



Brussel, 6.3.2013
COM(2013) 114 final

**VERSLAG VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD EN HET EUROPEES
PARLEMENT**

**Naar de implementatie van geharmoniseerde normen voor de overheidsboekhouding in
de lidstaten**

**De geschiktheid van de IPSAS voor de lidstaten
{SWD(2013) 57 final}**

VERSLAG VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD EN HET EUROPEES PARLEMENT

Naar de implementatie van geharmoniseerde normen voor de overheidsboekhouding in de lidstaten

De geschiktheid van de IPSAS voor de lidstaten

1. JURIDISCHE ACHTERGROND EN CONTEXT

Met dit verslag voldoet de Commissie aan haar verplichting uit hoofde van artikel 16, lid 3, van Richtlijn 2011/85/EU van de Raad van 8 november 2011 tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten¹ om uiterlijk op 31 december 2012 een beoordeling op te stellen van de geschiktheid van de internationale normen voor overheidsboekhouding (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) voor de lidstaten. Het verslag is gebaseerd op informatie die is verkregen door raadpleging van diensten van de Commissie, van internationale organisaties zoals het IMF, van deskundigen en van andere belanghebbenden binnen en buiten de lidstaten, alsmede van het IPSAS Board, dat deze normen vaststelt.

De staatsschuldencrisis heeft onderstreept dat overheden hun financiële stabiliteit duidelijk moeten kunnen aantonen en dat een nauwgezet en transparanter rapportage van begrotingsgegevens nodig is. Richtlijn 2011/85/EU van de Raad (de richtlijn begrotingskaders) erkent de cruciale rol van volledige, betrouwbare begrotingsgegevens die tussen de lidstaten onderling vergelijkbaar zijn, voor het EU-begrotingstoezicht. Daarom worden in de richtlijn voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten gegeven, die moeten waarborgen dat wordt voldaan aan de in artikel 126 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) neergelegde verplichting om buitensporige overheidstekorten te vermijden. Begrotingsdiscipline speelt een essentiële rol bij het beschermen van de Economische en Monetaire Unie, maar financiële stabiliteit is ook gebaseerd op vertrouwen. In dit verslag wordt nader ingegaan op een van de instrumenten waarmee dit vertrouwen kan worden opgebouwd en waarmee de begrotings situatie beter kan worden gemeten en voorspeld: geharmoniseerde normen voor overheidsboekhouding op transactiebasis.

Op grond van artikel 3 van Richtlijn 2011/85/EU dienen de lidstaten te "beschikken (...) over stelsels voor overheidsboekhouding die volledig en coherent alle subsectoren van de overheid bestrijken en die de informatie bevatten die nodig is voor het genereren van transactiegegevens ter voorbereiding van op de ESR 95-norm gebaseerde gegevens"². Daarbij wordt erkend dat er een wezenlijke incoherentie bestaat tussen de overheidsboekhoudingen, waarin alleen kasstromen worden vastgelegd, en het feit dat het begrotingstoezicht in de EU is gebaseerd op ESR 95-transactiegegevens. Dit betekent dat kasgegevens door middel van benaderingen en aanpassingen moeten worden omgezet in transactiegegevens, waarbij op macrogegevens gebaseerde ramingen moeten worden gemaakt. Wanneer op microniveau geen rekeningen op transactiebasis bestaan, moeten financiële transacties en balansen worden afgeleid uit een veelheid aan verschillende bronnen, wat leidt tot een "statistische

¹ PB L 306 van 23.11.2011, blz. 41.

² Verordening (EG) nr. 2223/96 van de Raad van 25 juni 1996 inzake het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in de Gemeenschap, PB L 310 van 30.11.1996, blz. 1.

discrepancie" tussen het tekort dat is berekend op basis van niet-financiële rekeningen en dat op basis van financiële rekeningen.

Het gebrek aan samenhang tussen de primaire overheidsrekeningen en de ESR 95-transactiegegevens wordt ook erkend in de mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad van 15 april 2011 *Naar een robuust kwaliteitsbeheer voor de Europese statistiek*³. In deze mededeling wordt erop gewezen dat de kwaliteit van de statistische informatie op Europees niveau sterk wordt bepaald door de adequaatheid van het hele productieproces. Daarom bevordert Eurostat een stelsel van geharmoniseerde boekhoudnormen op transactiebasis voor alle entiteiten van de sector overheid, dat consistent is met het ESR.

De IPSAS vormen op dit moment het enige internationaal erkende stelsel van standaarden voor de financiële verslaglegging door overheden. De IPSAS zijn gebaseerd op de internationale standaarden voor financiële verslaglegging (International Financial Reporting Standards – IFRS), die in de particuliere sector breed worden toegepast, en bestaan op dit moment uit 32 boekhoudnormen op transactiebasis, plus één norm op kasbasis.

Het is in dit licht dat artikel 16, lid 3, van Richtlijn 2011/85/EU vereist dat de Commissie een beoordeling van de geschiktheid van de IPSAS voor de lidstaten opstelt.

2. INLEIDING

In alle EU-economieën zijn de overheidsactiviteiten goed voor een groot deel van het bruto binnenlands product (bbp) en alle EU-lidstaten hebben aanzienlijke overheidsactiva en -passiva. Daarom is het belangrijk dat deze doeltreffend worden beheerd en dat overheden over dit beheer verantwoording afleggen aan hun burgers, aan de vertegenwoordigers van die burgers, aan beleggers en aan andere belanghebbenden.

De statistieken betreffende overheidsfinanciën bieden informatie over de rekeningen van de verschillende subsectoren van de overheid, zodat beleidsmakers en andere belanghebbenden de financiële positie en prestaties van de overheid en de houdbaarheid van de overheidsfinanciën op lange termijn kunnen analyseren. De belangrijkste bronnen voor deze statistieken zijn de boekhoudkundige overzichten en verslagen van de verschillende overheidsentiteiten, aangevuld met financiële informatie. Betrouwbare financiële overheidsrekeningen zijn van wezenlijk belang voor het opstellen van de nationale rekeningen, en daarmee natuurlijk ook voor de begrotingsplanning en -coördinatie en het begrotingstoezicht.

Twee van de belangrijkste indicatoren voor de houdbaarheid van begrotingen zijn de schuld en het tekort; zij worden binnen de EU gebruikt om de naleving van de voorwaarden van het Groei- en Stabiliteitspact te bewaken. In artikel 126 VWEU en het aan het Verdrag gehechte protocol nr. 12 betreffende de procedure bij buitensporige tekorten is bepaald dat de verhouding tussen het voorziene of feitelijke overheidstekort en het bbp niet meer dan 3 % mag bedragen, en die tussen de overheidsschuld en het bbp niet meer dan 60 %. De Commissie volgt deze beperkingen van het nationale begrotingsbeleid nauwlettend om de efficiënte werking van de Economisch en Monetaire Unie te waarborgen. Wanneer een lidstaat verzuimt zich aan deze limieten te houden en deze situatie als meer dan uitzonderlijk en tijdelijk wordt beschouwd, kan een buitensporigtekortprocedure (BTP) worden ingeleid. Nadat de Commissie advies heeft uitgebracht, besluit de Raad op voorstel van de Commissie

³ COM(2011) 211 definitief.

of er sprake is van een buitensporig tekort en, zo ja, richt hij zich tot de lidstaat met aanbevelingen en een tijdschema voor corrigerende maatregelen.

3. WAAROM GEHARMONISEERDE NORMEN VOOR OVERHEIDSBOEKHOUDING OP TRANSACTIEBASIS?

Transactieboekhouding is het enige algemeen aanvaarde informatiesysteem dat een volledig en betrouwbaar beeld geeft van de financiële en economische positie en prestaties van een overheid, doordat alle activa en passiva, inkomsten en uitgaven van een entiteit gedurende de periode waarop de rekeningen betrekking hebben en op het moment dat ze worden afgesloten, volledig worden weergegeven. Bij transactieboekhouding worden verrichtingen niet geregistreerd wanneer de betaling geschiedt, maar wanneer de economische waarde tot stand komt, wordt gewijzigd of verloren gaat, dan wel op het moment dat aanspraken en verplichtingen tot stand komen, worden gewijzigd of worden geannuleerd. Bij kasboekhouding worden transacties geregistreerd wanneer het bedrag wordt ontvangen of betaald. Transactieboekhouding is economisch degelijker dan kasboekhouding, wat de reden is waarom het huidige boekhoudkader voor het begrotingstoezicht in de EU, het ESR 95, gebaseerd is op het transactiebeginsel. Bovendien is transactieboekhouding in de overheidssector noodzakelijk om te voorkomen dat de balans wordt geflatteerd, waartoe kasboekhouding een aantal mogelijkheden biedt – zo kan een betaling worden vervroegd of uitgesteld teneinde deze te registreren in de periode die de overheid het beste uitkomt. De invoering van transactieboekhouding is echter niet bedoeld om kasboekhouding af te schaffen of te vervangen, met name wanneer deze wordt gebruikt voor begrotings- en begrotingscontroledoeleinden. Transactieboekhouding moet veeleer worden gezien als aanvulling op, en niet als alternatief voor, een zuivere kasboekhouding. Door een volledig beeld van de economische en financiële positie en prestaties van de entiteiten te geven, plaatst transactieboekhouding de kasboekhouding in een algemene context.

Het vaststellen van één stelsel van boekhoudnormen op transactiebasis voor alle overheidsniveaus in de EU brengt duidelijke voordelen voor het beheer en bestuur van de openbare sector met zich mee. Microboekhouding op transactiebasis in de overheidssector zal de effectiviteit en de efficiëntie van het openbaar bestuur waarschijnlijk verbeteren en het gemakkelijker maken de liquiditeit, die een noodzakelijke voorwaarde voor het in stand houden van een goed functionerende overheidsdienst is te waarborgen. Zoals dat ook geldt voor andere economische activiteiten, zijn het beheer en de controle van de effectiviteit en efficiëntie van de overheid niet mogelijk zonder het beheer en de controle van de economische en financiële positie en prestaties van die overheid. Dubbele boekhouding op transactiebasis is het enige algemeen aanvaarde systeem dat tijdig en op betrouwbare wijze voorziet in de benodigde informatie. Bovendien verbetert een geharmoniseerde overheidsboekhouding op transactiebasis de transparantie, de verantwoording en de vergelijkbaarheid van de financiële verslaglegging door de overheid en kan zij de efficiëntie en de effectiviteit van publieke audits helpen vergroten.

3.1. Huidige situatie met betrekking tot transactieboekhouding in de lidstaten

De meerderheid van de lidstaten past reeds transactieboekhouding toe, op basis van nationale normen die in de hele overheidssector van toepassing zijn, of werken aan de invoering ervan. Elf lidstaten hebben gemengde systemen, in de zin dat zij verschillende boekhoudpraktijken toepassen op verschillende overheidsniveaus⁴. Het kader en stelsel voor de boekhouding van de Europese Commissie en de andere instellingen en organen van de EU zijn gebaseerd op het

⁴ 'Overview and comparison of public accounting and auditing in the 27 Member States'

transactiebeginsel waarbij de IPSAS als inspiratie hebben gediend. Hetzelfde geldt voor diverse andere internationale organisaties.

Hoewel de noodzaak van overheidsboekhouding op transactiebasis binnen de EU en haar lidstaten derhalve in toenemende mate (maar niet unaniem) wordt erkend, bestaat er momenteel geen geharmoniseerde aanpak.

3.2. Boekhoudkader op macroniveau

Het ESR vormt het statistisch kader voor de boekhouding op macroniveau voor overheids- en niet-overheidssectoren in de EU en is een systeem op transactiebasis. Op het ESR gebaseerde gegevens over overheidsschulden en -tekorten voor BTP-doeleinden zijn het resultaat van de consolidatie van de individuele rekeningen van overheidsentiteiten in de lidstaten volgens in de EU-wetgeving vastgelegde definities.

In de context van het EU-begrotingstoezicht en de BTP heeft de Commissie ingevolge artikel 126 VWEU tot taak de kwaliteit van de door de lidstaten ingediende gegevens en van de volgens het ESR opgestelde onderliggende rekeningen van de sector overheid met regelmatige tussenpozen te evalueren. Recente ontwikkelingen, en met name gevallen van onnauwkeurige financiële verslaglegging door enkele lidstaten, hebben echter aangetoond dat het systeem voor begrotingsstatistieken onvoldoende beschermt tegen het risico dat gegevens van mindere kwaliteit bij Eurostat worden ingediend. Bovendien hebben de gevolgen van de economische en financiële crisis duidelijk gemaakt dat een steviger structuur voor de economische governance in de eurozone en de Europese Unie als geheel noodzakelijk is. In dit verband heeft de Commissie op 29 september 2010 een pakket wetgevingsvoorstellen goedgekeurd, het zogeheten Europees pakket economische governance (ofwel het "sixpack"), dat op 16 november 2011 is goedgekeurd door het Europees Parlement en de Raad⁵. Dit pakket moet het toezicht op het begrotingsbeleid, het macro-economisch beleid en de structurele hervormingen uitbreiden en verbeteren en daarmee de tekortkomingen van de huidige wetgeving verhelpen. Er zullen nieuwe handhavingsmechanismen worden ingevoerd, mochten de lidstaten in gebreke blijven. Het spreekt vanzelf dat deze mechanismen moeten kunnen steunen op hoogwaardige statistische gegevens die zijn geproduceerd volgens robuuste en geharmoniseerde boekhoudnormen die zijn aangepast aan de Europese overheidssector.

Het bestaan van vergelijkbare en coherente upstreamgegevens van hoge kwaliteit op transactiebasis (d.w.z. de primaire boekhoudgegevens voor overheidsentiteiten) op microniveau is een noodzakelijke voorwaarde voor een hoge kwaliteit van de gegevens over schulden en tekorten op transactiebasis op macroniveau. De overheidsboekhouding op

⁵ Verordening (EU) nr. 1173/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2011 inzake de effectieve handhaving van het begrotingstoezicht in het eurogebied, PB L 306 van 23.11.2011, blz. 1; Verordening (EU) nr. 1174/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2011 betreffende handhavingsmaatregelen voor de correctie van buitensporige macro-economische onevenwichtigheden in het eurogebied, PB L 306 van 23.11.2011, blz. 8; Verordening (EU) nr. 1175/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2011 tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1466/97 van de Raad over versterking van het toezicht op begrotingssituaties en het toezicht op en de coördinatie van het economisch beleid, PB L 306 van 23.11.2011, blz. 12; Verordening (EU) nr. 1176/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2011 betreffende de preventie en correctie van macro-economische onevenwichtigheden, PB L 306 van 23.11.2011, blz. 25; Verordening (EU) nr. 1177/2011 van de Raad van 8 november 2011 tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1467/97 over de bespoediging en verduidelijking van de tenuitvoerlegging van de procedure bij buitensporige tekorten, PB L 306 van 23.11.2011, blz. 33; Richtlijn 2011/85/EU van de Raad van 8 november 2011 tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten, PB L 306 van 23.11.2011, blz. 41.

microniveau in de lidstaten kent vele varianten, wat vergelijkingen zowel binnen als tussen de lidstaten bemoeilijkt. Bij de huidige aanpak om niet-geharmoniseerde overheidsboekhoudingsgegevens op microniveau voor BTP-doeleinden met elkaar in overeenstemming te brengen, zijn de grenzen zo langzamerhand bereikt.

De ontwikkeling van geharmoniseerde microboekhoudsystemen voor alle overheidsentiteiten (d.w.z. de sector overheid) in alle EU-lidstaten, in combinatie met interne controles en externe audits, lijkt de enige effectieve manier om overeenkomstig de bestaande wettelijke eisen gegevens over schulden en tekorten op transactiebasis op te stellen die voldoen aan de hoogste kwaliteitsnormen. Dit is ook een van de belangrijkste ideeën achter Richtlijn 2011/85/EU.

3.3. Noodzaak van harmonisatie

Met het oog op het opstellen van macro-economische statistieken betreffende overheden, en onder verwijzing naar artikel 338 VWEU, zouden de noodzakelijke statistische gegevens aanzienlijk aan kwaliteit winnen indien alle overheidsentiteiten geharmoniseerde boekhoudnormen toepassen. Er zouden dan gemeenschappelijke correspondentietabellen voor het omzetten van de rekeningen van de entiteiten in ESR-rekeningen kunnen worden gebruikt, waardoor de statistische verificatieprocessen aanzienlijk worden vergemakkelijkt.

Begrotingstransparantie is nodig voor macro-economische stabiliteit en voor toezicht en beleidsadvisering. Geharmoniseerde normen voor overheidsboekhouding zouden de transparantie, de vergelijkbaarheid en de kostenefficiëntie vergroten en de basis vormen voor een betere governance in de overheidssector. Op macroniveau heeft de financiële crisis laten zien hoe belangrijk het is dat tijdig betrouwbare financiële en begrotingsgegevens beschikbaar zijn en wat de gevolgen kunnen zijn van een onvolledige en onvoldoende vergelijkbare financiële verslaglegging in de overheidssector.

Op langere termijn kan worden overwogen de belangrijkste BTP-indicatoren te verfijnen door de macroresultaten van de overheidsboekhouding (schuld/tekort) te baseren op een veel directere consolidatie van consistente en uitputtende microrekeningen. De vaststelling van een geïntegreerd boekhoud- en verslagleggingskader, met enkele aanpassingen aan ESR 95-begrippen, maakt het mogelijk om de schuld- en tekortgegevens rechtstreeks uit die systemen af te leiden. Deze gegevens kunnen worden gebaseerd op deugdelijke, geharmoniseerde overheidsboekhoudingsgegevens, die, hetzij direct via de voornaamste indicatoren, hetzij indirect via de financiële staten, aan een controle en audit zijn onderworpen. Dit kan ook helpen om de tijd die nodig is om verslag te doen van het tekort en de schuld te verminderen.

Overheden hebben een algemene verplichting tegenover marktdeelnemers – bezitters van overheidsobligaties en potentiële beleggers – om tijdig betrouwbare en vergelijkbare informatie te verstrekken over hun financiële prestaties en positie, zoals beursgenoteerde ondernemingen verplichtingen hebben tegenover deelnemers op de aandelenmarkten. Ook is er een noodzaak om voor een minimum aan internationale vergelijkbaarheid te zorgen, met name omdat overheidspapier op een wereldwijde financiële markt met ander overheidspapier concurreert, waardoor een systeem op basis van wereldwijd aanvaarde normen voor overheidsboekhouding wenselijk is. Wat artikel 114 VWEU betreft, zou een geharmoniseerde transactieboekhouding leiden tot meer transparantie en daardoor tot een betere werking van de interne markt voor financiële diensten. Zonder die transparantie bestaat immers het gevaar dat bezitters van overheidspapier transacties aangaan zonder de risico's daarvan goed te begrijpen. Dit kan op zijn beurt weer een besmettingsrisico meebrengen, dat een belangrijk obstakel voor financiële stabiliteit kan zijn.

Wat geldt voor de particuliere sector, waar de boekhoudnormen voor beursgenoteerde ondernemingen in de EU geharmoniseerd zijn, geldt ook voor overheidsentiteiten. Geharmoniseerde normen voor overheidsboekhouding op transactiebasis zullen een steviger basis vormen voor het begrijpen van de economische positie en prestaties van overheden en overheidsentiteiten op alle niveaus. De superioriteit van het transactiebeginsel is onbetwistbaar. Dit geldt zowel voor begrotingstoezicht op macroniveau als voor dat op microniveau. Op macroniveau wordt het transactiebeginsel al toegepast, maar een geharmoniseerde transactieboekhouding is ook essentieel op microniveau.

Op entiteitsniveau verbetert de toepassing van het transactiebeginsel de transparantie en de verantwoording, evenals de kwaliteit van de besluitvorming omdat de beschikbare informatie alle relevante kosten en baten op vergelijkbare wijze weergeeft. Bovendien maakt het vooruitzicht van verdere begrotingsintegratie in de EU duidelijk dat geharmoniseerde normen voor overheidsboekhouding noodzakelijk zijn om nationale begrotingsbesluiten op EU-niveau te kunnen beoordelen. Omwille van de verantwoording en de transparantie zouden overheidsentiteiten volledig en op een wijze die vergelijking mogelijk maakt, verslag moeten doen van hun gebruik van overheidsmiddelen en van hun prestaties.

3.4. Toekomstige EU-governance van begrotingsbeleid

Het rapport-Van Rompuy/Barroso/Juncker/Draghi *Naar een echte economische en monetaire unie* beklemtoont de noodzaak van een geïntegreerd begrotingskader en een geïntegreerd kader voor economisch beleid en bevat bijvoorbeeld de volgende tekst:

"Een gezond begrotingsbeleid op nationaal niveau is de hoeksteen van de EMU

Op korte termijn is het prioritair de nieuwe beleidsmaatregelen voor een sterkere economische governance te voltooien en te implementeren. De afgelopen jaren zijn aanzienlijke verbeteringen in het regelgevende kader voor het begrotingsbeleid in de EMU vastgesteld (sixpack) of overeengekomen (Verdrag inzake stabiliteit, coördinatie en bestuur), waarbij de nadruk meer is komen te liggen op het voorkomen van begrotingsonevenwichtigheden, op de ontwikkeling van schuldposities, op betere handhavingssystemen en op het creëren van een nationaal draagvlak ten aanzien van EU-voorschriften. De andere elementen betreffende een sterkere budgettaire governance in de eurozone (twopack), waarvoor het wetgevingsproces nog loopt, moeten met spoed worden vastgesteld en voortvarend worden geïmplementeerd. Met dit nieuwe raamwerk voor governance wordt het mogelijk de jaarlijkse begroting van de landen van de eurozone vooraf in ruime mate te coördineren en scherper toe te zien op landen met financiële problemen."

Veel van de belangrijkste doelstellingen die in Richtlijn 2011/85/EU van de Raad worden uiteengezet, zoals een grotere transparantie en verantwoordingsplicht voor de overheidssector, en betrouwbaardere, tijdige en vergelijkbaardere begrotingsstatistieken, vereisen een gemeenschappelijk, geharmoniseerd en gedetailleerd boekhoud- en verslagleggingsinstrument.

Dit rapport sluit volledig aan bij de mededeling van de Commissie *Blauwdruk voor een hechte economische en monetaire unie – Aanzet tot een Europees debat*⁶.

3.5. Potentiële kosten van harmonisatie

De potentiële voordelen van de implementatie van geharmoniseerde normen voor overheidsboekhouding op transactiebasis in de EU-lidstaten moeten worden afgewogen tegen de kosten ervan. Aan de hand van de informatie die is verstrekt door landen die naar een boekhouding op transactiebasis zijn overgeschakeld, kunnen de kosten voor de lidstaten

⁶ COM(2012) 777 definitief.

slechts heel globaal worden geraamd, maar deze zullen waarschijnlijk aanzienlijk zijn. De kosten hangen sterk af van de schaal waarop en het tempo waarin transactieboekhouding wordt geïmplementeerd, van de omvang en de complexiteit van de overheidssector en van de volledigheid en betrouwbaarheid van de bestaande systemen. Daarnaast leert de ervaring dat lidstaten de implementatie van nieuwe boekhoudnormen soms als een goede gelegenheid zien om hun systeem voor het beheer van de overheidsfinanciën te moderniseren.

Uitgaande van de ervaringen van lidstaten waarvoor een kostenplaatje beschikbaar is, kunnen met de overschakeling van een boekhoudsysteem op kasbasis naar een boekhoudsysteem op transactiebasis voor een middelgrote EU-lidstaat (voor de centrale overheid, exclusief andere overheidsniveaus) kosten tot 50 miljoen euro gemoeid zijn. Dit bedrag omvat bijvoorbeeld de kosten voor het invoeren van de nieuwe normen en de bijbehorende centrale boekhoudkundige IT-instrumenten, maar niet de kosten in verband met een volledige hervorming van het systeem voor financiële verslaglegging. Voor grotere lidstaten, voor lidstaten met bijvoorbeeld autonome regionale overheden of complexere overheidsystemen, en voor lidstaten die geen vooruitgang hebben geboekt met de invoering van een transactieboekhouding, kunnen de kosten veel hoger uitvallen, met name wanneer de overgang naar een geharmoniseerd systeem op transactiebasis wordt gecombineerd met bredere hervormingen van de boekhoud- en financiële verslagleggingspraktijken. Zo zijn de kosten van de invoering van transactieboekhouding en de begrotingshervormingen in Frankrijk gedurende het afgelopen decennium op 1,5 miljard EUR geraamd. Voor een kleinere lidstaat met nationale boekhoudsystemen op transactiebasis bedragen de kosten mogelijk minder dan 50 miljoen EUR. Alle verzamelde kostenramingen vallen binnen de bandbreedte van 0,02-0,1% van het bbp. Bovendien vergt de implementatie van een geharmoniseerde transactieboekhouding in de lidstaten ook een aanzienlijke investering in leiderschap, deskundigheid en middelen voor de Europese Commissie.

Er moet tevens worden bedacht dat transactieboekhouding weliswaar ingewikkelder is dan een zuivere kasboekhouding, maar dat de vele verschillende boekhoudnormen, rekeningenstelsels, boekingsprocessen, IT-systemen en auditnormen en –praktijken die zelfs binnen een enkele subsector van de overheid van een lidstaat vaak naast elkaar bestaan, erop duiden dat harmonisatie tot terugdringing van bureaucratie en kosten zal leiden, waardoor de verwachte investeringen op langere termijn ruimschoots zullen worden terugverdiend. Bovendien kunnen de reële en aanzienlijke verwachte financiële kosten worden afgezet tegen de potentiële baten, zoals, niet in de laatste plaats, een betere governance en verantwoording, een beter overheidsbeheer en de transparantie die nodig is voor een goede werking van markten. Dit zal er waarschijnlijk toe leiden dat de bezitters van overheidspapier met minder rendement genoeg zullen nemen (hoewel dit niet meetbaar is).

4. INTERNATIONALE NORMEN VOOR OVERHEIDSBOEKHOUDING (IPSAS)

Zoals hierboven is opgemerkt, vormen de IPSAS op dit moment het enige internationaal erkende stelsel van standaarden voor financiële verslaglegging door overheden. De IPSAS zijn voortgekomen uit het idee dat modern overheidsbeheer, overeenkomstig de beginselen van zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid, afhankelijk is van managementinformatiesystemen die tijdig nauwkeurige, betrouwbare informatie over de financiële en economische positie en prestaties van een overheid leveren, zoals dat ook geldt voor elk ander type economische entiteit.

Op dit moment is er in 15 EU-lidstaten een zekere mate aan koppeling tussen de nationale normen voor de overheidsboekhouding en de IPSAS. Van deze lidstaten hebben er negen nationale normen die gebaseerd zijn op of in overeenstemming zijn met de IPSAS, terwijl vijf

lidstaten hiernaar in hun normen verwijzen en één lidstaat voor bepaalde delen van de lagere overheid gebruikmaakt van de IPSAS. Maar hoewel de IPSAS wel degelijk op hun waarde worden geschat, heeft geen van de lidstaten ze volledig geïmplementeerd.

Dit verslag gaat vergezeld van een werkdocument van de diensten van de Commissie waarin het IPSAS-systeem en de regelingen die de lidstaten op dit moment voor de overheidsboekhouding hanteren, kort worden beschreven⁷. Voorts heeft Eurostat in de periode februari-mei 2012 een openbare raadpleging gehouden om opvattingen over de geschiktheid van de IPSAS te verzamelen. Een samenvatting van de in dit verband ontvangen antwoorden is eveneens beschikbaar⁸.

Rekening houdend met de opvattingen die de autoriteiten van de lidstaten en anderen tijdens de openbare raadpleging naar voren brachten, is de algemene conclusie tweeledig. Enerzijds lijkt het duidelijk dat de IPSAS in de huidige toestand niet zonder meer in de EU-lidstaten kunnen worden geïmplementeerd. Anderzijds vormen de IPSAS onmiskenbaar een referentie voor een mogelijk geharmoniseerde overheidsboekhouding in de EU. Daarbij zullen de volgende zorgen moeten worden weggenomen:

- op dit moment beschrijven de IPSAS de te volgen boekhoudpraktijken onvoldoende precies, aangezien sommige van deze normen de keuze bieden tussen een aantal alternatieve boekhoudkundige behandelingen, wat de harmonisatie in de praktijk zou beperken;
- in de huidige staat van ontwikkeling is het normencomplex niet volledig wat betreft de dekking ervan of de praktische toepasbaarheid ervan op enkele belangrijke soorten overheidsstromen, zoals belastingen en sociale uitkeringen, en houdt het onvoldoende rekening met de specifieke behoeften, kenmerken en belangen van overheidsverslaglegging. Een belangrijke vraag is of de rekeningen met de IPSAS kunnen worden geconsolideerd op basis van de definitie voor overheid, die nu een kernbegrip is bij de begrotingsbewaking in de EU;
- ook kunnen de IPSAS momenteel als onvoldoende stabiel worden beschouwd, omdat verwacht wordt dat bepaalde normen zullen moeten worden geactualiseerd zodra het begrippenkader van de IPSAS voltooid is, naar verwachting in 2014;
- op dit moment heeft de governance van de IPSAS te lijden onder een gebrekkige deelname door de autoriteiten die in de EU met de overheidsboekhouding belast zijn. In 2012 werd het governancekader van de IPSAS geëvalueerd om tegemoet te komen aan een aantal zorgpunten van belanghebbenden. Bij hervormingen moet erop worden gelet dat de onafhankelijkheid bij het vaststellen van normen wordt versterkt, maar dat tegelijkertijd effectief rekening wordt gehouden met de specifieke behoeften van overheden. Daarnaast beschikt het IPSAS Board kennelijk niet over voldoende middelen om met de noodzakelijke snelheid en flexibiliteit te kunnen inspelen op de vraag naar nieuwe normen en richtsnoeren in verband met kwesties die zich voordoen als gevolg van het veranderende begrotingsklimaat, en met name in de nasleep van de crisis.

⁷ *Commission Staff Working Document accompanying the document Report from the Commission to the Council and the European Parliament: Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States.*

⁸ Public consultation — Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses.

De meeste belanghebbenden zijn het er echter over eens dat de IPSAS een geschikt referentiekader zijn om een reeks Europese normen voor overheidsboekhouding, hierna "EPSAS" genoemd, te ontwikkelen.

5. DE STAPPEN OP WEG NAAR GEHARMONISEERDE EUROPESE NORMEN VOOR OVERHEIDSBOEKHOUDING (EPSAS)

Aan het uiteindelijke besluit of EPSAS moeten worden ontwikkeld, gaan nog belangrijke stappen vooraf die niet binnen het bestek van dit verslag vallen en waarop hier niet kan worden vooruitgelopen. Hieronder wordt evenwel aangetoond hoe de EPSAS zouden kunnen worden geïmplementeerd indien het besluit daartoe werd genomen.

Met de EPSAS zou de EU met de vereiste snelheid haar eigen normen, die aan haar eigen behoeften voldoen, kunnen ontwikkelen. Hierdoor krijgt zij een stelsel van geharmoniseerde normen voor overheidsboekhouding op transactiebasis die praktisch uitvoerbaar zijn en die toegesneden zijn op de specifieke eisen van de EU-lidstaten. Implementatie van EPSAS in de hele EU zou de complexiteit van de methoden en processen om gegevens in quasi-geharmoniseerde gegevens om te zetten ingrijpend verminderen, terwijl het risico van onbetrouwbaarheid van de door de lidstaten ingediende en door Eurostat gepubliceerde gegevens wordt geminimaliseerd.

Een mogelijke eerste stap zou erin bestaan een EU-governancestructuur voor dit project op te zetten om het begrippenkader en het doel, een gemeenschappelijke overheidsboekhouding voor de EU, te verduidelijken. De EPSAS kunnen in eerste instantie worden gebaseerd op een aantal essentiële IPSAS-beginselen. Ook kunnen IPSAS-normen waarmee de lidstaten gezamenlijk hebben ingestemd, worden overgenomen. De IPSAS mogen echter niet in de weg staan aan de ontwikkeling van eigen Europese normen.

Het opstellen van geharmoniseerde EPSAS garandeert op zich echter niet dat tijdig kwalitatief hoogwaardige overheidsboekhoudingsgegevens beschikbaar zijn. Daarvoor moet ook aan andere voorwaarden worden voldaan, bijvoorbeeld:

- krachtige politieke steun en gezamenlijk "eigenaarschap" van het project;
- overheden die in staat zijn om in elke afzonderlijke overheidsentiteit een complexer boekhoudsysteem toe te passen;
- geïntegreerde IT-systemen voor begroting, betalingen, contractbeheer, dubbele boekhouding, factuurbeheer en statistische verslaglegging;
- tijdige rapportage (bv. maandelijks) van alle economische gebeurtenissen in het geïntegreerde boekhoudsysteem van de overheidsentiteiten;
- de beschikbaarheid van middelen, zowel menselijke hulpbronnen als moderne IT-middelen; en
- effectieve interne controles en externe financiële audits van overheidsboekhoudingen.

Voor alle lidstaten zou de implementatie van EPSAS op transactiebasis een grote hervorming zijn. Dat geldt vooral voor de landen die momenteel alleen een kasboekhouding hebben. Enkele kwesties waarvoor een oplossing moet worden gevonden:

- vraagstukken inzake begrippen en technische aspecten in verband met de boekhouding;
- deskundigheid van personeel en consultants, opleidingsvaardigheden;

- communicatie met en educatie van managers en besluitvormers;
- relaties met en opleiding van auditors;
- aanpassing en modernisering van IT-systemen; en
- aanpassing van de bestaande nationale regelgevingskaders.

Als overeenstemming wordt bereikt over het principe EPSAS te ontwikkelen, kan de Commissie overwegen op een aantal van deze punten ondersteuning te bieden. Zo kan zij op organisatorisch vlak bijdragen aan de uitwisseling van opleiding en deskundigheid, de lidstaten bijstaan bij conceptuele en technische problemen, of de planning van de hervorming van de overheidsboekhouding in de lidstaten coördineren of gedeeltelijk voor haar rekening nemen.

Indien een lidstaat belangrijke en duidelijke lacunes, zwakke punten en inconsistenties in zijn managementinformatiesystemen voor de overheidsfinanciën vertoont, moeten deze in aanmerking worden genomen bij het plannen van de implementatie van de EPSAS en moet daarmee in het tijdschema voor de implementatie rekening worden gehouden.

5.1. EPSAS-structuren

Voor de ontwikkeling en vaststelling van EPSAS is een sterke EU-governance nodig. Het systeem voor de ontwikkeling en het beheer van de EPSAS moet de agenda voor de ontwikkeling van elke norm bepalen en er moeten duidelijke goedkeuringsprocedures worden vastgesteld. De EPSAS-governancestructuur moet de nodige taken omvatten op het gebied van wetgeving, het vaststellen van normen en het verstrekken van technisch en boekhoudkundig advies.

Gezien het specifieke karakter van de overheid en het belang van vergelijkbaarheid binnen de EU, zal de Commissie het model dat zij voor de governance van de IFRS in EU-verband heeft gebruikt, ook als leidraad voor het opzetten van de EPSAS-governancestructuur gebruiken, maar dit niet precies overnemen. Waar mogelijk moet zij gebruik maken van de ervaring en deskundigheid van de nationale governancestructuren voor de overheidsboekhouding in de lidstaten.

Desalniettemin moeten nauwe banden worden aangegaan en onderhouden met het IPSAS Board om impulsen te geven aan de agenda en besluitvorming en ook omdat het noodzakelijk kan zijn om de EPSAS in enkele gevallen te laten afwijken van de IPSAS. Het is echter belangrijk om geen onnodige verschillen tussen de EPSAS en de IPSAS en tussen de EPSAS en de IFRS te creëren, aangezien door de overheid gecontroleerde entiteiten mogelijk reeds verplicht zijn om hun financiële verslaglegging op de IFRS of op nationale commerciële boekhoudnormen te baseren.

Ook moet er bij de ontwikkeling van de EPSAS naar worden gestreefd om de verschillen met het ESR te minimaliseren, teneinde perspectief te bieden op uiteindelijk volledige, geïntegreerde systemen die zowel op macro- als op microniveau toepasbaar zijn.

5.2. Vaststelling van de EPSAS

De ontwikkeling, goedkeuring en implementatie van de EPSAS moet een geleidelijk proces zijn met een bepaalde looptijd. De EPSAS moeten stapsgewijs en op middellange termijn worden geïmplementeerd, waarbij eerst aandacht wordt besteed aan de boekhoudkundige aspecten waarvoor harmonisatie het belangrijkste is, zoals inkomsten en uitgaven (belastingen en sociale uitkeringen, passiva en financiële activa) en pas later aan niet-financiële activa enz.

Er moet selectief te werk worden gegaan, waarbij met name het perspectief van kleine en middelgrote entiteiten en de relevantie in aanmerking moeten worden genomen. In het kader van de strategie moeten prioriteiten en termijnen worden vastgesteld, om aldus een concreet stappenplan te ontwikkelen. De Commissie moet samen met de lidstaten een kern van Europese basisbeginselen voor de overheidsboekhouding overeenkomen, teneinde deze in een voorstel voor een kaderverordening te integreren. In de kaderverordening moeten ook het governancestelsel voor de EPSAS en de procedure voor de ontwikkeling van specifieke EPSAS worden neergelegd.

Met het oog op een passende implementatie op nationaal niveau moet de gedetailleerde inhoud van elke norm met hulp van de lidstaten worden uitgewerkt, waarbij aan de volgende eisen wordt voldaan:

- boekhouding op transactiebasis;
- dubbele boekhouding;
- internationaal geharmoniseerde financiële verslaglegging; en
- consistentie met de beginselen van het ESR.

5.3. Hoe zou een eerste reeks EPSAS eruit kunnen zien?

De eerste stap zou een voorstel voor een kaderverordening kunnen zijn, die de toepassing van het transactiebeginsel verplicht stelt.

Vervolgens zou het orgaan dat de EPSAS vaststelt, de 32 IPSAS op transactiebasis in drie categorieën kunnen indelen:

- normen die met minimale of zonder aanpassingen kunnen worden geïmplementeerd;
- normen die moeten worden aangepast of waarvoor een selectieve benadering nodig is; en
- normen waarvan wordt aangenomen dat zij moeten worden gewijzigd voordat zij kunnen worden geïmplementeerd.

De EU-lidstaten zouden worden uitgenodigd een implementatieplan voor alle subsectoren van de overheid op te stellen. Zo moeten de kern-EPSAS van toepassing zijn op alle overheidsentiteiten en, met inachtneming van de relevantie, de meeste uitgaven van de overheidssector in de lidstaten bestrijken.

6. Een pad voor de toekomst

Voordat over de invoering en implementatie van EPSAS in de lidstaten wordt besloten, zijn volgens de Commissie nog enkele voorbereidende stappen nodig. Er zijn nog diverse belangrijke vraagstukken die buiten het bestek van dit verslag vallen, zoals de vaststelling van het EPSAS-kader en de omschrijving van een eerste reeks kern-EPSAS, alsmede de planning van de implementatie. De Commissie moet bovendien de nodige mijlpalen voor het toekomstige project beschrijven en rekening houden met effectbeoordelingsoverwegingen. Een besluit kan alleen worden genomen op basis van een voorafgaande evaluatie van de voor- en nadelen en van de waarschijnlijke kosten en baten.

Zodra een besluit is genomen, geldt het volgende: op basis van de ervaringen van landen die de afgelopen jaren systemen op transactiebasis voor de overheidsboekhouding hebben geïmplementeerd, zou de implementatie een aantal opeenvolgende stappen omvatten. Daarbij moet zorgvuldig worden gekeken naar de uitgangspositie van elke lidstaat, bijvoorbeeld met

betrekking tot de staat van ontwikkeling van de bestaande nationale boekhoudnormen en de beschikbaarheid van balansgegevens. In sommige lidstaten kan het aangewezen zijn om op nationaal niveau met de implementatie te beginnen en de regionale en lokale niveaus pas in een later stadium bij het proces te betrekken. Ook ligt het in de lijn der verwachting dat de implementatie voor kleinere entiteiten beperkt zal blijven, of althans dat prioriteit wordt gegeven aan belangrijker entiteiten met een grotere relevantie.

Het proces kan in drie fasen plaatsvinden:

- 1) een voorbereidende fase waarin informatie en visies worden verzameld en een stappenplan wordt opgesteld. Deze fase zou van start gaan in 2013 en verdere raadplegingen, een conferentie op hoog niveau en het opstellen van verdere gedetailleerdere voorstellen omvatten;
- 2) een fase waarin de praktische regelingen worden ontwikkeld en ingevoerd; daarbij worden zaken als financiën, governance, mogelijke synergieën en de zorgpunten van kleinere overheidsentiteiten in aanmerking genomen. Deze fase moet uitmonden in de publicatie van een voorstel voor een kaderverordening. Die kaderverordening moet de toepassing van het transactiebeginsel verplicht stellen en plannen omvatten om in de loop der tijd verdere specifieke boekhoudnormen te ontwikkelen; en
- 3) de implementatiefase: de implementatie moet geleidelijk geschieden, waarbij meer tijd moet worden ingeruimd voor lidstaten waarvan de bestaande boekhoudnormen sterk afwijken van de EPSAS; niettemin kan worden overwogen om voor alle lidstaten naar implementatie op middellange termijn te streven.

De voorgestelde strategie bestaat in een evenwichtige aanpak die voorbouwt op al bereikte resultaten en die ervoor zorgt dat het Europees statistisch systeem onafhankelijk, maar toch in nauwe relatie met zijn voornaamste gegevensverstreckers en institutionele gebruikers kan functioneren. Ook moet worden onderstreept dat de EPSAS niet mogen leiden tot verdere bureaucratische eisen, tot grotere administratieve lasten voor respondenten of tot vertragingen bij de statistische productie.

De Commissie zal de in dit verslag uiteengezette strategie verder ontwikkelen, met inachtneming van de beschikbare middelen en in overeenstemming met de verantwoordelijkheden die haar door het Verdrag zijn toegekend.

Gezien al deze belangrijke aspecten is het zaak snel vooruitgang te boeken en daarbij overleg te plegen met de voornaamste belanghebbenden, onder meer in gevallen waar nieuwe wetgeving noodzakelijk is. Bij de volgende stappen, waarvan de eerste in 2013 plaatsvindt, zal rekening worden gehouden met effectbeoordelingsoverwegingen en zal een gedetailleerd stappenplan zijn opgenomen, inclusief wetgevingsinitiatieven, om te komen tot geharmoniseerde normen voor de overheidsboekhouding in de Unie.