.200). Voor de bovengrens wordt dit bedrag verdubbeld, omdat internationale ervaringen uitwijzen dat parlementariërs baten-lasteninformatie complex vinden.

³² Rapport Inventarisatie Financiële Functie (2015) van ministerie van Financiën

2.4. Lean rijksbreed

Toepassing van de variant 'Lean rijksbreed' vergt naar schatting structurele meerkosten ten opzichte van de huidige situatie van € 18 mln tot € 19 mln per jaar. De transitie en implementatie vanuit de huidige situatie zal gedurende 3 tot 5 jaar naar schatting € 96 mln tot € 171 mln kosten.

Onderstaand overzicht laat indicatief de incidentele en structurele meerkosten van de variant 'Lean rijksbreed' ten opzichte van de huidige situatie zien. Tevens is een indicatie van de doorlooptijd van de transitie opgenomen.

Kostensoorten	Indicatieve kosten (x €'000)		Doorlooptijd transitie
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
I. Toevoeging baten-lasteninformatie			
(a) Materiële vaste activa	4.758 – 7.921	1.381	1 – 3 jaar ³³
(b) Immateriële vaste activa	1.195 – 1.790	473	1 jaar
(c) Voorraden	2.437 – 3.651	964	1 jaar
(d) Vorderingen en schulden	168	164 – 247	2 – 3 maanden
(e) Presentatie van balans, exploitatie en kasstroom	174	651	1 jaar
Subtotaal Toevoeging baten-lasteninformatie	8.732 – 13.705	3.633 – 3.715	> 1 jaar
II. IT systemen			
Algemene boekhouding	Nihil	Nihil	-
Materiële vaste activa	10.845 – 16.470	5.967 – 6.567	-
Inkoop	4.251 – 6.501	1.631 – 1.781	-
Voorraden	11.969 – 18.156	6.694 – 7.369	-
Subtotaal IT	27.064 – 41.127	14.292 – 15.717	1 – 4 jaar
III. Project- en verandermanagement	60.192 – 116.478	Nihil	3 – 5 jaar
TOTAAL	95.988 – 171.310	17.925 – 19.432	3 – 5 jaar

Toelichting Toevoeging baten-lasteninformatie

De basis voor de berekening van de Toevoeging baten-lasteninformatie van de variant 'Lean rijksbreed' is hetzelfde als van de variant 'Lean specifiek', zoals weergegeven in paragraaf 2.3., aangevuld met de basis voor departementen die niet als kapitaalintensief, maar als arbeidsintensief worden aangemerkt. Voor de volledigheid is onderstaand de basis voor de berekening van de variant 'Lean rijksbreed' volledig weergegeven en achtereenvolgens kort toegelicht. Op basis van de door de departementen ingevulde vragenlijsten wordt per departement berekend hoeveel procent van deze basis wordt meegenomen om te komen tot de kosteninschatting van het betreffende departement (zie bijlage I). De totale kosteninschatting van de variant 'Lean rijksbreed' (van alle departementen tezamen), rekening houdend met hun specifieke situatie, is weergegeven in bovenstaande tabel.

³³ Defensie heeft aangegeven 3 – 5 jaar nodig te hebben.

Materiële vaste activa

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Kapitaalintensief	1.258	1.884	498	498
Arbeidsintensief	367	701	50	50

Onderbouwing³⁴ van de weergegeven basis voor de berekening:

- Zoals weergegeven in de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren', is inzicht en registratie van aanwezige materiële vaste activa reeds aanwezig; benodigde inzet nihil.
- Incidenteel
 - Initiële waardering van reeds in het bezit zijnde materiële vaste activa: bij een kapitaalintensief departement 2 fte's gedurende 2 tot 3 jaar en bij een arbeidsintensief departement 1 fte gedurende 1 tot 2 jaar. Voor defensie geldt gezien de impact van het life cycle management een verwachte doorlooptijd van 3 tot 5 jaar (zie toelichting variant 'Verder verbeteren en harmoniseren')
 - De inzet voor de initiële waardering wordt, gezien het incidentele karakter in combinatie met de doorlooptijd, extern ingevuld. Het uurtarief voor de externe inhuur bedraagt € 187 per uur³⁵.
 - Controle ADR op de initiële waardering: 2 fte's gedurende 50 tot 80 dagen, inzet is inclusief afstemming met het departement.
 - Voor de inzet van de ADR wordt schaal 13 volgens HOT gehanteerd. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur.
 - Opleiden c.q. trainen van medewerkers die belast zijn met de materiële vaste activa inclusief voorziening onderhoud en lange termijn investeringsplanning: 2 dagen opleiding voor 6 medewerkers bij een kapitaalintensief departement en voor 2 medewerkers bij arbeidsintensief departement.
- Structureel
 - Inzet van medewerkers die een rol hebben in het proces voor de registratie en waardering van materiële vaste activa: bij een kapitaalintensief departement 5 fte's en bij een arbeidsintensief departement 0,5 fte. Schaal 10: € 99.500 per jaar, zijnde € 72 per uur.

Immateriële vaste activa

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	Bovengrens	ondergrens	Bovengrens
Geen	126	188	50	50

Onderbouwing³⁶ van de weergegeven basis voor de berekening:

- De benodigde inzet voor het inzicht in de post immateriële vaste activa wordt geschat op 10% van de inzet die nodig is voor materiële vaste activa bij een kapitaalintensief departement.
- Het inzicht in de immateriële vaste activa wordt binnen een jaar gerealiseerd.

³⁴ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016, waarbij de ingebrachte aannames gebaseerd waren op het onderzoek 2010 MinFin 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS'

³⁵ Uurtarief externen volgens 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS' € 180 plus CBS index 4% voor 7 jaar. CBS index op basis van website <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=82679ned&D1=0-3&D2=15&D3=9-14,41-53&HDR=T&STB=G1,G2&VW=T>

³⁶ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

Vorraden

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	Bovengrens	ondergrens	bovengrens
Geen	314	471	124	124

Onderbouwing³⁷ van de weergegeven basis voor de berekening:

- De benodigde inzet voor het inzicht in de post voorraden wordt geschat op 25% van de inzet die nodig is voor materiële vaste activa bij een kapitaalintensief departement.
- Het inzicht in de voorraden wordt binnen een jaar gerealiseerd.

Vorderingen en schulden

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Aantal financieel-administratieve medewerkers	56	56		
Omvang groot			88	132
Omvang klein			44	66

Onderbouwing³⁸ van de weergegeven basis voor de berekening:

- Incidenteel
 - Opleiden c.q. trainen van medewerkers die een rol hebben in het (afsluit)proces voor de registratie en vorderingen en schulden (zowel kortlopend als langlopend): 50% van de fte's financieel administratief medewerkers volgen 1 dag opleiding. Een opleiding dag kost € 1.500.
- Structureel
 - Inzet van medewerkers die een rol hebben in het (afsluit)proces voor de registratie en vorderingen en schulden (zowel kortlopend als langlopend) rekening houdend met huidige kennis- en ervaringsniveau van de financiële verplichtingen administratie: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 4 fte's voor een periode van 2 tot 3 maanden en voor een departement met relatief kleine omvang 2 fte's gedurende 2 tot 3 maanden. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur.

Presentatie van balans, exploitatie en kasstroom

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Omvang groot	21	21	77	77
Omvang klein	10	10	38	38

Onderbouwing³⁹ van de weergegeven basis voor de berekening:

- Incidenteel

³⁷ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

³⁸ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

³⁹ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016

- Controle ADR op de initiële presentatie volgens de ‘nieuwe’ grondslagen: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 5 fte’s gedurende 6 weken (interim en afsluiting) per jaar en voor een departement met relatief kleine omvang 5 fte’s gedurende 3 weken. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte’s van de rijksoverheid (geen inhuur derden).
- Structureel
 - Inzet van medewerkers die een rol hebben in het jaarlijks (additioneel) opstellen van de balans, exploitatie en kasstroom inclusief bijbehorende minimale toelichting volgens de uitgangspunten regeling Agentschappen en daarmee in deze variant Titel 9, BW 2: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 2 fte’s gedurende 4 maanden per jaar en voor een departement met relatief kleine omvang 2 fte’s gedurende 2 maanden. Schaal 10: : € 99.500 per jaar, zijnde € 72 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte’s van de rijksoverheid (geen inhuur derden).
 - Controle ADR na het eerste jaar: bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 2,5 fte’s gedurende 6 weken (interim en afsluiting) per jaar en voor een departement met relatief kleine omvang 2,5 fte’s gedurende 3 weken. Schaal 13: € 131.500 per jaar, zijnde € 95 per uur. De geschatte kosten betreffen inzet van fte’s van de rijksoverheid (geen inhuur derden).

Toelichting IT systemen

Basis voor de berekening van de meerkosten voor IT systemen per organisatie eenheid/departement:

	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Bedrag per module	1.686	2.811	728	803
Bedrag voor modules ‘Materiële Vaste Activa’ en ‘Voorraden’ voor arbeidsintensieve organisaties	1.124	1.686	728	803
Bedrag per koppeling	293	293	59	59
Bedrag per koppeling voor modules ‘Materiële Vaste Activa’ en ‘Voorraden’ voor arbeidsintensieve organisaties	146	146	29	29

Onderbouwing van de weergegeven basis voor de berekening:

Hiervoor dezelfde onderbouwing als voor de variant ‘Lean specifiek’ met als aanvulling dat voor arbeidsintensieve organisaties geldt dat de onderhoudskosten aan koppelingen voor modules materiële vaste activa en voorraden 20% bedragen van de inrichtingskosten van de koppelingen: € 59.000 c.q. €29.000.

Toelichting Project- en verandermanagement

Basis voor de berekening van de meerkosten voor Project- en verandermanagement per organisatie eenheid/departement:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Geen	5.472	10.589	0	0

Onderbouwing van de weergegeven basis voor de berekening:

Hiervoor geldt dezelfde onderbouwing als voor de variant ‘Lean specifiek’.

2.5. Integraal

Toepassing van de variant 'Integraal' vergt indicatieve structurele meerkosten ten opzichte van de huidige situatie van € 30 mln tot € 52 mln per jaar. De transitie en implementatie vanuit de huidige situatie zal gedurende 3 tot 5 jaar naar schatting € 120 mln tot € 291 mln kosten.

Onderstaand overzicht laat indicatief de incidentele en structurele meerkosten van de variant 'Integraal' ten opzichte van de huidige situatie zien. Tevens is een indicatie van de doorlooptijd van de transitie opgenomen.

Kostensoorten	Indicatieve kosten (x €'000)		Doorlooptijd transitie
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
I. Toevoeging baten-lasteninformatie			
(a) Materiële vaste activa	5.938 – 90.813	1.704 – 19.641	2 – 3 jaar ⁴⁰
(b) Immateriële vaste activa	1.698 – 2.544	672	1 jaar
(c) Voorraden	3.537 – 5.300	1.399	1 jaar
(d) Vorderingen en schulden	391	373 – 559	2 – 3 maanden
(e) Presentatie van balans, exploitatie en kasstroom	544	3.788 – 5.545	1 jaar
Subtotaal Toevoeging baten-lasteninformatie	12.108 – 99.592	7.801 – 26.939	> 1 jaar
II. IT systemen			
Algemene boekhouding	3.665 – 5.915	1.514 – 1.664	-
Materiële vaste activa	13.824 – 20.574	7.568 – 8.318	-
Inkoop	6.008 – 8.258	1.982 – 2.132	-
Voorraden	19.588 – 29.151	11.235 – 12.360	-
Subtotaal IT systemen	43.085 – 63.897	22.300 – 24.475	1 – 4 jaar
III. Project- en verandermanagement	65.204 – 131.514	Nihil	3 – 5 jaar
TOTAAL	120.397 – 295.033	30.235 – 52.290	3 – 5 jaar

Toelichting Toevoeging baten-lasteninformatie

De basis voor de berekening van de Toevoeging baten-lasteninformatie van de variant 'Integraal' bestaat uit:

- De basis voor de berekening van de Toevoeging baten-lasteninformatie van de variant 'Lean rijksbreed'
- Aanpassing van de basis voor de berekening van de materiële vaste activa voor de optie om tegen actuele waarde te waarderen. Deze optie wordt meegenomen in de bovengrens van de incidentele en structurele kosten, wat zorgt voor een relatief grote bandbreedte in de geschatte kosten.
- De basis voor de berekening voor het opstellen van een begroting bij toepassing van IPSAS

In deze variant worden de geschatte kosten niet alleen doorgerekend voor de departementen, maar ook voor de 30 agentschappen.

⁴⁰ Tijdens de expertsessies is door de afgevaardigde van het Ministerie Defensie heeft aangegeven 3 – 5 jaar nodig te hebben.

Materiële vaste activa met optie actuele waarde

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement of agentschap:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Kapitaalintensief	1.258	14.770	498	3.426
Arbeidsintensief	367	7.436	50	1.514

Onderbouwing⁴¹ van de weergegeven basis voor de berekening:

- De ondergrenzen van de kosten is ongewijzigd gebleven ten opzichte van de variant 'Lean rijksbreed'. Aangezien het waarden tegen actuele waarde een optie is, gaan we uit van een ondergrens waarbij niemand waardeert tegen actuele waarde versus een bovengrens waarbij iedereen waardeert tegen actuele waarde.
- Effect waardering actuele waarde op de bovengrens incidenteel
 - Initiële waardering van reeds in het bezit zijnde materiële vaste activa tegen actuele waarde: bij een kapitaalintensief departement 30 tot 50 fte's gedurende 2 tot 3 jaar en bij een arbeidsintensief departement 15 fte's tot 25 fte's gedurende 2 tot 3 jaar.
 - De inzet voor de initiële waardering wordt, gezien het incidentele karakter in combinatie met de doorlooptijd, extern ingevuld. Het uurtarief voor de externe inhuur bedraagt € 187 per uur⁴².
- Effect waardering actuele waarde op de bovengrens incidenteel
 - Aanname is dat alle activa in een cyclus van 5 jaar opnieuw gewaardeerd worden en incidenten waardoor een additionele tussentijdse waardering wenselijk is tussentijd gemonitord worden. Eens in de 5 jaar waarden: 20% van de kosten voor initiële waardering.

Begroting bij toepassing van IPSAS

Basis voor de berekening van de meerkosten per organisatie eenheid/departement of agentschap:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Kapitaalintensief	21	21	143	209
Arbeidsintensief	10	10	71	105

Onderbouwing⁴³ van de weergegeven basis voor de berekening:

- Structureel
 - Inzet van medewerkers die een rol hebben in het jaarlijks (additioneel) opstellen van de balans, exploitatie en kasstroom inclusief bijbehorende minimale toelichting volgens de uitgangspunten IPSAS: door complexiteit 2 keer de kosten voor het opstellen van de verantwoording van balans, exploitatie en kasstroom, dus bij een departement met relatief grote omvang jaarlijks 4 fte's gedurende 4 maanden per jaar en voor een departement met relatief kleine omvang 4 fte's gedurende 2 maanden. Schaal 10: : € 99.500 per jaar, zijnde € 72 per uur.

⁴¹ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016, waarbij de ingebrachte aannames gebaseerd waren op het onderzoek 2010 MinFin 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS'

⁴² Uurtarief externen volgens 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS' € 180 plus CBS index 4% voor 7 jaar. CBS index op basis van website <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=82679ned&D1=0-3&D2=15&D3=9-14,41-53&HDR=T&STB=G1,G2&VW=T>

⁴³ Onderbouwing gebaseerd op uitkomsten expertsessie 22 december 2016, waarbij de ingebrachte aannames gebaseerd waren op het onderzoek 2010 MinFin 'Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS'

Toelichting IT systemen

Basis voor de berekening van de meerkosten voor IT systemen per organisatie eenheid/departement of agentschap:

	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Bedrag per module	1.686	2.811	728	803
Bedrag voor modules 'Materiële Vaste Activa' en 'Voorraden' voor arbeidsintensieve organisaties	1.124	1.686	728	803
Bedrag per koppeling	293	293	59	59
Bedrag per koppeling voor modules 'Materiële Vaste Activa' en 'Voorraden' voor arbeidsintensieve organisaties	146	146	29	29

Onderbouwing van de weergegeven basis voor de berekening:

Hiervoor geldt dezelfde onderbouwing als voor de variant 'Lean specifiek'.

Toelichting Project- en verandermanagement

Basis voor de berekening van de meerkosten voor Project- en verandermanagement per organisatie eenheid/departement of agentschap:

Cost drivers voor deze post	Indicatieve incidentele kosten (x €'000)		Indicatieve structurele kosten (per jaar) (x €'000)	
	ondergrens	bovengrens	ondergrens	bovengrens
Geen	5.928	11.956	0	0

Onderbouwing van de weergegeven basis voor de berekening:

Hiervoor geldt dezelfde onderbouwing als voor de variant 'Lean specifiek' met uitzondering van de volgende kostenpost die in deze variant iets hoger uitkomt:

- De kosten voor de projectgroep die de transitie begeleidt, zijn in deze variant 10% (ondergrens) tot 15% (bovengrens) hoger. De reden hiervoor is dat er in deze variant ook aan de begrotingskant batenlasteninformatie wordt toegevoegd. Dit betekent een zwaardere transitie en dit vraagt extra inspanning van de projectgroep.

Bijlagen

A. Uitwerking vijf varianten

Deze uitwerking is gebaseerd op de notitie van het Ministerie van Financiën d.d. 8 december 2016, aangevuld met een nadere concretisering op basis van overleg met het secretariaat van de commissie op 13 december 2016 (blauw). Naar aanleiding van de expertsessies op 20 en 22 december 2016 heeft het secretariaat van de commissie in een intern memo aan de adviescommissie, welke op 5 januari 2017 aan ons verstrekt is, een aantal wijzigingen doorgevoerd in de integrale variant (rood). Nadere concretisering en uitgangspunten voor de berekening van indicatieve kosten op basis van overleg met het secretariaat van de commissie op 17 maart 2017.

Huidige situatie	Verder verbeteren en harmoniseren	Lean specifiek	Lean rijksbreed	Integraal
<p>Combinatie van het verplichtingen-kasstelsel voor kerndepartementen, aangevuld met baten-lasteninformatie en het baten-lastenstelsel dat bij agentschappen wordt gebruikt.</p>	<p>Huidige situatie als basis en bestaat dus ook uit een combinatie van het verplichtingen-kasstelsel voor kerndepartementen, aangevuld met extra baten-lasteninformatie en het baten-lastenstelsel dat bij agentschappen wordt gebruikt.</p>	<p>Invoering van een lichte vorm van het baten-lastenstelsel in aanvulling op de kas, doch met de volgende begrenzingen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alleen aan de verantwoordingskant; • alleen daar waar baten-lasteninformatie vanuit de aard van de financiële stromen een substantiële verwachte meerwaarde heeft. Scope: IenM, Def en BZK. 	<p>Invoering van een lichte vorm van het baten-lastenstelsel in aanvulling op de kas bij alle departementen, alleen aan de verantwoordingskant.</p> <p>Deze variant is qua scope van de verandering gelijk aan 'Lean Specifiek' maar ziet qua scope van de Rijksorganisatie-onderdelen op alle departementen.</p>	<p>Invoering van het baten-lastenstelsel voor de gehele rijksoverheid, in lijn met de internationaal erkende verslaggevingsstandaarden voor de publieke sector (IPSAS) aan de verantwoordingskant, én het zo veel mogelijk toevoegen van baten-lasteninformatie aan de begrotingskant.</p>
<p>Uitvoerende dienstonderdelen kunnen worden ingesteld als baten-lastenagentschap overeenkomstig de Regeling agentschappen. Ze gebruiken een integraal baten-lastenstelsel (dus ook begroten op baten en lasten).</p>	<p>Kenmerkend zijn een aantal verbetermaatregelen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Extra informatie opnemen in de toelichtende sfeer over risicoregelingen (bv begrotingsreserves, garanties, fondsen) en deze te groeperen op de begroting. Deze maatregel kan binnen één jaar uitgevoerd worden; 2. Harmonisatie begrotingsafspraken (bv eindejaarmarge /begrotingsfonds): onderzoek doen, voorstellen, goedkeuring, invoeren en controleren. Deze maatregel kan binnen één jaar uitgevoerd worden; inspanning van IOFEZ, IRF en MinFin. Naast het uitvoeren van onderzoeken, worden tevens de indicatieve kosten voor uitvoering en controle van deze maatregel berekend. 3. Harmonisatie en materialisatie van de regelgeving op het gebied van financiële verplichtingenadministratie, gericht op de toepassing van de ondergrens ad € 30.000 en de toepassing van de 	<p>Kenmerkende elementen van deze variant zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het enkel aan de verantwoordingskant opstellen van een balans, exploitatieoverzicht met toelichtingen - naast de realisatiecijfers in verplichtingen-kasternen; • Er worden op voorhand geen balansposten uitgesloten; • Er wordt gebruik gemaakt van een activeringsgrens, en waardering vindt plaats tegen verkrijgings-/vervaardigings-prijs. • Het t.b.v. de verantwoording in de boekhouding aan de realisatiekant (accrual principle); • Het in de verantwoording opnemen van kosten- en opbrengsteninformatie in de beleidsartikelen – naast de informatie over verplichtingen, uitgaven en ontvangsten. Dit leidt tot kosten voor toepassing en toetsing; • Hiervoor moet de 'Regeling Agentschappen' vertaald worden naar Departementen, wat tot kosten leidt. 	<p>Kenmerkende elementen van deze variant zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het enkel aan de verantwoordingskant opstellen van een balans, exploitatieoverzicht en kasstroomoverzicht met toelichtingen - naast de realisatiecijfers in verplichtingen-kasternen; • Er worden op voorhand geen balansposten uitgesloten; • Er wordt gebruik gemaakt van een activeringsgrens, en waardering vindt plaats tegen verkrijgings-/vervaardigings-prijs. • Het t.b.v. de verantwoording in de boekhouding aan de realisatiekant verankeren van het toerekeningsprincipe (accrual principle); • Het in de verantwoording opnemen van kosten- en opbrengsteninformatie in de beleidsartikelen – naast de informatie over verplichtingen, uitgaven en ontvangsten. Dit leidt tot kosten voor toepassing en toetsing; 	<p>Kenmerkende elementen van deze variant zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het opstellen van een IPSAS-proof balans, exploitatieoverzicht, vermogensmutatie-overzicht en kasstroomoverzicht met bijbehorende toelichtingen - naast de cijfers in verplichtingen-kasternen; • het in de boekhouding aan de realisatiekant verankeren van het toerekeningsprincipe (accrual principle) conform de IPSAS; • het zowel aan de begrotings- als verantwoordingskant opnemen van kosten- en opbrengsteninformatie in de beleidsartikelen – naast de informatie over verplichtingen, uitgaven en ontvangsten;

(beperking aan) categorieën zoals weergegeven in de regeling “Verplichtingbedrag is kasbedrag 2015”.

4. Verbetering van het voorraad- en activabeheer binnen de rijksoverheid. In de praktijk gaat nu te weinig aandacht uit naar beheer en onderhoud van activa, door de huidige kaders voor activabeheer te actualiseren en daarbij meer aandacht te besteden aan de verschillende typologieën van activa. **Er wordt een minimumgrens gehanteerd voor activering.**

5. De saldi-balansen meer detailleren en meer toelichting opnemen: de informatiewaarde is nu nihil. Er moeten voorschriften ontwikkeld worden inclusief minimale toelichting daarbij. **Toegevoegde last bij FEZ, MinFin en ADR. Hierbij wordt een relatie gelegd met lopende initiatieven in het kader van het ‘7-stappenplan’.** Bij de berekening van de indicatieve kosten wordt geen rekening gehouden met lopende initiatieven.

6. Versterking investeringsbeslissingen door:

- Verdere toepassing instrumenten als MKBA's/buca's (ook buiten investerings-departementen als DEF, IenM en BZK); MKBA's vooral op 'grote projecten': inzicht krijgen hoeveel dat er nu zijn. Voor buca's ook inzicht verkrijgen in huidig aantal per jaar (norm zou 2 per departement per jaar kunnen worden).
- Verdere toepassing levenscyclusmanagement; gebruik van langetermijn investeringsplannen en langetermijn onderhoudsplannen
- Rijksbrede sturing op toepassing van bepaalde instrumenten (bv. door handreikingen en/of kaderstelling); dit betekent een

- Ook zijn er kosten voor systeemaanpassing, financiële afd. en IRF, accountant;
- Daarnaast zullen er meer/complexere Kamervragen gesteld worden.

- Hiervoor moet de 'Regeling Agentschappen' vertaald worden naar Departementen, wat tot kosten leidt.
- Ook zijn er kosten voor systeemaanpassing, financiële afd. en IRF, accountant;
- Daarnaast zullen er meer/complexere Kamervragen gesteld worden.

extra last voor MinFin (IRF) evt in combinatie met de ADR.

<p>Op basis van onder meer de Rijksbegrotingsvoorschri-ften dienen departementen met het oog op een meerjarig inzicht - in aanvulling op het verplichtingen-kasstelsel - onder meer de volgende instrumenten rijksbreed te gebruiken:</p> <ul style="list-style-type: none">• saldi-balans• verplichtingen• input voor overheidsbalans	<p>Onderzoeken of er uitvoeringsorganisaties (niet-baten/lastendiensten) zijn waar een baten-lastenstelsel toegevoegde waarde heeft.</p> <p>Onderzoek zou een doorlooptijd kunnen hebben vergelijkbaar met de doorlichting van een agentschap (ca. 3 maanden, 2 fte's FEZ en 2 fte's MinFin).</p>	<p>Het parlement autoriseert alleen op verplichtingen-kas. De departementale begrotingen blijven in deze variant ongewijzigd, op verplichtingen-kasbasis.</p> <p>Een optie in de variant is het toevoegen van een geprognosticeerde balans en een geprognosticeerd exploitatieoverzicht. Dit is geen vereist element in deze variant en wordt derhalve niet doorgerekend als meerkosten ten opzichte van de huidige variant.</p>	<p>De verslaggevingsvoorschriften van de IPSAS vormen het uitgangspunt. Deze voorschriften hebben betrekking op de inrichting van de financiële overzichten, de uitgangspunten voor waardering en presentatie voor de afzonderlijke posten, en de te verstrekken toelichtingen.</p> <p>IPSAS biedt de mogelijkheid voor waardering van materiële en immateriële vaste activa op basis van de verkrijgingsprijs of actuele waarde, en schrijft voor welke methode wanneer geëigend is. Dit moet post voor post bekeken worden.</p>
<p>Ook kunnen departementen indien noodzakelijk - in aanvulling op het verplichtingen-kasstelsel - gebruik maken instrumenten als:</p> <ul style="list-style-type: none">• Begrotingsreserve• Begrotingsfonds• Kasschuif• Eindejaarsmarge• MKBA's en buca's	<p>Waar mogelijk worden gegevens meer en beter bij elkaar gebracht - al dan niet geconsolideerd weergegeven - en beschikbaar gesteld ter verhoging van de informatiewaarde (bv. infographics, open data en een publiek jaarverslag). Dit betekent dat de informatiewaarde van de rijksbegroting voor de lezer vergrroot wordt, door toepassen van grafieken etc (bijv door een communicatiebureau); Een communicatiebureau inschakelen zou ongeveer €50k-€100k kosten.</p>	<p>De decharge omvat het gehele financieel beheer en daarmee zowel kasuitgaven als kosten.</p>	<p>In deze integrale variant komen kosten- en opbrengsteninformatie centraal te staan in de begrotingsinformatie van de departementen. Dat betekent dat kosten - naast kas - als primair aangrijpingspunt gaan gelden voor de autorisatie door het parlement. Autorisatiebeslissingen worden mede gebaseerd op kasinformatie ter waarborging van een blijvend solide begroting.</p>
<p>Op het moment van vervangingsbeslissingen over financiële administratieve systemen treden departementen actief in overleg met ministerie van Financiën. Voor de berekening van de indicatieve kosten wordt dit punt behandeld als een meldingsplicht, waardoor geen sprake is van additionele inzet ten opzichte van de huidige situatie.</p> <p>Het ministerie van Financiën voert op de nadere uitwerking van deze variant, monitort de implementatie van de</p>	<p>In deze variant wordt kosten- en opbrengsteninformatie toegevoegd aan de verplichtingen-kas begrotingsinformatie van de departementen. Dat betekent dat verplichtingen en kas als primaire aangrijpingspunten voor de autorisatie worden gehandhaafd - ter waarborging van een solide begroting -, maar dat autorisatiebeslissingen in belangrijke mate worden ondersteund door aanvullende informatie die inzichtelijk maakt welke kosten aan de te leveren prestaties kunnen worden bij aan het inzicht in de doelmatigheid van die prestaties.</p>		

maatregelen en maakt gebruik van de actieve inbreng van kennis en ervaring door andere departementen. Voor de berekening van de indicatieve kosten wordt dit punt behandeld als zijnde agendering en bespreking in het bestaande IOFEZ-overleg, waardoor geen sprake is van additionele inzet ten opzichte van de huidige situatie.

Departementen met investeringen gebruiken aanvullend instrumenten als:

- materieel beheer
- life cycle management

Deze principes betreffen onder meer het inzichtelijk maken van kosten tijdens de levensduur ('life cycle costing') en de risico's en het sturen en beheersen daarvan

De relevante administratie- en verslaggevingsvoorschriften voor baten-lastenagentschappen (Regeling agentschappen) zijn van overeenkomstige toepassing. De baten-verantwoordingsinformatie wordt dan in essentie conform Titel 9 boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving opgesteld. Waardering van materiële en immateriële vaste activa vindt plaats op basis van de historische kostprijs (cq. verkrijgings- of vervaardigingsprijs).

De relevante administratie- en verslaggevingsvoorschriften voor baten-lastenagentschappen (Regeling agentschappen) zijn van overeenkomstige toepassing. De baten-verantwoordingsinformatie wordt dan in essentie conform Titel 9 boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving opgesteld. Waardering van materiële en immateriële vaste activa vindt plaats op basis van de historische kostprijs (cq. verkrijgings- of vervaardigingsprijs).

De grondslagen voor de bepaling van geraamde kosten zijn zoveel mogelijk consistent met die voor de kostentoekening aan de verantwoordingskant.

~~Ofschoon de IPSAS niet rechtstreeks gelden voor de begrotingskant ligt het in de rede dat de grondslagen voor de bepaling van geraamde kosten zoveel mogelijk consistent zijn met die voor de kostentoekening aan de verantwoordingskant.~~

Aangrijpingspunt voor deze variant betreft de departementen. Agentschappen blijven het voor hen geldende verslaggevingsstelsel voeren.

Departementen en agentschappen gaan over op de IPSAS.

Verlichting:

- In deze variant is er geen sprake van verlichting t.o.v. de huidige situatie

Verlichting:

- In deze variant is er geen sprake van verlichting t.o.v. de huidige situatie

Verlichting:

- In deze variant is er sprake van verlichting t.o.v. de huidige situatie als de Kas-Verplichtingen registratie geheel wordt losgelaten.

B2. Vragenlijst agentschappen

Volwassenheid van de financieel-administratieve organisatie

1) Wat is de mate van inzicht in de volgende elementen? Zet per regel a t/m f één kruisje (dus een X of bij 1, of bij 2, of bij 3, of bij 4, of bij 5)

	1 (geen)	2 (slecht)	3 (gemiddeld)	4 (goed)	5 (volledig)	Graag korte toelichting
a. Kasstromen						
b. Huidige verplichtingen						
c. Materiële vaste activa						
d. Voorraden						
e. Immateriële vaste activa						
f. Toekomstige verplichtingen met oorsprong in het verleden (bv afvoelingsregelingen)						

2) In welke mate vindt er sturing plaats op basis van het inzicht onder 1)?

	1 (geen)	2 (slecht)	3 (gemiddeld)	4 (goed)	5 (volledig)

Volwassenheid ICT financieel-administratieve organisatie

1) Welk soort IT systeem wordt gebruikt voor de verschillende (deel)administraties?

Zet per (deel)administratie één kruisje (X) bij het van toepassing zijnde IT systeem.

Met daarbij keuze uit:	Deeladministratie				
	Algemene boekhouding	Materiële vaste activa	Inkoop	Pensioenen	Voorraden
a. Geïntegreerd ERP systeem					
b. Mainframe operating system met interfaces naar hoofdmodules					
c. Stand-alone IT tools/software pakketten					
d. Geen IT systeem (spreadsheet, losse bestanden)					

2) Welk financieel administratief systeem gebruikt uw organisatie?

Graag uw antwoord hier invullen

3) Wat is het aantal financieel-administratieve applicaties in uw organisatie?

Graag uw antwoord hier invullen

4. Is er in uw organisatie een automatische koppeling tussen de financieel-administratieve applicaties en de overige bedrijfsondersteunende applicaties (bv. HRM, Inkoop)

Graag uw antwoord en korte toelichting hier invullen

5. Naam van uw organisatie

Graag uw antwoord en korte toelichting hier invullen

C. Deelnemers expertsessies

Dinsdag 20 december 2016: variant 'Verder verbeteren en harmoniseren'

Naam	Organisatie
Jane Chin-a-Fo	BZK/FEZ
Sabrina van der Net	EZ/FEZ
Patrick Schuerman	FIN/BZ
Ger van Os	SZW/FEZ
Wim Kooij	IenM/FEZ
Clan Meere	DEF/FEZ
Gerrit Weulen-Kranenberg	DEF/FEZ
Aarjen Slot	ADR/KIK
Mark Hendrix	Secretariaat adviescommissie/Algemene Rekenkamer
Björn Teunen	Secretariaat adviescommissie/Ministerie van Financiën
Maaïke Wigger	PwC
Lars Canté	PwC
Kevin Lovink	PwC

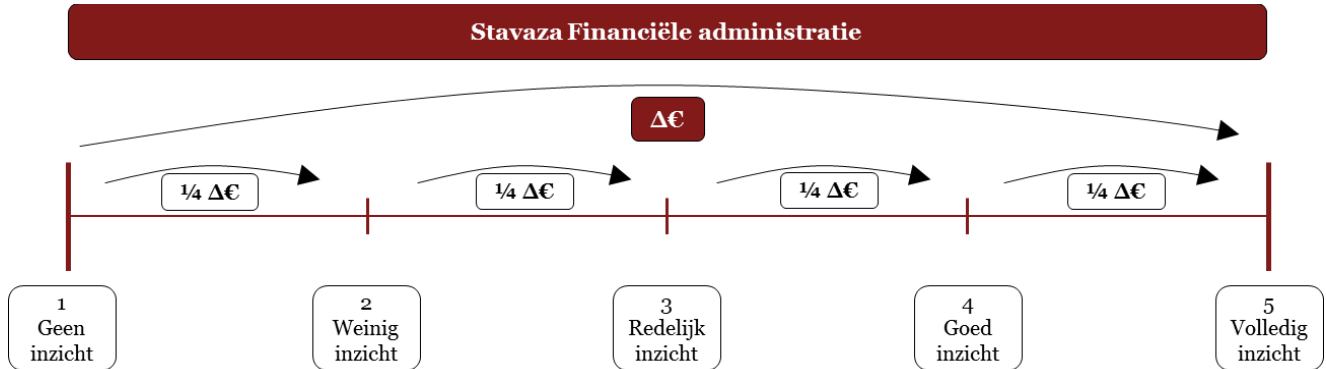
Donderdag 22 december 2016: varianten Lean specifiek, Lean rijksbreed en Integrale

Naam	Organisatie
Jeroen van Hauten	BZK/RVB
Sabrina van der Net	EZ/FEZ
Michael Beltman	DEF/FEZ
Eric Bezem	VenJ/FEZ
René Gerrits	IenM/RWS
Aarjen Slot	ADR/KIK
Johan van de Berg	OCW/FEZ
Martin Dees	Secretariaat adviescommissie/Algemene Rekenkamer
Björn Teunen	Secretariaat adviescommissie/Ministerie van Financiën
Anton de Greef	PwC Belgium – expert IPSAS
Maaïke Wigger	PwC
Lars Canté	PwC
Kevin Lovink	PwC

D. Uitkomsten gevoeligheidsanalyse

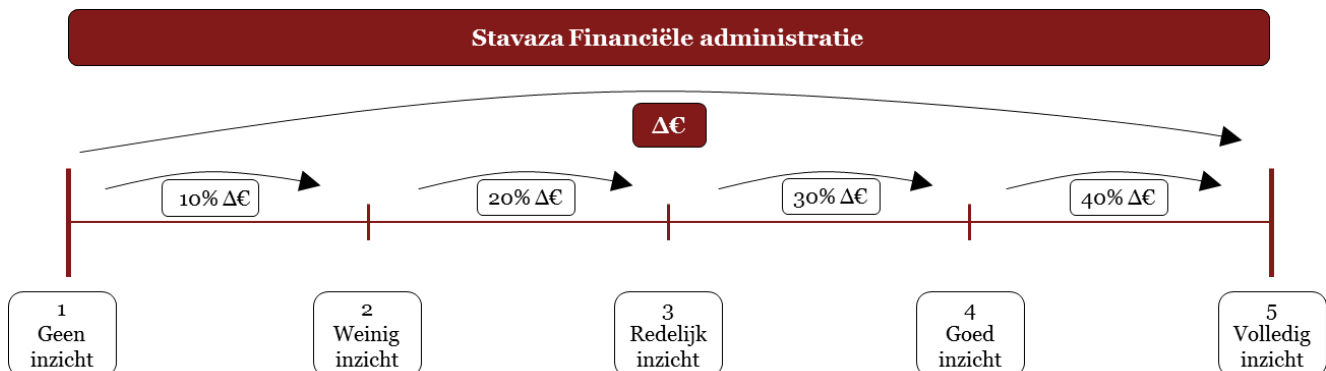
De geschatte kosten voor toevoeging baten-lasteninformatie is in dit rapport gestoeld op de tijdens de expertsessies onderschreven aanname dat de stappen om te komen van 'geen inzicht' naar 'volledig inzicht' lineair evenredige kosten met zich meebrengen.

Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:

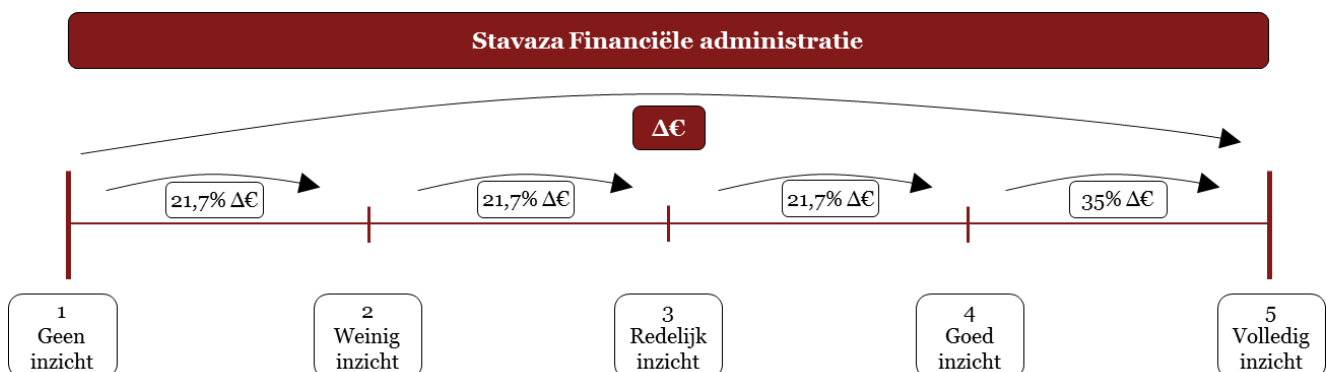


In deze bijlage geven wij de resultaten van twee gevoeligheidsanalyses weer, namelijk

1) De opbouw kent een verdeling 10%, 20%, 30% en 40%



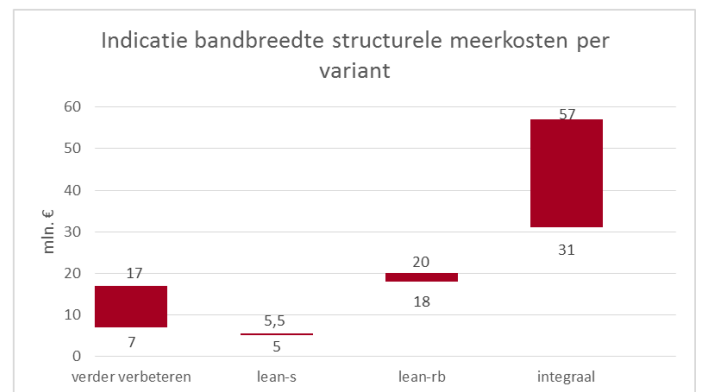
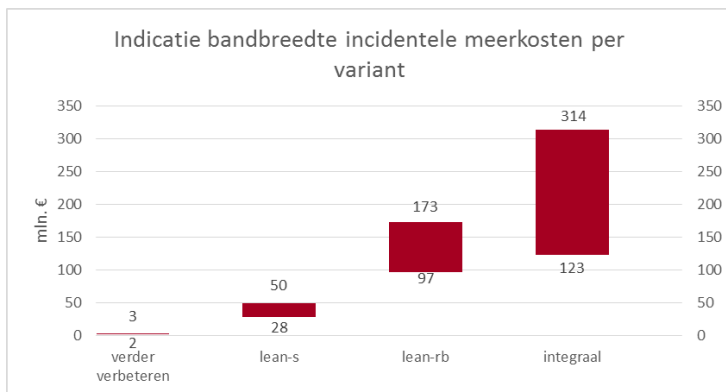
2) De laatste stap vraagt 35% van de kosten en de voorafgaande stappen kosten per stap even veel.



Onderstaand de geschatte meerkosten van een variant ten opzichte van de huidige variant bij toepassing van de uitgangspunten van de twee gevoeligheidsanalyses. Deze zijn te vergelijken met de uitkomst zoals weergegeven in hoofdstuk 2 van dit rapport.

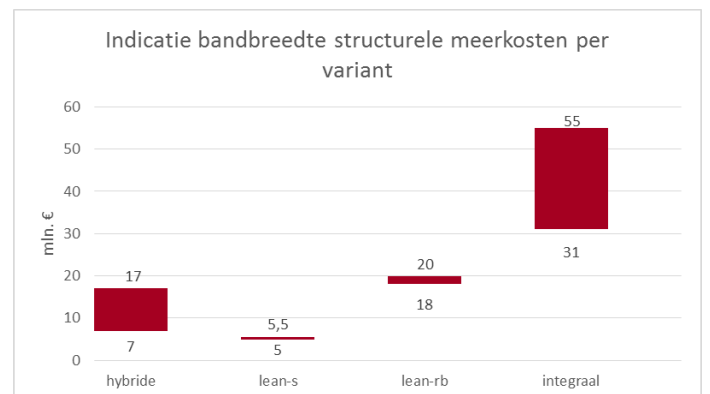
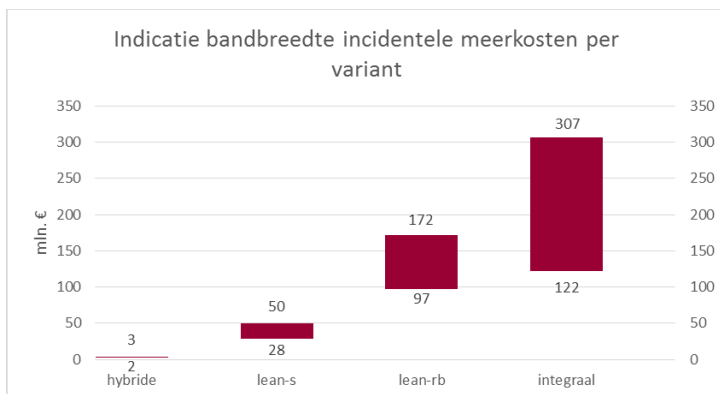
Gevoeligheidsanalyse 1

Variant	Meerkosten t.o.v. huidige variant (€)		Doorlooptijd (transitie)
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
Verder verbeteren en harmoniseren	2 – 3 mln	7 – 17 mln	1 – 1,5 jaar
Lean specifiek	28 – 50 mln	5 – 5,5 mln	3 – 5 jaar
Lean rijksbreed	97 – 173 mln	18 – 20 mln	3 – 5 jaar
Integraal	123 – 314 mln	31 – 57 mln	3 – 5 jaar



Gevoeligheidsanalyse 2

Variant	Meerkosten t.o.v. huidige variant (€)		Doorlooptijd (transitie)
	Incidenteel	Structureel (per jaar)	
Verder verbeteren en harmoniseren	2 – 3 mln	7 – 17 mln	1 – 1,5 jaar
Lean specifiek	28 – 50 mln	5 – 5,5 mln	3 – 5 jaar
Lean rijksbreed	97 – 172 mln	18 – 20 mln	3 – 5 jaar
Integraal	122 – 307 mln	31 – 55 mln	3 – 5 jaar



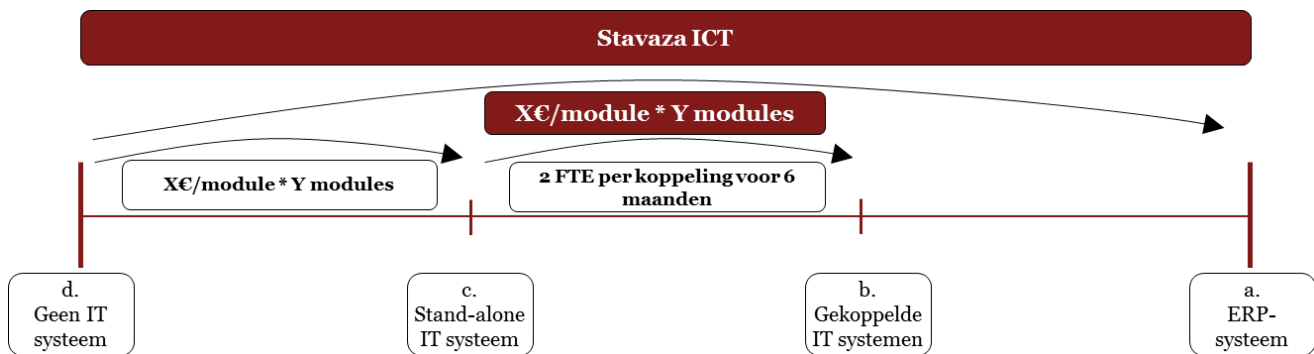
E. Nadere toelichting minimumniveau IT systemen

In deze bijlage is nader toegelicht hoe het minimumniveau IT systemen voor de varianten 'Lean specifiek', 'Lean rijksbreed' en 'Integraal' is bepaald.

Per variant hebben wij in overleg met de experts een minimumniveau gesteld aan het soort IT systemen. Dit niveau is het vereiste niveau om de betreffende variant te kunnen uitvoeren. Het minimumniveau per variant is in onderstaande tabel weergegeven.

Variant	Verder verbeteren en harmoniseren	Lean specifiek	Lean rijksbreed	Integraal
Minimumniveau IT	D	A/B	A/B	A/B

Om de stap van het huidige IT systeem naar het minimumniveau te maken, wordt vanuit de huidige stand van zaken van de IT systemen zoals weergegeven in de vragenlijsten bepaald hoeveel modules aangeschaft en ingericht moeten worden en of er koppelingen nodig zijn. De ingeschatte kosten voor modules en koppelingen zijn onderschreven in de expertsessies. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:



Het minimumniveau is bij de varianten 'Lean specifiek', 'Lean rijksbreed' en 'Integraal' niet in elk geval hetzelfde: afhankelijk van de feitelijke stand van zaken die een organisatie in de vragenlijst opgeeft, wordt de minimumnorm voor die organisatie A of B. De ratio hierachter is dat het niet voor elke organisatie voordelig zal zijn om in alle gevallen voor alle bedrijfsmodules naar een volledig ERP-systeem over te gaan. Dit maken we duidelijk aan de hand van de volgende voorbeelden:

1. Een organisatie die momenteel één ERP-module heeft (niveau A), en daarnaast drie losse stand-alone bedrijfsmodules (niveau C) die haar voldoende inzicht bieden, zal de drie losse bedrijfsmodules niet willen vervangen voor drie nieuwe ERP-modules, omdat dat relatief duur is. Tussen de drie losse bedrijfsmodules en de ERP-module zal daarom een koppeling gebouwd worden zodat een gekoppeld IT systeem ontstaat (niveau B).. De minimumnorm voor deze organisatie is in dit geval dus B.
2. Voor een organisatie waarvan minstens twee van de vier bedrijfsmodules al een ERP-module (niveau A) zijn, wordt vanuit praktisch oogpunt verondersteld dat de overige bedrijfsmodules ook een ERP-module moeten worden. De minimumnorm voor deze organisatie is in dit geval dus A.

Met bovenstaande werkwijze is voor elk Rijksorganisatieonderdeel te bepalen welke stap ze moet maken voor elke IT bedrijfsmodule om op het vereiste niveau te komen voor elke specifieke variant. De IT-kosten die hier ontstaan kunnen verdeeld worden in de kosten voor een nieuwe module (bijv. aanschaf en inrichting), en kosten voor het aan elkaar koppelen van de modules. Welke soort van deze IT-kosten (of mogelijk beiden) optreedt, hangt af van de veranderopgave die nodig is. Conceptueel zijn de volgende veranderopgaves op IT gebied mogelijk, waarbij de volgende IT-kosten optreden:

Feitelijke stand van zaken IT per bedrijfsmodule	Minimumnorm	Kosten voor nieuwe module?	Kosten voor koppeling bouwen?
D	A	Ja	Nee ⁴⁴
D	B	Ja	Ja
D	C	Ja	Nee
C	A	Ja	Nee
C	B	Nee	Ja
B	A	Ja	Nee

⁴⁴ Een ERP-systeem heeft geen koppelingen tussen de diverse bedrijfsmodules omdat het al een geïntegreerd systeem is.

F. Korte samenvatting bespreking inzake financiële verplichtingenadministratie

d.d. 10 januari 2017

Aanwezig:

Leo van Hameren	MinFin, medewerker FEZ, financiële verplichtingen administratie
Fons Overdijk	MinFin, medewerker FEZ, financiële verplichtingen administratie
Björn Teunen	secretariaat Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid
Lars Canté	PwC
Maaïke Wigger	PwC

Hamvraag: is er sprake van extra kosten en/of besparingen bij de financiële verplichtingenadministratie indien BLS toegepast zou worden?

2 soorten verplichtingen, namelijk:

1. die voortvloeien uit beleid
2. die voortvloeien uit inkoop (van bestelling en contract tot en met betaling)

Voor beiden soorten verplichtingen geldt dat indien BLS toegepast zou worden, ongeveer dezelfde weergave van financiële verplichtingen noodzakelijk is. Huidig versus BLS zou in detail mogelijk een aantal kleine meer- en minderwerk aspecten bevatten, echter deze vallen grosso modo tegen elkaar weg. Op hoofdlijnen blijft de inspanning die medewerkers nu verrichten om te komen tot registratie van financiële verplichtingen ook bij BLS toepassing. Bij bepaling van indicatie van kosten is er dus geen sprake van een besparing op huidige kosten voor inspanning/inzet van medewerkers.

Is er sprake van extra kosten en/of besparingen bij de financiële verplichtingenadministratie indien de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren' wordt toegepast zou worden?

In de huidige situatie/variant is er sprake van meer inspanning/inzet van medewerkers dan gezien de van toepassing zijnde regelgeving voor de financiële verplichtingen administratie. Oorzaken van het meerwerk zijn:

- a. tendens bij de departementen om (vrijwel) alle verplichtingen te registreren, terwijl de regelgeving vereist dat verplichtingen van € 30.000 en meer worden geregistreerd in de financiële verplichtingenadministratie
- b. de regeling "Verplichtingbedrag is kasbedrag 2015", welke voorschrijft dat specifieke categorieën van verplichtingen niet meer in de financiële verplichtingenadministratie geregistreerd hoeven te worden

De besparingen bestaan in principe in de huidige situatie. De besparing kan (als delta) gealloceerd worden naar de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren', indien de commissie in haar variant 'Verder verbeteren en harmoniseren' een verbetermaatregel toevoegt betreffende de harmonisatie en materialisatie van de regelgeving op het gebied van financiële verplichtingenadministratie en daarmee genoemde 2 elementen kort benoemt. Voor de rapportage inzake de kosten zal de besparing in de variant 'Verder verbeteren en harmoniseren' worden weergegeven. Hierbij gaat PwC er van uit dat de commissie in haar rapport de toevoeging opneemt.

Kwantificering van de besparing op basis van besproken aannames:

Voor MinFin geldt dat in totaal (a. plus b.) ongeveer 80% - 90% minder manuren nodig zal zijn. De besparing is onder te verdelen in:

- a. door toepassing ondergrens registratie van € 30.000 -> 10%, zijnde 90 tot 100 manuren per jaar

-
- b. door beperken categorieën verplichtingen -> 70% - 80%, zijnde 630 – 700 manuren per jaar

Voortvloeiende uit de MinFin gegevens en kennis en ervaring van de MinFin medewerkers, zijn de besparingen bij de overige departementen per departement als volgt:

- a. door toepassing ondergrens registratie van € 30.000 -> 150 tot 200 manuren per jaar
- b. door beperken categorieën verplichtingen -> 630 – 700 manuren per jaar

Let op: er is alleen sprake van een besparing voor de departementen waar GEEN gebruik gemaakt wordt van 1 keer vastleggen voor de financiële administratie en inkoop/contractmodule samen. De aannahme is dat hiervan sprake is indien een departement niet één en hetzelfde (ERP) systeem heeft voor zowel de financiële administratie als de inkoop/contractmodule. De ervaring in de praktijk is namelijk dat ook waar sprake is van een gekoppeld systeem, de inkoop en financiële administratie voor een belangrijk deel apart worden ingevoerd waarbij inzet van medewerkers nodig is.

Controlekosten van de ADR dalen in verhouding mee, echter er blijft een ondergrens voor de controle die zij moeten doen. Aannahme is dat de controle ADR in manuren 5% bedraagt van de inzet manuren bij de departementen.

Onderbouwing kwantificering ad a

In de huidige situatie betreft ongeveer 70% van de inkopen een inkoop voor een bedrag van minder dan € 2.000 betreffen en ongeveer 10% van de inkopen een bedrag tussen € 15.000 en € 30.000. Het FDC registreert alle verplichtingen met een omvang van € 15.000 en meer. Het FDC omvat 5 departementen. De inschatting is dat voor deze departementen een besparing van 90 tot 100 manuren per departement per jaar geldt.

Afgeleid hiervan wordt voor de overige 6 departementen een besparing 150 tot 200 manuren per departement per jaar als redelijk gezien.

Onderbouwing kwantificering ad b

Inschatting is dat 70% tot 80% minder registratie in de financiële verplichtingen administratie nodig is.

G. Variant Lean specifiek: Berekening van de kosteninschatting per departement voor Toevoeging baten-lasten informatie

Uitkomst vragenlijst FA		Minimum = 5				
Aantal Departementen =	3					
Rijksorganisatieonderdeel	Stavaza FA	Benodigde delta	Incidentele kosten ondergrens	Incidentele kosten bovengrens	Structurele kosten ondergrens	Structurele kosten bovengrens
BZK						
Kapitaalintensief	-MVA	1	1.258 €	1.884 €	498 €	498 €
Veel transacties	-IVA	1	126 €	188 €	50 €	50 €
	-Voorraden	1	314 €	471 €	124 €	124 €
	-Vorderingen/schulden	5	- €	- €	- €	- €
	-Presentatie B/E/K	-	21 €	21 €	77 €	77 €
Defensie						
Kapitaalintensief	-MVA	4	314 €	471 €	124 €	124 €
Weinig transacties	-IVA	1	126 €	188 €	50 €	50 €
	-Voorraden	3	157 €	236 €	62 €	62 €
	-Vorderingen/schulden	4	14 €	14 €	11 €	16 €
	-Presentatie B/E/K	-	10 €	10 €	38 €	38 €
IenM						
Kapitaalintensief	-MVA	1	1.258 €	1.884 €	498 €	498 €
Veel transacties	-IVA	1	126 €	188 €	50 €	50 €
	-Voorraden	1	314 €	471 €	124 €	124 €
	-Vorderingen/schulden	4	14 €	14 €	22 €	33 €
	-Presentatie B/E/K	-	21 €	21 €	77 €	77 €
			4.073 €	6.063 €	1.804 €	1.820 €

H. Variant Lean specifiek: Berekening van de kosteninschatting per departement voor IT systemen

Uitkomst vragenlijst IT		Minimum =		B				
Rijksorganisatieonderdeel	Stavaza IT	Eindsituatie	Aard van de delta	Incidentele kosten ondergrens	Incidentele kosten bovengrens	Structurele kosten ondergrens	Structurele kosten bovengrens	
			Module J/N	Koppeling J/N				
BZK								
- Algemene boekhouding	A		O	0 €	- €	- €	- €	
- MVA	D	B	I	1 €	1.979 €	3.104 €	786 €	861
- Inkoop	C	B	O	1 €	293 €	293 €	59 €	59
- Voorraden	D	B	I	1 €	1.979 €	3.104 €	786 €	861
Defensie								
- Algemene boekhouding	A		O	0 €	- €	- €	- €	-
- MVA	D	A	I	0 €	1.686 €	2.811 €	728 €	803
- Inkoop	A	A	O	0 €	- €	- €	- €	-
- Voorraden	A	A	O	0 €	- €	- €	- €	-
IenM								
- Algemene boekhouding	A		O	0 €	- €	- €	- €	-
- MVA	A	A	O	0 €	- €	- €	- €	-
- Inkoop	A	A	O	0 €	- €	- €	- €	-
- Voorraden	D	A	I	0 €	1.686 €	2.811 €	728 €	803
				€	7.623 €	12.123 €	3.086 €	3.386
NB --> indien boekhouding ERP is, en er is nóg een module A, dan is minimum voor die organisatie A (ERP) ipv B (gekoppelde systemen)								
NB --> als je van C naar B gaat dan betreffen de meerkosten alleen de kosten voor de koppeling								

I. Variant Lean rijksbreed: Berekening van de kosteninschatting per departement voor Toevoeging baten-lasten informatie

Uitkomst vragenlijst FA		Minimum = 5				
Aantal Departementen =	11					
Rijkorganisatieonderdeel	Stavaza FA	Benodigde delta	Incidentele kosten ondergrens	Incidentele kosten bovengrens	Structurele kosten ondergrens	Structurele kosten bovengrens
BZK						
Kapitaalintensief	-MVA	1	4 €	1.258 €	1.884 €	498 €
Veel transacties	-IVA	1	4 €	126 €	188 €	50 €
	-Voorraden	1	4 €	314 €	471 €	124 €
	-Vorderingen/schulden	5	0 €	- €	- €	- €
	-Presentatie B/E/K	-	- €	21 €	21 €	77 €
Defensie						
Kapitaalintensief	-MVA	4	1 €	314 €	471 €	124 €
Weinig transacties	-IVA	1	4 €	126 €	188 €	50 €
	-Voorraden	3	2 €	157 €	236 €	62 €
	-Vorderingen/schulden	4	1 €	14 €	14 €	11 €
	-Presentatie B/E/K	-	- €	10 €	10 €	38 €
IenM						
Kapitaalintensief	-MVA	1	4 €	1.258 €	1.884 €	498 €
Veel transacties	-IVA	1	4 €	126 €	188 €	50 €
	-Voorraden	1	4 €	314 €	471 €	124 €
	-Vorderingen/schulden	4	1 €	14 €	14 €	22 €
	-Presentatie B/E/K	-	- €	21 €	21 €	77 €
AZ						
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	1	4 €	367 €	701 €	50 €
Weinig transacties	-IVA	1	4 €	126 €	188 €	50 €
	-Voorraden	1	4 €	314 €	471 €	124 €
	-Vorderingen/schulden	4	1 €	14 €	14 €	11 €
	-Presentatie B/E/K	-	- €	10 €	10 €	38 €

Rijksorganisatieonderdeel		Stavaza FA	Benodigde delta	Incidentele kosten ondergrens	Incidentele kosten bovengrens	Incidentele kosten bovengrens	Structurele kosten ondergrens	Structurele kosten bovengrens
BuZa								
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	4	1	€ 92	€ 175	€ 12	€ 12	€ 12
Weinig transacties	-IVA	1	4	€ 126	€ 188	€ 50	€ 50	€ 50
	-Voorraden	4	1	€ 79	€ 118	€ 31	€ 31	€ 31
	-Vorderingen/schulden	4	1	€ 14	€ 14	€ 11	€ 11	€ 16
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 10	€ 10	€ 38	€ 38	€ 38
EZ								
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	3	2	€ 184	€ 351	€ 25	€ 25	€ 25
Weinig transacties	-IVA	3	2	€ 63	€ 94	€ 25	€ 25	€ 25
	-Voorraden	3	2	€ 157	€ 236	€ 62	€ 62	€ 62
	-Vorderingen/schulden	3	2	€ 28	€ 28	€ 22	€ 22	€ 33
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 10	€ 10	€ 38	€ 38	€ 38
FIN								
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	1	4	€ 367	€ 701	€ 50	€ 50	€ 50
Weinig transacties	-IVA	1	4	€ 126	€ 188	€ 50	€ 50	€ 50
	-Voorraden	1	4	€ 314	€ 471	€ 124	€ 124	€ 124
	-Vorderingen/schulden	4	1	€ 14	€ 14	€ 11	€ 11	€ 16
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 10	€ 10	€ 38	€ 38	€ 38
FIN - BD								
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	5	0	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
Weinig transacties	-IVA	5	0	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	-Voorraden	5	0	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	-Vorderingen/schulden	4	1	€ 14	€ 14	€ 11	€ 11	€ 16
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 10	€ 10	€ 38	€ 38	€ 38
FIN - DRZ								
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	4	1	€ 92	€ 175	€ 12	€ 12	€ 12
Weinig transacties	-IVA	4	1	€ 31	€ 47	€ 12	€ 12	€ 12
	-Voorraden	5	0	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	-Vorderingen/schulden	3	2	€ 28	€ 28	€ 22	€ 22	€ 33
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 10	€ 10	€ 38	€ 38	€ 38

Rijksorganisatieonderdeel		Stavaza FA	Benodigde delta	Incidentele kosten ondergrens	Incidentele kosten bovengrens	Incidentele kosten bovengrens	Structurele kosten ondergrens	Structurele kosten bovengrens	Structurele kosten
OCW									
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	4	1	€ 92	€ 175	€ 12	€ 12	€ 12	€ 12
Veel transacties	-IVA	4	1	€ 31	€ 47	€ 12	€ 12	€ 12	€ 12
	-Vorraden	4	1	€ 79	€ 118	€ 31	€ 31	€ 31	€ 31
	-Vorderingen/schulden	4	1	€ 14	€ 14	€ 22	€ 22	€ 33	€ 33
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 21	€ 21	€ 77	€ 77	€ 77	€ 77
SZW									
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	1	4	€ 367	€ 701	€ 50	€ 50	€ 50	€ 50
Veel transacties	-IVA	1	4	€ 126	€ 188	€ 50	€ 50	€ 50	€ 50
	-Vorraden	1	4	€ 314	€ 471	€ 124	€ 124	€ 124	€ 124
	-Vorderingen/schulden	4	1	€ 14	€ 14	€ 22	€ 22	€ 33	€ 33
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 21	€ 21	€ 77	€ 77	€ 77	€ 77
Ven J									
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	5	0	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
Weinig transacties	-IVA	3	2	€ 63	€ 94	€ 25	€ 25	€ 25	€ 25
	-Vorraden	4	1	€ 79	€ 118	€ 31	€ 31	€ 31	€ 31
	-Vorderingen/schulden	5	0	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 10	€ 10	€ 38	€ 38	€ 38	€ 38
VWS									
Arbeidsintensief/Beleidsrijk	-MVA	1	4	€ 367	€ 701	€ 50	€ 50	€ 50	€ 50
Weinig transacties	-IVA	1	4	€ 126	€ 188	€ 50	€ 50	€ 50	€ 50
	-Vorraden	1	4	€ 314	€ 471	€ 124	€ 124	€ 124	€ 124
	-Vorderingen/schulden	5	0	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	-Presentatie B/E/K	-	-	€ 10	€ 10	€ 38	€ 38	€ 38	€ 38
				€ 8.732	€ 13.705	€ 3.633	€ 3.633	€ 3.715	€ 3.715

J. Geraadpleegde documenten

In chronologische volgorde

Verbetering verantwoording en begroting, brief van de minister van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, 31 865 nr. 24, 10 juni 2010, inclusief de volgende bijlagen:

Bijlage 1 Internationale Ervaringen Batenlastenstelsels

Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS

Bijlage 3 Rapporteren aan Europa en aan het IMF en sturen op het EMU-saldo

Bijlage 4 Business style accounting for the core of government: academic debates and international experiences

Bijlage 5 Achtergronddocument

Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, PwC, 1 augustus 2014

Memo Rapportage Inventarisatie Financiële Functie voor Algemene Rekenkamer, Ministerie van Financiën Directie Begrotingszaken, 1 februari 2016

Begrotingsreserves, Het opzij zetten van geld als begrotingsinstrument, Algemene Rekenkamer, 22 maart 2016

Handleiding Overheidstarieven 2017, Ministerie van Financiën, oktober 2016

De gebruiker maakt het verschil, Bevindingen en advies expertgroep transparantie publieke verantwoording, 15 oktober 2016

Kwaliteit op orde, rapport van expertgroep 1 Rapportages aan Europa en kwaliteit van EMU-cijfers t.b.v. Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, 7 november 2016

Rapport expertgroep: investeringsbeslissingen bij het Rijk, t.a.v. de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, 9 november 2016

Rapport expertgroep Begrotingsnormering en –beheersing t.b.v. Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, 9 november 2016

Een beeld van de knelpunten bij het beheer van activa en een verkenning van oplossingen, Werkgroep Activabeheer, 11 november 2016

Bijlage 4

Beknopte weergave internationale werkbezoeken

Noorwegen

- Noorwegen wordt gezien als kasland. Noorwegen behoort tot de 16% van de OECD-landen die de begroting én verantwoording op kasbasis opstellen.
- De begroting en het jaarverslag worden opgemaakt op kasbasis en op basis van meerjarige verplichtingen.
- Bij meerjarige financiële verplichtingen kunnen toekomstige betalingen overgeheveld worden naar een specifiek fonds.
- Agentschappen kunnen op vrijwillige basis financiële informatie op basis van een BLS opstellen. Dit is aanvullende informatie bovenop de verplichte rapporten op kasbasis. In 2013 maakte 25% van de agentschappen hier ook gebruik van.
- Op dit moment neemt Noorwegen een overgang naar een baten-lastenstelsel niet in overweging.
- Wel heeft een Noorse adviescommissie aanbevolen dat een BLS verplicht zou moeten worden voor interne rapporten van alle overheidsentiteiten, als aanvulling op de 'kas-rapporten'.
- Het ministerie van Financiën heeft recent – niet-verplichte – verslaggevingstandaarden ontwikkeld voor gebruik van een BLS binnen de publieke sector. Deze standaarden zijn afgeleid van de nationale standaarden van de Noorse private sector (sluiten aan bij IFRS/IPSAS). De agentschappen die op vrijwillige basis baten-lasteninformatie verstrekken moeten deze gebruiken.

Portugal

- Portugal behoort tot de 12% van de OECD-landen die in transitie is naar BLS.
- Portugal heeft de transitie naar een BLS opnieuw ingezet mede vanwege de impact van de kredietcrisis op de overheidsfinanciën en internationale druk van financiële markten en instellingen.
- De hiertoe in 2015 aangenomen Budget Framework Law omvat een aantal hervormingen op het gebied van begroten en verantwoording: een geïntegreerd systeem van budgetteren (inclusief een nieuwe cyclus), budgetprogramma's, een middellangetermijnperspectief en een geleidelijke overgang naar een BLS. Ook wetgeving is aangepast; de overheid wordt nu verplicht een balans op te stellen met alle activa en passiva en geconsolideerde financiële overzichten voor te bereiden (jaar T+1 en 'year-end').
- De voorbereidingen voor de hervorming van het nieuwe framework zijn nog maar net gestart. De grootste uitdaging, tot nu toe, was het ontwikkelen van nieuwe functionele eisen voor het ICT-systeem.
- In de transitieperiode) worden financiële rapporten, naast kas, vertaald naar accruals. Niet alle gegevens worden nog grondig gepresenteerd. Bijvoorbeeld belastingontvangsten, Public Private partnerschips gerelateerde activa/passiva, financiële instrumenten.
- De nationale accountingstandaarden van alle publieke entiteiten zijn in transitie richting IPSAS (wordt in 2017 aangenomen).
- Daarbij wordt een pragmatische insteek gekozen. Zo worden vaste activa veelal gewaardeerd op basis van historische kosten en wordt cultureel erfgoed niet geactiveerd.

Oostenrijk

- Oostenrijk heeft in de grondwet 'true and fair view' als begrotingsprincipe opgenomen (naast impactoriëntatie, efficiency en transparantie). Dit betreft zowel de begrotings- als de verantwoordingsdocumenten.
- Oostenrijk stuurt op drie hoofdindicatoren: het EMU-saldo, het netto-exploitatiesaldo (saldo kosten en opbrengsten) en het kassaldo (saldo uitgaven en ontvangsten). Het exploitatiesaldo wordt belangrijk geacht omdat het zichtbaar maakt welke in het begrotingsjaar gemaakte kosten in een volgend jaar nog moeten worden betaald.
- Oostenrijk stelt zowel de begroting als de verantwoording op basis van baten-lasten op. Daarnaast wordt het kasstelsel ook nog gebruikt.
- De begroting en verantwoording hebben betrekking op de federale overheid (i.c. federal chancellor, ministeries, agentschappen en instellingen).
- De accountingstandaarden zijn gebaseerd op IPSAS en worden opgesteld door het ministerie van Financiën.
- De transitie naar een baten-lastenstelsel van Oostenrijk was onderdeel van een grotere begrotingshervorming. De reden voor deze hervorming was gelegen in een inefficiënt begrotingsproces. Met de hervorming werd gestreefd naar: 1) betere budgettaire besluitvorming en 2) het vergroten van transparantie.
- Oostenrijk heeft geen grote uitdagingen ervaren bij de voorbereiding en implementatie. Door pilots, afstemming met Court of Audit en ervaringen van andere landen konden zij zich goed voorbereiden.
- De aanpak was praktisch: kosten en baten werden continu afgewogen. IPSAS-standaarden die een zorgden voor een 'excessive work load' werden bijvoorbeeld niet opgenomen in de nationale standaarden. Daarnaast werden sommige activa/passiva niet in de openingsbalans opgenomen vanwege een beperkte toegang tot bronnen om te waarderen.
- De hervorming veelal uitgevoerd door eigen personeel, enkel op het gebied van IT heeft inhuur van externe experts plaatsgevonden. De out of pocket kosten van de transformatie bedroegen € 30 mln. naast inzet van eigen personeel.

Frankrijk

- De Franse begroting wordt opgesteld op kasbasis, de verantwoording op zowel kasbasis én baten-lasten (sinds 2006).
- De aanleiding hiervoor was het verbeteren van publieke transparantie en inzicht in financiële gegevens.
- De transitie heeft lang geduurd door incrementeel proces en één gecentraliseerd IT-systeem voor betaling en boekhouding. De kosten bedroegen circa € 700 mln.
- De afgelopen 10 jaar is vooral energie gegaan naar het wetgevingstraject, de implementatie van het IT-systeem, training/opleiding en inventarisatie en waardering van activa.
- Pas nu komt men toe aan nadenken over de toepassing/het gebruik van de gegevens (analyse/ratio's).
- De Franse rekenkamer oordeelt dat noch het parlement, noch de bestuurders op dit moment de BLS-informatie voldoende benutten c.q. daar interesse ervoor hebben.
- Een investeringsdepartement zoals het ministerie van Defensie geeft aan dat de financiële informatie afkomstig uit een BLS heeft geleid tot verbetering van de interne sturing en ook de positie van de financiële functie.

Bijlage 5

Literatuur

- Adhikari, P., Garseth-Nesbakk, L., Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges, 2016
- Begroting en verantwoording in balans, Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, Algemene Rekenkamer, TK2002-2003, 28860, nr. 2
- Brief van de minister van Financiën, Verbetering verantwoording en begroting, TK 2009-2010, 31865, nr. 24
- Brief van de minister van Financiën, Evaluatie van het baten-lastenmodel, TK 2010-2011, 28737, nr. 21
- TK 2015-2016, Nota over de toestand van 's Rijks Financiën, bief van de minister van Financiën inzake het advies van de 15e Studiegroep Begrotingsruimte Van salдостuring naar Stabilisatie, 34300, nr. 74.
- Begrotingsreserves, Het opzij zetten van geld als begrotingsinstrument, Algemene Rekenkamer, 2016
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (Eds.), Public Sector Accounting in Europe, 2015, Palgrave
- Accrual practices and reform experiences in OECD Countries: Results of the OECD 2016 Accruals Survey
- Inzicht in publiek geld, Uitnodiging tot bezinning op de publieke verantwoording, Algemene Rekenkamer, 2016
- Khan, A., Mayes, S., 'Transition to Accrual Accounting' IMF technical notes and manuals, September 2009
- Regeling van de minister van Financiën van 28 september 2012 over instelling, opzet en werking van agentschappen (Regeling agentschappen), Staatscourant, Nr. 20668, 2012
- Nederlandse begrotingsregels 2013-2017, Kabinet-Rutte II, 2013
- Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States, European Commission, 2013

