

Bijlage 1 Internationale Ervaringen Batenlastenstelsels

In deze bijlage wordt ingegaan op de ervaringen en toepassing van begrotingsstelsels van 14 OECD-landen. Het betreft Australië, Nieuw-Zeeland, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten, Canada, Zwitserland, Duitsland, Oostenrijk, Frankrijk, Denemarken, Zweden, Noorwegen, Roemenie en Litouwen. Landen met verschillende opvattingen en achtergronden in openbaar bestuur en openbare financiën zodat een breed internationaal beeld kan worden weergegeven. Scandinavische landen, Angelsaksische landen, landen met een Rijnlandmodel en nieuwe lidstaten van de EU zijn onderzocht.

Dit hoofdstuk gaat allereerst in op de achtergrond van het onderzoek en de gebruikte methode. Vervolgens wordt ingegaan op *de aanleiding om een BLS in te voeren* in de verschillende landen. Vervolgens komt *de daadwerkelijke invulling* aan bod. Daarna wordt op de *implementatie* ingegaan. Tot slot worden *de ervaringen met het BLS* beschreven. Iedere paragraaf begint met een algemene beschrijving gebaseerd op de enquêteresultaten. Vervolgens is er een verdieping op basis van de bezoeken aan enkele landen.

1.1 Achtergrond en Methode

Om een inzicht te krijgen in de begrotingshervormingen in verschillende landen is er in eerste instantie op basis van wetenschappelijke literatuur een overzicht gemaakt van de aard en reikwijdte van de hervormingen in verschillende landen. Voor verdere studie en beeldvorming is het tweejaarlijkse conferentie van Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) bezocht. CIGAR is een internationaal netwerk van wetenschappers dat zich bezig houdt met accounting in de publieke sector, wiens hoofddoel is het stimuleren van internationaal vergelijkend onderzoek. De toepassing van het BLS in de publieke sector is regelmatig onderwerp van studie. Verder zijn de begrotingsstelsels en hervormingen onderzocht door het raadplegen van openbare informatiebronnen, inclusief de internetsites van de ministeries van financiën. Voor de landselectie is uitgegaan van het Senior Budget Officials-netwerk van de OECD. Het SBO-netwerk wordt internationaal gezien als leidend forum over internationale begrotingszaken bij de overheid.

Op basis van deze informatieverzameling is er een selectie gemaakt van 14 landen die voor de centrale overheid werken met een 1) integraal BLS¹, 2) een aangepast BLS en 3) een aangepast kasstelsel. Dit zijn respectievelijk: 1) Australië, Nieuw-Zeeland, Zwitserland, Denemarken, het Verenigd Koninkrijk, 2) Frankrijk, Canada, de Verenigde Staten, Roemenie, Zweden en 3) Noorwegen, Litouwen, Duitsland en Oostenrijk.²

In samenspraak met medewerkers van de Nederlandse Algemene Rekenkamer zijn naar alle bovenstaande landen enquêtes verstuurd en terug ontvangen. De enquêtes zijn verstuurd naar de Senior Budget Officials van de ministeries van Financiën en weerspiegelen daardoor uitsluitend de opvattingen van deze ministeries. De enquête gaat in op de volgende punten: 1) historische achtergrond, 2) classificatie van het begrotingsstelsel, 3) besluitvorming over het begrotingsstelsel, 4) gevolgen voor het parlement, 5) evaluaties en 6) kwaliteit van de (financiële) informatie.

Na een analyse van de ontvangen enquêtes zijn vier landen geselecteerd voor verdere verdieping:

1. *Australië*: een land dat geruime tijd een integraal BLS heeft ingevoerd.
2. *Zwitserland*: een land dat sinds kort een integraal BLS heeft ingevoerd.

¹ Zie het achtergronddocument bijlage 4 voor uitleg van de verschillende begrotingsstelsels.

² Geen volledig overzicht van OECD-landen die BLS toepassen, maar een selectie.

3. *Frankrijk*: een land dat een aangepast BLS heeft ingevoerd.
4. *Duitsland*: een land dat kort geleden een BLS heeft overwogen, maar niet heeft ingevoerd.

Bij de selectie van de landen is gestreefd naar een zo breed mogelijke representatie van de toepassing van het BLS. Landen met verschillende overheidstradities. Naar alle vier de landen zijn, samen met medewerkers van de Algemene Rekenkamer³, studiereizen ondernomen. Hierbij is nader ingegaan op de oorsprong van de begrotingshervormingen, de waargenomen voordelen en nadelen van het BLS en de uitdagingen van het implementatietraject in de overgang naar een BLS. Voor dit doel is in samenwerking met medewerkers van de Algemene Rekenkamer een interviewformat ontwikkeld. Het format structureert interviews langs vijf hoofdonderwerpen: historische achtergrond, implementatie, kwaliteit van informatie, parlement en technische invulling.

In elk land is er gesproken met vertegenwoordigers van het ministerie van Financiën, de financiële afdeling van een vakdepartement, leden van het parlement en de Nationale Rekenkamer. Specifiek is er gesproken met senior beleidsmedewerkers, directeuren en parlementsleden die verantwoordelijk zijn voor het ontwerpen en implementeren van de hervormingen. Zij waren goed in staat om de kritische succesfactoren, de bottlenecks en de gevolgen die de verandering heeft op de besluitvorming nauwkeurig te beschrijven.

Om de invloed van een BLS op de autorisatie- en allocatiefunctie van het parlement te bepalen zijn er ook interviews afgenomen met parlementsleden. Waar dit niet mogelijk bleek met sleutelfiguren uit de parlementaire staf. Om grip te krijgen op de uitdagingen van de implementatie van een BLS op ministerieel niveau is er gesproken met BLS-experts van verschillende ministeries. Bijvoorbeeld in Australië is er een interview gehouden met de Chief Financial Officer van het ministerie van Buitenlandse Zaken, in Duitsland is er gesproken met senior medewerkers van de budgetafdeling van het ministerie van Economische Zaken en in Zwitserland is er een ontmoeting geweest met senior medewerkers van het ministerie van Milieu, Transport en Energie. Om potentiële audit- en financiële beheersingsvraagstukken te ontdekken, zijn er interviews afgenomen met BLS-experts van de Nationale Rekenkamers van Frankrijk, Zwitserland en Duitsland.

Van alle interviews zijn samenvattingen gemaakt en opgestuurd voor beoordeling naar de geïnterviewden van de bezochte landen. Hiermee is de betrouwbaarheid van de bevindingen gewaarborgd.

Het onderzoek is in nauwe samenwerking met medewerkers van de Algemene Rekenkamer verricht. De enquête, het interviewformat en de landenbeschrijvingen zijn afgestemd, de landselectie is in goede samenwerking tot stand gekomen en drie van de vier verdiepinglanden zijn gezamenlijk bezocht.

1.2 Context van de hervormingen

1.2.1 Algemeen

Uit het onderzoek blijkt dat er veel verschillende redenen zijn om een BLS te overwegen:

- Sommige landen beschouwen het als een logische stap om eerst ervaring bij uitvoerende onderdelen van de overheid met het BLS op te doen en vervolgens de stap te maken naar de kernministeries. Op deze manier worden de begrotingsstelsels geharmoniseerd.
- Andere landen beschouwen het BLS als een instrument om het financieel beheer op orde te brengen en de transparantie van de begrotingen en verantwoordingen te vergroten.

³ Uitzondering is Australië, tijdens deze reis is de Algemene Rekenkamer niet meegegaan

- In een aantal landen hebben (inter)nationale ontwikkelingen geleid tot hervormingen van het begrotingsstelsel. In Frankrijk is bij de hervormingen gekeken naar de internationale trends, waaronder accrual accounting. Duitsland geeft de ontwikkelingen bij de deelstaten en gemeenten aan als redenen tot hervorming.
- In de landen Roemenië en Litouwen speelt de EU een rol in de implementatie(plannen). In Roemenië is de besluitvorming beïnvloed door de eisen van Eurostat en Europese twinning programma's. In Litouwen hebben de accountingseisen van het EU-structuurfonds deels geleid tot de beslissing om vanaf 2010 in baten-lastentermen te verantwoorden.
- Tot slot voerden Nieuw-Zeeland, het Verenigd Koninkrijk en Australië als koplopers reeds tien jaar geleden het BLS in. De overtuiging hier was dat het een logisch onderdeel vormde van het *New Public Management*. Samen met andere hervormingen (als output georiënteerde begrotingen) in de publieke sector is het BLS ingevoerd om tot een doelmatigere en transparantere overheid te komen.

Tabel 1.1 Belangrijkste aanleidingen om een BLS te overwegen	
Australië Nieuw-Zeeland, Verenigd Koninkrijk	<i>Zorgen over de nationale schuld Begrotingstekorten Inefficiëntie van de overheid</i>
VS	<i>Toerekenen van kosten aan jaren</i>
Zwitserland, Zweden, VS	<i>Harmonisatie van het begrotingsstelsel</i>
Frankrijk ⁴	<i>Volgen internationale trends op accounting gebied Herstellen van het budgetrecht van het parlement Behoeft aan inzicht in de bezittingen en schulden van de centrale overheid</i>
Duitsland ⁵	<i>Ontwikkelingen bij de deelstaten en gemeenten Het begrotingsstelsel is aan vernieuwing toe</i>
Denmark, Canada, Zwitserland	<i>Verbetering financieel management</i>
Roemenië, Litouwen ⁶	<i>Twinning programs, Eurostat</i>

Landen die niet opgenomen zijn in deze tabel hebben of de vragenlijst op dit punt niet ingevuld of hebben het begrotingsstelsel niet hervormd.

1.2.2 Verdieping - Context van de hervormingen

Australië

Australië wordt internationaal gezien als één van de voorlopers op het gebied van het gebruik van een BLS voor de centrale overheid. Al in 1992 is een BLS voor de verantwoording ingevoerd bij de federale overheid. In 1999 is besloten om ook de begrotingen op basis van het BLS op te stellen.

De overgang naar een BLS was destijds niet de enige hervorming op federaal niveau in Australië. Er was sprake van een breed pakket aan hervormingen die in de jaren negentig hebben plaatsgevonden op basis van het New Public Management gedachtegoed. De belangrijkste aanleidingen voor de hervormingen waren:

- Zorgen over de nationale schuld.
- Jaarlijkse begrotingstekorten.
- Grotere doelmatigheid van de overheid.
- Spiegelen van de overheid aan het bedrijfsleven.

Begin jaren negentig steeg de nationale schuld van Australië. Australië kreeg tegelijkertijd te maken met omvangrijke begrotingstekorten. Een van de oorzaken hiervoor was de alsmar stijgende pensioenverplichtingen. Dit zorgde voor onvrede bij de

⁴ De invoering van BLS is onderdeel van een algehele hervorming van de Franse LOLF.

⁵ Duitsland heeft het BLS overwogen en niet ingevoerd.

⁶ Litouwen heeft besloten om vanaf 2010 alleen de verantwoording in baten-lastentermen op te maken.

ministers en beleidsmakers, omdat de informatie uit het begrotingssysteem kwalitatief onvoldoende was voor een goede besluitvorming. De regering had behoefte aan een sterker begrotingsbeleid en intern begrotingsproces. In 1996 deed een nationale commissie de volgende voorstellen:

- Een integraal BLS voor de centrale overheid, dus voor zowel de verantwoording als begroting.
- Outputbegroten: het centraal stellen van meetbare prestaties (output) in de begroting en verantwoording.

Tabel 1.2 Context hervormingen - Australië	
Ingevoerd in	1999
Aanleiding om BLS te overwegen	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Zorgen over de nationale schuld. ➤ Jaarlijkse begrotingstekorten. ➤ Grotere doelmatigheid van de overheid nodig. ➤ Spiegelen van de overheid aan het bedrijfsleven.
Andere hervormingen	Outputbegroten

Zwitserland

In Zwitserland waren de kantons en het federale parlement de belangrijkste factoren voor de introductie van een BLS op federaal niveau. De voorbereidingen tot introductie van een BLS begonnen in 2001. Harmonisering van het begrotingsstelsel en het verbeteren van de transparantie van de overheidsfinanciën zijn de belangrijkste redenen voor introductie van het BLS. Harmonisering van het begrotingsstelsel en het verbeteren van de transparantie door een efficiënter gebruik van publieke middelen zijn de belangrijkste redenen voor introductie van het BLS. Het doel van de harmonisering is het federale budget te verbinden met budgetten van de kantons en het verhogen van de efficiëntie van het gebruik van overheidsmiddelen.

Tabel 1.3 Context hervormingen - Zwitserland	
Ingevoerd in	2005
Aanleiding om BLS te overwegen	<ul style="list-style-type: none"> • Harmoniseren begrotingsstelsels • Verbeteren van de transparantie van de overheidsfinanciën
Andere hervormingen	geen

Frankrijk

In Frankrijk is de introductie van het BLS een onderdeel van een breed hervormingsprogramma. In 2001 heeft het Franse parlement de nieuwe financiële wet LOLF⁷ (Organieke wet over de begrotingswetten) aangenomen. Hervorming van de LOLF was nodig om de overheidsfinanciën te moderniseren en het verbeteren van de machtsverhoudingen tussen het parlement en de regering. Voor de hervorming van 2001 was de laatste hervorming in 1959. De focus van de financiële wet van 1959 was erg formeel. Formeel in de vorm en de manier waarop begrotingsdebatten werden gevoerd in het parlement. Het debat was erg gericht op de details en niet op de hoofdlijnen. Het parlement was ontevreden over de manier waarop het budgetrecht werd ingevuld en had, in haar beleving, nauwelijks mogelijkheden voor bijstelling van de begroting in de begrotingsuitvoering.

De doelen van de LOLF 2001 zijn:

- Duidelijkere, transparantere en vollediger budgettering gericht op het beleid.
- Performance georiënteerde budgettering en accounting.
- Het herstellen van de autorisatiemacht van het parlement.

Voorafgaand aan de aanneming van de LOLF 2001 heeft Frankrijk internationaal vergelijkend onderzoek verricht naar de trends op overheidsfinanciën, waaronder het BLS. Men was onder de indruk van de hervormingen in Canada en het Verenigd Koninkrijk. Frankrijk besloot de internationale trends (New Public Management) te volgen. Zo werden performance accounting (missies en indicatoren), risicomangement en in 2006 het BLS ingevoerd. De LOLF voorziet in een verandering van de begrotingsstructuur, van inputgericht naar outputgericht. De belangrijkste reden voor de

⁷ Loi Organique relative aux Lois de Finances

introductie van het BLS in het jaarverslag is de behoefte aan inzicht in de bezittingen en schulden van de Franse centrale overheid.

Tabel 1.4 Context hervormingen - Frankrijk	
Ingevoerd in	2006
Aanleiding om BLS te overwegen	<ul style="list-style-type: none"> • Volgen internationale trends op accounting gebied • Het herstellen van het budgetrecht van het parlement • Behoefte aan inzicht in de bezittingen en schulden
Andere hervormingen	Duidelijkere, transparantere en vollediger budgettering gericht op het beleid Performance accounting

Duitsland

In 2006 is er in Duitsland een initiatief geweest van de deelstaten Nordrhein-Westfalen, Hessen en Hamburg om voor de verantwoording op lokaal niveau een BLS in te voeren. De huidige financiële wet van Duitsland vereist echter dat de verantwoording op kasbasis is. Dit vereist voor de deelstaten dus een dubbele boekhouding, dit wordt als onnodige bureaucratie ervaren. In juli 2009 aanvaardde het parlement een amendement waardoor beide systemen (kasbasis en bls) vanaf 2010 op gelijke basis kunnen worden gebruikt door de deelstaten en de federale overheid. Ondertussen hebben de genoemde deelstaten onderling afgesproken vanaf 2010 alleen nog op basis van het BLS te rapporteren. Naast de genoemde deelstaten is inmiddels ook een aantal gemeenten overgestapt naar een verantwoording op batenlasten basis. Geschat wordt dat inmiddels 20% van de gemeenten op deze manier verantwoordt.

Het ministerie van Financiën is mede door de ontwikkelingen bij de deelstaten en gemeenten het federale begrotingssysteem gaan heroverwegen. In 2006 is de projectafdeling 'modernisering van het begrotings- en verantwoordingssysteem' opgericht. De projectafdeling heeft als taak de noodzaak van hervormingen van het huidige kasstelsel in te schatten en nieuwe voorstellen aan te dragen. De bevindingen van de projectafdeling zijn:

1. Het huidige systeem is te bureaucratisch.
2. Het begrotingsstelsel van Duitsland is aan hervorming toe, maar er is geen urgentie.
3. Advies om een kasstelsel, aangevuld met baten-lasteninformatie, te handhaven.
4. Introduceren van output gerichte begrotingen in de federale begrotingen.

Tabel 1.5 Context hervormingen - Duitsland	
Ingevoerd in	Niet ingevoerd
Aanleiding om BLS te overwegen	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Ontwikkelingen bij deelstaten en gemeenten. ➢ Het begrotingsstelsel van Duitsland is aan hervorming toe. ➢ Het huidige systeem is te bureaucratisch.
Andere hervormingen	Output gerichte begrotingen

1.3 Gekozen opzet begrotingsstelsel

1.3.1 Algemeen

Uit het onderzoek blijkt dat landen verschillende benaderingen hebben gekozen om een begrotingsstelsel voor de centrale overheid in te vullen. De verschillen in benadering zijn een direct gevolg van de aanleiding van de hervormingen en de staatsinrichting. Dit heeft tot gevolg dat er verschillende varianten in begrotingsstelsels te vinden zijn. Varianten op het kasstelsel en varianten op het BLS.

Vijf landen – Nieuw-Zeeland, Australië, Zwitserland, Denemarken en het Verenigd Koninkrijk – hebben gekozen voor een *integraal stelsel van baten-lasten*. Dit stelsel hanteert het BLS als grondslag voor de verantwoording en de begroting van de

kernministeries en de agentschappen⁸. Daarnaast wordt in deze benadering gebruik gemaakt van financiële overzichten die ook gebruikelijk zijn in de private sector: balans, resultatenrekening, kasstroomoverzicht.

Vijf landen – Canada, Frankrijk, de VS, Zweden en Roemenie hebben gekozen voor een *aangepast baten-lastenstelsel*. In al deze landen is het kasstelsel de basis voor de begroting. Voor de verantwoording wordt – in aanvulling op de kasinformatie - een BLS gebruikt. Net als in een integraal BLS is een (staats)balans gebruikelijk.

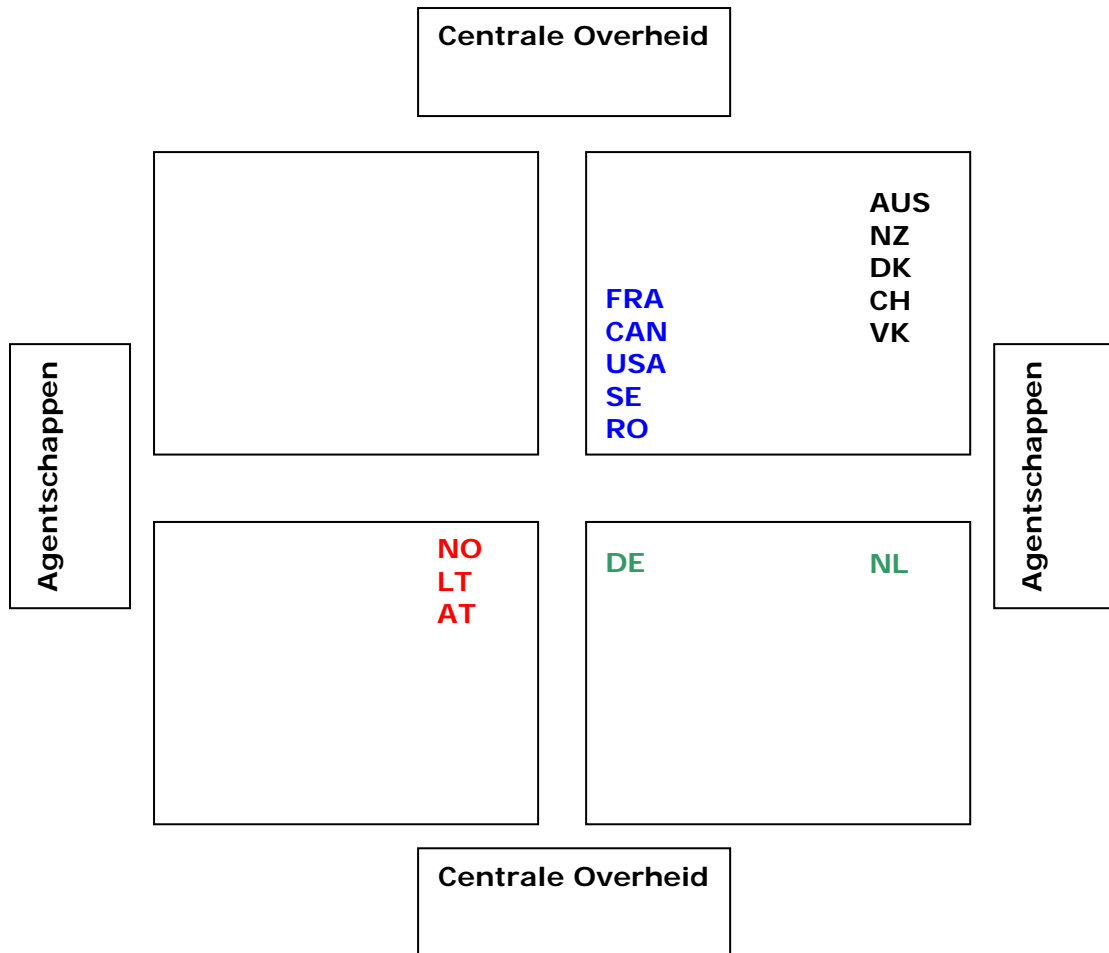
Twee landen – Duitsland en Nederland⁹ - hebben een *aangepast kasstelsel*. De kasbasis wordt gehanteerd in zowel de begroting als verantwoording van de kernministeries, maar op elementen aangevuld met baten-lasteninformatie. Nederland past daarnaast het verplichtingenstelsel toe voor de kernministeries. Bij baten-lastendiensten, extern verzelfstandigde uitvoeringsorganisaties (ZBO's en RWT's), gemeenten en provincies wordt in Nederland het BLS toegepast. In Duitsland hanteert een aantal (voornamelijk grote) agentschappen het BLS.

Drie landen – Noorwegen, Litouwen en Oostenrijk – hebben een integraal kasstelsel. De kasbasis wordt gehanteerd in zowel de begroting als verantwoording van de kernministeries, maar op elementen aangevuld met baten-lasteninformatie. De agentschappen in beide landen hanteren een kasstelsel. In alle drie de landen zijn wel ervaringen opgedaan met toepassing van het BLS. Noorwegen en Litouwen hebben een pilot project lopen met toepassing van het BLS bij het Rijk. Oostenrijk voegt baten-lasteninformatie toe aan het jaarverslag.

⁸ Er zijn internationaal verschillende soorten agentschappen. In zijn algemeenheid is een agentschap een zelfstandig onderdeel van een ministerie dat een eigen beheer voert.

⁹ Nederland behoort niet tot de landen van de studie, slechts opgenomen ter vergelijking.

Figuur 1.1 Begrotingsstelsels



<i>Integraal BLS</i>	<i>Aangepast BLS</i>	<i>Aangepast Kas</i>	<i>Integraal Kas</i>
Australië (AUS)	Frankrijk (FRA)	Duitsland (DE)	Noorwegen (NO)
Nieuw-Zeeland (NZ)	Canada (CAN)	Nederland (NL)	Litouwen (LT) ¹⁰
Denemarken (DK)	Verenigde Staten (USA)		Oostenrijk (AT)
Zwitserland (CH)	Zweden (SE)		
Verenigd Koninkrijk (VK)	Roemenië (RO)		

1.3.2 Verdieping - Gekozen opzet begrotingsstelsel

Australië

In 1999 ging Australië over naar een integraal BLS voor de centrale overheid. De begroting én de verantwoording worden op federaal niveau op basis van het BLS gemaakt. Destijds was dit een zuiver model gestoeld op financiële instrumenten overgenomen uit de private sector. Dit betekende o.a. dat de budgetramingen voortaan ook op federaal niveau ook in batenlasten termen werden opgesteld. Daarnaast werd ook de 'capital use charge'¹¹ ingevoerd om een efficiënter beheer van de vaste activa te bevorderen

¹⁰ Litouwen heeft besloten om vanaf 2010 alleen de verantwoording in baten-lastentermen op te maken.

¹¹ De capital use charge is het in rekening brengen van de kosten van het in activa vastgelegde eigen vermogen.

Alle begrotingen in Australië zijn gestructureerd in portfolio's. Een portfolio bestaat uit het kernministerie en de agentschappen en wordt geleid door een minister. De minister is verantwoordelijk voor alle organisaties in de portfolio. Het kernministerie heeft een beperkte rol vis-à-vis de agentschappen in het begrotingsproces. Vanuit het begrotingsproces gezien zijn de agentschappen redelijk zelfstandig opererende organisaties. De ministeries hebben geen expliciete coördinerende rol in de portfolio. De agentschappen rapporteren direct aan de minister. Het ministerie van Financiën, de Treasury en het Kabinet van de Minister-President zijn de belangrijkste spelers in het begrotingsproces. De Treasury en Financiën stellen jaarlijks de verantwoording en de begroting op voor de federale regering.

De financiële informatie van de agentschappen en ministeries wordt door de Australische Bureau voor Statistiek geconsolideerd op federaal niveau. Daarnaast wordt de informatie van de gehele overheid geconsolideerd en gepresenteerd in zogenaamde 'whole of government accounts'.

Zwitserland

In Zwitserland is het kasstelsel leidend in het begrotingsbeleid. In de politieke besluitvorming over de begrotingen wordt nog voornamelijk de kasbasis gehanteerd. In termen van de bedrijfsvoering en administratie is het BLS leidend, zowel in de begroting als in de verantwoording. Wel is het federale begrotingsbeleid uiteindelijk gebaseerd op kas. Vandaar de keuze voor een duaal systeem voor begrotingen. Op dit gebied heeft Zwitserland naar eigen zeggen veel geleerd van de ervaringen in Australië en Nieuw-Zeeland. De twee pionierslanden die op het gebied van het BLS een zuivere vorm van BLS hebben ingevoerd en daar nu op bepaalde punten op terugkomen.

De ministeries en agentschappen maken in Zwitserland zelf de begrotingen en verantwoordingen. Het ministerie van Financiën stelt vervolgens een totaaloverzicht op ("whole of government account") op. Dit wordt naar het Parlement gestuurd. Het aantal pagina's van de begrotingen is onder het nieuwe systeem minder dan voorheen.

Frankrijk

Frankrijk heeft een gecombineerd begrotingsstelsel:

1. kas en verplichtingen voor de begroting en
2. BLS voor de verantwoording van de kernministeries

De begroting blijft op kasbasis en is uitgebreid met verplichtingen. Frankrijk geeft aan dat de kasbasis een getrouwer beeld geeft van de begroting. De kasbasis is vanwege de complexiteit en de bezorgdheid over de toepassing van het BLS de beste basis om controle te houden op de uitvoering van de initiële begroting. Het BLS is voor veel parlementariërs nog te complex, een van de redenen is dat het BLS nog nieuw (2006) is en men er nog aan moet wennen.

Duitsland

Duitsland heeft op federaal niveau een kasstelsel. Op het niveau van ministeries wordt de begroting en verantwoording in kastermen opgesteld. Extra informatie over verplichtingen wordt hier en daar summier gegeven (bijvoorbeeld leningen voor ontwikkelingssamenwerking). Agentschappen met een publiekrechtelijke vorm hanteren ook een kasstelsel. Een uitzondering hierop is een aantal (voornamelijk grote) agentschappen dat wel het BLS hanteert. Daarentegen hanteren de agentschappen met een privaatrechtelijke vorm voor zowel de begroting als het jaarverslag een BLS.

1.4 Implementatie

1.4.1 Algemeen

Hoewel de implementatie van het BLS in de onderzochte landen op verschillende manieren wordt ingevuld blijkt het in alle landen een complex en veelomvattend proces te zijn. De training van personeel, de naleving van verslaggevingsvoorschriften, het invoeren van vernieuwde informatiesystemen, het waarderen van activa en de plek waar het BLS wordt ingevoerd (begroting en/of verantwoording) spelen daarbij een rol.

Van de landen met een integraal BLS hebben alleen Australië en Zwitserland gekozen voor gelijktijdige implementatie van begroting en verantwoording. Zwitserland geeft aan dat de implementatie van het integrale BLS een grote inspanning heeft vereist, maar dat er geen grote problemen zijn ontstaan. Andere landen volgen een geleidelijke implementatie; eerst de agentschappen, vervolgens de verantwoording en dan, eventueel, de begroting. De invoering van een BLS blijkt echter complex te zijn. Frankrijk, Zweden en de VS voeren geen BLS in voor de begroting. Canada onderzoekt dit nog. De invoering van een BLS voor de verantwoording wordt in Noorwegen, Duitsland, Litouwen en Oostenrijk als problematisch ervaren. Litouwen verwacht deze stap in 2010 alsnog te maken. Noorwegen en Duitsland hebben na onderzoek besloten om deze stap niet te zetten.

Financieel Informatiesysteem

Veel landen zitten nog steeds volop in het implementatieproces. In Australië is ruim tien jaar na de invoering van het BLS een goed werkend financieel informatiesysteem nog altijd niet gereed. In Australië wordt nu gewerkt aan de ontwikkeling van het inmiddels derde financieel informatiesysteem. In het Verenigd Koninkrijk is ten tijde van de implementatie van het BLS het destijds slecht functionerende financiële informatiesysteem een bottleneck gebleken. In Frankrijk wordt een nieuw informatiesysteem geïmplementeerd, omdat het oude systeem de gewenste beleids- en baten-lasteninformatie niet kan leveren. Niet alle landen hebben overigens grote problemen met het informatiesysteem. Denemarken en Zweden geven aan dat er minimale aanpassingen nodig zijn geweest aan het systeem. Denemarken en Zweden hebben hierbij veel profijt gehad van de ervaringen bij hun agentschappen.

Waarderen

Alle landen geven aan in het begin van het implementatieproces veel energie gestoken te hebben in de waardering van activa en passiva. In Nieuw-Zeeland en de VS blijft dit een punt van continue zorg.

Kennis

Het gebrek aan kennis over het BLS is in veel landen een knelpunt bij de implementatie. Er blijkt dat de overheid moeilijk met het bedrijfsleven kan concurreren als het gaat om medewerkers met kennis van het BLS. In Duitsland zijn er bijvoorbeeld traditioneel veel juristen werkzaam bij overheidsinstellingen. Roemenië kampt met een chronisch gebrek aan accountants, bij menig overheidsinstelling werkt maar één accountant. In Australië hebben de vakdepartementen moeite om ervaren financieel personeel te werven. Litouwen voorziet nu al problemen met de geplande implementatie van het BLS voor de verantwoording vanwege het gebrek aan accountantsvaardigheden op alle niveaus. Naast het vasthouden en aantrekken van personeel wordt training door veel landen gezien als een kritische succesfactor voor de implementatie van een BLS. Denemarken geeft aan dat het BLS een grotere expertise vereist van het financieel personeel. Het werken met een BLS is complexer. In Australië is de training van het personeel een bottleneck gebleken tijdens de implementatie van het BLS.

Verslaggeving

De verslaggevingsvoorschriften zijn tevens een belangrijk aspect bij de implementatie van een BLS. Over het algemeen hebben de landen hiervoor een pragmatische insteek

gekozen. Alle landen, ook de landen die specifiek aangeven de IFRS¹²- of IPSAS¹³-richtlijnen te volgen, geven een nationale invulling aan de verslaggevingsvoorschriften. Canada en de VS maken gebruik van een eigen ontwikkelde accounting standaard die niet gebaseerd is op IPSAS of IFRS.

Australië, Nieuw-Zeeland en het VK zijn de enige landen die de IFRS-richtlijnen toepassen. Australië koos voor IFRS omdat het destijds het enige internationale systeem was met een conceptueel kader. Het VK beschouwt IFRS als de mondiale koploper. Zwitserland, Zweden, Denemarken en Roemenië hanteren IPSAS als accounting standaard. Zwitserland heeft in een speciale bepaling van de federale budgetwet opgenomen waarin alle afwijkingen van de IPSAS-standaard moeten worden genoemd.

Tabel 1.6 Knelpunten bij implementatie	
Waarderen van de bezittingen en schulden	<i>Australië, Zwitserland, Frankrijk</i>
Financieel Informatiesysteem	<i>Frankrijk, Verenigd Koninkrijk, Australië</i>
Cultuurverandering	<i>Frankrijk, Canada</i>
Expertise	<i>Alle landen</i>
Training	<i>Alle landen</i>
Verslaggevingsvoorschriften	<i>Alle landen</i>

Tabel 1.7 Verslaggevingsvoorschriften		
IFRS	IPSAS	Nationale invulling
Australië	Zwitserland	Frankrijk
Nieuw-Zeeland	Roemenië	Noorwegen
UK	Zweden	Canada
	Denemarken	Oostenrijk
		Litouwen
		VS
		Duitsland

1.4.2 Verdieping - Implementatie

Australië

De overgang naar een BLS is in Australië ervaren als een overgang naar een nieuwe wereld. Vanaf 1999 dienden alle documenten volgens het BLS te worden opgesteld. Het implementatieproces was moeilijk en kostte veel tijd. Het ministerie van Financiën heeft gebruik gemaakt van de ervaringen van agentschappen.

Een probleem bij de implementatie dat zowel door het ministerie van Financiën als door het ministerie van Buitenlandse Zaken werd ervaren, is het vinden van personeel dat ervaring heeft met het BLS. Om dit probleem te ondervangen, worden externe consultants ingehuurd. Het ministerie van Financiën maakt vandaag de dag nog steeds gebruik van consultants om de maandelijks financiële overzichten, de budgetramingen en consolidatie op te stellen. Het verbeteren van de financiële vaardigheden van medewerkers is een continue proces gebleken.

Het centrale financiële informatiesysteem van het ministerie van Financiën registreert voornamelijk baten-lasteninformatie. Vanwege het belang van kasinformatie is het mogelijk om dit te herleiden. Het systeem heeft echter ondersteuning nodig van consultants ('just to make it work'). Inmiddels is men aan een derde systeem bezig. Zowel de agentschappen als de ministeries hebben volledige vrijheid om een eigen financieel informatiesysteem te ontwikkelen. Dit heeft een enorm palet aan

¹² International Financial Reporting Standards

¹³ International Public Sector Accounting Standards

informatiesystemen opgeleverd. Het ministerie van Buitenlandse Zaken heeft een informatiesysteem wat niet direct communiceert met het centrale systeem van het ministerie van Financiën. Om de gegevens over te zetten wordt een softwaretool ingehuurd om de financiële informatie te converteren en over te zetten naar het centrale financiële informatiesysteem.

In Australië is het waarden van alle bezittingen en schulden een bottleneck gebleken. De bottleneck was een direct gevolg van een tekort aan menskracht en tijd en niet van moeilijkheden met het waarden zelf. Australië waardeert op actuele waarde. Dit lukt niet altijd vanwege de aard van sommige bezittingen. Als dit niet mogelijk is dan waardeert men op historische waarde. Een voorbeeld hiervan zijn de militaire activa. De waardering is gebaseerd op IMF/IASB¹⁴ standaarden. Erfgoed wordt in Australië ook gewaardeerd. Hoewel hier geen duidelijke markt voor is en ook de historische waarde vaak niet meer achter te halen is of relevant is. Natuurgebieden en museumcollecties worden in Australië ook gewaardeerd.

De Australische verslaggevingsvoorschriften zijn gebaseerd op IFRS, met beperkte modificaties voor de publieke en not-for-profit sectoren. IFRS werd gekozen in 2002 omdat dit toen het enige internationale systeem was met een uitgebreide serie aan standaarden.

Tabel 1.8 Implementatie - Australië	
Begroting en/of verantwoording	Begroting en verantwoording op BLS
expertise	Moeilijk om personeel te werven. Externen nodig.
informatiesysteem	Nog steeds problemen om het goed werkend te krijgen
waarden	Actuele waarde (ook natuur en cultuur)
verslaggevingsvoorschriften	IFRS met modificaties

Zwitserland

In Zwitserland heeft men gekozen voor een 'big bang' introductie. Zowel de begroting als de verantwoording is kort na formele introductie in 2005 overgegaan op het BLS. Vanwege de sterke betrokkenheid en ondersteuning van het management is het gelukt om van de introductie een succes te maken. De implementatie van het integrale BLS heeft een grote inspanning vereist, maar er zijn geen grote problemen geweest. Het beeld verschilt echter per ministerie. Op de ministeries waar geen centraal projectteam is aangesteld voor de implementatie en waar de betrokkenheid van het management minder zichtbaar is, ervaart men meer problemen. Een nadeel van de 'big bang' introductie is de belasting op het personeel en het beslag op de werkprocessen. Achteraf gezien zou de Zwitserse Nationale Rekenkamer een geleidelijke implementatie prefereren. Echter, er wordt ook aangegeven dat de 'big-bang' introductie uiteindelijk goed heeft gewerkt.

De interne capaciteit is op dit moment nog steeds een zorg. Vooral nog is er sprake van sterke afhankelijkheid van externe inhuur. Dit speelt vooral bij het laten functioneren van het financiële informatiesysteem. De verwachting is dat dit tijdelijk zal zijn. Daarnaast heeft de Nationale Rekenkamer als gevolg van het nieuwe begrotingsstelsel nieuw personeel moeten aannemen. De aard van het werk van de Nationale Rekenkamer is sinds de introductie van het BLS veranderd, er worden o.a. meer bezoeken gebracht aan ministeries. Dit heeft met name te maken met het toezicht dat de Nationale Rekenkamer op het implementatieproces wilde houden. Cruciaal element bij de implementatie was training op alle niveaus. Er werden daarnaast ook handleidingen ontwikkeld, onder de verantwoordelijkheid van het ministerie van Financiën.

¹⁴ International Monetary Fund/International Accounting Standards Board

Tegelijkertijd met het nieuwe stelsel is er een nieuw financieel informatiesysteem succesvol federatiebreed geïntroduceerd (zeven ministeries en ongeveer 20 agentschappen). Het nieuwe informatiesysteem is een '*conditio sine qua non*' voor het nieuwe begrotingsstelsel. Alle ministeries en agentschappen waren vanaf de eerste dag aangesloten op hetzelfde systeem.

Het waarden van alle bezittingen en schulden van de Zwitserse federatie was een arbeidsintensief proces. Het heeft vijf tot zes jaar geduurd om alles te waarden. De eerste openingsbalans was in 2007 gereed. Vooral het waarden van de activa van Defensie heeft veel tijd gekost. De activa worden gewaardeerd tegen actuele waarde. Elk jaar wordt de waarde van de activa gecontroleerd en eventueel geherwaardeerd. De jaarlijkse herwaardering is weinig arbeidsintensief. Een andere uitdaging en tijdrovend proces was het berekenen van de openingsbalans. Dit heeft veel tijd en mankracht gekost. Deze exercitie was echter wel noodzakelijk voor het goed laten functioneren van het BLS.

Zwitserland volgt de IPSAS-standaarden, met uitzondering van het culturele erfgoed en natuur. Deze zijn vanwege pragmatische redenen uitgezonderd. Defensie-uitgaven zijn vanwege van politieke redenen uitgezonderd van de IPSAS-standaarden. Echter, de gebouwen van Defensie worden wel gewaardeerd volgens de IPSAS-richtlijnen.

Tabel 1.9 Implementatie - Zwitserland	
Begroting en/of verantwoording	Begroting en verantwoording op BLS
expertise	Moeilijk om personeel te werven. Externen nodig.
informatiesysteem	Centraal geleid financieel informatiesysteem. Rijksbreed succesvol geïmplementeerd, met vooraansnog sterke afhankelijkheid van externe inhuur.
waarden	Actuele waarde (ook Defensie). Veel werk en elk jaar controleren.
verslaggevingsvoorschriften	IPSAS met modificaties

Frankrijk

Frankrijk geeft in verschillende interviews aan dat cultuur een belangrijke rol speelt bij de implementatie. Er is een cultuurverandering nodig op het gebied van overheidsfinanciën. Een cultuurverandering teweeg brengen is moeilijk en kost zeer veel tijd. Vooral omdat het BLS is gemodelleerd naar de private sector. Frankrijk heeft tijd nodig om te wennen aan het BLS.

Het financieel personeel van ministeries en agentschappen heeft de mogelijkheid om een trainingsprogramma te volgen. Vooral de steun van het ministerie van Defensie is cruciaal. Defensie heeft namelijk relatief veel activa en militaire inventaris. Financiën hoopt door het programma andere ministeries te inspireren en een netwerk van expertise te creëren.

Het Ministerie van Financiën heeft een nieuwe functie gecreëerd om het nieuwe stelsel te promoten onder de betrokken partijen. Sinds de nieuwe wet huurt het Ministerie van Financiën jaarlijks voor twee a drie maanden twee fte's in voor de jaarafsluiting. Ook de Franse Nationale Rekenkamer huurt extra externe mankracht in sinds de aanname van de LOLF.

Op dit moment kunnen de ministeries geen gedetailleerde kostenadministratie voeren. Het huidige centrale financiële informatiesysteem (Accord¹⁵) is daar niet geschikt voor. Het financiële informatie systeem registreert kasinformatie en baten-lasteninformatie. Accord wordt rijksbreed vervangen door het nieuwe informatiesysteem 'Chorus'. Een aantal ministeries is begonnen met een pilot project met Chorus. In 2010 is het de beurt

¹⁵ Application coordonnée de comptabilisation, d'ordonnancement et de règlement de la dépense de l'Etat

aan Defensie om over te stappen op Chorus. Het nieuwe systeem moet in 2012 volledig operationeel zijn bij alle departementen.

Het waarderen van alle activa en verplichtingen van Frankrijk is moeilijk. Het identificeren van de bezittingen en het opstellen van een lijst heeft veel tijd gekost. Categoriseren van de activa vond men lastig. Frankrijk heeft veel bezit waar maar weinigen het bestaan van weten.

Bezittingen worden onderverdeeld in specifieke activa en niet-specifieke activa. Als een bezitting als specifiek wordt gelabeld, betekent dit dat het renovatie behoeft of dat het niet mogelijk is om een markt- of vervangingswaarde vast te stellen. Dan wordt het symbolisch voor 1 euro gewaardeerd. Als het als niet-specifiek wordt gelabeld wordt het tegen markt- of vervangingswaarde gewaardeerd. Gevangenissen en snelwegen worden bijvoorbeeld gewaardeerd tegen vervangingswaarde.

Frankrijk heeft een adviescollege opgericht voor de definiëring van de verslaggevingsvoorschriften. Het adviescollege is onafhankelijk en neemt beslissingen op basis van consensus tussen de leden. De leden zijn afkomstig uit de private sector, de rekenkamer en het ministerie van Financiën. De verslaggevingsvoorschriften zijn gebaseerd op IFRS en Frans GAAP. De IPSAS worden wel als referentie gebruikt. De balans daarentegen is gebaseerd op IPSAS1. De staatsbalans bestaat uit drie onderdelen: activa, verplichtingen en een winst/verlies kengetal. De onderdelen worden net als in de Verenigde Staten onder elkaar gepresenteerd.

Tabel 1.10 Implementatie - Frankrijk	
Begroting en/of verantwoording	Begroting en verantwoording op BLS
expertise	Externen nodig
informatiesysteem	Accord is ontwikkeld na 2001. Chorus is de vervanger van Accord. Een aantal ministeries is begonnen met een pilot project met Chorus
waarderen	Arbeidsintensief. Actuele waarde voor zover mogelijk (ook Defensie en snelwegen).
verslaggevingsvoorschriften	IFRS en Frans GAAP met IPSAS als referentie

Duitsland

Duitsland begint met pilot projecten om het aangepaste kasstelsel (aangevuld met baten-lasteninformatie) in de praktijk te testen. De ministeries van Verkeer, Binnenlandse Zaken en Defensie doen hieraan mee. In dit aangepaste kasstelsel worden de begrotingsartikelen gegroepeerd naar producten. Elk product bestaat dan uit thematisch met elkaar verbonden begrotingsartikelen. Daarnaast wordt er bij elk product een afweging gemaakt of het zinvol is om baten-lasteninformatie te presenteren. De basis voor de begroting en het jaarverslag blijft echter het kasstelsel. Financiën noemt training als de sleutel tot succes. In Duitsland hebben de agentschappen meer ervaring met een BLS dan de kernministeries. Het idee is dat Financiën in overleg met de agentschappen de trainingen verzorgt.

Momenteel hebben de agentschappen een systeem waar de kosten en prestaties toegeschreven worden aan producten. Dit informatiesysteem is mede gebaseerd op het BLS. Het ministerie van Verkeer is het enige ministerie dat dit systeem in gebruik heeft. De reden hiervoor is het belang van baten-lasteninformatie bij de grote investeringen in de infrastructuur.

Het systeem kan worden uitgebreid en door de andere ministeries worden geïmplementeerd. In Duitsland hebben ministeries de vrijheid en verantwoordelijkheid om het financiële informatiesysteem naar eigen inzicht te ontwikkelen. Financiën stelt wel basis richtlijnen op waar het systeem aan moet voldoen, maar heeft geen directe instrumenten om hierop invloed uit te oefenen. De financiële informatiesystemen zijn gebaseerd op software van verschillende aanbieders.

Duitsland stelt geen balans op maar een kapitaalrekening. De kapitaalrekening is een beperkte samenstelling van activa en verplichtingen van Duitsland. De kapitaalrekening is geen balans. Op de kapitaalrekening staan geen onroerende goederen en geen infrastructuur gewaardeerd. Vanaf 2009 zijn de pensioenverplichtingen voor het eerst gewaardeerd op de kapitaalrekening. De kapitaalrekening wordt in baten-lastentermen opgesteld. De kapitaalrekening wordt elk jaar naar het parlement verstuurd. De Duitse Nationale Rekenkamer streeft naar een verbetering van de kapitaalrekening. Een aanpassing die het graag doorgevoerd ziet, is het waarderen van toekomstige verplichtingen, zoals milieuverplichtingen en UMTS licenties.

Tabel 1.11 Implementatie - Duitsland	
Begroting en/of verantwoording	Begroting en verantwoording op kasstelsel, beperkte aanvullende baten-lasteninformatie.
expertise	Bij agentschappen.
informatiesysteem	Kernministeries nog geen financieel informatiesysteem gebaseerd op BLS.
waarderen	kapitaalrekening maar is beperkt.
verslaggevingsvoorschriften	n.v.t.

1.5 Ervaringen

1.5.1 Algemene Ervaringen

Uit het onderzoek blijkt dat de landen wisselende ervaringen hebben met het BLS. Van de pionierslanden geeft het Verenigd Koninkrijk aan dat er over het algemeen positief wordt gereageerd op de introductie van het BLS (inclusief het parlement). De Public Accounts Committee – budgetcommissie van het parlement- geeft aan in het rapport 'Managing resources to deliver better public services':

"Resource accounting and budgeting provides for the first time a sophisticated means for departments to identify on a consistent basis the full costs of their activities, rather than knowing simply what is paid out in cash. If used effectively the new arrangements provide departments with the information to determine the relative efficiency of different activities and to identify areas of waste and low productivity."

In Nieuw-Zeeland geeft het ministerie van Financiën ook aan dat de vernieuwingen in het begrotingsstelsel toegevoegde waarde hebben. Zowel in Nieuw-Zeeland als in het Verenigd Koninkrijk zijn echter geen formele, gepubliceerde evaluaties gehouden. In Australië is dit wel gedaan (zowel door het ministerie van Financiën als door het parlement). Het evaluatierapport 'Operation Sunlight' van de Australische regering gaat uitgebreid in op het begrotingsproces. De nadruk in het rapport ligt op het verbeteren van de transparantie en openheid in het begrotingsproces. Het parlement had na de introductie van het BLS en outputbegroten het gevoel minder invloed te hebben op het beheer van de begroting. Het rapport heeft aanleiding gegeven tot een hervormingsagenda voor het begrotingsstelsel. De hervormingsagenda is gericht op de gehele relatie tussen parlement en regering. Het BLS is hier een onderdeel van. Eén van de voorgestelde hervormingen is de budgetverdelingen op kasbasis te autoriseren i.p.v. op batenlasten-basis. Denemarken en Zwitserland zijn landen die recent zijn overgestapt op een (integraal) BLS. Allebei de landen geven aan dat het nog te vroeg is om definitieve uitspraken te doen over de concrete voordelen die zijn behaald.

De meest kenmerkende voordelen die worden toegekend aan het BLS zijn:

- *Inzicht in de kosten.* Het BLS brengt de kosten van overheidsactiviteiten beter in beeld.
- *Inzicht in de financiële positie.* Het waarderen van de activa en verplichtingen geeft inzicht in alle bezittingen en schulden van de overheid. In Australië, de VS en Nieuw-Zeeland wordt dit zelfs als een van de redenen genoemd om het BLS in te voeren. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat, alhoewel een staatsbalans opmaken een essentieel onderdeel is van het BLS, dit ook goed mogelijk is met

een kasstelsel.

- *Harmonisatie in rapportering.* Zweden en Zwitserland geven aan dat door de introductie van een BLS het verschil in verslaggeving afneemt met de private sector en tussen overheidsinstellingen onderling.

De meest kenmerkende nadelen die landen toekennen aan het BLS zijn:

- *Complexiteit.* De meeste landen zijn het er in hun oordeel over eens dat een BLS complexer is dan een kasstelsel. De landen geven aan dat de financiële informatie van een BLS complexer is.
- *Toegankelijkheid van de financiële informatie.* Frankrijk, Duitsland en Noorwegen willen niet begroten in baten-lastentermen omdat de financiële informatie voor het parlement minder toegankelijk is. Begroten op kasbasis wordt betrouwbaarder geacht, omdat het een beter overzicht geeft van de begroting. Soortgelijke ervaringen heeft men in Australië en de VS opgedaan. Dit is een van de redenen waarom de meeste landen die een BLS voeren voor de verantwoording, nog altijd kiezen voor een begroting in kastermen.
- *Lage toegevoegde waarde.* Duitsland geeft aan dat de toegevoegde waarde van een BLS bij kernministeries laag is. De uitgaven van kerndepartementen bestaan voor maximaal 20% uit batenlasten relevante informatie, voor de rest maakt het weinig uit met welk stelsel er wordt gewerkt.
- *Decentralisatie van de macht.* Noorwegen geeft aan dat een BLS een decentralisatie van macht inhoudt. De macht komt meer te liggen bij de uitvoerders en financiële experts. Het verschuift van het politieke niveau naar het administratieve niveau.

Tabel 1.12 Algemeen BLS		Landen
Voordelen	• Inzicht in de kosten	<i>Australië, Frankrijk, Canada, Denemarken, Noorwegen, Zwitserland, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten</i>
	• Inzicht in de financiële positie	<i>Canada, Denemarken, Frankrijk, Noorwegen, Roemenië, Zwitserland, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten</i>
	• Harmonisatie in rapportering	<i>Zwitserland, Zweden, VS</i>
Nadelen	• Complexiteit	<i>Meerderheid van de landen</i>
	• Toegankelijkheid	<i>Australië, Frankrijk, Duitsland, Noorwegen, Roemenië, Verenigde Staten</i>
	• Lage toegevoegde waarde	<i>Duitsland</i>
	• Decentralisatie van de macht	<i>Noorwegen</i>

1.5.2 Ervaringen Parlement

Het parlement is een belangrijke schakel in de implementatie van een BLS. Het heeft gevolgen voor de autorisatie, complexiteit, transparantie en verantwoording richting het parlement.

Autorisatie

De ervaringen over het effect van het BLS op de autorisatiefunctie van het parlement verschillen erg per land. Australië geeft aan dat het parlement een invloedsverlies ervaart sinds de introductie van de begrotingshervormingen. Daarnaast geeft Australië aan dat kasinformatie belangrijk is voor het parlement. De vragen die in het begrotings- en verantwoordingsdebat door het parlement worden gesteld, gaan hoofdzakelijk over

kasuitgaven en kasinkomsten. Dezelfde houding wordt ingenomen door de Verenigde Staten. Zowel Australië als de VS vinden dat kasinformatie en baten-lasteninformatie elkaar aanvullen voor de vervulling van de autorisatiefunctie van het parlement. Het Verenigd Koninkrijk en Nieuw-Zeeland geven aan dat de autorisatiefunctie beter vervuld wordt in een BLS. Het parlement heeft betere en gerichte informatie, waarin de relatie naar doelstellingen duidelijk wordt gemaakt. Het parlement in Zwitserland geeft aan dat het begrotingsstelsel geen belangrijke invloed heeft op de besluitvorming. Kasinformatie wordt wel belangrijk geacht voor belangrijke politieke beslissingen. Frankrijk, Duitsland en Noorwegen geven de voorkeur aan de kasbasis voor de autorisatiefunctie van het parlement. Voor Duitsland spelen ervaring en traditie mee in de afweging. Het begrotingsproces in Duitsland is in essentie de afgelopen decennia weinig veranderd. Het parlement heeft in de jaren affiniteit gekregen met het begrotingsproces en is voorzichtig met het ineens overboord gooien van de opgebouwde ervaring en kennis. In Canada heeft het parlement de regering aanbevolen om de begrotingen van ministeries ook in baten-lastentermen op te stellen. Zweden wijkt af door te stellen dat het verschil tussen beide stelsels klein is. Beide systemen hebben voordelen en nadelen in termen van complexiteit, transparantie, autorisatie en verantwoording. Zweden kiest er wel bewust voor om de begroting op kasbasis te houden.

Complexiteit

De verschillende landen zijn het er in hun oordeel over eens. Een BLS is complexer dan een kasstelsel. Al verschillen de landen wel in de manier waarop ze hiermee omgaan. Nieuw-Zeeland geeft aan dat de complexiteit van de baten-lastenrekeningen van de centrale overheid toeneemt. Als verklaring wordt hiervoor gegeven dat de onderliggende financiële transacties afgelopen jaren tevens complexer zijn geworden en niet te wijten is aan het BLS. Australië geeft aan dat kasinformatie gaat over kasuitgaven en kasinkomsten en in lijn is met de manier waarop individuen denken. Baten-lasteninformatie gaat over complexere concepten, die geleend zijn uit de economie, kennis die niet alle parlementsleden hebben. In Zwitserland denkt het parlement nog voornamelijk in termen van kasinformatie. Het parlement geeft aan dat baten-lasteninformatie complexer is dan kasinformatie. Noorwegen heeft geen ervaring met een BLS voor de centrale overheid. De belangrijkste argumenten voor Noorwegen om niet van stelsel te veranderen hebben te maken met de rol van het parlement in het begrotingsproces. De kasbasis voor het budget is precies en ondubbelzinnig. De verwachtingen van het parlement t.o.v. de uitvoering van het budget moeten zo helder, precies en ondubbelzinnig mogelijk worden geformuleerd. Deze vereisten worden goed gegarandeerd in een kasstelsel. Baten en lasten zijn subjectievere begrippen dan kasinkomsten en kasuitgaven.

Transparantie

De VS vinden dat over het algemeen de kasbasis meer transparantie biedt dan de baten-lastenbasis. De onderliggende instrumenten van een BLS vereisen aanpassingen en herschattingen. Echter, voor krediet en andere lange termijn transacties, kan de kasbasis de programmakosten verkeerd inschatten. Ondanks het stelsel van accounting, indien het doel is om de transparantie te verhogen, is het noodzakelijk om in het jaarverslag en begroting financiële informatie voor meerdere jaren weer te geven. Frankrijk geeft aan dat beide systemen complementair aan elkaar zijn. De kasbasis geeft helder inzicht in de manier waarop het budget is besteed en de baten-lastenbasis geeft additionele informatie over de rechten (activa) en plichten (financiële verplichtingen) van het Rijk. Canada vindt dat in theorie de baten-lastenbasis meer transparantie moet garanderen. Het is de taak van de regering om complete informatie te verstrekken aan het parlement, financieel en niet-financieel, en trekt het daarmee breder dan het begrotingsstelsel. Australië, Nieuw-Zeeland en de UK zijn resoluut. Het BLS verbetert de transparantie voor het parlement. Baten-lastenbasis voorziet namelijk in informatie over andere middelen dan kas. Het parlement heeft inzicht in de activa, financiële verplichtingen, off-balance-financieringen en andere financiële informatie waar een integraal kassysteem niet in voorziet.

Verantwoording

Voor de verantwoording geeft Australië aan dat dit op verschillende niveaus plaats kan vinden. Als het voornamelijk om de verantwoording van de uitgaven gaat, dan is de kasmethode voldoende. Echter, voor de verantwoording van alle financiële middelen van de regering is de baten-lastenbasis beter geschikt. Frankrijk, Denemarken en Zweden relativeren het belang van een begrotingsstelsel op de verantwoording. De heersende cultuur en de relatie tussen de regering en het parlement hebben een grotere impact op de verantwoording dan het begrotingsstelsel.

Tabel 1.13 Ervaringen van het Parlement

Australië	Belang van kasinformatie Minder invloed
UK, Nieuw-Zeeland	Kosten van beleid inzichtelijker
Frankrijk, Duitsland, Noorwegen	Autorisatie gebaat bij kasinformatie
Duitsland	Waarde van detailniveau van het kasstelsel Veel begrotingsartikelen
Zweden	Begrotingsstelsel niet belangrijk
Canada	Advies aan regering om begroting op batenlasten-basis
Zwitserland	Parlement denkt in kastermen, Belangrijke beslissingen op kasbasis
Frankrijk	Begrotingsstelsel en BLS complementair, Parlement nog niet gewend aan BLS (vanaf 2006 ingevoerd)
Australië, Nieuw-Zeeland, VK	BLS verbetert de transparantie
Meeste landen	BLS complexer

1.5.3 Verdieping - Ervaringen

Australië

In 2008 heeft de Australische regering een kritisch onderzoek uitgebracht, Operation Sunlight. Hierin wordt uitvoerig ingegaan op de opmerkingen van het parlement over transparantie en openheid. Het onderzoek heeft aanleiding gegeven tot een hervormingsagenda voor de overheidsfinanciën, voor meer transparantie en openheid. De hervormingsagenda is gericht op de gehele relatie tussen parlement en regering. Het BLS is hier een onderdeel van.

Financiën geeft aan dat een BLS meer transparantie biedt dan het kasstelsel. Een baten-lastenstelsel geeft naast informatie over kas ook informatie weer van, het verbruik van, andere middelen. In Australië komt dit tot uitdrukking in zaken zoals off-balance financieringen, garanties en 'special purpose vehicles' (een vennootschap die slechts voor een enkele transactie wordt opgericht en gebruikt). Volgens het ministerie van Financiën is de toegevoegde waarde van een BLS vooral zichtbaar in de financiële positie van de overheid. Het BLS heeft inzicht gegeven in de bezittingen en schulden van de federale overheid.

De Chief Financial Officer (CFO) van het ministerie van Buitenlandse Zaken geeft aan veel waarde te hechten aan 'cost accounting' als onderdeel van het BLS. Cost accounting geeft inzicht in de toerekening van kosten aan programma's. Als voorbeeld werd gegeven de inzichtelijkheid van de kosten van ambassades.

De capital use charge is het in rekening brengen van de kosten van het in activa vastgelegde eigen vermogen. In theorie moet dit bijdragen aan een efficiënter beheer van de activa. Echter in Australië is de capital use charge in 2003 weer afgeschaft. De systematiek van de onderlinge verdelingen tussen overheidsinstellingen werkte niet. Uit evaluaties bleek dat het gedrag van de agentschappen en ministeries door de capital use

charge niet veranderde. Defensie houdt geen activa voor efficiency, maar voor het verdedigen van Australië.

Het inzicht in pensioenverplichtingen is verbeterd sinds de invoering van het BLS. Het is moeilijk aan te geven of de informatie over sociale zekerheid beter is geworden door de introductie van het BLS.

Het BLS heeft in Australië geleid tot vorming van grote kasreserves die zijn bedoeld voor uitgaven op langere termijn. Deze reserves zijn in 2009 opgelopen tot 7 miljard AUD. Het parlement beschouwt dit als verlies van controle. De kasreserves zijn namelijk al geautoriseerd door het parlement en leiden op de lange termijn tot uitgaven. Om dit te corrigeren werkt Financiën aan hervormingen van de budgetverdelingen. De intentie is om de budgetverdelingen weer op kasbasis te ramen. Hiermee wordt de inzichtelijkheid verbeterd en wordt het invloedsverlies van het parlement hersteld.

Een onderdeel van de uitgebreide introductie in 1999 was de 'Agency Banking Scheme'. Centraal stond dat alle agentschappen volledige beheer hadden van hun bankgelden, waaronder het recht op incasseren van rente. Gedachte hierachter was dat agentschappen op deze manier een prikkel hebben om efficiënt met geld om te gaan. Dit werkte in de praktijk niet. Agentschappen hadden individueel niet genoeg invloed en expertise om kasstromen efficiënt te managen. Hierop is in 2003, samen met het afschaffen van de capital use charge, teruggekomen. Nu is men overgestapt op een Just in Time draw Model, waarin alleen de directe behoefte aan kas wordt geregeld. Het rentebeheer vindt nu centraal plaats bij Financiën. Achteraf gezien is het zuivere BLS dat in 1999 is ingevoerd te complex gebleken. Een meer geleidelijke implementatie was achteraf beter geweest. Dit heeft onder andere te maken met het gemis van gedetailleerde kasinformatie, informatie die voorheen leidend was in de sturing. Het BLS zelf staat in Australië niet ter discussie. Wel is er een discussie over de invulling van het stelsel. Het ministerie van Financiën en het parlement nemen daar een pragmatische positie in. Als uit evaluaties blijkt dat de capital use charge en de budgetverdelingen op baten-lastenbasis niet werken dan wordt gezocht naar een oplossing. De overheid is anders dan de private sector gericht op het halen van maatschappelijke doelen.

Australië geeft aan dat kasinformatie nog steeds belangrijk is voor het parlement. De vragen die in het begrotings- en verantwoordingsdebat door het parlement worden gesteld gaan hoofdzakelijk over kasuitgaven en kasinkomsten. Het parlement hecht daarbij waarde aan het verbeterde inzicht in de financiële positie van de centrale overheid.

Het BLS wordt door het parlement beschouwd als een complexer stelsel dan het kasstelsel. Kas wordt omschreven als redelijk makkelijk concept om te begrijpen. Een BLS vereist kennis van ingewikkelder concepten, meestal overgenomen uit het bedrijfsleven. Dit is kennis die niet alle leden van het parlement hebben.

De meerderheid van de financiële vragen van het parlement tijdens begrotingsbesprekingen heeft betrekking op kasinformatie. In sommige gevallen wordt daarom baten-lasteninformatie geconverteerd naar kasinformatie. Dit geldt overigens niet alleen voor parlementsleden, maar ook voor ministers. Ministers werken voor de besluitvorming hoofdzakelijk met kasinformatie. Voor ministerraadstukken wordt baten-lasteninformatie daarom veelal omgezet naar kasinformatie.

Tabel 1.14 Ervaringen - Australië	
<i>Ervaringen parlement</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Kasinformatie is belangrijk voor de autorisatie. ➤ Het BLS is complex.
<i>Ervaringen departementen</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Heeft inzicht gegeven in de bezittingen en schulden van de federale overheid. ➤ Verbeterd inzicht in de pensioenverplichtingen ➤ Het BLS heeft in Australië geleid tot grote kasreserves. ➤ 'Capital use charge' werkt niet. ➤ Kasinformatie is belangrijk.

Zwitserland

De Zwitserse Nationale Rekenkamer geeft aan dat het nog te vroeg is om de consequenties van het nieuwe systeem goed in kaart te kunnen brengen. Eerst dient er meer ervaring met het BLS opgedaan te worden. Desondanks duiden de eerste ervaringen met het nieuwe systeem erop dat de transparantie is toegenomen. Er is een verbeterd inzicht in de kosten van ICT-projecten, in investeringen en in de waarde van niet opgenomen vakantie-uren van het personeel. Administratieve afdelingen hebben bovendien nu een duidelijke rol. Ze zijn verantwoordelijk voor hun budgetten en rekeningen.

Ook wordt als voordeel aangegeven dat de IT-systemen nu geharmoniseerd zijn. Alle departementen werken met hetzelfde systeem wat de informatievoorziening verbeterd heeft.

Financiën noemt als grootste uitdaging de interne verrekening (internal pricing). Bij de start van het project had het financieel informatiesysteem nog niet alle aspecten geïncorporeerd van een baten-lastensysteem. Daarnaast was er sprake van intensieve interne discussies over de te hanteren prijzen. Als gevolg hiervan is er teveel tijd en energie aan besteed. Vanuit de ministeries is aangegeven dat zij behoefte hebben aan meer betrokkenheid en begeleiding van Financiën op dit onderwerp. Achteraf gezien, was het misschien beter geweest als interne verrekening later in het proces of zelfs helemaal niet was ingevoerd.

De gevolgen voor het personeel van de introductie van het BLS zijn groot. Sommige (oudere) beleidsmedewerkers waren niet in staat om de overstap te maken. Er wordt aangegeven dat training zeer belangrijk is bij de invoering van een BLS. Nieuw (jong) personeel met baten-lastenervaring is schaars. Het werven van geschikt personeel zal daarom ook de komende jaren aandacht vragen.

Uitgaven van Sociale zekerheid, zorg en pensioenverplichtingen worden in Zwitserland over het algemeen buiten de directe verantwoordelijkheid van de publieke sector gedaan. In Zwitserland vormen deze uitgaven geen onderdeel van de nationale rekeningen en zijn geen onderdeel van het BLS. Een uitzondering hierop vormen de 'oude' pensioenverplichtingen van voormalige overheidsbedrijven. Deze verplichtingen zijn wel zichtbaar als eventuele verplichting, maar worden niet opgenomen in de staatsbalans.

De kwaliteit van de informatie die ministeries naar de kamer sturen is verbeterd. Het is nu aan het parlement om hier ook gebruik van te maken. Echter, ondanks de introductie van het BLS denkt het parlement nog voornamelijk in termen van kasinformatie. Het parlement geeft aan dat baten-lasteninformatie complexer is dan kasinformatie. Het parlement weet (nog) niet hoe ze om moeten gaan met deze informatie. De overgang naar een nieuw begrotingsstelsel maakt bovendien het vergelijken met voorgaande jaren lastig.

Financiën geeft aan dat belangrijke politieke beslissingen vooral op basis van kasinformatie worden gemaakt. Het secretariaat van het parlement geeft aan dat de

manier waarop het parlement beslissingen neemt bovendien veel verder gaat dan alleen op basis van financiële informatie. Het begrotingsstelsel is voor parlementsleden niet een essentieel element in de besluitvorming.

Tabel 1.15 Ervaringen - Zwitserland	
<i>Ervaringen parlement</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Behoeftte aan kasinformatie. ➤ Politieke besluitvorming vraagt meer dan alleen financiële informatie. ➤ Baten-lasteninformatie is complexer. ➤ De overgang naar een nieuw begrotingsstelsel maakt het vergelijken met voorgaande jaren lastig.
<i>Ervaringen departementen</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Transparantie is toegenomen. ➤ Groot voordeel van harmonisatie financiële informatiesystemen. ➤ 'Internal pricing' is lastig. ➤ Openingsbalans opstellen werk. ➤ Gevolgen voor het personeel zijn groot.

Frankrijk

Financiën geeft aan dat er duidelijke verbeteringen zijn gerealiseerd sinds de aanname van de LOLF in het parlement. De output benadering toont beter inzicht in de manier waarop de begroting is uitgevoerd. De treasury-functie is verbeterd. Financiële overzichten (van vooral de agentschappen) zijn vollediger. Ondanks de gerealiseerde verbeteringen geeft Financiën aan dat er nog kritische gebreken in het systeem zijn. Er is nog veel werk te verrichten om de transparantie te vergroten.

Een van de doelen van de LOLF is het herstellen van de balans in machtsverhouding tussen regering en parlement. De parlementaire controle over de begrotingsuitvoering moest worden hersteld. Dit staat hoog op de agenda van het parlement. De algemene conclusie is dat het doel nog niet gerealiseerd is voor de uitgaven. Bij de inkomsten is de parlementaire controle hersteld. Het verantwoordelijk van bezittingen helpt bij het verbeteren van het beheer van eigendommen. Ook is er beter inzicht in het potentieel van immateriële vaste activa zoals radiofrequenties. Voorts is sprake van verbeterde besluitvorming door inzicht in bezittingen en schulden in en buiten de balans, en daardoor beter begrip van de daarmee samenhangende risico's. Het meten van de houdbaarheid van de overheidsfinanciën blijft een uitdaging. Dankzij het BLS is er nu inzicht in de pensioenverplichtingen. Ook is er beter inzicht in de nationale schuld. De pensioenverplichtingen groeien. Hierover ontstaan discussies.

De afgelopen 20 jaar heeft Frankrijk consequent een negatief eigen vermogen. Een negatief eigen vermogen is echter geen indicatie van solvabiliteits- en liquiditeitsproblemen. Het is meer het gevolg van de gemaakte keuzes voor presentatie in de staatsbalans. Grote activa worden niet opgenomen in de balans. Daarbovenop wordt ongeveer een derde van alle verplichtingen bewust buiten de balans gehouden. Het verantwoordingsdebat is essentieel niet veranderd na de introductie van de LOLF. Wel is er sprake van interesse in de nieuwe financiële overzichten, zoals de staatsbalans. Het debat zelf gaat echter meestal niet over financiële zaken.

Financiën onderstreept het belang dat parlementsleden zich bewust zijn van de kosten van beleid. Sinds de LOLF worden de beleidskosten per missie, programma en actie in het jaarverslag gepresenteerd. Het parlement heeft hierdoor een reëel overzicht van de kosten van beleid. In de praktijk hebben de parlementsleden moeite om de financiële informatie in het jaarverslag volledig te begrijpen. De nieuwe informatie wordt als complex ervaren. De ervaring van de Franse Nationale Rekenkamer is dat parlementsleden nog niet overtuigd zijn van het belang van baten-lasteninformatie. De Nationale Rekenkamer probeert de parlementsleden te overtuigen van het nut van deze informatie.

Tabel 1.16 Ervaringen Frankrijk

<i>Ervaringen parlement</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 'Parlementaire controle' van de uitgaven nog niet hersteld. ➤ Verbeterde besluitvorming door inzicht in bezittingen en schulden in en buiten de balans en daardoor beter begrip van de daarmee samenhangende risico's. ➤ Beter inzicht in de kosten van pensioenen en de nationale schuld. ➤ Parlementsleden zijn niet overtuigd van het belang van baten-lasteninformatie. ➤ De baten-lasteninformatie wordt door parlementsleden nog als complex ervaren
<i>Ervaringen departementen</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Financiële overzichten (van vooral de agentschappen) zijn vollediger. Verbeteringen nodig om transparantie te vergroten. ➤ Verbetering van het beheer van eigendommen. ➤ Beter inzicht in het potentieel van immateriële vaste activa. ➤ Beter inzicht in de kosten van beleid.

Duitsland

De Duitse hervormingsagenda voor de introductie van het aangepaste kasstelsel (aangevuld met baten-lasteninformatie) voor de federale overheid is in 2009 besproken in het parlement. Het debat met de parlementsleden was lastig. Al snel was duidelijk dat parlementsleden niet bekend zijn met het BLS, met uitzondering van een kleine groep die uit een gemeentelijke overheid komt. Na afloop van het debat is er geen beslissing genomen om het begrotingsstelsel te vernieuwen.

De discussie over het BLS is in Duitsland niet verdeeld naar partij, de parlementsleden beschouwen het niet als een politieke maar als een technische beslissing. Desondanks is de meerderheid van het parlement tegen de vernieuwing. De reden hiervoor is dat het parlement bekend is met het huidige (kas)begrotingsstelsel. Sommige parlementsleden werken hier al decennia lang mee. Als parlements lid weet je in het kasstelsel precies waar je aan toe bent. Zelfs de burgers kunnen het eenvoudig begrijpen. Het systeem heeft zich bewezen en werkt. Het huidige kassysteem heeft echter wel een nadeel. Pensioenen en investeringen komen onvoldoende in beeld. Duitsland lost dit echter niet op door een geheel nieuw begrotingsstelsel in te voeren, maar door aanvullende informatie in de begroting te geven.

Het parlement hecht veel waarde aan het detailniveau van het huidige kasstelsel. Vooral de sturing op input wordt waardevol geacht. Wel vindt het parlement dat het aantal inputartikelen van ongeveer 5000 te groot is en wil daar een vermindering in aanbrengen. De parlementaire controle geschiedt vooral op basis van de inputartikelen. De budgetcommissie van het parlement is daar heel secuur in en wil dit instrument van controle behouden. De voorzitter van de budgetcommissie reageert daarom kritisch op de plannen van Financiën om de sturing in de begroting via prestatie-indicatoren te laten verlopen.

Het ministerie van Financiën heeft een studie verricht naar hoeveel van de begroting van de federale overheid batenlasten relevant is. Dat is het deel van de begroting waarvan de kasuitgaven niet gelijk zijn aan de kosten. Uit de studie blijkt dat 20% van de uitgaven baten-lastenrelevant zijn. De batenlasten categorieën zijn investeringen die over meerdere jaren afgeschreven worden (bijvoorbeeld infrastructuur), pensioenen en meerjarige subsidies. De overige 80% zijn voornamelijk 'transfer' bedragen, zoals sociale zekerheid. Deze veranderen niet met een BLS. Financiën heeft mede naar aanleiding van de studie de keuze gemaakt om niet over te stappen naar een BLS. De toegevoegde waarde van een BLS voor de centrale overheid acht men gering. Voor de deelstaten en gemeenten liggen de verhoudingen anders, doordat de gemeenten en deelstaten relatief meer besteden aan investeringen. De begrotingen van de deelstaten zijn 50% baten-lastenrelevant, de gemeenten hebben een nog hoger percentage, namelijk 70%. Het lage percentage voor de centrale overheid is voor Financiën de belangrijkste overweging om niet te hervormen naar een integraal BLS.

In Duitsland is de regel dat voor nieuw beleid, voornamelijk grote projecten, een 'efficiency analyse' moet worden uitgevoerd. Een 'efficiency analyse' verschilt van een kosten-batenanalyse omdat het geen baten-lasteninformatie bevat. Echter bij grote projecten (van het ministerie van Verkeer en Economische Zaken) worden er wel 'efficiency analyses' op baten-lastenbasis verricht, zoals bij de Duitse snelwegen.

Tabel 1.17 Ervaringen - Duitsland	
<i>Ervaringen parlement</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Parlementsleden zijn niet bekend met het BLS, behalve een kleine groep die uit een gemeentelijke omgeving komt. ➤ De meerderheid van het parlement tegen een BLS. ➤ Het kasstelsel is eenvoudig en heeft zich bewezen. ➤ Pensioenen en investeringen komen onvoldoende in beeld. Dat wordt nu met extra informatie aangevuld. ➤ De parlementaire controle geschiedt vooral op basis van de inputartikelen.
<i>Ervaringen departementen</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Slechts 20% van de uitgaven van de centrale overheid is baten-lastenrelevant. Een BLS heeft hier weinig toegevoegde waarde. ➤ Voor de deelstaten en gemeenten liggen de verhoudingen anders, doordat de gemeenten en deelstaten relatief meer besteden aan investeringen en personeel. De begrotingen van de deelstaten zijn 50% batenlasten relevant, de gemeenten hebben een nog hoger percentage, 70%. ➤ Bij grote projecten (van het ministerie van Verkeer en Economische Zaken) worden er 'efficiency analyse' op baten-lastenbasis verricht.

Literatuurlijst

Australian Government. *Operation Sunlight – Enhancing Budget Transparency*. Canberra, 2008.

Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung. *Bundeshaushaltsplan 2009 Einzelplan 12*. Deutschland, 2008.

Cour des comptes. *Audit Opinion of the Court on the Central Government Financial Statements for 2007*. France, 2008.

Ministry for the Budget, Public Accounts, the Civil Service and State Reform. *Compte Général de l'état 2008*. France, 2009.

Ministry for the Budget, Public Accounts, the Civil Service and State Reform. *Central government accounting standards*. France, 2009.

Ministry of Finance. *Accrual Budgeting and Fiscal Policy—The Swiss Model*. Switzerland, date unknown.

Ministry of Finance. *Budget, Portfolio Budget Statements 2009-10, Treasury portfolio*. Canberra, 2009.

Ministry of Finance. *Neues Rechnungsmodell Bund*. Switzerland, 2002.

Senate Committee. *Report Finance and Public Administration Legislation Committee. Budget Estimates 2009-10*. Canberra, 2009.

Senator Andrew Murray. *Review of Operation Sunlight: Overhauling Budgetary Transparency*. Canberra, 2008.