

Financial accounting: **EEN STILLE REVOLUTIE IN VERSLAGGEVING PUBLIEKE SECTOR?** DE OPKOMST VAN IPSAS

De IFRS, de International Financial Reporting Standards, gericht op de harmonisatie van verslaggeving binnen het bedrijfsleven, hebben de afgelopen jaren veel aandacht gekregen. Dat er op dit moment tevens sprake is van een internationale tendens naar harmonisatie van verslaggeving van de publieke sector is veel minder bekend. Deze bijdrage gaat nader in op deze ontwikkeling.

Dr. G.T. (Tjerk) Budding: In 1986 werd vanuit de International Federation of Accountants (IFAC), waarbij de nationale accountantsorganisaties (zoals het NivRA) zijn aangesloten, het initiatief genomen voor het oprichten van het Public Sector Committee (PSC), later hernoemd tot de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Het doel van dit orgaan is de ontwikkeling van programma's ter verbetering van de financiële verslaggeving door het opstellen van standaarden en het promoten van de toepassing van deze standaarden in de praktijk. Vanaf het jaar 2000 zijn de eerste IPSAS richtlijnen uitgevaardigd. Ons land speelt hierbij een actieve rol. Zo hebben wij een vertegenwoordiger in de IPSAS Board (prof. dr. F.D.J. van Schaik) en denkt een NIVRA werkgroep (de CPC-werkgroep IPSAS) actief mee over de ontwikkeling van IPSAS en de implementatie in Nederland. De richtlijnen komen via een uitgebreid proces tot stand, waarbij er veel gelegenheid wordt gegeven om de conceptrichtlijnen te becommentariëren.

IPSAS versus IFRS

De IPSAS waren tot voor kort in sterke mate gebaseerd op de IFRS. Deze teksten werden als basis genomen voor de opstelling van de IPSAS. Ook werd het conceptual framework waarop de IFRS zijn gebaseerd als uitgangspunt genomen. Wel vond er steeds een duidelijke afweging plaats of de teksten/uitgangspunten inderdaad van toepassing

waren binnen de publieke sector. Dit heeft er tot nu toe toe geleid dat met name op de volgende terreinen specifieke richtlijnen zijn gekomen:

1. opbrengsten uit niet-ruiltransacties (overdrachtsuitgaven);
2. niet-kasstroomgenererende activa (activa die niet als doel hebben commerciële opbrengsten te genereren);
3. culturele erfgoederen;
4. financiële informatieverschaffing over de algemene overheidssector;
5. begrotingsinformatie in de financiële verantwoording.

In de loop der jaren kwam echter steeds de vraag naar voren of het niet beter zou zijn een eigen conceptual framework te ontwikkelen voor de verslaggeving van de publieke sector. Inmiddels is dit conceptual framework voor IPSAS sterk in ontwikkeling en wordt hierbij een onafhankelijke koers bevaren ten opzichte van de IFRS. Dit zal er vermoedelijk toe leiden dat bepaalde IPSAS-richtlijnen die al zijn uitgevaardigd, niet meer in overeenstemming zullen zijn met het nieuw ontwikkelde conceptual framework. Hierover is onlangs door de voorzitter van de IPSAS Board, Mike Hathorn, verklaard dat de richtlijnen zonodig aangepast zullen worden zodat ze wél met het conceptual framework corresponderen.¹ Hiermee groeit de verwachting dat de IPSAS in de toekomst verder zullen gaan afwijken van de IFRS.



VERSLAGGEVINGSSTELSELS

Een belangrijk vraagstuk bij de inrichting van de financiële verslaggeving is de keuze van het te hanteren verslaggevingsstelsel. Als hoofdstelsels gelden het kasstelsel en het baten-lastenstelsel. Bij het kasstelsel (cash accounting) worden financiële transacties verantwoord op het moment dat uitgaven en ontvangsten plaatsvinden. Bij het baten-lastenstelsel (accrual accounting) is het moment van verbruik van goederen en diensten respectievelijk het ontstaan van baten maatgevend.

Voor meer informatie over verslaggeving binnen de publieke sector, zie Dees et al., 2009.

De IPSAS zijn met name ontwikkeld voor overheden die het baten-lastenstelsel (willen gaan) toepassen. Echter, ook voor organisaties die het kasstelsel toepassen geeft de IPSAS richtlijnen (in het kader 'verslaggevingsstelsels' wordt het verschil tussen beide stelsels kort aangegeven). Wel is de aandacht voor eerstgenoemd stelsel veel groter: er zijn inmiddels 26 richtlijnen uitgevaardigd voor verslaggeving op basis van het baten-lastenstelsel, terwijl er slechts één betrekking heeft op het kasstelsel.

Implementatie

De IPSAS zijn niet verplicht voorgeschreven. Ze dienen slechts als hulpmiddel voor organisaties die deze regels uitvaardigen. Toch zien we in de praktijk dat deze standaarden in een vrij hoog tempo worden geïmplementeerd binnen diverse landen.² Men claimt dat reeds 83 landen zijn overgegaan op IPSAS of daar stappen toe (zullen) zetten. Hierbij zijn de snelste ontwikkelingen te constateren binnen twee groepen, namelijk internationale organisaties (waaronder de Europese Unie, de NAVO en de Verenigde Naties) en ontwikkelingslanden. Laatstgenoemde is mede te verklaren vanuit de eisen die vanuit organisaties zoals de Wereldbank worden gesteld aan de verslaggeving van hulpontvangende landen. Vanuit de wetenschap wordt er kritisch aangekeken tegen deze praktijk. Men betwijfelt of het toepassen van vrij geavanceerde verslaggevingsrichtlijnen wel past in landen waarvan niet zeker is of ze wel de informatiesystemen en deskundige staf hebben om dit door te voeren.

Ook in de geïndustrialiseerde landen krijgen IPSAS de nodige aandacht. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen vier groepen.³ Ten eerste zijn er die landen die voortvarend met IPSAS aan de slag zijn gegaan. In Europa zijn dit met name Frankrijk, Litouwen, Slowakije, Zweden en Zwit-

Noten

1. Deze uitspraak is gedaan op 29 mei jl. tijdens de 12th biennial CIGAR Conference te Modena, Italië.
2. Zie de Engelstalige Wikipedia over de International Public Sector Accounting Standards voor een up-to-date overzicht van de landen die IPSAS geïmplementeerd hebben.
3. Dit overzicht is gebaseerd op de Wikipediapagina over IPSAS en op Christiaens and Reyniers, 2009.

ERVARINGEN NIEUW-ZEELAND

De Nieuw-Zeelandse rekenkamer stelt in zijn audit report over 2006/2007 het volgende over de New Zealand equivalents to International Financial Reporting Standards:

Most local authorities adopted reporting against the new NZ IFRS in 2006/07. The adoption of NZ IFRS caused a great deal of work for all local authorities and has partially contributed to a less timely rate of reporting financial results to communities.

We hold a broader concern about the appropriateness of NZ IFRS for local authority reporting. The NZ IFRS add a level of complexity to reporting financial results, when there is a need for simplicity and clarity in reporting to the communities that local authorities serve. Instead, local authorities' notes to the financial statements have doubled in size even though they were designed to aid disclosure to the main financial statements. We are yet to be convinced this is a favourable or helpful trend.

Bron: Auditor-General New Zealand (2008), Local government: results of the 2006/2007 audit.

serland. Al deze landen hebben IPSAS geïmplementeerd op staatsniveau.⁴ Zij geven als voornaamste redenen voor het hanteren van IPSAS aan dat ze op die manier voorkomen dat het wiel opnieuw moet worden uitgevonden en dit leidt tot een betere nationale en internationale vergelijkbaarheid (Christiaens en Reyniers, 2009).

De tweede groep landen overweegt om IPSAS te gaan invoeren. Tot deze groep behoren onder meer Noorwegen en Nederland (over de situatie in ons eigen land volgt meer in de loop van dit artikel).

De derde groep landen is op dit moment voorlopig niet van plan om over te gaan op IPSAS. Dit is een vrij grote groep, waartoe niet alleen landen behoren die het kasstelsel hanteren (zoals Griekenland), maar ook die het baten-lastenstelsel gebruiken (zoals het Verenigd Koninkrijk). De belangrijkste redenen waarom men IPSAS niet wil gaan hanteren, zijn dat men er reeds voor heeft gekozen om de verslaggeving van de publieke sector te baseren op al bestaande richtlijnen voor het bedrijfsleven en dat de IPSAS nog onvoldoende bekendheid genieten.

Andere beweegredenen zijn dat men nog geen ervaring heeft met IPSAS en dat men bang is de lokale regelgever te verliezen (Christiaens en Reyniers, 2009). De vierde groep wordt gevormd door Australië en Nieuw-Zeeland. Beide landen staan bekend om hun voortvarendheid in het doorvoeren van managementhervormingen bij de overheid. Ze hebben echter met betrekking tot IPSAS een wat afwijkende koers gekozen. Beide hebben een eigen variant van de IFRS ontwikkeld en deze ook van toepassing verklaard op overheidsorganisaties. In welke mate hierbij voldoende rekening is gehouden met de specifieke kenmerken van overheidsorganisaties, kan betwijfeld worden. Zo ageert de Nieuw-Zeelandse rekenkamer⁵ tegen de New Zealand IFRS bij gemeenten (local governments): deze zouden te veel extra werk met zich meebrengen en onvoldoende het inzicht vergroten. Het kader 'Ervaringen Nieuw-Zeeland' gaat nader in op de stellingname van de Auditor-General over de NZ IFRS.

Noten

4. In Zwitserland betreft dit het cantonniveau.
5. In Nieuw-Zeeland houdt de rekenkamer (Audit New Zealand) – in tegenstelling tot de Nederlandse praktijk – ook toezicht op lagere overheden.

IPSAS in Nederland

In Nederland is er voor diverse onderdelen van de publieke sector inmiddels de nodige aandacht gekomen voor mogelijke toepassing van IPSAS. Met name toepassing daarvan binnen de rijksoverheid en bij provincies en gemeenten heeft de aandacht gekregen. Bij de rijksoverheid doet zich de situatie voor dat de ministeries zelf nog het kasstelsel gebruiken, terwijl andere onderdelen van de rijksoverheid, zoals de baten-lastendiensten, inmiddels het baten-lastenstelsel gebruiken.⁶ Op verzoek van de Tweede Kamer is er inmiddels een pilot gehouden om na te gaan of een op IPSAS gebaseerd baten-lastenstelsel niet ingevoerd zou moeten worden bij ministeries. Deze pilot is gehouden bij het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV). In september 2008 heeft de minister van Financiën een brief aan de Kamer hierover gestuurd waarin hij de conclusie trekt dat de informatievoorziening weliswaar kan worden verbeterd, maar dat invoering van het baten-lastenstelsel (BLS) daarvoor niet nodig is (zie het kader 'Pilot LNV'). Bovendien zou deze invoering te veel kosten met zich meebrengen. Ook voor gemeenten en provincies is er studie verricht naar de toepassing van IPSAS. De situatie daar is echter geheel anders dan bij de rijksoverheid: sinds 1985 wordt reeds het baten-lastenstelsel toegepast bij gemeenten/provincies⁷ en hiermee lopen deze ook in internationaal perspectief redelijk voorop in hun verslaggeving. Ook in het studierapport naar de toepassing van IPSAS bij gemeenten en provincies wordt geconcludeerd dat het niet nodig wordt geacht de regelgeving (het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten) aan te passen aan de IPSAS (Commissie BBV, 2008, p. 1).

Wijzigingen

Op de vraag tot welke wijzigingen de invoering van IPSAS zou leiden voor de verslaggevingsrichtlijnen voor de Nederlandse publieke sector, kan geen eenduidig antwoord worden gegeven, omdat we in ons land diverse wet- en regelgeving kennen voor onderdelen van de publieke sector. Met name voor gemeenten is echter al vrij uitgebreid geanalyseerd

Noten

6. Zie voor een overzicht van de nadelen daarvan de oratie van Van Schaik (2007a).
7. Bij provincies zelfs sinds 1982.

PILOT LNV

De pilot heeft inzichten opgeleverd over de financiële en de beleidsmatige informatievoorziening aan de Kamer. Daarnaast heeft de pilot informatie opgeleverd over de implementatie van een baten-lastenstelsel. Ten aanzien van de financiële informatievoorziening maakt de pilot duidelijk dat het inzicht in toekomstige kosten, maar ook het inzicht in voorschotten in een BLS groter wordt. Bij meerjarige trajecten is er in het BLS sprake van een directere relatie tussen kosten en prestaties. Dit inzicht in (toekomstige) kosten kan echter voor een belangrijk deel ook binnen het huidige KVS worden verkregen. Dit kan door de inzet van aanvullende informatie uit instrumenten als bijvoorbeeld beleidsdoorlichtingen en vooral betere kosten-batenanalyses.

De grootste verbetering van de informatievoorziening (begrotingen en verantwoordingen) aan de Kamer is echter bij de beschikbaarheid van beleidsinformatie te realiseren. Het betreft hier beleidsinformatie zowel voor de besluitvorming over beleid als mede informatie over de verantwoording van beleidsprestaties. In de pilot is vastgesteld dat de beschikbaarheid van bruikbare beleidsinformatie niet afhankelijk is van het stelsel waarmee de financiële administratie wordt gevoerd.

De pilot laat zien dat het implementeren van een BLS geen eenvoudige opgave is. Het is een

kostbaar en tijdrovend proces. Dat geldt niet alleen voor de inrichting van het stelsel, maar ook voor het toepassen ervan. Het brengt aanzienlijke administratieve lasten en naar verwachting een grote inzet van externe inhuur met zich mee. Ook zal er aanzienlijk geïnvesteerd moeten worden in opleidingen om de kennis van het BLS bij het Rijk te vergroten. Internationale ervaringen bevestigen dit. Het Kabinet komt derhalve tot de conclusie dat de informatievoorziening richting de Kamer verder kan en moet worden verbeterd. Het Kabinet staat op het standpunt dat het niet nodig is om daarvoor over te gaan tot een integrale invoering van het BLS. Een integrale invoering van het BLS brengt te hoge implementatiekosten en te veel administratieve lasten met zich mee. Bovendien zal een kasadministratie nodig blijven om te kunnen voorzien in informatie over belangrijke macro-economische indicatoren zoals het EMU-saldo en het financieringssaldo. Internationale ervaringen bevestigen deze conclusie. De inzichten uit de pilot kunnen volgens het Kabinet ook binnen het huidige kasverplichtingenstelsel worden toegepast. Op deze manier is de gewenste verbetering van de informatievoorziening aan de Kamer zonder verlies van kasinformatie, hoge implementatiekosten en grote administratieve lasten te realiseren.

Bron: Brief aan de Tweede Kamer, 26 september 2008.

welke verschillen er zijn tussen de huidige regelgeving (het BBV) en de IPSAS. Op deze plaats volstaan we met het benoemen van enkele grote verschillen (zie voor een uitgebreid overzicht Van Schaik, 2007b). Ten eerste lopen de richtlijnen op het vlak van waardering uiteen. Zo is het toepassen van actuele waarde niet toegestaan onder het BBV, maar wel onder IPSAS. Ten tweede zijn de IPSAS stringenter in het mogen vormen van voorzieningen: deze mogen slechts worden gevormd indien het hier gaat om rechtens afdwingbare en bestaande feitelijke verplichtingen, waarvan de omvang redelijkerwijze is in te schatten. Ten derde mogen gemeenten en provincies verbonden partijen niet consolideren, terwijl dit volgens IPSAS verplicht is. Ten slotte stellen IPSAS de eis dat een kasstroomoverzicht wordt opgenomen, hetgeen niet hoeft onder het BBV.

Ten slotte

Is er inderdaad sprake van een stille revolutie in de verslaggeving van de publieke sector? Over deze vraag ontstaat op basis van bovenstaande een wat gemêleerd beeld. Het is onmiskenbaar zo dat bij in-

tergouvernementele organisaties en binnen ontwikkelingslanden in een vrij snel tempo wordt overgegaan op de IPSAS. Bij de geïndustrialiseerde landen ligt dit anders: slechts een beperkt aantal landen is reeds overgegaan of overweegt concreet om over te stappen op de IPSAS. Hierbij lijkt deels sprake van de wet van de remmende voorsprong: het voordeel van invoering van nieuwe verslaggevingsrichtlijnen brengt wellicht minder additionele voordelen met zich mee indien er al goede verslaggevingsrichtlijnen zijn. Het is echter opvallend dat in de discussie rond de wenselijkheid van invoering, er vooral wordt ingegaan op de nadelen, zoals de hoge transitiekosten. Op de voordelen, zoals meer eenduidigheid in regelgeving, betere vergelijkbaarheid en niet steeds het wiel opnieuw te hoeven uitvinden, wordt beperkt ingegaan. Dat is opmerkelijk, want de IPSAS lijken op die terreinen de nodige voordelen met zich mee te brengen. Welke toekomst we in Nederland tegemoet gaan blijft hierbij nog onduidelijk. Voor de komende jaren zijn er nog weinig wijzigingen in de richting van IPSAS te verwachten, getuige de onlangs uitgevoerde pilot bij LNV en de studie door de commissie BBV. Tegelijkertijd kan betwijfeld wor-

den of de regelgever bij toekomstige aanpassing van wetgeving simpelweg kan volstaan met de redenatie die bij het BBV in 2003 nog werd gebruikt, namelijk dat de IPSAS toen nog niet af waren.⁸ De IPSAS krijgen internationaal steeds meer belangstelling en dit zal naar verwachting ook in de Nederlandse praktijk steeds verder doorklinken.

Noot

8. Deze redenatie wekt bij de auteur van dit artikel enige verbazing omdat richtlijnen zoals de IPSAS continu in ontwikkeling blijven en in 2003 reeds de nodige IPSAS-richtlijnen beschikbaar waren. Naast dit argument werd nog genoemd dat het begrip eigenheid (van gemeenten) nog niet gedefinieerd was. Zie Besluit van 17 januari 2003. Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten, p. 47.

Tjerk Budding is universitair docent accounting aan de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde van de Vrije Universiteit Amsterdam. Hij is tevens

hoofddocent accounting aan de postgraduate opleiding tot public controller aan dezelfde universiteit.

Literatuur

- Christiaens, J. en B. Reyniers (2009), *The Reform of Government Financial Information Systems: the Impact of the IPSASs*, paper presented at the 12th biennial CIGAR Conference, Modena.
- Commissie BBV (2008), *Het BBV en de IPSAS*, te downloaden via www.commissiebbv.nl
- Dees, M., G.T. Budding, F.D.J. van Schaik en T.A. van Tiel (2009), *Externe verslaggeving van publieke organisaties*, Den Haag: SDU Uitgevers.
- Schaik, F. van (2007a), *Overheidsvermogen getrouw in beeld. Schuiven wij de rekening door naar toekomstige generaties?* Oratie uitgesproken aan de Universiteit van Amsterdam op 24 mei 2007, te downloaden via www.oratie.nl
- Schaik, F. van (2007b), *Standaardisering van verslaggeving in de publieke sector. De verslaggevingsregels van gemeenten vergeleken met IPSAS. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, no. 10, pp. 462-468.
- Meer informatie over de IPSAS is te raadplegen via: www.ifac.org/publicsector

Deeltijdopleidingen en cursussen voor financials

Fontys Hogeschool Financieel Management in Eindhoven is dé opleider op het gebied van financieel-economische opleidingen en cursussen van hbo- tot masterniveau. In het najaar 2009 starten o.a. de volgende deeltijdopleidingen en cursussen:

Deeltijdopleidingen

- Associate degree Accountancy (tweejarig)
- Accountancy
- Bedrijfseconomie
- Fiscaal Recht & Economie

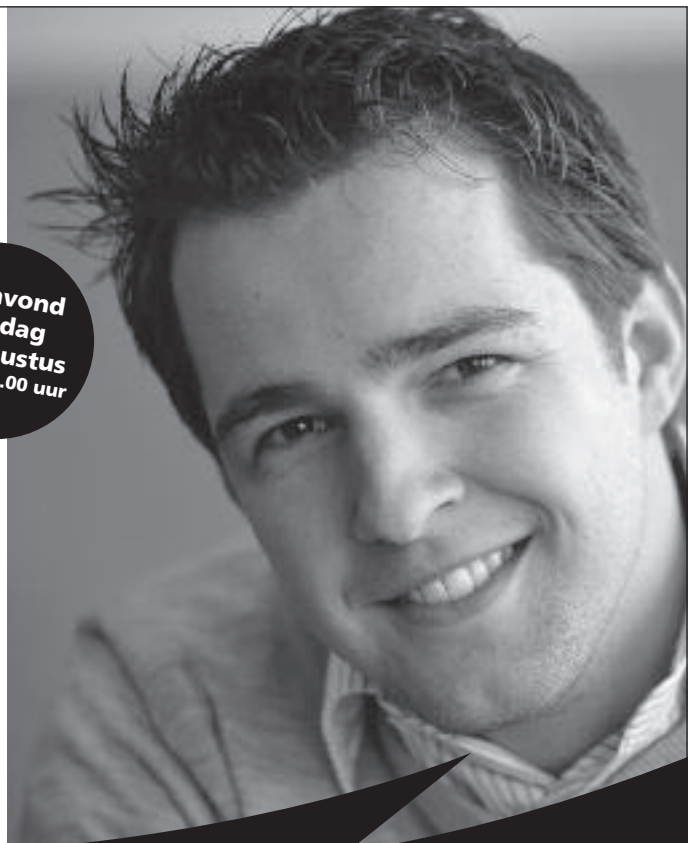
Cursussen

- Post-hbo Bedrijfseconomie voor non-financials (i.s.m. NIVRA-Nyenrode)
- Managerial Controlling (i.s.m. NIVRA-Nyenrode)
- Post-hbo Accountant-Administratieconsulent
- Master Accounting & Auditing (nieuw)
- Financiële Planning (FFP)

Brochure

Een uitgebreide brochure over ons aanbod is te verkrijgen via zakelijkfm@fontys.nl of 0877 870 711. Kijk op www.fontys.nl/financieel voor de meest recente informatie.

Infoavond
dinsdag
25 augustus
18.00 - 20.00 uur



Fontys

Hogeschool Financieel Management