

## PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://repository.ubn.ru.nl/handle/2066/128295>

Please be advised that this information was generated on 2018-02-19 and may be subject to change.

# Inzicht in de Nederlandse publieke sector door consolidatie?

Johan de Kruijf

**SAMENVATTING** Internationale verslaggevingregels verlangen dat ook in de publieke sector geconsolideerde jaarrekeningen worden opgesteld. In de Nederlandse praktijk is consolidatie niet aan de orde. In dit artikel wordt betoogd dat consolidatie een kleinere groep gerelateerde partijen betreft dan waar nu al verantwoording over moet worden afgelegd. Bovendien gaat consolidatie voorbij aan de beperktere verantwoordelijkheid voor gerelateerde partijen in de publieke sector ten opzichte van de impliciet in de private sector veronderstelde integrale eindverantwoordelijkheid van de consoliderende instelling. Tegelijkertijd wordt vastgesteld dat de roep om betere financiële informatie over gerelateerde partijen terecht is en wordt hiervoor een voorstel gedaan.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** De financiële informatievoorziening over gerelateerde partijen is voor verbetering vatbaar. De gepresenteerde analyse van de vormen van gerelateerde partijen in relatie tot het vraagstuk van consolidatie biedt aanknopingspunten om met eenvoudige hulpmiddelen de informatievoorziening voor bestuurders te verbeteren.

## 1 Inleiding

In het IPSASB-project voor standaardisatie van verslaggeving voor de publieke sector is een richtlijn voor consolidatie opgenomen (IPSAS-6). Bij de Nederlandse overheid is consolideren niet gebruikelijk en, sterker nog, voor gemeenten en provincies zelfs nadrukkelijk verboden. Van Schaik (2008, p. 476) houdt een pleidooi om de Nederlandse regelgeving te harmoniseren met internationale standaarden met als argument dat daarmee de financiële positie en de performance van de overheid als geheel inzichtelijk wordt. Volgens hem moet iemand die zicht wil krijgen op de financiële positie van de overheid als geheel nu zelf een totaaloverzicht opstellen.

Recentelijk heeft de minister van Financiën aangegeven dat consolidatie van zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) zodanig complex is dat het in een proefproject rondom invoering van het baten-lastenstelsel bij het Rijk buiten beschouwing is gelaten (Tweede Kamer, 2008a, p. 4). Dit

leidt tot de vraag of het pleidooi van Van Schaik voor harmonisatie van consolidatieregels toegevoegde waarde voor de besluitvorming door bestuurders en andere belanghebbenden oplevert. In dit artikel beoog ik een bijdrage te leveren aan de discussie over consolidatie in de publieke sector door de vraag te stellen of consolidatie bijdraagt aan het gewenste inzicht in de financiële positie van de overheid voor de gebruikers. Mijn stelling is dat consolidatie voorbijgaat aan het verschaffen van inzicht, zowel op de financiële positie van de publieke sector als aan de verschillen in bestuurlijke verantwoordelijkheid die bestaan voor de verschillende groepen van publieke organisaties.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 ga ik kort in op het concept consolidatie. Vervolgens bespreek ik in paragraaf 3 het veld van aan de overheid in enge zin<sup>1</sup>, gerelateerde partijen en de implicaties voor consolidatie en bespreek ik kort de ministeriële verantwoordelijkheid. In paragraaf 4 wordt een overzicht gegeven van de wijze waarop in de meest recente jaarstukken (2007) van het Rijk en de gemeenten over gerelateerde partijen wordt gerapporteerd, waarna in paragraaf 5 een ontwerp voor bestuurlijk relevante financiële informatie wordt gepresenteerd. Ik sluit af met enkele conclusies.<sup>1</sup>

## 2 Consolidatie in jaarrekeningen

Nationale en internationale regelgeving voor ondernemingen vereist dat in geval van organisaties waar sprake is van overwegende zeggenschap, de financiële positie van die organisaties moet worden geconsolideerd in de jaarrekening van de moedermaatschappij. Langs de weg van consolidatie wordt beoogd een integraal beeld van de betaalcapaciteit (Beeres, 2001, p. 42-43) van een conglomeraat van organisaties in kaart te brengen. De lezers van de jaarrekening kunnen op basis van die informatie hun economische beslissingen nemen. Met de geconsolideerde jaarrekening legt het management achteraf integraal verantwoording af over hetgeen er in de organisatie als geheel heeft plaatsgevonden.

In het domein van de overheid in enge zin is openbare besluitvorming vooraf en verantwoording achteraf een van de kernwaarden van de democratische rechtsstaat. De begroting is het document bij uitstek om middelen te alloceren aan de activiteiten van de overheid (zie bijvoorbeeld Kuipers & Postma, 1989, p. 6-7). Het democratisch gekozen orgaan stelt voor zijn bestuurslaag de doeleinden vast en beoordeelt op basis van het jaarverslag de behaalde resultaten. In de begroting zit veelal de bijdrage opgesloten aan partijen die namens de overheid taken verrichten, onder een beperkte verantwoordelijkheid van het politieke management. De financiële positie van die andere partijen staat over het algemeen niet in de begroting opgenomen. In bepaalde gevallen kan de invloed van de overheid op een partij zo groot zijn dat de overheid indirect het finale financiële risico draagt. Dan zou naar analogie van de private sector consolidatie aan de orde kunnen zijn. Een belangrijk verschil blijft dat de overheid niet de integrale verantwoordelijkheid draagt voor hetgeen bij de andere partijen plaatsvindt. Consolidatie wekt op grond van de in de private sector gebruikelijke praktijk de suggestie dat er sprake is van integrale verantwoordelijkheid.

De IPSAS-6-regels stellen dat consolidatie noodzakelijk is wanneer tegelijkertijd aan de criteria ‘macht’ en ‘voordeel’ is voldaan. Deze criteria worden in IPSAS-6:39-40 nader uitgewerkt in objectief vaststelbare omstandigheden en een aantal indicatoren. Illustraties hiervan zijn het hebben van benoemingsrecht voor bestuurders of het vaststellen van het mandaat voor een organisatie (macht). Indicatoren voor ‘voordeel’ zijn het onttrekken van vermogensbestanddelen respectievelijk het kunnen dwingen tot meewerken aan de beleidsdoelen van de eigen organisatie. Is slechts aan één criterium voldaan, dan volgt geen consolidatie.

Consolidatie van financiële gegevens van de overheid met andere partijen kan op twee niveaus. Ten eerste kan de overheid als geheel worden beschouwd en is consolidatie tot een integrale jaarrekening voor een staat aan de orde. Dit is het model van Whole of Government Accounting (WGA) (zie bijvoorbeeld Chow, Humphrey & Mill, 2007). De andere variant is dat wordt gekeken naar de individuele bestuurslaag, dus Rijk óf gemeente. Consolidatie van gegevens op het niveau van een bestuurslaag is een noodzakelijke voorwaarde voor volledige WGA-consolidatie. Als op het niveau van een bestuurslaag de toegevoegde waarde van consolidatie al beperkt is, komt WGA-consolidatie zeker ter discussie te staan. Ik beperk me daarom tot consolidatie op het niveau van de individuele bestuurslaag. Ik wijs er voor de volledigheid op dat voor macro-economische en statistische doeleinden via internationale afspraken in VN- en EU-verband (ESR95)<sup>2</sup> en de rapportages over EMU-saldo en -schuld al sprake is van een impliciete vorm van WGA-consolidatie.

### 3 Zeggenschap over gerelateerde partijen

#### 3.1 Inleiding

Rijk, provincies en gemeenten maken voor de uitvoering van hun taken veelvuldig gebruik van andere organisaties waarvan niet altijd duidelijk is wat de verhouding tot de overheid is. In de bestuurskundige literatuur wordt gesproken van instellingen op afstand (arm's length) van de overheid (bijvoorbeeld Talbot, 2004). Ook worden begrippen als hybride organisaties (bijvoorbeeld In 't Veld, 1995) en Quango (bijvoorbeeld Van Thiel, 2000) gebruikt om organisaties aan te duiden die actief zijn in het publieke domein of op het scheidsvlak tussen markt en overheid. De in het burgerlijk wetboek (BW) gebruikelijke begrippen ‘deelneming’ en ‘dochter’ zijn niet geschikt om de relaties tussen overheid in enge zin en andere organisaties te duiden. In de regelgeving voor de overheid in enge zin komt het begrip ‘dochter’ niet voor en is het begrip ‘deelneming’ voor meerdere uitleg vatbaar. Zo spreekt de Gemeentewet in art. 160 over ‘deelneming’ in stichtingen en wordt in het besluit begroting en verantwoording (BBV)<sup>3</sup> en in de Comptabiliteitswet 2001 (CW2001) het begrip ‘deelneming’ in verband gebracht met aandelenbezit.

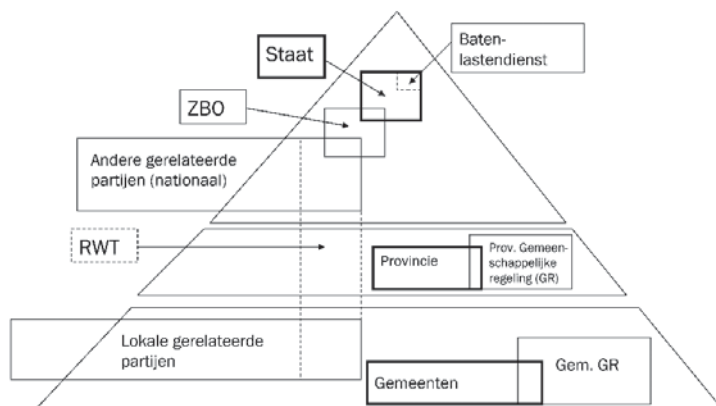
Om begripsverwarring te voorkomen gebruik ik in dit artikel ‘gerelateerde partijen’ als een verzamelnaam voor alle organisaties waar de overheid in enge zin een duurzame zakelijke relatie is aangegaan met het oog op het bereiken van maatschappelijke effecten. Die relatie kan contractueel zijn, maar zich ook uiten in aandelenbezit of andere vormen van zeggenschap. De afbakening ‘bereiken van maatschappelijke effecten’ sluit bijvoorbeeld relaties tussen overheid en verhuurder van kantoren of een cateraar uit van de definitie.

In het vervolg van deze paragraaf ga ik eerst in op de bestuurlijke verantwoordelijkheid voor gerelateerde partijen. Daarna komt het begrippenkader voor het Rijk respectievelijk de gemeenten aan bod. Ten slotte behandel ik de impact van de consolidatie-eisen volgens IPSAS-6 op rijksniveau (paragraaf 3.2) respectievelijk gemeenteniveau (paragraaf 3.3).

#### 3.1.1 Bestuurlijke verantwoordelijkheid

In IPSAS-6 wordt gesproken over ‘control’ ten behoeve van financiële rapportagedoeleinden. In een bestuurlijke context zijn echter de bevoegdheden die de bestuurder heeft om een organisatie aan te sturen relevant. In het leerstuk van de ministeriële verantwoordelijkheid zijn drie elementen van verantwoordelijkheid te onderkennen: 1) uitoefening van de eigen bevoegdheden, 2) systeemverantwoordelijkheid voor het stelsel waarin de gerelateerde partij opereert en 3) het feitelijk handelen ten opzichte van de gerelateerde partij. Vanuit het perspectief van financiële consolidatie zijn de eerste twee punten relevant. De

**Figuur 1** Gerelateerde partijen in de verschillende Nederlandse bestuurslagen



bevoegdheden die aan de minister zijn toegekend bepalen of aan de criteria ‘macht’ en ‘voordeel’ is voldaan. Vanuit bestuurlijk perspectief gezien weegt systeemverantwoordelijkheid zwaarder, de minister wordt geacht in te grijpen wanneer een organisatorische structuur onvoldoende functioneert. Ook in dat geval zijn veelal financiële gevolgen verbonden aan de te nemen besluiten. Systeemverantwoordelijkheid staat in ieder geval los van het criterium ‘macht’; ingrijpen in het systeem kan juist ontstaan wanneer onvoldoende macht/bevoegdheid aanwezig is. De vraag naar inzicht in de financiële positie van gerelateerde partijen in de publieke sector gaat daarmee verder dan de strakke interpretatie van de consolidatievereisten uit IPSAS-6. Voorbeelden hiervan zijn onder andere te vinden in de toezichtstructuur in de zorgsector waar de minister mede wordt aangesproken op de continuïteit van zorginstellingen. Het leerstuk van ministeriële verantwoordelijkheid wordt niet zo letterlijk toegepast op het lokale niveau, maar is impliciet eveneens van toepassing op een wethouder.

### 3.1.2 Begrippenkader Rijk

In de Comptabiliteitswet 2001 komen gerelateerde partijen in vier vormen voor. In de eerste plaats wordt gesproken over zelfstandige bestuursorganen (ZBO) (CW2001:18.5), organen met expliciet toegekend openbaar gezag. In de tweede plaats wordt gesproken over ‘Rechtspersonen met Wettelijke taken’ (RWT) (CW2001:91.1d). Voor zover die groep niet samenvalt met ZBO’s, voeren zij wettelijke taken van nationaal belang uit zonder dat sprake is van openbaar gezag. Onder het begrip RWT vallen bijvoorbeeld onderwijsinstellingen, landelijke omroepen, zorgverzekeraars, politie en de rijksmuseum. Het begrip RWT bestaat op nationaal niveau. Veelal gaat het om organisaties die ook banden hebben met het lokale en regionale niveau. De derde groep die wordt genoemd, zijn de Staatsdeelne-

mingen (CW2001:34), gekoppeld aan aandelenbezit, zoals in het geval van Schiphol. De gebruikelijke invulling van dit begrippenkader sluit bijvoorbeeld woningcorporaties en zorginstellingen uit, terwijl in de literatuur (In ’t Veld, 1995) vaak via het begrip hybride organisatie wel een verband met de overheid wordt gelegd. De laatste groep gerelateerde partijen zijn de zogenaamde ‘overheidsstichtingen’ (Schroten, 2000). Dit betreft stichtingen waar een minister op een of andere wijze betrokken is geweest bij oprichting. Deze groep organisaties blijft over het algemeen tamelijk onderbelicht. Uit een brief van de minister van Financiën (Tweede Kamer, 2005) is af te leiden dat wanneer wordt afgezien van stichtingen die tevens ZBO of RWT zijn, het materiële belang van overheidsstichtingen zeer beperkt is<sup>4</sup>. Om die reden laat ik deze groep verder buiten beschouwing.

Figuur 1 geeft een globaal overzicht van de banden tussen de verschillende typen gerelateerde partijen. De grote onderbroken driehoek representeert wat tot het domein overheid wordt gerekend volgens de normen van ESR95. Buiten de driehoek vallen organisaties die niet noodzakelijkerwijs tot de markt behoren, zoals particuliere instellingen die goede doelen nastreven. Een voorbeeld hiervan is het Rode Kruis.

### 3.1.3 Begrippenkader gemeente

De Gemeentewet spreekt in artikel 160, 2<sup>e</sup> lid van oprichting en deelneming in stichtingen, maatschappijen, vennootschappen, et cetera. In die omschrijving heeft de deelneming de brede betekenis van BW2:24c. In het BBV, waar de financiële verantwoording voor gemeenten, en provincies wordt geregeld, wordt het begrip deelneming slechts in verband gebracht met aandelenbezit (BBV:1e). Sleutelbegrip voor gerelateerde partijen op gemeenteniveau is het begrip ‘verbonden partijen’, waarin de gemeente volgens de definitie van BBV een bestuurlijk en financieel belang heeft. Beide criteria moeten zich gelijktijdig voordoen. Uit de toelichting op BBV blijkt dat voor alle vormen waar sprake is van aandelenzeggenschap – ook minderheidsbelangen – sprake is van een ‘verbonden partij’. Dat geldt ook per definitie voor Gemeenschappelijke regelingen, de publiekrechtelijke samenwerkingsverbanden tussen lokale besturen. Voor stichtingen en verenigingen is stemrecht en afdwingbaar financieel risico eveneens kwalificerend voor verbonden partij. Deze definitie is dus wezenlijk ruimer dan de definitie van IPSAS-6, waar pas sprake is van ‘macht’ in geval van meerderheid van stemrechten. Voor financieel belang stelt BBV dat sprake moet zijn van ‘niet verhaalbare bedragen’ in geval van faillissement of aansprakelijkheid wanneer de ‘verbonden partij’ zijn verplichtingen niet nakomt. Dit financiële criterium is vergelijkbaar met ‘blootstaan aan overblijvende schulden’, zoals bedoeld in IPSAS-6. De conclusie is daarom dat

een gemeentelijke organisatie een gerelateerde partij eerder zal opnemen in haar verantwoording – in dit geval de paragraaf ‘verbonden partijen’ – dan het geval zou zijn indien de regels van IPSAS-6 zouden worden toegepast. Indien geen sprake is van een verbonden partij, bijvoorbeeld bij subsidierelaties, dan verwijst BBV naar andere elementen van de verantwoordingsdocumenten om eventuele risico’s van gerelateerde partijen in kaart te brengen (Toelichting BBV, p. 58). In figuur 2 heb ik de relaties van een gemeente met de verschillende vormen van gerelateerde partijen samengevat.

Vanuit de optiek van consolidatie is nu de vraag aan de orde over welke gerelateerde partijen de zeggenschap van de relevante bestuurslaag zodanig is dat sprake is van zowel ‘macht’ als ‘voordeel’ voor die bestuurslaag. Ik behandel achtereenvolgens het Rijk en de gemeente, onder de aanname dat wat voor een gemeente van toepassing is, ook aan de orde is op het niveau van provincies en waterschappen.

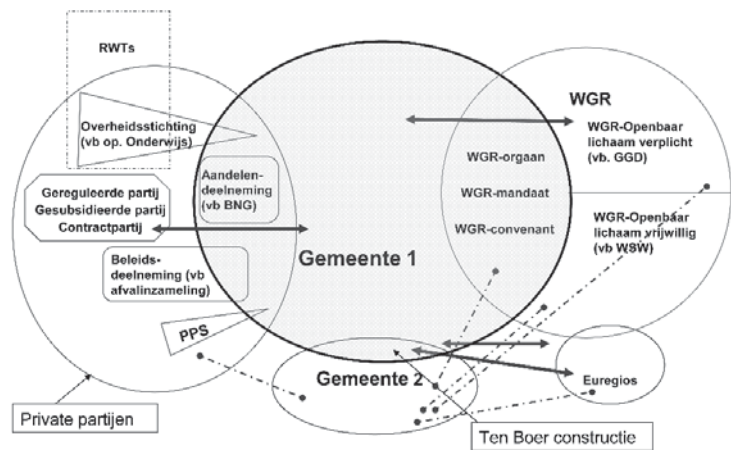
### 3.2 Toepassing van IPSAS-6 op rijksniveau

Formeel is de juridische entiteit op rijksniveau de Staat der Nederlanden<sup>5</sup>. Ik concentreer me hieronder op de ministeries en de aan hen gerelateerde partijen. De ministeries zijn administratief opgesplitst in kerndepartementen en de baten-lastendiensten. Omdat baten-lastendiensten onder de hiërarchische verantwoordelijkheid van individuele ministers vallen, is sprake van ‘macht’ en ‘voordeel’ en zou integrale consolidatie gewenst zijn. Op het niveau van individuele ministeries vindt geen consolidatie van baten-lastendiensten plaats. Op het niveau van het Rijk als geheel geldt dat de baten-lastendiensten integraal zijn geconsolideerd in de Staatsbalans (Tweede Kamer, 2008b, p. 34).

Voor ZBO’s geldt over het algemeen dat sprake is van een machtsverhouding door goedkeuringsrecht van de minister en dat ook ‘voordeel’ voor het Rijk aannemelijk is. De precieze juridische vorm – publiek of privaat – van een ZBO is voor consolidatie niet relevant. Deze stelling is in lijn met wat zowel Van Schaik (2008) als de minister van Financiën (Tweede Kamer, 2008a) over consolidatieplicht voor ZBO’s aangeven. Bij Staatsdeelnemingen mag worden aangenomen dat op enige wijze sprake is van ‘voordeel’. Of sprake is van ‘macht’ is objectief vast te stellen op basis van stemrechten. Volgens IPSAS-6 zouden de deelnemingen dan moeten worden geconsolideerd. Evenals bij ZBO’s geldt dat voor deelnemingen de ministeriële verantwoordelijkheid beperkter is dan die voor departementale diensten. Integrale consolidatie van ZBO’s en Staatsdeelnemingen wekt de suggestie van gelijkwaardige verantwoordelijkheid tussen de verschillende geconsolideerde eenheden en kan daarom verwarrend werken.

Consolidatie bij RWT’s niet zijnde ZBO’s volgens de criteria

**Figuur 2** Gerelateerde partijen op gemeenteniveau



van IPSAS is lastiger. Het voorbeeld van de universiteiten (Amsterdam respectievelijk Tilburg) dat Van Schaik (2008) geeft, leidt tot verschillende uitkomsten. De redenering van Van Schaik is voor alle andere onderwijsinstellingen langs precies dezelfde lijnen te volgen. Dus: het ene deel van de onderwijsinstellingen wordt in theorie wel geconsolideerd, het andere deel, de bijzondere instellingen, zeker niet. Daarbij moet nog worden bedacht dat het bevoegd gezag van met name primair en voortgezet onderwijs bij een lokaal bestuur kan liggen. Dan is consolidatie mogelijk aan de orde, maar op het niveau van het lokale bestuur. Bij de landelijke omroepen en zorgverzekeraars is ‘macht’ onwaarschijnlijk: er zijn geen benoemingsrechten voor de minister. Bij de politie ten slotte wordt voldaan aan de criteria ‘macht’ en ‘voordeel’, omdat de minister van Binnenlandse Zaken benoemingsrecht heeft en kan interveniëren in de vermogens van de korpsen. Hier ligt consolidatie voor de hand. In het RWT-domein is dus veeleer sprake van het niet voldoen aan de eisen van IPSAS-6, terwijl vanuit de bestuurlijke (systeem)verantwoordelijkheid van de minister er sprake is van publieke bemoeienis. Consolideren van slechts een enkele RWT roept dus eerder vragen op dan dat het inzicht verschaft. Voor woningbouwcorporaties en zorginstellingen ligt de materie mijns inziens nog complexer. Op individueel niveau is er geen machtsrelatie tussen minister en de instellingen; een dergelijke relatie ligt er ook niet op het lokale (veelal regionale) niveau waar dergelijke organisaties opereren. Consolidatie lijkt dus op geen enkel bestuurlijk niveau aan de orde. Toch is de vermogenspositie van deze instellingen op geaggregeerd niveau bestuurlijk relevant. De discussie over afroemen van de vermogens van corporaties en de vermogenspositie van onderwijsinstellingen (Tweede Kamer, 2008c; 2009a) zijn indicaties dat op zijn minst het vermoeden van ‘voordelen’ in de zin van IPSAS-6 bestaat.

**Figuur 3** Consolidatie volgens IPSAS-6 voor verschillende groepen gerelateerde partijen

	Rijk	Gemeente	Gemeente: verbonden partijen
Baten-lasten dienst	Ja	n.v.t.	n.v.t.
Deelgemeente	n.v.t.	Ja	Nee
WGR-verband	n.v.t.	Kwalificeert veelal niet	Ja
Deelneming	Ja, maar verwarrend	Kwalificeert veelal niet	Ja
ZBO	Ja, maar verwarrend	n.v.t.	n.v.t.
RWT	Kwalificeert veelal niet	Kwalificering problematisch + verwarrend	Nee
Overheidsstichting	Niet materieel	Onzeker: alleen indien werkzaam binnen één gemeente denkbaar	Onzeker, bij stemrecht waarschijnlijk

### 3.3 Toepassing van IPSAS 6 op gemeenteniveau

Anders dan bij het Rijk is op gemeenteniveau in principe sprake van één begrotings- respectievelijk verantwoordingsdocument voor de hele ambtelijke organisatie. Van Schaik (2008) bespreekt twee voorbeelden van gerelateerde partijen bij gemeenten die in mijn ogen onvoldoende representatief zijn voor het vraagstuk van consolidatie bij gemeenten. In de eerste plaats de deelgemeenten. Dit komt alleen in Amsterdam en Rotterdam voor. Ik ben het met Van Schaik eens dat deelgemeenten onder IPSAS-6 voor consolidatie kwalificeren. Ik zie echter bezwaren vanuit de optiek van de bestuurlijke verhoudingen. Het tweede voorbeeld van de HTM betreft een situatie van nagenoeg volledig aandelenbezit bij één gemeente. Dat is minder uitzonderlijk dan de situatie van deelgemeenten, maar volledige zeggenschap over een gerelateerde partij is niet de meest voorkomende situatie. Hieronder ga ik op gestructureerde wijze de relaties tussen gemeenten en gerelateerde partijen na.

In de eerste plaats ga ik in op de gemeenschappelijke regelingen (WGR). Over het algemeen heeft geen enkele gemeente de overwegende zeggenschap in een gemeenschappelijke regeling. De gezamenlijke gemeenten hebben inderdaad de volledige zeggenschap, maar de individuele gemeente zal in de regel niet in staat zijn haar wil op te leggen, tenzij in de regeling is vastgelegd dat bepaalde besluiten eenstemmig moeten worden genomen. In dat geval is een impliciet vetorecht aanwezig, dat overigens voor elk van de afzonderlijke gemeenten van toepassing is. Niemand heeft dan overheersende zeggenschap en dus is,

wegens gebrek aan indicatoren voor ‘macht’, consolidatie niet aan de orde. Dit terwijl WGR-constructies vanuit financieel perspectief bezien voor gemeenten vaak zeer van belang zijn.

Bij de relaties van gemeenten met private partijen noem ik in de eerste plaats de deelnemingen. Voor wat ik hier noem de aandeledeelneming (met name nutsbedrijven) gaat het machts criterium in de meeste gevallen niet op. Bij de beleidsdeelnemingen, zoals afvalinzamelingsbedrijven, geldt dat afhankelijk van het gemeentelijk aandeel sprake kan zijn van consolidatieplicht. Elk geval dient echter afzonderlijk te worden beoordeeld, met dien verstande dat bij gemeentelijke samenwerkingsverbanden meerderheidsbelang niet aannemelijk is. Voor publiekprivate samenwerking (PPS-constructies) dient eveneens op individuele basis te worden beoordeeld of er sprake is van indicatoren van ‘macht’. Impliciet kan hier worden aangenomen dat er ‘voordeel’ voor de gemeente ontstaat: immers zonder dat voordeel is er geen aanleiding tot een PPS-constructie.

De relatie van gemeenten met lokale opererende RWT's is complex. Het gaat hier om twee groepen organisaties: de politie en het onderwijs. Als de politie op rijksniveau wordt geconsolideerd, is consolidatie op lokaal niveau niet meer aan de orde. Daarnaast ontbreekt op het lokale niveau een indicator voor macht, omdat de essentiële benoemingen uiteindelijk door de minister worden gedaan. Voor het onderwijs levert het ‘voordeel’-criterium problemen op. Is het voordeel wellicht voorbehouden aan de samenleving als geheel door de bekostiging vanuit het Rijk? Of is de bepaling dat de gemeente verantwoordelijk is voor de continuïteit van het openbaar onderwijs voldoende indicatie voor ‘voordeel’? Los van de vraag naar ‘voordeel’ leidt de vraag naar ‘macht’ tot een splitsing in het onderwijsveld. Voor het openbaar onderwijs heeft de gemeenteraad een wettelijke rol bij de benoeming van bestuurders. Voor het bijzonder onderwijs geldt dat niet. Dit zou betekenen dat alleen voor openbare scholen mogelijk consolidatieplicht onder IPSAS-6 aan de orde zou zijn en dan alleen nog wanneer sprake is van instellingen die in overwegende mate<sup>6</sup> werkzaam zijn op het grondgebied van één gemeente.

Het laatste cluster van gerelateerde partijen bevat instellingen – soms overheidsstichtingen – die geheel of gedeeltelijk door een gemeente worden bekostigd. Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan bibliotheken of welzijnsinstellingen. Vaststaat dat het gemeentelijk beleid invloed heeft op dergelijke instellingen en dat dan ook sprake lijkt te zijn van indicatoren van voordeel. Het machts criterium is op het globale niveau nauwelijks te beoordelen, dat hangt van de individuele statuten af. Ook hier geldt dat ‘macht’ alleen aannemelijk is in geval de gerelateerde partij binnen het grondgebied van één gemeente opereert.

De bovenstaande analyse van gerelateerde partijen op het niveau van het Rijk en de gemeente wordt samengevat in figuur 3. De globale conclusie is dat consolidatie van gerelateerde partijen op rijksniveau nog een substantieel aantal organisaties betreft. Op het lokale niveau lijkt consolidatie van gerelateerde partijen te blijven steken in het theoretische concept. Inzicht in de financiële positie is door consolidatie dus niet gewaarborgd.

#### **4 Financiële informatie over aan de overheid gerelateerde partijen**

Of er nu consolidatieplicht is of niet, overheden kunnen worden aangesproken op de financiële risico's van gerelateerde partijen. In deze paragraaf ga ik in op de informatie over de financiële positie van de overheid en hun gerelateerde partijen, zoals die in begrotings- en verantwoordingsdocumenten in de jaren 2006-2008 tot uitdrukking komt. De bevindingen zijn gebaseerd op kwalitatieve beoordelingen van de relevante documenten van alle ministeries en van de honderd grootste gemeenten in Nederland.

##### **4.1 Rijksniveau**

In de jaarstukken van het Rijk wordt aandacht besteed aan informatie over meer gerelateerde partijen dan slechts die partijen die voor consolidatie in aanmerking zouden komen. De vraag is nu of consolidatie toegevoegde waarde heeft voor de bestuurlijke aansturing, rekening houdend met de al beschikbare informatie. Consolidatie van alle gegevens naar het niveau van het Rijk als geheel zou leiden tot een aggregatie van dusdanig diverse activiteiten dat IPSAS-18 (segmentatie) van toepassing moet worden verklaard. IPSAS-18:9 stelt dat onderscheiden activiteiten waarvoor het passend is dat de prestaties afzonderlijk moeten worden beoordeeld, gescheiden worden in de verantwoording. Het ligt dan voor de hand om de koppeling te maken met de ministeries waartoe de gerelateerde partijen behoren. Voor baten-lastendiensten geldt dat een summier enkelvoudige jaarrekening in de departementale rekening is opgenomen. Aandelendeelnemingen worden verantwoord op artikel 3 van de rekening van het ministerie van Financiën, voor wat betreft de belangrijke financiële mutaties. In de Staatsbalans wordt bovendien de intrinsieke waarde van de desbetreffende deelnemingen opgenomen (Tweede Kamer, 2008b, p. 39). De informatie die over ZBO's en RWT's in de jaarstukken is opgenomen, gaat niet verder dan de eventuele rijksbijdrage en via de saldbalans de schuldverhoudingen met het desbetreffende ministerie. Die informatie zegt niets over de vermogenspositie van de gezamenlijke ZBO's per ministerie en meestal ook niet over het exploitatieresultaat. Het ministerie van Financiën heeft in zijn jaarstukken 2006 en 2007 geëxperimenteerd met een wat uitgebreidere vorm van

verantwoording voor ZBO's. Dat is tot nu toe niet door andere departementen overgenomen.

##### **4.2 Gemeenteniveau**

Informatie over gerelateerde partijen bij gemeenten staat sinds 2004 in twee verplichte paragrafen bij de begroting en jaarstukken, waarbij wordt ingegaan op de financiële positie van die lokale overheid inclusief zijn verbonden partijen. Van Schaik heeft gelijk dat dit geen geconsolideerde informatie is. Aangezien de paragraaf weerstandsvermogen vrijheid voor de wijze van informatieverschaffing laat, is deze paragraaf een aanvulling op de boekhoudkundige benadering. Reden hiervoor is dat informatie die noch onder voorzieningen en schulden noch onder niet uit de balans blijvende verplichtingen kan worden verstrekt op deze plaats kan worden bediscussieerd. Uit de 49 beschikbare begrotingen 2008 van de honderd grootste gemeenten blijkt dat slechts vijf gemeenten in de paragraaf 'verbonden partijen' informatie verschaffen die in de buurt komt van intrinsieke waarde of vermogenspositie op gevalsniveau. In bijna de helft van de gevallen wordt informatie verschaft over gemeentelijke bijdragen; min of meer vergelijkbaar met het soort informatie die het Rijk verschaft over ZBO's. Ten tweede geldt dat gemeenschappelijke regelingen in de balans en exploitatierekening van een gemeente voorkomen, voor zover sprake is van financieringsrelaties en/of exploitatiebijdragen. Dat geldt ook voor alle stichtingen en verenigingen waar de gemeente financiële banden mee heeft. Ten derde geldt voor de ondernemingen waar een gemeente aandelen in heeft dat er weliswaar sprake is van een consolidatieverbod onder de Nederlandse regelgeving, maar de plicht bestaat om de aandelen tegen historische kosten op de balans te vermelden.

De financiële informatie van gemeenten over gerelateerde partijen is dus kennelijk nog matig ontwikkeld. Omdat consolidatie voor lang niet alle gerelateerde partijen aan de orde is, zal met het inzetten op consolidatie bij gemeenten geen sprake zijn van wezenlijke verbeteringen ten opzichte van de huidige situatie.

#### **5 Ontwerp voor bestuurlijk relevante informatie**

Het beeld dat opkomt uit de jaarstukken van het Rijk en de gemeente laat zien dat er lacunes zijn in de financiële informatievoorziening. Tegelijkertijd zijn er indicaties dat er bestuurlijk gezien sprake is van teveel aan informatie. Indicatoren hiervoor zijn de afbouw van de geaggregeerde informatie over baten-lastendiensten in de Miljoenennota 2009 en het feit dat informatie over 'verbonden partijen' in gemeentelijke documenten ten opzichte van eerdere documenten weer afneemt.<sup>7</sup>

Consolidatie biedt zoals gezegd zeker op gemeenteniveau onvoldoende perspectief voor bestuurlijk relevante infor-

**Figuur 4** Mogelijke presentatie van financiële informatie over gerelateerde partijen bij een overheidsinstelling in enge zin

Balans 31-12-t (geaggregeerde) instelling(en)			
Vaste activa (bedrijfsvoering)	€ xx	Reserves (overdrachten)	€ xx
Vlottende activa (bedrijfsvoering)	€ xx	Algemene reserve (bedrijfsvoering)	€ xx
Vlottende activa (overdrachten)	€ xx	Bestemmingsreserve (bedrijfsvoering)	€ xx
Liquide middelen (bedrijfsvoering)	€ xx	Vreemd vermogen (bedrijfsvoering)	€ xx
Liquide middelen (overdrachten)	€ xx	Vreemd vermogen (overdrachten)	€ xx
<b>Totaal</b>	<b>€ xx</b>	<b>Totaal</b>	<b>€ xx</b>

Resultatenrekening 31-12-t (geaggregeerde) instelling(en)			
	Realisatie t	Begroting t	Realisatie t-1 Opmerkingen
Totale omzet	€ xx	€ xx	€ xx b.v. Verwijzing begrotingsartikel
Waarvan omzet bedrijfsvoering	€ xx	€ xx	€ xx
Totale kosten	€ xx	€ xx	€ xx
Waarvan kosten bedrijfsvoering	€ xx	€ xx	€ xx
<b>Saldo</b>	<b>€ xx</b>	<b>€ xx</b>	<b>€ xx</b>

matie. Bovendien gaat consolidatie voorbij aan het verschaffen van de bestuurlijk vaak relevanter informatie over individuele gerelateerde partijen. Gegeven is dat op rijksniveau jaarverslagen van ZBO's aan het parlement beschikbaar moeten worden gesteld. Veel andere gerelateerde partijen verstrekken hun jaarverslagen al dan niet vrijwillig aan de voor hun relevante bestuurslaag. Daarmee is over het algemeen de financiële informatie op gevals-niveau beschikbaar. Wat ontbreekt, is compacte informatie over het geheel van gerelateerde partijen alsmede een bestuurlijk oordeel daarover.

Hierna werk ik een voorstel uit voor compacte geaggregeerde<sup>8</sup> financiële informatie over ZBO's. Naar analogie hiervan kan voor alle andere groepen gerelateerde partijen informatie worden verschaft. Mijn suggestie zou zijn om elke groep gerelateerde partijen afzonderlijk te benoemen, gelet op de verschillen in bestuurlijke verantwoordelijkheid. Ook binnen een groep gerelateerde partijen hoeft het bestuurlijk belang niet gelijk te zijn. Waar bij consolidatie alle organisaties op gelijke voet worden behandeld, biedt het onderstaande voorstel ruimte om bestuurlijk belang tot uitdrukking te brengen. Zo zouden bijvoorbeeld de negen kunstenfondsen (ZBO's bij het ministerie van Onderwijs) onder één gezamenlijke noemer kunnen worden geaggregeerd, terwijl instellingen als de Sociale Verzekeringsbank en Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen afzonderlijk worden gepresenteerd. De financiële informatie zou beperkt kunnen worden tot een zeer summier balans en

resultatenrekening, waarbij inzicht wordt gegeven in de kosten van bedrijfsvoering en de eventueel verstrekte inkomensoverdrachten door het ZBO. Met dat onderscheid kan worden beoordeeld of de organisatie op zichzelf financieel solide is, los van de wezenlijk grotere geldstromen die de organisatie moet doorsluizen naar de aanvragers. Dit onderscheid bestaat al bij de begrotingen van de agent-schappen (bijvoorbeeld SenterNovem, maar ook bij IB-Groep): alleen de bedrijfsmiddelen worden in de balans en exploitatierekening opgenomen. Ook daarmee wordt recht gedaan aan de verschillen in verantwoordelijkheid: de minister is verantwoordelijk voor de inhoud van de overdrachten, het management voor het functioneren van de organisatie. Modelmatig zou dat er als volgt uit kunnen zien (zie figuur 4).

De cijfers kunnen vervolgens worden aangevuld met eventuele opmerkingen over bevindingen uit het toezicht en eventuele niet uit de balans blijvende risico's, analoog aan de bedoelingen van de paragrafen weerstandsvormen en verbonden partijen op gemeentelijk niveau. Een bestuurlijk oordeel zou ook de vorm kunnen hebben van de tot 2008 voor de zorg-ZBO's gemaakte brief waarin de minister zijn opvattingen over de prestaties van die ZBO's uitspreekt (Tweede Kamer, 2008d). Uiteraard geldt dat wanneer sprake is van aggregatie de geaggregeerde instellingen worden vermeld. Daarnaast kan afzonderlijk worden ingegaan op de financiële positie van gerelateerde partijen die bestuurlijk gezien nog verder op afstand staan, zoals woningbouwverenigingen of waarvoor financiële analyse meer tijd vergt (voorbeelden: ministerie van BZK, 2008; Centraal Fonds Volkshuisvesting, 2008).

Het voorgestelde model bevat financiële kerngegevens. Mocht dat bestuurlijk gezien nog als te veel informatie worden beschouwd, dan zou als alternatieve oplossing nog aan het presenteren van de intrinsieke waarde per (groep) gerelateerde partij(en) naar analogie van de deelnemingen in de Staatsbalans worden overwogen. Nadeel van die oplossing is dat het neigt naar 'marktwaardering' van publieke organisaties, terwijl het centrale punt de beoordeling van de financiële positie in relatie tot de bestuurlijke risico's rondom gerelateerde partijen is.

## 6 Conclusie

In de private sector is consolidatie een instrument om geaggregeerde informatie van een complex van ondernemingen te laten zien. In de publieke sector in Nederland is geen sprake van consolidatie, maar is de relevante geaggregeerde financiële informatie voor bestuurders en vermogensverschaffers aanwezig. Analyse van de verschillende gerelateerde partijen laat zien dat consolidatie volgens IPSAS-6 tot een beperkter rapportagekring leidt dan



hetgeen bestuurlijk relevant wordt geacht. Dat geldt zeker op het niveau van gemeenten. Verder negeert consolidatie de verschillen in bestuurlijke verantwoordelijkheid voor de gerelateerde partijen waardoor eerder verwarring dan duidelijkheid ontstaat.

De constatering dat de financiële informatievoorziening over gerelateerde partijen beter kan, is terecht. Geconcentreerd inzicht in de vermogenspositie van gerelateerde partijen is noch in departementale noch in gemeentelijke jaarstukken beschikbaar. Op basis van de bestaande praktijk en gegeven het feit dat jaarstukken van publieke orga-

nisaties openbaar zijn, is vervolgens een eenvoudig model voorgesteld om informatie over de balans en resultatenrekening van gerelateerde partijen eenvoudig toe te voegen aan de jaarstukken van de desbetreffende bestuurslaag. Het model biedt de ruimte om aandacht te besteden aan relevante verschillen en tegelijkertijd op globaal niveau de financiële positie van gerelateerde partijen naast die van de betrokken bestuurslaag te beoordelen. ■

Drs. J.A.M. de Kruijf is universitair docent Finance & Accounting in the public domain.

## Literatuur

- Bac. A.D. (2002), Internationale overheidsverslaggeving, in: H. Lagendijk, D. Swagerman, en W. Verhoog (redactie). 30 over. . . Financiële verslaggeving in internationaal perspectief. Koninklijke Nivra, Amsterdam, pp. 271-278.
- Beeres, R.J.M. (2001). Tussen inzicht en vergelijkbaarheid: een systeemtheoretisch perspectief op de harmonisatiestrategie van het IASC. Delft: Eburon.
- Centraal Fonds Volkshuisvesting (2008), Verslag financieel toezicht woningcorporaties. Naarden: CFV.
- Chow, D.S.L., C. Humphrey en J. Mill (2007), Developing whole of government accounting in the UK: Grand claims, Practical complexities and a future research agenda. *Financial accountability and management*, vol. 23 no 1, pp. 27-54.
- Kuipers, R.I.J.M en J.K.T. Postma (1989), *De rijksbegroting in perspectief. Financiële management in de publieke sector*. Leiden: Stenfert Kroese.
- Ministerie van BZK (2008), *Politiejaarverslag 2007*, geraadpleegd op 12 januari 2009 via <http://www.politiejaarverslag.nl>.
- Schaik, F. van. (2008), De consolidatiekring van overheden in Nederland. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, vol. 82 no 11, pp. 467-476.
- Schroten, K. (2000). De overheidsstichting op het niveau van de centrale overheid. Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink.
- Talbot, C. (2004). The agency idea: sometimes old, sometimes new, sometimes borrowed, sometimes untrue. n C. Pollitt & C. Talbot. *Unbundled government: a critical analysis of the global trend to agencies, quangos and contractualisation*. 3-21. London: Routledge.
- Thiel, S. van. (2000). *Quangocratization: Trends, causes and consequences*. Utrecht: University of Utrecht. Also published in 2001 by Ashgate publishers, Aldershot.
- Tweede Kamer (2005), *Zelfstandige Bestuursorganen. Brief van de minister van Financiën*. (Kamerstukken II, Vergaderjaar 2004-2005, 25268 21). Den Haag: SDU uitgevers.
- Tweede Kamer (2008a), *Evaluatie van het baten lasten model*. (Kamerstukken II, Vergaderjaar 2008-2009, 28737 nr 17). Den Haag: SDU uitgevers.
- Tweede Kamer (2008b), *Financieel Jaarverslag Rijk 2007*. (Kamerstukken II, Vergaderjaar 2008-2009, 31444 nr 1). Den Haag: SDU uitgevers.
- Tweede Kamer (2008c), *Aanpak wijken. Verslag van een schriftelijk overleg*. (Kamerstukken II, Vergaderjaar 2008-2009, 30995 nr. 59). Den Haag: SDU uitgevers.
- Tweede Kamer (2008d), *Zelfstandige Bestuursorganen. Brief van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport*. (Kamerstukken II, Vergaderjaar 2008-2009, 25268 nr. 70). Den Haag: SDU uitgevers.
- Tweede Kamer (2009a), *Primair onderwijs. Brief van de Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap*. (Kamerstukken II, Vergaderjaar 2008-2009, 31293 nr. 26). Den Haag: SDU uitgevers.
- Veld, R.J. in 't. (1995). *Spelen met vuur. Over hybride organisaties*. Amsterdam: Vuga.

## Noten

- 1 De auteur dankt de deelnemers aan de 9e Cigar-Workshop (<http://www.cigar-network.net/>) en de referenten voor hun commentaar op eerdere versies van dit artikel.
- 2 ESR95 is het Europese systeem voor het opstellen van nationale rekeningen. Op basis van dit stelsel worden o.a. de staatsschuld en het overheidstekort – EMU-normen – vastgesteld.
- 3 BBV bevat de regels voor verslaggeving door gemeenten en provincies.
- 4 Uit de lijst met overheidsstichtingen blijkt dat bij 21 stichtingen die noch ZBO-, noch RWT-status hebben de minister het bestuur benoemt (macht). Deze stichtingen hadden totaal een budget van 370 miljoen euro, waarvan bijna 90 procent in één stichting is geconcentreerd.
- 5 Ik laat hoge colleges van staat buiten deze discussie.
- 6 Er moet dan sprake zijn van een gemeente met een meerderheidsbelang en het ontbreken van vetorecht bij de andere gemeenten.
- 7 Voorbeeld: Dordrecht, jaarverslag 2006 en 2007.
- 8 Het onderscheid tussen geaggregeerde en geconsolideerde informatie zal veelal klein zijn, omdat er nauwelijks sprake is van onderlinge transacties tussen de meeste gerelateerde partijen.