

**Landsverordening van de .houdende
regels met betrekking tot de begrotingen
en jaarrekeningen (Landsverordening
comptabiliteits voorschriften Curacao)**

Memorie van toelichting

No. 3

I. Algemene beschouwingen

1.1. Algemene inleiding

De onderhavige landsverordening dient ter uitvoering van de artikelen 85 tot en met 87 an de Staatsregeling. Bij het opstellen van de dit ontwerp heeft een concept Landsverordening dat in 2002 in opdracht van de Regering van de Nederlandse Antillen was opgesteld als basis gediend. Dit ontwerp is aangepast aan nieuwe inzichten en ontwikkelingen, terwijl voorts ook de afspraken in het kader van samenwerking met Nederland (consensus-rijkswet) zijn meegenomen (zie bijv. begrotingsnormen, toezicht op begrotingsuitvoering, tussentijdse rapportages en aangaan geldleningen).

I.2 Relaties met de Staatsregeling en Landsverordening Financieel Beheer

Onderhavige **Comptabiliteitslandsverordening** moet passen binnen de betreffende bepalingen van de nieuwe Staatsregeling van het Land Curaçao. Het gaat dan met name om artikel 82 van de Staatsregeling, die ingaat op de begroting, de verantwoording, het beheer van de financiën en een doeltreffend comptabel bestel. Zo worden de begrotingsnormen, genoemd in artikel 82 lid 2 dat stelt dat de uitgaven volledig worden gedekt door de inkomsten, nader uitgewerkt in artikel 7 van de Comptabiliteitslandsverordening. Artikel 83 van de Staatsregeling gaat in op het aangaan of garanderen van geldleningen; dit komt in onderhavige **landsverordening** terug in artikel 44.

De Regering heeft ervoor gekozen om in de **Comptabiliteitslandsverordening** de nadruk te leggen op het begrotings- en verantwoordingsproces, waarin de verhouding tussen de uitvoerende en de controlerende macht in de budgettaire besluitvorming tot uitdrukking komt. Invalshoek is het budgettaire besluitvormingsproces op hoofdlijnen, met het oog op de wenselijk geachte uitkomsten daarvan in het licht van de begrotingsnormen. De **Comptabiliteitslandsverordening** bevat daarom spelregels voor de inrichting, vormgeving en tijdschema van de diverse begrotings- en verantwoordingsstukken, alsmede voor de wijze waarop die en door wie ze tot stand moeten komen. De politieke verantwoordelijkheidsverdeling loopt als een rode draad door deze spelregels heen; de in deze **Comptabiliteitslandsverordening** bepaalde delegatie en mandatering naar het ambtelijk apparaat is daarvan rechtstreeks afgeleid.

De verdere uitwerking van de technische spelregels die toegepast moeten worden in het dagelijkse financieel beheer van de overheid, is echter neergelegd in de **separate Landsverordening Financieel Beheer**. Dan gaat het om concrete bepalingen op het gebied van het aangaan van overeenkomsten, restitutie op uitgaven, kwijtschelding en verjaring, het beheer van de liquide middelen en reken- en schadeplichtigheid bijvoorbeeld.

I.3 Budgetrecht Staten en ministeriële verantwoordelijkheid

Het budgetrecht van de Staten wordt in de eerste plaats bevorderd door het beginsel van openbaarheid van de begroting en jaarrekening, op het moment dat de volksvertegenwoordiging

deze heeft ontvangen. Immers, als een ieder in de samenleving vrijelijk over deze documenten kan beschikken, wordt de publieke discussie en dus de democratie versterkt. In het verleden is dit beginsel toegepast door middel van een mogelijkheid tot inzage **bij de griffier van de Staten**. Tegenwoordig echter biedt het internet de mogelijkheid om omvangrijke documenten niet-plaats en -tijdgebonden aan een breed publiek ter beschikking te stellen. De passieve openbaarmaking kan daarmee dan ook plaatsmaken voor een meer actieve publicatie. Op termijn kan ook worden gedacht aan publieksvriendelijke samenvattingen van de belangrijkste hoofdlijnen uit de documenten. Op die manier wordt niet alleen transparantie betracht, maar wordt het democratische proces verder versterkt.

In zeer specifieke gevallen kan het evenwel nodig zijn om bepaalde baten en lasten af te schermen van het publiek en de volksvertegenwoordiging. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om lasten die samenhangen met de opsporing van misdrijven. Artikel 15, derde en vierde lid strekken ertoe dit mogelijk te maken en stellen daar tegelijkertijd, samen met artikel 39, nadere regels aan.

Het budgetrecht van de Staten wordt verder versterkt door inhoudelijke ondersteuning van de Staten bij de beoordeling van de begrotings- en verantwoordingsdocumenten. **De ontwerp-begroting en alle ontwerpen tot wijziging daarvan, alsmede de jaarrekening, worden aan de Staten aangeboden middels ontwerp-landsverordeningen.** Conform de Staatsregeling worden alle **landsverordeningen** aan de Raad van Advies aangeboden. De begroting en de jaarrekening vormen daarop dus geen uitzondering; maar gezien hun cruciale en reguliere rol in het parlementaire democratische proces, acht de Regering het van belang dit in onderhavige **Comptabiliteitslandsverordening** te benadrukken.

Voorts wordt het budgetrecht van de Staten bepaald door het niveau waarop de Staten de begroting autoriseren. Het spiegelbeeld daarvan is het niveau waarop achteraf aan de Ministers décharge middels de jaarrekening wordt verleend. Dat niveau wordt in deze Comptabiliteitslandsverordening, artikel 6, gesteld op de economische categorieën per functie per ministerie of staatsorgaan. Het financieel zelfbeheer van de ministers en hun ambtelijk apparaat is daarmee dus gelimiteerd tot mutaties binnen deze categorieën. Met andere woorden: interne verschuivingen binnen deze categorieën behoeven geen goedkeuring van de Staten. Hiermee wordt beoogd de budgettaire discussie met de volksvertegenwoordiging te focussen op de hoofdlijnen.

Om het budgetrecht van de Staten verder te bevorderen, en om de begroting ook voor het brede publiek beter leesbaar te maken, bestaat het voornemen om binnen een periode van drie jaren na in werking treding van onderhavige landsverordening over te stappen van een input-gerichte naar een output-gerichte begroting. In plaats van een indeling van de begroting naar functie en categorie, zal de begroting ook worden ingedeeld in beleidsvelden en beleidsdoelstellingen per ministerie. Binnen deze beleidsdoelstellingen zal vervolgens een onderscheid worden gemaakt naar apparaats- en programmakosten. Met die nieuwe indeling wordt de relatie tussen de beleidsdoelstellingen en de daarvoor in te zetten middelen inzichtelijker gemaakt. De overstap naar een outputgerichte beleidsbegroting is een groeiproces; in de jaren na inwerkingtreding van onderhavige verordening zal daar reeds naar toe worden gewerkt.

De autorisatiefunctie van de Staten, en dus het door de Staten uitgeoefende budgetrecht, heeft alleen betrekking op de beleidsbegroting. In onderhavige **landsverordening** wordt de begroting namelijk conform artikel 1, lid a gedefinieerd als de beleidsbegroting. Deze definitie suggereert dat er ook een andersoortige begroting bestaat. Dit is inderdaad het geval: in de overheidscomptabiliteit wordt ook in ons land reeds enkele jaren gewerkt met zowel beleids- als beheersbegrotingen. Op de beheersbegroting wordt ingegaan in de **Landsverordening Financieel**

beheer, in onderhavige Comptabiliteitslandsverordening komt de beheersbegroting niet ter sprake. Desalniettemin wordt hier kort de achtergrond van de beleids- en beheersbegroting besproken.

De belangrijkste rol van de beleidsbegroting is het overleg tussen de Staten en de Regering over het algemene financiële beleid dat moet worden ontwikkeld en uitgevoerd te structureren en te onderbouwen. De volksvertegenwoordiging moet in het algemeen sturen op hoofdlijnen, waarbij zij overigens vanzelfsprekend zelf bepaalt wat zij als hoofdlijnen ziet. De beheersbegroting geeft per hoofdstuk, en daarbinnen per functie, een meer gedetailleerd inzicht in de kosten. De beheersbegroting is daarom vooral relevant voor de verhouding tussen het politieke bestuur en de ambtelijke **apparaat**, meer in het bijzonder geformuleerd die tussen een minister, die ingevolge de begroting over bepaalde gelden mag beschikken, en het onder zijn leiding en politieke verantwoordelijkheid gestelde ambtelijke apparaat dat het beleid van de minister in de dagelijkse praktijk realiseert. De beheersbegroting wordt daarom – in tegenstelling tot de beleidsbegroting – niet door de Staten geautoriseerd.

Ook de doelmatigheid wordt door het onderscheid van beleids- en beheersbegroting gediend. Kleine veranderingen in de omstandigheden kunnen in de beheersbegroting door daaraan aangepaste werkwijzen soepel worden opgevangen. De introductie van nieuwe methoden om een organisatie te „runnen”, bij voorbeeld door vormen van zelfstandig budgetbeheer, worden mogelijk.

De Staten kunnen hun budgetrecht pas echt effectief uitoefenen als de ministeriële verantwoordelijkheid voor de verschillende begrotingsonderdelen duidelijk is belegd. De indeling naar hoofdstukken, bestaande uit een ministerie of staatsorgaan, schept hiervoor de eerste voorwaarde. Ook artikel 4, eerste lid, verschaft hierover meer duidelijkheid door te bepalen dat de baten en lasten voor alle entiteiten in de collectieve sector worden geraamd en verantwoord onder het ministerie of staatsorgaan waaronder die entiteit ressorteert. Verder dragen de ministers in het begrotingsproces hun verantwoordelijkheid door hun belangrijke rol in de begrotingsvoorbereiding. De ministeriële verantwoordelijkheid komt voorts tot uitdrukking in artikel 39, lid 2, waarin de minister die met het beheer van de betreffende functies in de begroting is belast, verantwoordelijk wordt gesteld voor de doeltreffendheid en doelmatigheid. In de begrotingsuitvoering tenslotte, kiest de Regering voor een zekere mate van zelfstandig budgetbeheer, waarbij elke minister kan beschikken over de betreffende begrotingsbedragen. Een begroting laat onder meer zien voor welk doel bepaalde middelen worden gevraagd. Nadat de begroting is goedgekeurd en vastgesteld, weet in beginsel iedere minister waaraan hij gehouden zal worden.

Naast zijn eigenstandige verantwoordelijkheid voor het begrotingshoofdstuk van het ministerie van Financiën, heeft de Minister van Financiën in het budgettaire proces ook een bijzondere verantwoordelijkheid voor het algemene financiële beleid en beheer van 's Lands gelden. In deze Comptabiliteitslandsverordening komt dat in de eerste plaats tot uitdrukking in artikel 10, waarin de Minister van Financiën de taak krijgt toebedeeld om bezwaar te maken tegen het bekendmaken van voornemens, voorstellen of toezeggingen die hem met het oog op het algemene financiële beleid of het doelmatig beheer van 's Lands gelden niet toelaatbaar voorkomen. Evenmin mogen de ministers voornemens uitspreken in de Raad van Ministers, de Staten of in het openbaar als de financiële gevolgen daarvan de begrotingsbedragen overschrijden of aan gelden een andere bestemming geven. Eerst moet de Minister van Financiën daarover zijn oordeel geven. Naast deze bepalingen heeft de Minister van Financiën een centrale rol in de totstandkoming van de begroting, de wijzigingen daarvan en de totstandkoming van de jaarrekening. In de begrotingsuitvoering tenslotte, heeft de Minister van Financiën de mogelijkheid om op grond van

artikel 39, lid 6, voorafgaand toezicht in te stellen op bepaalde begrotingsbedragen. Hij kan daarmee indien nodig het zelfstandig budgetbeheer van een andere minister inperken.

De de Staten, het Gemeenschappelijk Hof van Justitie, de Raad van Advies, de Algemene Rekenkamer en Ombudsman hebben ten opzichte van de Regering een zelfstandige positie. Desondanks blijft de Regering verantwoordelijk voor het opstellen van de begroting en de jaarrekening. Om toch recht te doen aan die zelfstandige positie, is in onderhavige Comptabiliteitslandsverordening een aantal bepalingen opgenomen dat de eigen verantwoordelijkheid van de betreffende entiteiten bij de begrotingsvoorbereiding benadrukt; dat de Staten als controlerende macht in de gelegenheid stelt om de zienswijze van deze entiteiten op de voor hen benodigde bedragen ter vernemen; en dat specificceert op welke manier ambtenaren bij deze entiteiten over de begrotingsbedragen kunnen beschikken.

De autorisatiefunctie van de Staten omvat niet alleen de uitgaven van de ministeries en staatsorganen zelf. Daaronder vallen ook min of meer verzelfstandigde entiteiten, waarvan de baten en lasten op de begrotingshoofdstukken worden verantwoord. De begroting en jaarrekening hebben met andere woorden betrekking op de gehele collectieve sector (sociale zekerheid uitgezonderd). De reden hiervoor is dat de financiële verplichtingen van de hele collectieve sector relevant zijn voor de financiële positie van het Land; bovendien is de rentelastnorm aan de hele collectieve sector gerelateerd. Welke entiteiten tot de collectieve sector behoren, wordt bepaald op grond van het System of National Accounts van de United Nations.

Het budgetrecht van de Staten wordt in deze **Comptabiliteitslandsverordening** verder versterkt door toevoeging aan de begroting van de samenwerkingsmiddelen uit Nederland. Ze moeten naar functie worden ingedeeld. Los van de vraag of de samenwerkingsmiddelen via derden aan projecten, of via begrotingssteun aan het Land worden verstrekt, neemt hierdoor de transparantie ten aanzien van de voor bepaalde functies beschikbare bedragen toe. Immers, de samenwerkingsmiddelen maken vooralsnog een relatief substantieel deel uit van de voor investeringen beschikbare bedragen. Door ze op de begroting op te nemen, ontstaat een vollediger beeld.

De reikwijdte van het budgetrecht van de Staten wordt tenslotte bepaald door het feit dat het alléén betrekking heeft op de geraamde baten en lasten voor het betreffende dienstjaar. Echter, besluitvorming over begrotingen dient vrijwel altijd plaats te vinden in een meerjarig perspectief. In het bijzonder geldt dit, wanneer het voornemen bestaat om nieuw beleid in te voeren of bestaand beleid op essentiële punten te wijzigen: het is dan van groot belang na te gaan, tot welke financiële gevolgen de uitvoering van zulk een voornemen ook op een langere termijn zal leiden. Door deze gevolgen zoveel mogelijk bloot te leggen, zal een dieper inzicht in de betekenis van beleidsvoornemens ontstaan. Sinds 1992 bestaat in voor het land de Nederlandse Antillen het voorschrift dat ten dienste van de parlementaire begrotingsbehandeling meerjarencijfers worden overgelegd. Meerjarencijfers geven een inzicht in voor de naaste toekomst verwachte ontwikkelingen en in de effecten van voorgenomen beleid. De voornaamste betekenis ervan is van informatieve aard. In artikel 13 worden enkele voorwaarden gesteld aan de inrichting van de meerjarenramingen, die over het algemeen globaler van aard zullen zijn dan de begroting voor het dienstjaar. Wel wordt nadrukkelijk de mogelijkheid opengelaten dat er bij ministeriële beschikking met algemene werking nadere regels worden gesteld.

I. 4 Begrotingsnormen

In het in 1992 ingevoerde dubbel boekhouden, dat geënt is op het stelsel van baten en lasten als begrotingsstelsel, geeft het saldo van de gewone dienst van de begroting, respectievelijk van de jaarrekening, aan in welke mate de aan het betreffende dienstjaar toe te rekenen lasten kunnen

worden gedekt uit de aan dat dienstjaar toe te rekenen baten. Het is juist de verdienste van het stelsel van baten en lasten, dat het onmiddellijk antwoord kan geven op de vraag in hoeverre baten (voorheen lopende inkomsten) en lasten (voorheen lopende uitgaven) met elkaar in evenwicht zijn.

Het opmaken en vaststellen van een begroting is steeds een worsteling tussen het wenselijke en het mogelijke. Wenselijk is dat de begroting in evenwicht is; in deze stelling ligt een van de normen besloten waarnaar de begroting beoordeeld wordt. In de dialoog tussen Staten en Regering moet worden ingegaan op de wijze waarop en het tempo waarmee de meest wenselijk geachte uitkomst van het begrotingsbeleid tot stand kan komen.

Een begrotingsnorm is een financieel kader; zij omlijnt de ruimte waarbinnen de begroting, en later de jaarrekening, moeten blijven. In onderhavige **Comptabiliteitslandsverordening** worden twee normen specifiek gedefinieerd: de norm van de sluitende begroting, en de rentelastnorm. Dit zijn dan ook de belangrijkste normen, omdat ze zijn gebaseerd op de Rijkswet financieel toezicht. De norm van de sluitende begroting sluit aan bij artikel 82 lid 2 van de Staatsregeling, die stelt dat de uitgaven volledig worden gedekt tot de inkomsten. In onderhavige **Comptabiliteitslandsverordening** wordt nader gespecificeerd dat de sluitende begroting in die zin dat er niet voor mag worden geleend, betrekking heeft op de gewone dienst. Voor investeringen, die op de kapitaaldienst worden verantwoord, mag wel worden geleend. De omvang van die leningen, en daarmee ook het tekort op de kapitaaldienst, is echter gemaximeerd via de rentelastnorm. De maximale rentelast die verbonden is aan de opgenomen leningen, is middels een percentage van 5% gerelateerd aan de collectieve inkomsten. Hierdoor wordt de financierbaarheid van de rentelasten, nu en in de toekomst, gewaarborgd. Om enige flexibiliteit in uitzonderlijke situaties mogelijk te maken, is voorzien in afwijking van de normen in verband met het herstel van schade veroorzaakt door buitengewone gebeurtenissen, waaronder natuurrampen.

Het hanteren van de geschetste normen houdt dus niet in, dat door het Land niet zou mogen worden geleend ter financiering van verplichtingen die in een bepaald dienstjaar worden aangegaan, maar ook in de toekomst nut zullen afwerpen. Het is wederom een verdienste van het stelsel van baten en lasten dat uitgaven met een duurzaam nut op evenwichtige wijze kunnen worden toegerekend aan de dienstjaren waarin de bevolking van dat nut profiteert. Door de afschrijvingen op zulke uitgaven en de rente van daarvoor aangegane schulden worden toekomstige begrotingen belast, doch dit is vanwege het voor de toekomst en over een langere periode gerealiseerde nuttigheidskarakter verantwoord. Zuiver comptabel redenerend kan men dit aldus uitdrukken, dat uitgaven waaraan een duurzaam nut verbonden is van de lopende lasten kunnen worden afgezonderd en zo op de balans van de jaarrekening terecht komen, „geactiveerd worden”.

Bij de toepassing van het toerekeningsbeginsel dreigen, naar uit de ervaring in verschillende landen blijkt, drie gevaren:

- a) met betrekking tot de vraag of bepaalde uitgaven worden aangemerkt als lasten van de lopende dienst dan wel op de balans geactiveerd worden, wordt geen bestendige gedragslijn gevolgd, maar een opportunistisch beleid gevoerd. Is het budget ruim, dan wordt voor de lopende dienst gekozen, maar zit het tegen, dan worden de uitgaven naar de balans uitgestoten;
- b) terwille van een beter ogende presentatie van de financiële positie worden afschrijvingspercentages gebruikt die niet in overeenstemming zijn met de economische levensduur van de zaken waarin geïnvesteerd is;
- c) aangezien nieuwe investeringen alsmede groot onderhoud geactiveerd mogen worden, wordt het normale onderhoud verwaarloosd.

Van deze drie is het eerstgenoemde gevaar het grootst. Door middel van algemene regelgeving ontkomt men daaraan niet gemakkelijk. In principe vindt activering van investeringen plaats tenzij

de investeringen een krachtens artikel 27, vijfde lid, vastgestelde bedrag niet te boven gaan. Niettemin kan als vuistregel worden gehanteerd, dat de onderscheiding wordt gelegd bij een verwachte levensduur van de zaken waarin geïnvesteerd wordt van meer dan wel minder dan een jaar. Van belang is voorts dat in de toelichting op de kapitaaldienst in een voorkomend geval duidelijk wordt aangegeven, waarom de betreffende raming in de kapitaaldienst als lange-termijninvestering dient te worden aangemerkt.

Ten einde het tweede gevaar te ontgaan zijn in hoofdstuk 3 van het ontwerp verscheidene bepalingen opgenomen die tot een bestendige gedragslijn met betrekking tot het afschrijven noodzaken. Daarnaast moet bij iedere gerealiseerde investering het afschrijvingsbedrag worden aangegeven. Het derde euvel kan worden bestreden door het opstellen van onderhoudsplannen die zijn afgestemd op de aard van de verschillende door investeringen verworven zaken.

I. 5 Begrotingscyclus

Met het oog op de jaarlijkse begrotingscyclus is het van belang om te weten dat het dienstjaar betrekking heeft op het kalenderjaar. De begroting kan pas in werking treden op het moment dat zij door de Staten is goedgekeurd en nadat zij in het Publicatieblad is geplaatst. Aangezien het dienstjaar op 1 januari aanvangt, is de Regering een zware inspanningsverplichting opgelegd om ervoor te zorgen dat de Staten deze tijdig daarvoor kan goedkeuren. Uiteraard is het aan de Staten om dit ook daadwerkelijk al of niet te doen.

Het kan onverhoopt voorkomen, dat er op 1 januari geen geldige begroting is voor het nieuwe dienstjaar. Het zou niet realistisch zijn om te veronderstellen, dat de overheidsdienst draaiende kan worden gehouden zonder financiële middelen; dit geldt zowel voor de uitgaven als de ontvangstenkant. Daarom is in artikel 16, lid 3, de mogelijkheid geschapen dat de begroting van het voorgaande dienstjaar tijdelijk wordt benut. Logischerwijs betekent dat echter dat geen nieuw beleid kan worden uitgevoerd totdat de nieuwe begroting is goedgekeurd.

De hele begrotingscyclus in een dienstjaar bestaat echter niet alleen uit de begrotingsvoorbereiding; tegelijkertijd wordt ook de lopende begroting uitgevoerd, en wordt de verantwoording over de begroting van het voorgaande dienstjaar voorbereid. Dit levert verschillende rapportage-, besluitvormingsmomenten gedurende het dienstjaar op. De belangrijkste data hiervoor zijn in onderhavige **Comptabiliteitslandsverordening** wettelijk vastgelegd; het betreft dan meestal uiterste data waarop stukken aan de Staten worden voorgelegd, dan wel in de Raad van Ministers worden besproken. Hiervan afgeleid kunnen, op het niveau van lagere regelgeving, data worden bepaald die betrekking hebben op de interne voorbereiding van dergelijke stukken. Bij de planning van deze belangrijke data is zoveel mogelijk rekening gehouden met een evenwichtige spreiding van de rapportage en besluitvormingsmomenten gedurende het kalenderjaar.

Daarnaast is ernaar gestreefd om de band tussen het recente verleden, het heden en de nabije toekomst zoveel mogelijk accent te geven. De informatie in de uitvoeringsnota's, die driemaal per jaar aan de Staten worden toegezonden, kan bijvoorbeeld worden benut in het proces van de begrotingsvoorbereiding. Om informatie uit de verantwoording te kunnen benutten in de begrotingsvoorbereiding en -uitvoering, is de indeling van de begroting en de jaarrekening in principe op dezelfde wijze gerangschikt. Hiermee wordt de vergelijkbaarheid ten behoeve van de analyse van de ontwikkeling in uitgaven en ontvangsten gewaarborgd. Om dezelfde reden bepaalt onderhavige verordening ook dat de waardering van de activa en passiva, en de bepaling van de baten en lasten op dezelfde grondslagen als van het voorgaande dienstjaar moeten zijn gebaseerd.

Tot slot heeft de Regering getracht, om de efficiëntie in de begrotingscyclus te bevorderen door de uitvoeringsnota's te koppelen aan de suppletoire begrotingen. Op die manier wordt de financiële beleidsinformatie meteen vertaald in autorisatie van de gewijzigde begroting, hetgeen daarmee niet alleen een rapportage-, maar ook een goedkeuringsmoment van de Staten impliceert. Door het aantal uitvoeringsnota's, en daarmee ook het aantal suppletoire begrotingen tot drie per jaar te limiteren, wordt beoogd rust te brengen in het besluitvormingsproces. De wijzigingen van de begrotingen vinden hiermee op een gestructureerde en daardoor meer evenwichtige wijze plaats, en minder op een ad hoc manier.

I. 6 Begrotingsvoorbereiding

Het is goed gebruik dat de voorbereiding van een begroting geschiedt aan de hand van een algemeen financieel kader, waarover de Raad van Ministers op grond van een door de Minister van Financiën gedaan voorstel een voorlopige beslissing neemt. Binnen dit algemene kader kunnen vervolgens de ministers, ieder voor zijn eigen departement en de overige organisatorische eenheden waarvoor hij de eerst-verantwoordelijke is, een goed onderbouwd en adequaat toegelicht begrotingsvoorstel opstellen. Deze ramingen moeten voor 1 mei bij de Minister van Financiën worden ingediend, die deze partiële voorstellen op zijn beurt combineert tot een comprehensief voorstel, in de vorm van een ontwerp van landsverordening tot vaststelling van de begroting. Dat legt hij wederom aan de Raad van Ministers voor. Deze beraadslagingen in de Raad van Ministers zijn niet publiek, en in dit stadium is het de Ministers niet toegestaan om richting de Staten of het publiek mededelingen te doen over de begroting. De Raad stelt het voorstel al dan niet gomodificeerd vast. Aanbieding aan de Staten geschiedt door de Minister van Financiën namens alle afzonderlijke Ministers. Hiermee wordt de eigenstandige verantwoordelijkheid van elke Minister voor zijn begrotingsonderdeel tot uitdrukking gebracht, terwijl ook de coördinerende rol van de Minister van Financiën wordt belicht. De uiterste indieningsdatum bij de Staten is gesteld op de tweede dinsdag van september, conform artikel 82 lid 3 van de Staatsregeling. Hiermee wordt aangesloten bij de opening van het parlementaire jaar.

I. 7 Begrotingsuitvoering

Nadat de begroting door de Staten is vastgesteld, is iedere minister bevoegd om over de op zijn ambtsgebied betrekking hebbende gelden te beschikken en is daarvoor financieel verantwoordelijk. Met "beschikken" wordt bedoeld dat hij – binnen de bestemming die in de begroting is aangegeven – de bestedingsrichting mag bepalen. Voor het daadwerkelijk aangaan van de privaatrechtelijke handelingen tot het aangaan van financiële verplichtingen, mandateert hij, samen met de Minister van Financiën, de daartoe aangewezen ambtenaren.

Deze bepaling kan als basis worden beschouwd voor zelfstandig budgetbeheer; hij sluit tevens aan bij hetgeen hierover in de Rijkswet Financieel toezicht is opgenomen. Terwille van een doelmatig beheer is het wenselijk dat het management, binnen bepaalde grenzen en onder de ministeriële verantwoordelijkheid, een vrije ruimte kan krijgen om met de door de Staten gevoteerde gelden zijn deel van de overheidshuishouding te voeren. Deze invulling van een voor de overheid nieuwe besturingsfilosofie, namelijk gericht op een meer bedrijfsmatige overheid, gaat uit van een gefaseerde invoering van zelfstandig budgetbeheer dat wordt gekenmerkt door outputsturing, nieuwe verantwoordelijkheidscentra en beleidsafstemming tussen ministers en overheidsdienaren door bijvoorbeeld contractmanagement. Via het contract dat financieel wordt vertaald in de beheersbegroting, wordt meer verantwoordelijkheid bij het management van apparaatonderdelen gelegd. Dit management krijgt speelruimte om zelfstandig te kunnen beschikken over de toegekende middelen en wordt afgerekend op basis van de gepleegde input van middelen in verhouding tot de afgesproken c.q. gerealiseerde output.

Voor derden en voor controlerende organen moet echter wel te allen tijde duidelijk zijn welke personen gemachtigd zijn om het Land aan financiële verplichtingen te binden. Daarom worden zij door de Minister van Financiën centraal geregistreerd, en wordt dit register elk half jaar gepubliceerd. Aangezien een ieder daarmee op de hoogte kan worden geacht te zijn geweest van deze machtigingen, is in onderhavig ontwerp ook opgenomen dat privaatrechtelijke handelingen nietig zijn indien blijkt dat zij zijn aangegaan door daartoe niet gemachtigde personen.

Het is de bedoeling dat door dit systeem de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de begroting geleidelijk verschuift: in politiek opzicht van de Minister van Financiën naar de minister die het aangaat, en in ambtelijk opzicht verder door naar de door die minister in samenspraak met zijn collega van Financiën aan te wijzen overheidsdienaren.

Dit laat echter de toezichthoudende taak van de Minister van Financiën op de begrotingsuitvoering onverlet. Budgettaire problemen van één minister, in welke sector dan ook ontstaan, kunnen nu eenmaal repercussies hebben op de budgettaire mogelijkheden die aan de overige ambtsgenoten gelaten worden. Het toezicht van de Minister van Financiën geschiedt in beginsel achteraf, aangezien de Ministers zelf over de op hun begroting opgenomen bedragen mogen beschikken. Voor dit toezicht wijst de Minister van Financiën een organisatieonderdeel van zijn ministerie aan. Ook houdt hij toezicht op de inrichting van financiële en andere administraties van het Land. Het toezicht achteraf kan door de Minister van Financiën worden omgezet in voorafgaand toezicht op bepaalde begrotingsonderdelen. In die gevallen is eerst toestemming van de Minister van Financiën nodig, voordat een minister over die bedragen kan beschikken. Tot slot is expliciet in onderhavig ontwerp een bepaling opgenomen, die beoogt het toezicht op bepaalde derden mogelijk te maken. Het gaat dan ten eerste om derden in de collectieve sector: dit is nodig aangezien de baten en lasten van deze derden relevant zijn voor de begrotingsnormen, en de Regering daar dus een zekere verantwoordelijkheid voor draagt. Ten tweede gaat het om rechtspersonen aan wie door het Land of een derde voor rekening en risico van het Land een subsidie, lening of garantie wordt verstrekt. Aangezien het Land ten aanzien van deze rechtspersonen financiële risico's loopt en daarvoor verantwoordelijk is, ligt het voor de hand om goed toezicht te kunnen waarborgen. Dit toezicht bestaat dan uit het recht op inzage in documenten en de mogelijkheid om een nader onderzoek in te stellen.

Derden in de collectieve sector zijn vaak verzelfstandigde entiteiten. Die zelfstandigheid komt onder meer tot uitdrukking in de mogelijkheid van afwijkend beheer. In het algemeen is de eenheid van de landsbegroting en van de daarbij aansluitende jaarrekening een hoog te waarderen goed. Niettemin kan het soms gewenst zijn de uitvoering van bepaald beleid op enige afstand van het centrum te plaatsen en het beheer daarvan van het centrale beheer af te scheiden. Waar het op deze plaats om gaat is evenwel iets anders, namelijk, dat een onderdeel van een ministerie, ofschoon het blijft behoren tot de centrale organisatie, tot op zekere hoogte wordt verzelfstandigd of gedeconcentreerd, en dat het zijn eigen beheer mag voeren en een eigen begroting en jaarrekening krijgt. Ook voor een specifieke, aan een ministerie opgedragen overheidstaak kan deze afgescheidenheid van beheer, begroting en jaarrekening wenselijk blijken. In de Comptabiliteitslandsverordening voorziet artikel 42 in deze behoefte, waarbij er nadruk op wordt gelegd dat de openbaarheid en controle niet mag worden ingeperkt.

I. 8 Regels begrotingsdiscipline

Binnen de algemene lijnen van de wetgeving, die door de Staten en de Regering gezamenlijk worden getrokken, moet deze laatste slagvaardig kunnen optreden. Dit geldt voor alle terreinen van het landsbestuur; het geldt in het bijzonder voor de uitvoering van de begroting. Het uitgangspunt is gelijk het behoort te zijn: dat de begroting wordt uitgevoerd zoals zij door de Staten is goedgekeurd. Men mag intussen de ogen niet gesloten houden voor het feit dat er tussen dit

uitgangspunt en de noodzaak om slagvaardig te kunnen handelen een spanningsveld bestaat. Die spanning wordt minder naar de mate waarin de bestuurders zich in alle fasen van de begrotingscyclus gedisciplineerd gedragen: toezeggingen die tot lasten leiden behoren niet te worden gedaan zonder dat de dekking voor die lasten wordt aangegeven, overschrijdingen dienen zoveel mogelijk voorkomen te worden en, indien zij zich toch voordoen, dient voor dekking te worden gezorgd, incidentele meevallers mogen niet worden aangewend voor structurele verhogingen van de lasten. Het is van belang om deze budgettaire „spelregels” in een geordend kader bijeen te brengen.

Zulk een kader kan het eerder bedoelde uitgangspunt veilig stellen. Daartoe wordt in artikel 45, derde lid, van het ontwerp aan de Regering de taak gedelegeerd om in een landsbesluit, houdende algemene maatregelen, regels voor een stringent begrotingsbeleid vast te leggen. Het landsbesluit zal de „budgetdiscipline” versterken, en het zal dit in soepele inspelings op gebleken behoefte kunnen doen. De ervaring heeft geleerd dat mensen vaak de neiging hebben al datgene wat niet uitdrukkelijk verboden is als toegestaan te beschouwen. Mochten dergelijke neigingen in het geval dat hier aan de orde is manifest worden, dan kan het landsbesluit gemakkelijk een verdere aanscherping ondergaan om het euvel te bestrijden.

I.9 Begrotingswijzigingen

Alle budgettaire discipline en goede ramingen ten spijt, doet zich elk jaar opnieuw de noodzaak voor om het uitgavenbeleid en/of inkomstenbeleid aan gewijzigde situaties aan te passen. Met het oog hierop zijn in § 3 van hoofdstuk 4 niet alleen de oorzaken aangegeven die tot wijzigingen van de begroting kunnen nopen, maar ook regels gegeven voor de procedure die daarbij in acht moet worden genomen.

De wijziging van de begroting vindt altijd plaats door middel van een landsverordening. Dit geldt zowel tijdens de begrotingsuitvoering, als achteraf middels de landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening. De wijzigingen van de begroting gedurende het dienstjaar worden suppletore begrotingen genoemd, en hiervan zijn er – zoals eerder gesteld – drie per jaar, op vaste momenten gekoppeld aan de uitvoeringsnota's.

In principe moeten alle afwijkingen van de begrotingen eerst worden geautoriseerd door de Staten in een suppletore begroting, alvorens over de gewijzigde bedragen kan worden beschikt. De procedure is in feite dus niet anders dan bij de ontwerp-begroting. Onderhavige Comptabiliteitslandsverordening kent echter twee uitzonderingssituaties: als het landsbelang zulks acuut vordert, of bij onverwacht dringende behoeften in het dienstjaar waarin de begroting niet was voorzien.

Van de eerst genoemde reden kan niet licht gebruik worden gemaakt; het is in principe aan de Minister-President om te beoordelen of sprake is van een dergelijke situatie. Ook de als tweede genoemde reden, onverwacht dringende behoeften, is aan strenge voorwaarden verbonden. Bovendien is de budgettaire omvang hiervan gelimiteerd tot de omvang van de (sub)functie voor onvoorziene baten en lasten. In alle gevallen moet achteraf alsnog de begrotingswijziging in een landsverordening worden geautoriseerd.

Een heel specifieke situatie van de wijziging van een begroting, doet zich voor aan het begin van het dienstjaar, als resterende bedragen van het voorgaande dienstjaar aan de begroting kunnen worden toegevoegd. Dit wordt ook wel de „eindejaarsmarge” genoemd, en deze vindt zijn weerslag in de eerste suppletore begroting. Het is een steeds weerkerend verschijnsel dat

uitvoerende diensten van de overheid aan het einde van het dienstjaar een grote haast ontwikkelen om nog resterende middelen te besteden.

Het euvel, dat nimmer helemaal bedwongen kan worden, kan naar de mening van de Regering het best worden bestreden door een regeling die het, zij het op beperkte schaal, mogelijk maakt om overgebleven middelen van het oude dienstjaar naar het nieuwe over te hevelen. De bevoegdheid daartoe, die een toevoeging aan voor het nieuwe dienstjaar gevoteerde fondsen inhoudt, is in artikel 48 gecreëerd. Het juridisch instrument is in dit geval de ministeriële beschikking. Deze mogelijkheid is gelimiteerd tot de kapitaaldienst, en heeft dus alleen betrekking op baten en lasten die samenhangen met investeringen.

I. 10 Jaarrekening

Het sluitstuk van de begrotingscyclus is de jaarrekening en het jaarverslag, waarmee de Regering zich naar de Staten toe verantwoordt over het gevoerde (financiële) beleid. Om een jaarrekening te kunnen opstellen is het noodzakelijk om een moment te bepalen in het opeenvolgende dienstjaar, tot wanneer er nog boekingen kunnen worden verricht in het voorgaande dienstjaar. Met andere woorden, het financiële beeld zal op enig moment moeten worden “stilgezet”, oftewel het “loket” moet op zeker moment worden “gesloten”. De Regering acht het haalbaar om deze datum te stellen op uiterlijk de 30^{ste} april, maar streeft ernaar die te vervroegen, zodat de jaarrekening eerder beschikbaar kan komen. Tot die 30^{ste} april kunnen conform artikel 20 alle wijzigingen in de financiële positie die betrekking hebben op het voorgaande dienstjaar, nog in de jaarrekening worden meegenomen. Tegelijkertijd wordt in artikel 3, lid 4, bepaald dat oplevering van goederen en diensten ten laste van het voorgaande dienstjaar uiterlijk op 1 maart moet plaatsvinden.

De jaarrekening wordt vervolgens door de Minister van Financiën vóór 1 september opgesteld, gebruikmakend van de financiële informatie die de ministers daarvoor toezenden. In tegenstelling tot de begroting, wordt de jaarrekening na goedkeuring door de Raad van Ministers niet onmiddellijk aan de Staten gezonden, maar eerst naar de accountant en de Algemene Rekenkamer. Deze laatste heeft drie maanden de tijd om met een verslag van bevindingen te komen, waarbij de Rekenkamer zich mede kan baseren op de accountantsverklaring en het –verslag, dat anderhalve maand na toezending gereed moet zijn. De accountant is degene die door de regering per landsbesluit is aangewezen als de accountant van het Land. Nadat het verslag van de Algemene Rekenkamer is ontvangen, dient Gouverneur binnen een maand de ontwerp-landsverordening tot décharge bij de Staten in. In totaal verstrijken er dus in principe maximaal vier maanden nadat de Raad van Ministers de jaarrekening heeft ingediend, tot indiening bij de Staten. Op zijn vroegst ontvangen de Staten dan op 1 januari de jaarrekening. Teneinde te voorkomen dat vertragingen van de zijde van de accountant of de Algemene Rekenkamer zich vertalen in een latere ontvangst van de jaarrekening door de Staten, is erin voorzien dat deze toch alvast wordt toegezonden, met een separate mededeling.

I. 11 Algemene Rekenkamer

In de onderhavige ontwerp-landsverordening zijn bepalingen opgenomen ter waarborging dat de Algemene Rekenkamer voorzien wordt van de benodigde gegevens ten behoeve van de uitvoering van haar werkzaamheden. Zo wordt in het ontwerp bepaald dat de Algemene Rekenkamer van alle ontwerpen van landsverordening tot vaststelling van de begroting een afschrift ontvangt, zodra zij bij de Staten zijn ingediend. Dit geldt dus ook voor alle begrotingswijzigingen gedurende het uitvoeringsjaar, inclusief bij begrotingsafwijkingen op grond van het acute landsbelang of bij onverwacht opgekomen dringende behoeften, die ten laste komen van de functie voor onvoorziene lasten of verplichtingen. Op die manier heeft de Algemene Rekenkamer te allen tijde de beschikking over een geactualiseerd beeld van de begrotingsbedragen. Voorts worden de uitvoeringsnota's over het voorafgaande en die over het lopende dienstjaar ter kennisneming aan de Algemene Rekenkamer aangeboden. Hierin is ook opgenomen een verslag van de

rechtshandelingen die samenhangen met het uitgeven van geldleningen, het lenen van gelden aan een derde, borgstellingen voor financiële verplichtingen van een derde, alsmede de rechtshandelingen samenhangend met privaatrechtelijke rechtspersonen. Daarnaast krijgt de Algemene Rekenkamer afschrift van de besluiten, waarin de directeur onderscheidenlijk het hoofd van het betreffende Landsonderdeel wordt aangewezen die mag beschikken over de in het besluit betreffende begrotingsbedragen. Zij hebben immers daarmee de bevoegdheid tot het verrichten van privaatrechtelijke handelingen, waaraan financiële verplichtingen zijn verbonden. Een ander landsbesluit dat in afschrift aan de Algemene Rekenkamer wordt gezonden, met inachtneming en voor zover daarover in de Landsverordening Algemene Rekenkamer regels terzake zijn gesteld, is die waarin de Minister van Financiën, eventueel samen met een andere Minister, wordt gemachtigd om overeenkomsten aan te gaan betreffende de (mede-)oprichting, (mede-)verwerving of vervreemding van (aandelen in) privaatrechtelijke rechtspersonen. Voorts ontvangt de Algemene Rekenkamer een afschrift van een ministeriële beschikking waarin onderschrijvingen op de kapitaaldienst aan de begroting voor het daaropvolgende dienstjaar worden toegevoegd. Verder wordt de Algemene Rekenkamer schriftelijk op de hoogte gesteld van eventuele nieuwe feiten die onontbeerlijk zijn voor een goed inzicht in de financiële positie en de baten en lasten, maar die na 30 april pas aan het licht zijn gekomen en dus niet in de jaarrekening zijn verwerkt. Dit kan echter alleen geschieden als op dat moment de jaarrekening nog niet is goedgekeurd door de Staten.

De Secretaris van de Algemene Rekenkamer krijgt voorts, met handhaving van de verantwoordelijkheid van de Regering voor de begroting, de bevoegdheid om de begroting voor de Algemene Rekenkamer voor te bereiden. Die ramingen, voorzien van een uiteenzetting van de binnen de Algemene Rekenkamer levende opvattingen over de wijze waarop haar werkzaamheden moeten worden uitgevoerd, moeten bij de Minister van Financiën worden ingediend. Door deze aanpak zal de zelfstandige positie van genoemd college ten opzichte van de uitvoerende macht geaccentueerd worden.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1

Ingevolge het voorgestelde onderdeel a zal de begroting worden ingedeeld per hoofdstuk. Een hoofdstuk kan bestaan uit een ministerie of een staatsorgaan.

Door de begroting in te delen naar ministerie en staatsorgaan wordt deze inzichtelijker gemaakt. Ook wordt een bijdrage geleverd aan het optimaliseren van de behandeling van de begroting. Daarnaast wordt volledige invulling gegeven aan de ministeriële verantwoordelijkheid van de afzonderlijke ministers voor hun begroting. Verder is in onderdeel a opgenomen dat de begroting bestaat uit een gewone dienst en een kapitaaldienst. Dit onderscheid is onder andere expliciet van belang in verband met de financiële normen voor de begroting, opgenomen in artikel 7.

Investerings in de zin van het onderhavige ontwerp hebben, zoals uit onderdeel f blijkt, betrekking op de verwerving van vaste activa die bestemd zijn om de werkzaamheid duurzaam te dienen. Onder "duurzaam" in laatstgenoemd artikelonderdeel wordt verstaan langer dan een jaar.

Nieuw is het onderdeel g, waarin de collectieve sector is gedefinieerd. Deze bepaling is relevant gezien artikel 4, eerste lid, dat stelt dat alle baten en lasten voor alle entiteiten in de collectieve sector met uitzondering van die in de sociale zekerheid, worden geraamd onder het ministerie of staatsorgaan waaronder die entiteit ressorteert. Dit impliceert dat de begroting en de jaarrekening betrekking hebben op de hele collectieve sector met uitzondering van de entiteiten in de sociale

zekerheid. Daarnaast is het van belang de collectieve sector te definiëren, omdat volgens artikel 7, derde lid, de rentelastnorm wordt berekend over de gemiddelde gerealiseerde gezamenlijke inkomsten van de collectieve sector van het Land.

De achtergrond van het betrekken van de gehele collectieve sector is gelegen in het feit, dat financiële verplichtingen via rechtspersonen die behoren tot het Land van groot belang kunnen zijn voor de financiële positie van het Land. De definitie in het System of National Accounts komt er in de kern op neer, dat een instelling tot de collectieve sector wordt gerekend als de ontvangsten voornamelijk afkomstig zijn uit collectieve heffingen zoals belastingen en premies. Als de ontvangsten voor meer dan de helft afkomstig zijn van de markt, dan is sprake van een marktpartij en niet van een onderdeel van de collectieve sector. Deze benaderingswijze is gevolgd omdat normering pas zin heeft als onomstotelijk vaststaat waarop de normering betrekking heeft, de definities moeten duidelijk zijn.

Artikel 2

Artikel 2 bevat een algemene eis waaraan alle stukken die in verband met de begroting en de jaarrekening aan de Staten worden voorgelegd, moeten voldoen.

Artikel 3

Verwezen moge worden naar I. 10 van de onderhavige memorie van toelichting.

Voor de belastingontvangsten verdient het de voorkeur om het kasstelsel toe te passen, ter wille van de eenvoud. Het is te gecompliceerd om achteraf per belastingplichtige vast te stellen, op welk jaar de belastinginkomsten precies betrekking hebben. Voorkomen moet worden dat er een groot aantal correcties achteraf moeten worden doorgevoerd, die door hun omvang de balans terdege kunnen wijzigen. Door uit te gaan van de geïnde belastingontvangsten in plaats van de heffingen, wordt dit probleem vermeden.

Voor alle andere ontvangsten, de zogenaamde niet-belastingontvangsten, die veelal samenhangen met bepaalde uitgaven, verdient het de voorkeur om evenals voor die uitgaven het stelsel van baten en lasten te gebruiken.

Het derde lid neemt het dienstjaar waarin salarissen en sociale lasten als grondslag dienen voor de inkomstenbelasting, als uitgangspunt voor de verslaggeving. Dit schept duidelijkheid in situaties dat bijvoorbeeld arbeidscontracten in het ene dienstjaar zijn aangegaan, terwijl de uitbetaling van het salaris pas in het volgende dienstjaar aanvangt.

Door het vierde lid kunnen goederen en diensten die zijn besteld in het afgelopen dienstjaar, maar maximaal twee maanden na afloop daarvan worden opgeleverd, nog ten laste worden gebracht van dat afgelopen dienstjaar. Dit impliceert dat goederen en diensten die na 1 maart worden opgeleverd, ten laste komen van het lopende dienstjaar, ongeacht of de verplichting in het voorafgaande dienstjaar is aangegaan. Met deze bepaling wordt een tijdige afsluiting van het verslagleggingjaar beoogd, omdat hiermee duidelijk is dat de uitgaven samenhangend met oplevering van goederen en diensten na 1 maart het financiële beeld van het voorafgaande dienstjaar niet meer kunnen beïnvloeden.

Het vijfde lid tenslotte heeft een vergelijkbaar doel: de administratie voor de opmaak van de jaarrekening moet op enig moment worden afgesloten om de jaarrekening te kunnen opmaken. Dit laat onverlet dat er na die sluiting baten en lasten kunnen blijken, betrekking hebbende op het voorgaande dienstjaar. Onderhavige bepaling stelt duidelijk dat die dan in het lopende dienstjaar

moeten worden meegenomen. Om een te zeer vertekend financieel beeld te voorkomen, is toegevoegd dat bij belangrijke of omvangrijke baten of lasten, daarvan wel melding worden gemaakt in de toelichting op de jaarrekening van het voorgaande dienstjaar, zolang op dat moment die jaarrekening nog niet is opgemaakt.

Artikel 4

Voor de toelichting op de beweegredenen voor het opnemen van de collectieve sector, wordt verwezen naar de toelichting op artikel 1. De uitzondering voor de sociale zekerheid wordt gemotiveerd vanuit de gedachte, dat de instelling(en) op dat beleidsterrein een eigen gesloten financieel systeem kent. Daarmee wordt bedoeld, dat eigen ontvangsten worden gegenereerd, in dit geval door middel van premieheffing, die alleen voor eigen uitgaven mogen worden benut. Ze vloeien in geen geval toe naar de algemene middelen of andere hoofdstukken op de begroting van het Land.

Het tweede lid is een nieuwe bepaling, die ertoe strekt een meer volledig beeld van de daadwerkelijke baten en lasten in de begroting en jaarrekening te schetsen. Dit is met name relevant, omdat de samenwerkingsmiddelen vooralsnog deel uitmaken van de kapitaaldienst. Door de indeling van de samenwerkingsmiddelen naar functie wordt bovendien een meer integrale behandeling van de samenwerkingsmiddelen, in relatie tot de reguliere begrotingsmiddelen, beoogd.

Door het bruto ramen van de baten en lasten, hetgeen betekent dat er geen saldering wordt toegepast, wordt eveneens een volledige en leesbare verslaglegging nagestreefd. Immers, indien baten of lasten zouden worden gesaldeerd is niet meer eenvoudig na te gaan waarop het saldobedrag is gebaseerd. Een vergelijkbaar argument is van toepassing op het vijfde lid.

Het vierde lid waarborgt een ordelijke verslaglegging; immers, indien terugboekingen op andere functies of economische categorieën zouden plaatsvinden, dan is niet langer sprake van een getrouw beeld van de baten en lasten op de oorspronkelijke functies en categorieën.

Artikel 5

Bij het afleggen van verantwoording aan de hand van een jaarrekening gebaseerd op het stelsel van baten en lasten speelt de balans een cruciale rol. Het is van groot belang voor de leesbaarheid van die balans dat de wijze waarop de activa en passiva worden gewaardeerd gelijk blijft. De eis van consistentie vormt daarom de achtergrond waartegen de uitzonderingsbepaling van artikel 5 moet worden begrepen. Er kunnen zich namelijk omstandigheden voordoen waardoor de voorheen gehanteerde uitgangspunten niet meer adequaat zijn voor een goed inzicht. Aanpassingen zijn dan nodig. Daarbij moet niet alleen worden aangegeven waarom dit zo is, maar ook wat daarvan de gevolgen zijn.

Artikel 6

Het niveau waarop de Staten de begroting autoriseert, is bepalend voor de uitoefening van het budgetrecht van de Staten en daardoor ook voor de mate waarin de regering en het daaraan gelieerde overheidsapparaat financieel zelfbeheer kunnen uitoefenen. Immers, alleen binnen de door de Staten geautoriseerde economische categorieën, kunnen ministeries en staatsorganen met budgetten schuiven. Verschuivingen tussen economische categorieën en / of tussen ministeries en staatsorganen in het lopende begrotingsjaar, behoeven autorisatie van de Staten en moeten daarom via een suppletoire begroting worden voorgelegd.

Artikel 7

Dit artikel strekt ertoe de financiële normen voor de begroting aan te geven. Deze normen passen in de Rijkswet financieel toezicht. Gezien het belang van deze normen, mede in relatie tot de schuldovername, is ervoor gekozen om ze expliciet in deze Landsverordening comptabiliteit op te nemen.

Het eerste lid geeft aan dat er op de gewone dienst geen sprake mag zijn van een tekort. Met andere woorden, de gewone dienst moet sluitend zijn. Afgezien van tijdelijke liquiditeitstekorten gedurende het begrotingsjaar, moeten over het gehele jaar gezien op de gewone dienst de baten volledig de lasten dekken.

Het tweede lid stelt dat er op de kapitaaldienst rekening mag worden gehouden met de verwachte ontvangsten uit de uitgifte van geldleningen en het (batig) saldo van de gewone dienst. Dit betekent dat er een financieringstekort op de kapitaaldienst mag zijn, dat wordt gedekt door geldleningen. De omvang van die geldleningen is echter middels het derde lid gemaximeerd. Voor zover een batig saldo op de gewone dienst onvoldoende dekking biedt, is de omvang van het tekort op de kapitaaldienst dus beperkt.

Deze beperking wordt aangegeven via de rentelastnorm. Deze norm bewerkstelligt dat de jaarlijkse rentelasten van de collectieve sector als geheel niet boven een bepaalde limiet uitkomen. Bij de rentelastnorm wordt uitgegaan van de drie jaren (t-4 t/m t-2) die voorafgaan aan het jaar (t-1) waarin de begroting wordt ingediend en niet over de drie jaren (t-3 t/m t-1) direct voorafgaande aan het begrotingsjaar (t). Immers, het jaar voorafgaande aan het begrotingsjaar is nog niet afgesloten op het moment waarop de begroting wordt ingediend, waardoor de gegevens over de ontvangsten van de collectieve sector ontbreken.

Voor de beoordeling van de rentelastnorm zijn niet alle rentelasten van belang. Voor die norm zijn alleen van belang de uitgaven aan rente over de geconsolideerde schuld. De definitie van geconsolideerde schuld is zodanig gekozen dat de onderlinge schulden van rechtspersonen (overheid, bedrijven, instellingen, organisaties) binnen de collectieve sector niet meetellen. Bij consolidatie vallen die onderlinge schulden tegen elkaar weg.

Tot schulden worden zowel gerekend schuldtitels in de vorm van bijvoorbeeld obligatieleningen en schatkistpromessen als onderhandse lening- en kredietovereenkomsten. Ook (formeel en feitelijk) leverancierskrediet (openstaande crediteuren), indien de duur daarvan langer is dan in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk is, valt onder het begrip schuld. Bij de beoordeling van de rentelastnorm worden ook meegenomen de door de Nederlandse Staat verleende rekening-courantkredieten voor tijdelijke liquiditeitstekorten.

Het vierde lid tenslotte bevat een uitzonderingsbepaling voor de financiële normen. Een buitengewone gebeurtenis moet worden uitgelegd conform artikel 47 lid 2, namelijk een omstandigheid dat de gevolgen van oorlog of oorlogsgevaar, een ramp of een ander buitengewoon voorval dat door het Land moet worden opgevangen. Dat lid geeft tevens aan dat de Minister-President aangewezen is om te beoordelen of er sprake is van deze omstandigheid, voor zover de beoordeling daarvan niet ingevolge een wettelijke regeling aan een ander orgaan is opgedragen. Verder stelt dat lid dat de Staten zo spoedig mogelijk na het betreffende besluit schriftelijk worden ingelicht over de daardoor ontstane financiële gevolgen, waarbij voorstellen worden gevoegd voor het opvangen daarvan. Genoemde bepalingen kunnen tevens van toepassing worden geacht op de situatie dat er afgeweken moet worden van de financiële normen.

Artikel 8

Hoewel in de Staatsregeling reeds is opgenomen dat alle ontwerp-**landsverordeningen**, dus ook die van de ontwerp-begroting en wijzigingen van de begroting alsmede van de jaarrekening, aan de Raad van Advies ter advies worden aangeboden, is ervoor gekozen dit expliciet in onderhavige verordening op te nemen. Hieraan gekoppeld is de adviestermijn van de Raad van Advies, die één maand bedraagt. Deze termijn is van belang met het oog op de begrotingscyclus en de daarin opgenomen vaste aanbiedingsmomenten aan de Staten. Die moeten tijdig over het advies kunnen beschikken, opdat het in de behandeling kan worden meegenomen. Uitstel van de behandeling verdient niet de voorkeur, omdat de verschillende besluitvormings- en aanbiedingsmomenten in de begrotingscyclus dicht op elkaar kunnen liggen. Bovendien wordt met onderhavig lid aangesloten bij artikel 50 lid 3 van deze Verordening, dat ook aan de Algemene Rekenkamer een termijn stelt (van één en een halve maand na ontvangst van het afschrift van het verslag van de accountant).

Alle aan een volksvertegenwoordiging over te leggen stukken zijn in principe openbaar. Hoewel op grond van de Landsverordening openbaarheid van bestuur ieder bestuursorgaan bij de uitvoering van zijn taak openbaarheid moet betrachten en informatie moet verstrekken, is de openbaarheid van de besluitvorming aangaande de begroting en de jaarrekening zo cruciaal voor een goede werking van de parlementaire democratie dat de Regering het van belang acht dit beginsel voor alle daarop betrekking hebbende stukken nog eens uitdrukkelijk vast te leggen. Daarom heeft de Regering in dit geval ook gekozen voor actieve openbaarmaking door middel van publicatie, in plaats van een passieve openbaarmaking via het ter inzage leggen. Ten aanzien van de manier waarop die publicatie plaatsvindt, stelt de Minister van Financiën daarvoor krachtens artikel 8, derde lid, nadere regels vast. Gezien de grote omvang van de begrotingsdocumenten, kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het plaatsen op een internetwebsite van de overheid.

De eis van openbaarheid is van toepassing vanaf het ogenblik van toezending van de betreffende stukken naar de Staten. De voorbereidingsfase in de boezem van de Regering en haar apparaat behoeft zich dus niet in de openbaarheid af te spelen.

Artikel 9

Voor een toelichting op dit artikel moge verwezen worden naar het algemeen deel van de Memorie van toelichting, onderdeel I. 7. De mogelijkheid van afwijkend financieel beheer wordt in de Verordening Financieel Beheer verder uitgewerkt.

De eis die in artikel 9 gesteld wordt, is duidelijk: in elk geval dient de openbaarheid op de wijze die in het voorgaande artikel is voorgeschreven ook voor de begrotings- en jaarrekeningstukken van dergelijke gedeconcentreerde lichamen gewaarborgd te zijn.

Artikel 10

In artikel 10 wordt een aspect geregeld van de toezienende bevoegdheid van de Minister van Financiën met betrekking tot al hetgeen financiële gevolgen voor het Land heeft of kan hebben. Het wordt door de Regering wenselijk geacht ook dit aspect wettelijk vast te leggen en aan de genoemde bewindsman de mogelijkheid te bieden eventuele bezwaren tegen beleidsvoornemens, toezeggingen e.d. die van zijn collega's afkomstig zijn en hetzij de toekomstige begroting betreffen, hetzij een afwijking en dus wijziging van de lopende begroting nodig maken, tijdig kenbaar te maken en zonodig in de Raad van Ministers aan de orde te stellen. Op grond van zijn centrale verantwoordelijkheid voor het budgettaire en verdere financiële beleid van het Land is dit een noodzakelijke bevoegdheid.

De onderhavige bepaling houdt mede in dat een minister zonder voorafgaande overleg met zijn collega van Financiën geen eindoordeel mag geven over moties en amendementen welke in de Staten zijn ingediend en waaraan financiële gevolgen voor het Land verbonden zijn.

Het artikel heeft uit de aard der zaak niet de strekking, alle ministers behalve die van Financiën monddood te maken zolang zij van de laatstgenoemde bewindsman niet het groene licht hebben gekregen. Het ziet uitsluitend op hun politieke uitspraken aangaande een nog vast te stellen of suppletoir te wijzigen begroting en laat de planning van hun andere activiteiten ongemoeid. Dat wil zeggen zolang een (beleids-)voornemen van een minister binnen de geautoriseerde begrotingsbedragen past, kan hij daarover vrijelijk in het openbaar uitspraken doen. Echter, zodra de mogelijke financiële consequenties de geautoriseerde begrotingsbedragen dreigen te overschrijden, is overleg met de Minister van Financiën en eventueel het kabinet aangewezen. Dit raakt immers aan het algemene financiële beleid en kan daarmee ook gevolgen hebben voor de begrotingen van zijn collega-ministers.

Het tweede lid omschrijft in welke situatie de Minister van Financiën bezwaar maakt. Het kan zijn dat de Minister van Financiën van oordeel is dat een voornemen, voorstel, toezegging of uitspraak niet toelaatbaar is met het oog op het algemene financiële beleid of het doelmatig beheer van 's Lands gelden. Een andere reden voor ontoelaatbaarheid kan zijn dat de mogelijke financiële consequenties van het voornemen, voorstel, de toezegging of uitspraak niet in een redelijke verhouding staan tot de doelstellingen van het beleid dat aan de begroting ten grondslag ligt. De begroting is immers opgebouwd uit bedragen, die zijn gebaseerd op de instrumenten die nodig zijn om de beleidsdoelstellingen te bereiken.

Artikel 11

Dit artikel vormt in zekere zin de pendant van artikel 10. Voorkomen moet worden dat bij de voorbereiding van wetgevende en andere maatregelen het „financieel plaatje” onvoldoende in het oog gehouden wordt, zodat men later — te laat! — bij de uitvoering van die maatregelen voor onaangename verrassingen wordt gesteld. In het bijzonder de financiële consequenties van nieuwe wet- en regelgeving kunnen van verschillende aard zijn, aan de baten- en vooral ook aan de lastenzijde. Niet zelden blijkt de handhaving van een regeling kostbaarder dan voetstoots was aangenomen.

Het voorgestelde artikel zal dergelijke verrassingen niet zonder meer kunnen uitbannen, maar tenminste kunnen bewerkstelligen dat naar de financiële effecten van maatregelen die worden overwogen zorgvuldiger gekeken wordt.

Artikel 12

Dat een begroting moet bestaan uit een gewone en een kapitaaldienst, vloeit logisch voort uit artikel 7, waarin dat onderscheid relevant is. Ook wordt in het eerste lid nog eens duidelijk gesteld dat de begroting de ramingen voor het dienstjaar bevat. De meerjarenbegroting wordt immers separaat geregeld in artikel 13. Dit betekent dat alle bepalingen in onderhavige Verordening met betrekking tot de begroting, in beginsel alléén betrekking hebben op de begroting van het dienstjaar, tenzij een bepaling uitdrukkelijk ook voor de meerjarenbegroting van toepassing wordt verklaard.

Door in het tweede lid te bepalen dat de baten en lasten per hoofdstuk worden ingedeeld naar functies en economische categorieën, wordt voorzien in de wijze waarop volgens artikel 6 de budgetautorisatie van de Staten plaatsvindt.

Het onderdeel c van het derde lid schrijft voor dat de begroting ook een raming van de overeen te komen financieringstransacties op de kapitaaldienst moet omvatten. Inzicht hierin is onder meer van belang in verband met de rentelastnorm en de wijze waarop conform de Rijkswet geldleningen kunnen worden aangegaan.

De in de onderdelen d en e van lid 3 voorgeschreven gegevens worden ook thans al verstrekt.

Artikel 13

In het eerste lid van artikel 13 wordt een meerjarenbegroting voor ten minste drie op het betreffende dienstjaar volgende jaren formeel verplicht gesteld.

De verplichting om aan de Staten een meerjarenbegroting aan te bieden is op zichzelf niet nieuw. Slechts drie eisen worden in artikel 13, eerste lid, gesteld: de aansluiting, zoveel als mogelijk is, bij de opzet en indelingen van de jaarbegroting; de verschaffing van een toelichting en de rangschikking. Deze laatste eis waarborgt de vergelijkbaarheid op hoofdlijnen met de begroting van het dienstjaar, omdat de meerjarige consequenties per economische categorie c.q. per investering en krediet hierdoor inzichtelijk worden gemaakt. Geen presentatie van cijfers betreffende de publieke middelen mag door de Regering worden bekendgemaakt zonder dat zij wordt toegelicht.

Naar bevind van zaken kan een ministeriële beschikking met algemene werking als in artikel 13, tweede lid, bedoeld met verdere voorschriften gevuld worden.

Artikel 14

Nieuw in het voorgestelde artikel is de in onderdeel c van het derde lid opgenomen verplichting dat voor zover mogelijk ook wordt aangegeven de omvang van de beoogde activiteiten alsmede van de daarmee nagestreefde prestaties en effecten. Hiermee wordt een begin gemaakt met een meer beleidsmatige begroting, waarin een relatie wordt gelegd tussen het begrote bedrag en de doelstellingen die daarmee moeten worden bereikt.

Specifiek voor het onderdeel financieringstransacties op de kapitaaldienst wordt in het vijfde lid omschreven wat deze moet omvatten. Dit is van belang voor een volledig inzicht in de wijze waarop het tekort op de kapitaaldienst wordt gefinancierd, hetgeen relevant is voor onder andere de rentelastnorm.

In een toelichting op de begroting mag een uiteenzetting over de financiële toestand van het Land niet ontbreken, zoals gesteld in het zesde lid. Die uiteenzetting geeft in elk geval weer hoe de saldo's van de gewone en de kapitaaldienst zich ontwikkelen en welke baten en lasten in het dienstjaar daarop met name van invloed zijn. Hierbij wordt inzicht geboden in de verdeling naar hoofdstuk en naar economische categorie, en indien relevant op de individuele baten en lasten. Daarnaast bevat de uiteenzetting een toelichting op de verwachte liquiditeitsbehoefte in het dienstjaar. De liquiditeitsbehoefte kan immers van maand op maand verschillen, aangezien de uitgaven en inkomsten zich gedurende het jaar niet in hetzelfde tempo ontwikkelen.

Artikel 15

Aangaande de subfunctie voor onvoorziene baten, de functie voor onvoorziene lasten en de raming voor onvoorziene verplichtingen voor investeringen die op grond van het derde lid van artikel 15 in de begroting kunnen worden opgenomen, wordt het volgende opgemerkt. Het is wenselijk om voor onverwachte lasten niet uit diverse „potjes” te moeten putten, maar over één subfunctie te beschikken waarop in dergelijke gevallen een beroep kan worden gedaan. Er moet daarom een subfunctie “onvoorziene baten en lasten” worden opgenomen. Het eerste lid, onderdeel b, en het derde lid tot en met het vijfde lid van artikel 47 bevatten een aantal bepalingen over de wijze waarop over de bedoelde functies en raming voor investeringen kan worden beschikt.

In het bijzonder ten dienste van de opsporing van ernstige delicten kan het wenselijk zijn dat er een voorziening is voor geheime uitgaven; ook deze wordt in het derde lid mogelijk gemaakt. De indeling van deze post naar hoofdstuk, functie, economische categorieën en eventuele onderverdelingen daarvan is dan uiteraard eveneens geheim. Het artikellid schrijft voor dat de Raad van Ministers de modaliteiten van de indeling vaststelt. Het vijfde lid van artikel 39 regelt hoe verder met een dergelijke functie moet worden omgegaan.

Artikel 16

Alles dient in het werk te worden gesteld om te bereiken dat de begroting voor een dienstjaar door de Staten is goedgekeurd en dus door de Gouverneur kan worden vastgesteld vóórdat dat dienstjaar aanvangt. Daartoe wordt op alle direct en indirect bij de voorbereiding ervan betrokkenen - zoals de organisatie-eenheden binnen ieder van de ministeries, de staatsorganen, de gesubsidieerde instellingen, de (overheids)naamloze vennootschappen en de rest van de collectieve sector - een inspanningsverplichting gelegd om het hunne ertoe bij te dragen dat dit doel inderdaad wordt gerealiseerd.

Het tweede lid strekt ertoe aan te geven dat de begroting betrekking heeft op het kalenderjaar. Het streven is uiteraard om per 1 januari van elk jaar een rechtsgeldige begroting te hebben. Mocht het desondanks niet lukken om tijdig de begroting vast te stellen, dan wordt het financieel beheer gevoerd uitgaande van de begroting van het voorafgaande jaar. Het doel daarvan is de dienst gaande te houden. Dit impliceert dat de begroting in principe geen nieuw beleid kan bevatten, en dat dus geen nieuw beleid kan worden uitgevoerd, totdat er een vastgestelde begroting voor het dienstjaar is.

Artikel 17

In het hoofdstuk betreffende de begroting worden allerlei schematische opgaven geëist, onder verschillende benamingen (staat, recapitulatie, overzicht). De Minister van Financiën is de aangewezen ambtsdrager om daarvoor modellen vast te stellen. Ook in de huidige begrotingspraktijk wordt met modellen gewerkt, en het is zeer wel mogelijk dat verscheidene daarvan geheel of vrijwel ongewijzigd ook onder het dit nieuwe régime dienst kunnen doen. Het is aan de genoemde minister om zulks te beoordelen. Het voorgestelde artikel maakt hem tot dit alles bevoegd.

Mutatis mutandis geldt het in de eerste lid gezegde ook voor de jaarrekening; daarom bevat artikel 19 een met die van het eerste lid gelijkkluidende bepaling.

Artikel 18

Het voorschrift van het eerste onderdeel in het eerste lid van het voorgestelde artikel is in overeenstemming met de bestendige praktijk, maar wordt thans geformaliseerd.

Bij het op grond van de Experimenteerverordening comptabiliteitsvoorschriften ingevoerde stelsel van baten en lasten behoort een balans. Dit element van de verantwoording wordt thans in het eerste lid, onderdeel e, van het onderhavige artikel formeel voorgeschreven.

Ook de verplichting tot verslaglegging over het afgelopen dienstjaar wordt door de Regering belangrijk genoeg geacht om er een juridische basis aan te verschaffen; dit geschiedt in het eerste lid, onderdeel p.

Artikel 19

Verwezen moge worden naar de toelichting op artikel 17.

Artikel 20

Ten einde te kunnen voldoen aan het in artikel 49 opgenomen voorschrift dat de jaarrekening over het afgelopen dienstjaar vóór 1 september door de Minister van Financiën wordt opgesteld, moet vrijwel onmiddellijk in het nieuwe jaar een aanvang gemaakt worden met het opmaken van de jaarrekening.

Er zijn altijd nagekomen facturen en nadere gegevens die alsnog in de jaarrekening van baten en lasten en in de balans kunnen en moeten worden verwerkt. Om praktische redenen dient evenwel een grens getrokken te worden. Dit tijdstip wordt in het onderhavige artikel bepaald op 30 april: wat nadien komt, moet dan wachten op verwerking in de jaarrekening over het volgende dienstjaar.

Voor zover het niet om grote bedragen gaat, is dit zonder meer verantwoord. Er kunnen echter ook na 30 april, maar vóór het accorderen van de jaarrekening door de Raad van Ministers, nog belangrijke feiten aan het licht komen, waarvan de kennisneming door de Staten noodzakelijk is voor een goed oordeel over de financiële positie van het Land. Met het oog daarop is het tweede lid geformuleerd.

Het voorschrift dat 30 april de normale sluitingsdatum voor de jaarrekening vormt, is beslist geen „eeuwig edict”. Integendeel, het kan in de toekomst wenselijk blijken de sluitingsdatum dichterbij 31 december, dus bij de einddatum van het boekjaar waarover de jaarrekening gaat, te brengen. Dit kan alsdan bij landsbesluit, houdende maatregelen, geschieden, zoals in de tweede zin van het eerste lid wordt bepaald.

Artikel 21

In het eerste lid wordt de bij artikel 2 gestelde algemene eis van inzichtelijkheid voor wat betreft de jaarrekening nader ingevuld. Zo waarborgt het tweede lid een makkelijk leesbare aansluiting bij de betreffende begroting over het af te sluiten dienstjaar, doordat de indeling hetzelfde is. Door conform het derde lid het al dan niet gewijzigd vastgestelde begrotingsbedrag af te zetten tegen het gerealiseerde bedrag, kan een oordeel worden verkregen over de mate waarin de ramingen een goede inschatting waren van de werkelijkheid. Door ook het gerealiseerde bedrag over het voorafgaande dienstjaar op te nemen, wordt inzicht verkregen in de ontwikkeling van een bepaalde baat of last, hoofdstuk of economische categorie.

Artikel 22

Het stelsel van baten en lasten brengt met zich mede dat het saldo als negatief of positief bestanddeel van het eigen vermogen afzonderlijk op de balans wordt verantwoord.

Artikel 23

Bepaald wordt welke gegevens in de toelichting op de kapitaaldienst moeten voorkomen. Aansluitend op de budgetautorisatie voor investeringen worden in de toelichting op de kapitaaldienst de in het dienstjaar aangegane verplichtingen in verband met investeringen verantwoord in de jaarrekening waarover verslag wordt gedaan. Daarnaast worden tevens de uitgaven vermeld in verband met de aangegane verplichtingen in voorgaande dienstjaren en het lopende dienstjaar. Om zich een goed inzicht te kunnen verschaffen in de gerealiseerde prestaties, moet ook worden nagegaan of en per wanneer de investering is voltooid. Is dat niet het geval, dan moet hiervan een realistische inschatting worden gemaakt, inclusief het nog benodigde bedrag.

Het tweede lid gaat specifiek in op de toelichting van dat deel van de kapitaaldienst, dat betrekking heeft op de wijze waarop de investeringen zijn gefinancierd. In de omschrijving van de gerealiseerde financieringstransactie dient bijvoorbeeld aangegeven te worden of sprake is geweest van een open biedingsprocedure of van het ondershands aantrekken van de lening. In beide gevallen heeft de Nederlandse Staat de gelegenheid om een aanbod te doen, terwijl tegelijkertijd ook aan één of meerdere derde partijen die gelegenheid worden gegeven. Het gunstigste aanbod wordt geaccepteerd op basis van een onderlinge vergelijking van de leningvoorwaarden. Lokale partijen hebben voorrang in het geval van gelijke leningvoorwaarden. In de toelichting op de kapitaaldienst in de jaarrekening moet in de omschrijving per financieringstransactie blijken welke procedure is gevolgd en bij welke partij op grond van welke overwegingen de lening is aangetrokken.

Onderdeel b, tweede lid, stelt dat er ook een algemene toelichting over het totaal van de gerealiseerde financieringstransacties in relatie tot de rentelastnorm moet worden opgenomen. Aan de gerealiseerde financieringstransacties zijn namelijk rentelasten verbonden, die, samen met de rentelasten van daaraan voorafgaande jaren, relevant zijn voor de rentelastnorm.

Artikel 24

Evenals artikel 21 „vertaalt” dit artikel de algemene eis van artikel 2, maar nu toegespitst op de balans.

Artikel 25

Bij het afstoten van bezittingen zal er meestal een verschil zijn tussen de boekwaarde en de opbrengst. Het stelsel van baten en lasten brengt met zich mede dat dergelijke verschillen in één keer worden verantwoord in de jaarrekening van het desbetreffende dienstjaar. Maar men moet kunnen zien in welke mate het „normale” rekeningssaldo door dergelijke bijzondere resultaten wordt beïnvloed. Daarom wordt in het vijfde lid van het voorgestelde artikel voorgeschreven dat de verschillen afzonderlijk worden verantwoord.

Artikel 26

Het eerste, tweede en vijfde lid van het onderhavige artikel hebben een strekking, vergelijkbaar met die van het eerste, tweede en zesde lid van artikel 25: beide groepen van bepalingen regelen de opbouw van de balans, die van artikel 25 aan de actieve zijde, die van artikel 26 aan de passieve zijde.

Het begrip „voorziening” in artikel 26 behoeft afzonderlijke toelichting. Het gaat hierbij om passiefposten,

- a) die een schatting tot uitdrukking brengen van lasten die in verband met risico's en verplichtingen voorzienbaar zijn, en
- b) die oorzakelijk samenhangen met een aan de balansdatum voorafgaande periode, maar
- c) waarvan de omvang en/of het optreden per de balansdatum min of meer onzeker is.

In artikel 29 zijn de eisen met betrekking tot de vorming van voorzieningen geformuleerd. Posten daarentegen waarvan omvang en opeisbaarheid zeker zijn, vallen niet onder het begrip „voorzieningen”. Dit zijn schulden, die als zodanig op de balans moeten worden opgenomen.

Voorzieningen mogen niet worden verward met reserves, ook niet met reserves waaraan in het verleden een bepaalde bestemming is toegekend. Een reserve stelt in staat om in de toekomst iets wat nuttig wordt geacht te realiseren, maar over de doorvoering waarvan later nog met een redelijke mate van vrijheid kan worden beslist. Voorzieningen daarentegen dienen voor risico's en verplichtingen waarbij die vrijheid niet meer aanwezig is.

De reden waarom het tweede lid is opgenomen is, dat voor een goed inzicht in onder meer de budgettaire gevolgen van zowel voorzieningen als eigen vermogen - waaronder mede begrepen reserves - een afzonderlijke specificatie van elk geval daarvan, alsmede van de mutaties, eveneens in elk individueel geval, noodzakelijk is.

Artikel 27

Dit artikel regelt de wijze waarop de op de balans voorkomende posten moeten worden gewaardeerd. Afschrijvingen moeten realistisch zijn in relatie tot de prijs en de duurzaamheid van de betreffende zaak. Bovendien dienen met betrekking tot afschrijving bestendige gedragslijnen in acht te worden genomen. Het artikel is bedoeld om deze eisen vast te leggen.

In het tweede, derde en achtste lid is de waarderingsgrondslag voor de activa en passiva van het Land opgenomen. De activa en passiva van het Land worden ingevolge het tweede lid gewaardeerd op basis van de historische kostprijs met uitzondering van de in het achtste lid genoemde activa. Door het bepaalde in het tweede lid worden de activa die geheel of gedeeltelijk door derden zijn vervaardigd en in eigendom zijn overgedragen aan het Land, ook gewaardeerd op basis van de historische kostprijs.

Op de balans komt slechts de waarde van de formeel aan het Land toebehorende onroerende en roerende goederen tot uitdrukking. Daarbij gelden voor onroerende goederen het openbare register en voor wat betreft roerende goederen andere formele stukken als uitgangspunt.

Ingevolge het vierde lid wordt op vaste activa met een beperkte levensduur in beginsel jaarlijks een bedrag afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de te verwachten gebruiksduur. Op gronden en terreinen wordt in principe niet afgeschreven aangezien de levensduur niet beperkt is. Dit geldt niet voor grondverbeteringen.

Artikel 28

Dit artikel bevat enige bepalingen omtrent de afschrijving op investeringen. Normaal is dat daarop wordt afgeschreven vanaf het moment waarop de zaken waarin is geïnvesteerd in gebruik zijn genomen. Voor kleinere investeringen is dat echter te omslachtig. Om deze reden is in onderdeel b een uitzondering op de algemene regel opgenomen.

Artikel 29

In de toelichting op artikel 26 is aangegeven wat onder het begrip “voorzieningen” moet worden verstaan. Het onderhavige artikel geeft de redenen op die ten grondslag kunnen liggen aan de vorming van een voorziening.

Artikel 30

Voor een goed inzicht in de financiële positie van het Land zijn de staten en overzichten die in dit artikel worden geëist van groot belang.

Het overzicht van nog af te rekenen subsidies, bedoeld in onderdeel a, is noodzakelijk om inzicht te verkrijgen in de stand van de verstrekte nog niet afgerekende subsidiebedragen. Deze bedragen zijn als last verantwoord in het dienstjaar waarin deze zijn toegekend en worden na afloop van het betreffende dienstjaar niet meer tot uitdrukking gebracht in de jaarrekening. De verrichte activiteiten door de subsidie-ontvanger moeten echter nog worden beoordeeld door de subsidieverstrekker, waarna de verstrekte subsidie vervolgens kan worden afgerekend. Voor deze definitief afgerekende subsidies wordt een afzonderlijk overzicht aan de balans toegevoegd. Bedoeld afrekenmoment zal veelal vallen in een later dienstjaar dan het dienstjaar waarin de subsidies zijn toegekend c.q. de voorschotten zijn verstrekt.

Met betrekking tot de staat, genoemd in onderdeel c, waarin de vermoedelijke toekomstige belastingontvangsten zullen worden opgenomen, moge worden herinnerd aan het feit dat in het tweede lid van artikel 3, in overeenstemming met de bestendige praktijk, voor ontvangsten uit hoofde van belastingen het kasstelsel voorgeschreven blijft. Ontvangsten uit dezen hoofde kunnen in een bepaald dienstjaar zowel hoger als lager zijn dan hetgeen door de gezamenlijke contribuabelen over dat dienstjaar aan de overheid verschuldigd is. Dit zal uit voornoemde staat blijken daar in deze staat ook de in het afgelopen dienstjaar en de daaraan voorafgegane dienstjaren opgelegde aanslagen zullen worden opgenomen.

De in onderdelen d en e geëiste opgaven zijn nodig voor een goede beoordeling zowel van het saldo van de jaarrekening als van de financiële positie van het Land op de balansdatum. De in de beide onderdelen en in onderdeel f van artikel 23 geëiste opgaven vormen als het ware de tegenhanger van die welke in het vijfde lid van artikel 12 worden bedoeld.

Voorbeelden van belangrijke financiële verplichtingen als bedoeld in onderdeel d van het onderhavige artikel zijn verplichtingen uit hoofde van huur, pacht, operationele leasing, licentieovereenkomsten en langlopende inkoopovereenkomsten.

De deelnemingen van het Land in privaatrechtelijke personen, moeten conform lid f worden verantwoord tegen intrinsieke waarde. Intrinsieke waarde valt te definiëren als de waarde van het eigen vermogen, waarbij activa en passiva worden gewaardeerd volgens algemeen aanvaarde waarderingsgrondslagen.

Artikel 31

Hoewel artikel 19 een algemene opdracht aan de Minister van Financiën bevat om modellen vast te stellen, is in het tweede lid van het onderhavige artikel een zelfde opdracht voor wat betreft het kasstroomoverzicht opgenomen, aangezien in dit geval ook min of meer inhoudelijke aanwijzingen door hem moeten worden gegeven.

Artikel 32

Ingevolge onderdeel c dient in de toelichting op de jaarrekening aandacht gegeven te worden aan wijzigingen van de begroting, waaronder overgebleven middelen die krachtens artikel 48 naar de nieuwe begroting worden overgeheveld. Door het opnemen van de wijzigingen, bedoeld in het artikel 48, in de toelichting op de jaarrekening zal het voor de Staten duidelijk zijn welke afwijkingen van de begroting pas bij de goedkeuring van de landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening bekrachtigd zullen worden. Voor een toelichting op het artikel 48 moge verwezen worden naar de toelichting op dit artikel en I.9 van de algemene beschouwingen van de onderhavige memorie van toelichting.

Artikel 33

Het tweede lid van het voorgestelde artikel stelt aan het verslag als eis dat er niet alleen een comptabele toelichting aan de volksvertegenwoordiging wordt verstrekt, maar dat ook wordt aangegeven in hoeverre eerder op het desbetreffende dienstjaar betrekking hebbende beleidsvoornemens zijn gerealiseerd.

Artikel 34

De vier in het tweede lid genoemde staatsorganen bereiden hun eigen begroting voor. Door deze bepaling wordt hun zelfstandige positie ten opzichte van de uitvoerende macht geaccentueerd. Een toelichting dient evengoed te worden verschaft als in het in het eerste lid bedoelde geval. De vorming van beleid echter — in de strikte zin waarin de term in verband met de begroting en de jaarrekening wordt gehanteerd — is een zaak van de Regering, niet van de genoemde staatsorganen. Om deze reden is er de voorkeur aan gegeven in plaats van „uiteenzetting van het te voeren beleid” in het tweede lid te spreken van „uiteenzetting van de binnen de betrokken instantie levende opvattingen aangaande de wijze waarop de aan het college opgedragen werkzaamheden in het komende dienstjaar zullen moeten worden uitgevoerd”. Uiteraard zullen de bedoelde opvattingen kunnen bijdragen tot de beleidsvorming die vervolgens op regeringsniveau dient plaats te vinden.

Artikel 35

Met dit artikel wordt bepaald dat het de taak is van de Minister van Financiën om de ontwerp-begroting op te stellen. Hij maakt daarvoor gebruik van de door de overige ministers aangeleverde ramingen, maar de ramingen in de ontwerp-begroting hoeven daarmee niet volledig te corresponderen. De Minister van Financiën kan immers, op grond van artikel 34 lid 4, daartegen bezwaar maken. Ook heeft de Minister van Financiën bij het opstellen van de ontwerp-begroting rekening te houden met de financiële normen voor de begroting. Dit impliceert dat hij de individuele ramingen mede zal bezien vanuit het oogpunt van het totale saldo van baten en lasten in relatie tot de financiële normen. Hij kan op grond daarvan tot andere ramingen komen.

Artikel 36

In dit artikel wordt de verantwoordelijkheid van alle ministers gezamenlijk voor de begroting in haar totaliteit vastgelegd, naast, uit de aard der zaak, de verantwoordelijkheid van elke afzonderlijke bewindsman voor het hem regarderende gedeelte van de begroting. Dit komt tot uitdrukking in het feit, dat de ontwerpen van landsverordening tot vaststelling van de begroting accordering van de Raad van Ministers behoeven. Dat de Minister van Financiën deze vervolgens bij de Staten indient, is vanuit pragmatisch oogpunt bepaald. Dit doet echter niets af aan de politieke verantwoordelijkheid van de andere ministers voor de begroting; daarom is opgenomen dat de indiening door de Minister van Financiën mede namens alle afzonderlijke ministers geschiedt.

Tevens bepaalt onderhavig artikel dat de ontwerpen van landsverordening tot vaststelling van de begroting uiterlijk de tweede dinsdag van september bij de Staten worden ingediend. Dit sluit aan bij de huidige gangbare praktijk. Door de uiterste indieningsdatum bij de Staten op te nemen, die ongeveer twee en een halve maand voor aanvang van het begrotingsjaar ligt, is er in principe voldoende ruim de tijd om tijdig de begroting vast te stellen.

Artikel 37

Het is voor de Algemene Rekenkamer nodig om tijdig te kunnen kennis nemen van de ontworpen begroting, niet alleen omdat zij daaraan zorgvuldige aandacht zal moeten schenken, maar ook om een praktische reden: ten einde het haar mogelijk te maken om haar werkprogramma te plannen.

Artikel 38

Vanwege de grote betekenis van de staatsorganen waarop dit artikel betrekking heeft en om de zelfstandigheid ervan ten opzichte van de Regering — niettegenstaande het feit dat zij het is die de begroting opstelt en voor die opstelling derhalve verantwoordelijkheid draagt — zoveel mogelijk te accentueren, is het gewenst dat de Staten bij de vaststelling van de bedragen voor elk van deze staatsorganen kennis kunnen nemen van de door de betreffende staatsorganen zelf gedane voorstellen ter zake.

Het vorenstaande geldt evenzeer voor het bepaalde in het tweede lid met betrekking tot verplichtingen voor investeringen.

Voor en door deze staatsorganen dient, aldus is de gedachtegang, een begroting te worden opgesteld, die vervolgens door de Raad van Ministers in de algemene begroting wordt ingepast, al dan niet gemodificeerd in overeenstemming met de beginselen en ideeën die de Regering met betrekking tot het financiële beleid heeft, maar in elk geval op zo'n manier dat de Staten eventuele discrepanties tussen de oorspronkelijk ingediende begroting en het uiteindelijk resultaat gemakkelijk kunnen constateren en daarin kunnen ingrijpen, indien hun dit wenselijk lijkt.

Artikel 39

Met het beschikken over de bij begroting toegestane bedragen wordt bedoeld, dat een minister mag beslissen over de bestedingsrichting van die bedragen binnen de bestemming die daartoe in zijn hoofdstuk van de begroting is aangegeven. Een minister mag dus binnen die kaders bepalen waaruit de uitgaven precies bestaan. De daaraan verbonden daadwerkelijke privaatrechtelijke rechtshandelingen echter, die leiden tot het aangaan van financiële verplichtingen, mogen alleen door de daartoe bevoegde ambtenaren c.q. degenen die daartoe zijn aangewezen in de collectieve sectorentiteit worden verricht en niet door de minister zelf. Op die mandatering wordt in artikel 40 nader ingegaan.

Het tweede lid expliciteert de verantwoordelijkheid van de minister voor het beheer van de gelden in het hoofdstuk dat onder hem ressorteert. Die verantwoordelijkheid voor het beheer betekent dat de minister aan de volksvertegenwoordiging verantwoording moet afleggen over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid enerzijds, en over de doelmatigheid van de bedrijfsvoering van zijn ministerie anderzijds. De zorg voor doeltreffendheid van beleid dat aan de begroting ten grondslag ligt, richt zich op de mate waarin de ingezette financiële middelen binnen de gestelde periode – via de ingezette instrumenten (de ingezette beleidsinstrumenten zelf en de activiteiten die door (onderdelen van) het ministerie worden verricht) – bijdragen aan het bereiken van de beoogde (maatschappelijke) effecten. Daarbij staan twee vragen centraal: (1) is het beoogde doel bereikt (in feite doelbereiking) en (2) is het bereikt door de door de overheid ingezette instrumenten en de daarmee geleverde prestaties (pure doeltreffendheid).

De zorg voor de doelmatigheid van beleid (ook wel kosteneffectiviteit genoemd) dat aan de begroting ten grondslag ligt, betreft de vraag of hetzelfde effect met de inzet van minder financiële middelen en/of prestaties kan c.q. kon worden gerealiseerd c.q. kan er met de bestaande inzet van financiële middelen en/of prestaties meer effect worden behaald? Dit hangt veelal ook samen met de keuze van de beleidsinstrumenten (bijvoorbeeld regelgeving, heffingen, voorlichting, subsidies). Omdat het antwoord op deze vraag moeilijk op reguliere basis te leveren is, kan het wenselijk zijn om hiertoe periodiek beleidsevaluatieonderzoek te laten uitvoeren.

Onvoorwaardelijk verbonden met de doelmatigheid van beleid is de doelmatigheid van de bedrijfsvoering, met name die onderdelen die zich richten op:

- a. De doelmatigheid van de ontwikkeling, aansturing en uitvoering van beleid. Leidend beginsel: de activiteiten c.q. processen worden zodanig ingericht dat de eruit resulterende producten en diensten in verhouding tot de inzet van middelen en de kwaliteitseisen worden geoptimaliseerd.
- b. De betrapte terughoudendheid (ook wel zuinigheid) bij de inzet of inkoop van middelen (programma- en apparaat).

Bij bedrijfsvoering gaat het om de sturing en beheersing van de diverse activiteiten en processen die binnen ministeries plaatsvinden in het streven naar de realisatie van beleidsdoelstellingen. Het management kan daarvoor meerdere instrumenten inzetten. Te denken valt aan de inrichting van de organisatie, het opstellen en (toezien op) het naleven van procedures, de planning- en controlcyclus en het uitvoeren van (beleids)evaluaties, visitaties of organisatievoorlichtingen. Aangezien de activiteiten c.q. processen veelal verschillend van aard zijn, zal van geval tot geval een keuze gemaakt moeten worden ten aanzien van de in te zetten instrumenten, de frequentie van de inzet en de daarbij te hanteren normen. Bij de afweging worden de mogelijke risico's, de kans dat deze zich zullen voordoen alsmede de eventuele gevolgen ervan in aanmerking genomen. Een aantal instrumenten, bijvoorbeeld de inrichting van de organisatie, zal altijd toegepast worden. De eis van doelmatigheid in relatie tot de bedrijfsvoering heeft betrekking op de relatie tussen de (kosten van de) inzet van sturings- en beheersingsinstrumenten en de risico's die de organisatie loopt. De bedrijfsvoering wordt zodanig vormgegeven dat deze relatie geoptimaliseerd wordt. Dit is slechts mogelijk indien de meest voordelige verhouding tussen prijs, kwaliteit en volume gerealiseerd wordt.

De eisen van doeltreffendheid en doelmatigheid hebben het karakter van een inspanningsverplichting. De invloed van beleid op maatschappelijke ontwikkelingen laat zich moeilijk isoleren. Ook andere factoren, zoals sociaal-economische ontwikkelingen, spelen bijvoorbeeld een belangrijke rol als het gaat om de vraag in welke mate doelen worden bereikt en het beleid doelmatig is.

Het derde lid expliciteert de eigenstandige verantwoordelijkheid van de staatsorganen op het punt van de begrotingsuitvoering en meer in het bijzonder het beschikken over de eigen begrotingsbedragen. Een dergelijke bevoegdheid impliceert dan ook de bijbehorende verantwoordelijkheid voor doeltreffendheid en doelmatigheid.

In het vierde lid wordt ook de verplichting van het Land geregeld tot verstrekking van informatie aan de Algemene Rekenkamer ten aanzien van gedane uitgaven ten laste van de functie voor geheime lasten. Dit is conform de Landsverordening Algemene Rekenkamer Curacao, waarin onder § 2 enkele bepalingen zijn opgenomen over geheime uitgaven. Die zien erop dat de Algemene Rekenkamer bevoegd is om informatie te vorderen over de betalingen ten laste van de geheime uitgaven. De Regering acht het namelijk gewenst dat bij wet het mogelijk wordt gemaakt dat de Algemene Rekenkamer "geheime uitgaven" kan onderzoeken.

Op de betekenis van het vijfde lid is reeds ingegaan in I.7 van de algemene beschouwingen van de onderhavige memorie van toelichting. Het vijfde lid schept de mogelijkheid voor de Minister van Financiën om al dan niet tijdelijk voorafgaand toezicht in te stellen op delen van de begroting.

Artikel 40

Uitgaven worden gedaan door hoofden van dienst of door andere gemachtigden en niet door de bewindslieden zelf. De betrokkenen krijgen van „hun” minister jaarlijks een machtiging voor geregeld terugkerende uitgaven. Daarom wordt in artikel 40 van het onderhavige ontwerp voorgesteld dat de minister die het aangaat tezamen met de Minister van Financiën aan bepaalde ambtenaren en personen die in dienst zijn van collectieve sectorentiteiten een algemene machtiging kan geven met betrekking tot de door de beide ministers aan te wijzen functies op de begroting. Deze bepaling kan als basis voor zelfstandig budgetbeheer, zoals reeds toegelicht in I.7 worden beschouwd.

Naar de mate waarin de betrokken directeur of hoofd, ervan blijk geeft dat hij tegen de op hem gelegde ambtelijke verantwoordelijkheid opgewassen is, kan op voorstel van zijn minister het aantal functies op de begroting waarover hij zonder voorafgaande toestemming mag beslissen en beschikken, worden uitgebreid. Het is de bedoeling dat door dit systeem de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de begroting geleidelijk verschuift: in politiek opzicht van de Minister van Financiën naar de minister die het aangaat, en in ambtelijk opzicht verder door naar de door die minister in samenspraak met zijn collega van Financiën aan te wijzen overheidsdienaren.

Verschuivingen tussen functies binnen een ministerie vereisen conform artikel 6 geen autorisatie van de Staten en zijn dus de bevoegdheid van de betreffende minister. Het is wel wenselijk dat hij over dergelijke voornemens eerst de betreffende organisatieonderdelen van zijn ministerie raadpleegt. De laatste volzin in het eerste lid strekt hiertoe.

Het verrichten van privaatrechtelijke rechtshandelingen die voortvloeien uit een besluit tot het aangaan van financiële verplichtingen kan dus alleen gebeuren door diegenen die daartoe zijn aangewezen. Het bedrag waarvoor die persoon is gemachtigd, moet in het machtigingsbesluit zijn aangegeven en in overeenstemming zijn met het geautoriseerde begrotingsbedrag van het onderdeel waarover hij het beheer heeft. Als andere personen dan de gemachtigden een met een verplichting verband houdende rechtshandeling hebben verricht, is het Land op grond van het zesde lid niet aan het resultaat van de rechtshandeling gebonden. Het is derhalve voor derde partijen van belang dat zij zich voorafgaande aan het sluiten van een contract ervan vergewissen wie welke bevoegdheden heeft om het Land juridisch te binden. Om die reden worden de namen en functies van degenen die door de Minister die het aangaat samen met de Minister van Financiën zijn gemachtigd tot het verrichten van privaatrechtelijke rechtshandelingen die voortvloeien uit

een besluit tot het aangaan van financiële verplichtingen, bijgehouden in een register. Dit register is openbaar omdat het na elke wijziging, maar in elk geval iedere zes maanden, wordt gepubliceerd. Het publiek, waaronder bijvoorbeeld leveranciers, kunnen dit register raadplegen om desgewenst iemands bevoegdheid tot het aangaan van een bepaalde rechtshandeling vast te kunnen stellen.

Voor die functies waarvoor geen overheidsdienaar van een machtiging is voorzien, kan voor een incidenteel geval een ministeriële machtiging van de Minister van Financiën worden gegeven. Die machtiging heeft dan betrekking op de rechtshandeling die samenhangt met het aangaan van een specifieke (financiële) verplichting. De machtiging moet voorafgaand aan het verrichten van de rechtshandeling zijn verstrekt.

Artikel 41

De uitvoering van de begroting dient zoveel mogelijk te blijven binnen de limieten welke in de vastgestelde ontwerp-begroting zijn vastgesteld. Indien wijzigingen onontkoombaar zijn, vanwege tegen- of meevallers, dan wel noodzakelijk geachte beleidsintensiveringen en –extensiveringen, dan moeten deze via een suppletore begroting door de Staten worden geautoriseerd. Naast elke minister is de Raad van Ministers verantwoordelijk voor deze handhaving van discipline, en dit gegeven maakt weer een zorgvuldig toezicht van de Minister van Financiën noodzakelijk.

Door in het tweede lid te bepalen dat de Minister van Financiën een organisatie-onderdeel van zijn ministerie aanwijst, die namens hem is belast met de uitvoering van het toezicht op de begrotingsuitvoering, kunnen de daarbijbehorende bevoegdheden ook aan de ambtenaren werkzaam bij dat organisatie-onderdeel worden toegekend. Dit betekent onder meer dat de conform het vierde lid bij ministeriële beschikking met algemene werking bepaalde gegevens aan de betreffende ambtenaren dienen te worden overlegd. Ook houdt dit organisatie-onderdeel dan toezicht op de inrichting van de financiële en andere administraties, zoals in het vijfde lid wordt gesteld. Zij hebben eveneens de in het zesde en zevende lid beschreven rechten en bevoegdheden.

In het derde lid wordt gesteld dat het toezicht mede omvat de toetsing aan het algemene financiële beleid. Hieronder kan ook worden verstaan toetsing aan de financiële normen voor de begroting, waaronder de rentelastnorm, alsmede toetsing aan de principes van doelmatigheid en doeltreffendheid. Voor de toelichting op die principes wordt hier verwezen naar de toelichting bij artikel 39 lid 2. Voorts kan worden getoetst of een wijziging in de ramingen wel in een redelijke verhouding staat tot de doestellingen van het beleid dat aan de begroting ten grondslag ligt.

Het in het vijfde lid genoemde toezicht op de administraties is onder meer opgenomen vanuit het oogpunt van financieel beheer. Daarvoor zijn met name de financiële administraties relevant. Maar voor het uitoefenen van het toezicht op doeltreffendheid en doelmatigheid, is het ook nodig om toezicht te houden op andere administraties. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de personeelsadministratie.

Het zesde lid is van belang met het oog op de in artikel 7 gestelde rentelastnorm, die betrekking heeft op de collectieve sector van het Land. Zowel de inkomsten van de collectieve sector zijn relevant, namelijk voor bepaling van de hoogte van de rentelastnorm, als de uitgaven van de collectieve sector: de jaarlijkse uitgaven aan rente door de collectieve sector als geheel mogen namelijk niet meer bedragen dan de rentelastnorm. Op deze wijze heeft het Land dus alle belang bij de ontwikkeling van de rentelasten in de rest van de collectieve sector. Hoewel die derden in de collectieve sector dus zelfstandig verantwoordelijk zijn voor hun eigen financieel beheer, wordt het belang van het Land in de omvang van de inkomsten en uitgaven van deze derden toch zo groot geacht, dat het nodig kan zijn om bij specifieke derden meer inzicht te kunnen verkrijgen in de (financiële) bedrijfsvoering. Wat betreft rechtspersonen aan wie door het Land of een derde voor rekening en risico van het Land rechtstreeks of middellijk een subsidie, lening of garantie wordt verstrekt, is het financiële belang van het Land erin gelegen te kunnen vaststellen of die subsidie, lening of garantie is benut conform de daartoe gestelde voorwaarden. Daarnaast kan het nodig zijn om inzicht te verkrijgen in de financiële positie van de rechtspersoon, bijvoorbeeld om de terugbetalingcapaciteit te kunnen bepalen of om een realistische inschatting te kunnen maken van het risico dat de garantie wordt ingeroepen. Juist ook in situaties dat er sprake is van achterstallige betalingen of het daadwerkelijk invoeren van de garantie ligt de inzagemoogelijkheid nog meer voor de hand.

Bij verantwoordingsinformatie kan de minister allereerst kennisnemen van de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens die daaraan zijn toegevoegd. Onder jaarrekening wordt verstaan: de balans en de winst- en verliesrekening (of exploitatierekening) met de toelichting. De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over het vermogen en het resultaat (exploitatie saldo) en voor zover de aard van de jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en liquiditeit van de rechtspersoon. In het jaarverslag wordt ingegaan op de toestand op de balansdatum, de gang van zaken gedurende het boekjaar en de verwachte gang van zaken. Voorts kunnen overige gegevens aan de jaarrekening en het jaarverslag worden toegevoegd, zoals een opgave van de gebeurtenissen na balansdatum met belangrijke financiële gevolgen. Indien de subsidie per boekjaar wordt verstrekt, zal het bij verantwoordingen veelal kunnen gaan om de jaarstukken. Maar het kan daarbij ook gaan om een specifieke verantwoording waarin de subsidieontvanger aantoont dat de te subsidiëren activiteiten hebben plaatsgevonden overeenkomstig de aan de subsidie verbonden voorwaarden. Deze verantwoording omvat ook de aan de activiteiten verbonden uitgaven en ontvangsten (dan wel baten en lasten, indien een baten-lastenstelsel wordt gevoerd), voor zover deze voor vaststelling van de subsidie van belang zijn. Daarnaast kunnen ook nog andere gegevens worden opgevraagd die voor de definitieve vaststelling van de subsidie van belang zijn. Bijvoorbeeld het aantal bezoekers van een tentoonstelling, het aantal leerlingen van een onderwijsinstelling. In een informatieprotocol kan door de subsidieverstrekker een nadere toelichting worden gegeven op de te verstrekken verantwoordingsinformatie.

De verslagen van de onderzoeken van accountants die deze bescheiden hebben gecontroleerd, hebben de vorm van een accountantsrapport, een rapport van bevindingen, een accountantsverklaring bij de jaarrekening, dan wel een specifieke verklaring van de accountant over de naleving van de aan de subsidie verbonden voorwaarden.

Voor subsidie kan in bovenstaande toelichting ook "lening" of "garantie" worden gelezen.

Het zevende lid tenslotte, gaat in op de situatie dat de door de minister nodig geachte stukken ontbreken of verkregen inlichtingen niet bevredigend zijn. Hij kan dan bij de betrokken derde overlegging van de stukken vorderen of daarover nadere inlichtingen inwinnen. In laatste instantie heeft de minister tenslotte de mogelijkheid een onderzoek ter plaatse in te stellen, in situaties waarin stukken of inlichtingen binnen een redelijke termijn achterwege blijven of verkregen inlichtingen niet toereikend worden geacht.

Artikel 42

In artikel 42 wordt de Minister van Financiën verplicht informatie aan de Staten te verstrekken over de uitvoering van de begroting. De datum van 15 mei voor het voorlopig verslag van het voorafgaande dienstjaar, vloeit voort uit de in artikel 20 gestelde datum van 30 april waarop de jaarrekening over een dienstjaar wordt opgemaakt. Deze datum ligt twee maanden na de in artikel 3 lid 4 gestelde "sluitingsdatum" van 1 maart, waarop oplevering van goederen en diensten ten laste van het voorgaande jaar mag plaatsvinden. Het financiële beeld over het voorgaande dienstjaar moet dus op hoofdlijnen op 30 april bekend zijn, aangezien er dan geen boekingen meer mogen plaatsvinden op het voorgaande dienstjaar. Een termijn van twee weken is dan benodigd om hierover een voorlopig verslag op te stellen, vooruitlopend op de formele jaarrekening, die conform artikel 49 vóór 1 september door de Minister van Financiën wordt opgesteld.

Daarnaast is het wenselijk dat de Staten op reguliere momenten worden geïnformeerd over de uitvoering van de begroting van het lopende dienstjaar. Teneinde de begrotingscyclus zo overzichtelijk mogelijk te houden geeft de Regering er de voorkeur aan om indien mogelijk verschillende onderdelen uit de begrotingscyclus met elkaar te verbinden opdat ze tegelijkertijd kunnen worden behandeld. Dit heeft niet alleen het voordeel van efficiëntie, maar biedt tevens de gelegenheid om bijvoorbeeld verantwoordingsinformatie te benutten bij het oordeel over de uitvoeringsinformatie. Daarom stelt het eerste lid dat de nota op 15 mei zowel een voorlopig verslag bevat over het voorafgaande dienstjaar, als over het lopende dienstjaar.

De twee andere momenten in het jaar waarop de Staten worden geïnformeerd over de begrotingsuitvoering van het lopende dienstjaar, liggen op 15 augustus en op 15 november. Op die manier zijn de data goed in het jaar gespreid; 15 november is bovendien als laatste datum gekozen omdat hiermee de Staten in de gelegenheid worden gesteld om ruim voor afloop van het dienstjaar geïnformeerd te worden over de laatste ontwikkelingen in de begrotingsuitvoering.

Artikel 42, tweede lid, schrijft voor welke informatie de Minister van Financiën ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde dienstjaren door middel van een nota aan de Staten dient te verstrekken. Ter verbetering en verdieping van het inzicht in de te verwachten toekomstige ontwikkelingen en de uitvoering van de begroting kan het gewenst zijn om andere dan de in het tweede lid van genoemd artikel vermelde informatie in de nota op te nemen. De behoefte hieraan kan blijken uit verzoeken terzake van de Staten, de accountant en van de Algemene Rekenkamer. Krachtens het derde lid van voornoemd artikel kan het geven van de gewenste aanvullende informatie bij ministeriële beschikking met algemene werking verplicht worden gesteld. De Minister van Financiën wordt dan verplicht de in artikel 42, tweede lid, en de krachtens het derde lid van dat artikel bedoelde informatie in de nota's op te nemen.

Artikel 43

De regering acht het van belang om de Algemene Rekenkamer en de accountant ook tijdig op de hoogte te brengen van ontwikkelingen in de begrotingsuitvoering. Dit geldt des te meer voor het voorlopig verslag van het voorafgaande dienstjaar, wat in feite een vooruitblik is op de komende jaarrekening, die door de Algemene Rekenkamer en de accountant wordt gecontroleerd.

Artikel 44

Er kunnen redenen zijn waarom in bepaalde omstandigheden de behoefte wordt gevoeld tot het uitlenen van gelden ten name van het Land aan een derde, bij voorbeeld omdat die derde een bedrijf is waarvan het bestaan en de werkzaamheid in het algemeen belang van het Land is, en dat bedrijf een kapitaalinjectie nodig heeft.

Ook kan het in 's Lands belang zijn dat tot deelneming in het kapitaal van een naamloze vennootschap door het Land wordt overgegaan. Deelneming kan wenselijk zijn om op die wijze een zekere mate van zeggenschap in een vennootschap te verwerven, of om in een activiteit die in de vorm van een vennootschap is opgezet te participeren. Het vorenstaande geldt evenzeer voor de (mede-)oprichting van een vennootschap. Een motief om tot dit laatste over te gaan kan zijn, dat daardoor een verder gaande scheiding tussen beleid en uitvoering mogelijk wordt dan door de instelling van een afzonderlijke begroting, jaarrekening en administratie, zoals bedoeld in artikel 9 van het onderhavige ontwerp.

Conform artikel 83 van de Staatsregeling geschiedt het aangaan of garanderen van een geldlening ten name of ten laste van het land niet dan bij of krachtens landsverordening. In het voorgestelde artikel 44, eerste lid, wordt bepaald dat de Minister van Financiën bij het aangaan van overeenkomsten inzake garantiestellingen en bij het opnemen en uitlenen van gelden de bevoegde bewindsman is. Hij wordt daartoe per landsverordening gemachtigd. Dit houdt in dat in het tot stand te brengen machtigingslandsbesluit alleen de Minister van Financiën het Land terzake van bedoelde overeenkomsten kan vertegenwoordigen.

De minister die het aangaat en, indien hij niet de Minister van Financiën is, is gezamenlijk met de laatstgenoemde minister bevoegd tot het aangaan van overeenkomsten inzake deelnemingen c.q. oprichtingen en vervreemding van aandelen, zoals bepaald in artikel 44, tweede lid.

Door het bepaalde in artikel 44 wordt de Minister van Financiën altijd betrokken bij de totstandkoming van in dat artikel genoemde overeenkomsten. Aan de in artikel 44 genoemde overeenkomsten zijn in de regel grote financiële gevolgen voor het Land verbonden. Mede in verband met de beperkte middelen van het Land is het van belang dat de Minister van Financiën een goed inzicht heeft in de gang van zaken met betrekking tot bedoelde overeenkomsten. Met deze bepaling wordt dus het voeren van een doelmatig "cash management" door de Minister van Financiën bevorderd.

Artikel 45

Een wijziging van de begroting wordt pas noodzakelijk, indien een dreigende overschrijding van een begroot bedrag niet binnen de begroting kan worden opgevangen. Dit laatste moet het eerste en belangrijkste doel zijn: een wijziging van de begroting is in zekere zin een noodmaatregel. Gewezen wordt op artikel 45, tweede lid, waarin duidelijk wordt gemaakt dat het begrip „overschrijding” twee aspecten heeft.

In voornoemd lid wordt onder het begrip "baten" mede begrepen ontvangsten uit hoofde van belastingen.

Teneinde overschrijdingen van eerder geraamde lasten en investeringen zoveel mogelijk te voorkomen is het hanteren van een stringente budgetdiscipline noodzakelijk. Het is van belang om de te hanteren budgettaire "spelregels" in een geordend kader bijeen te brengen. In de onderhavige ontwerp-landsverordening is in artikel 45, derde lid, een grondslag voor het stellen van voornoemde regels bij landsbesluit, houdende algemene maatregelen, opgenomen.

Artikel 46

Uit de formulering van het eerste lid van het artikel blijkt duidelijk dat de normale procedure bij een wijziging van de begroting deze is, dat eerst de landsverordening wordt vastgesteld, en dan pas tot de hogere uitgaven wordt overgegaan. Die procedure — die overigens in beginsel identiek is aan de procedure tot totstandbrenging van een jaarbegroting — dient natuurlijk zo snel mogelijk te worden afgehandeld. De wijzigingen in de begroting worden bij landsverordening vastgelegd in een zogenaamde suppletoire begroting. Letterlijk betekent dit een aanvullende begroting ten opzichte van de ontwerp-begroting.

Nieuw is het bepaalde in het tweede lid, waarin de wijziging van de begroting op drie vaste momenten in het jaar plaatsvindt. Dit vinden gelijktijdig plaats met de aanbidding van de uitvoeringsnota's. Met andere woorden: de regering biedt driemaal per jaar een suppletoire begroting aan de Staten aan, namelijk uiterlijk op 15 mei, 15 augustus en 15 november. Deze suppletoire begrotingen hebben alleen betrekking op wijzigingen in de begroting van het lopende dienstjaar. Hoewel dus op 15 mei in de uitvoeringsnota weliswaar ook voorlopig verslag wordt gedaan van het voorgaande dienstjaar, heeft de daaraan gekoppelde suppletoire begroting alléén betrekking op dat deel van de uitvoeringsnota dat slaat op het lopende dienstjaar. De laatste wijziging van de begroting van het voorgaande dienstjaar vindt immers plaats in ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening (zie artikel 51).

Met deze drie vaste momenten van begrotingswijziging in het jaar, wordt beoogd meer rust en duidelijkheid te brengen in het begrotingsproces. Dit moet er dan toe leiden dat er een betere afweging tussen de beleids- en financiële prioriteiten kan worden gemaakt. Immers, alleen op de drie vaste momenten in het jaar worden — wat betreft de begrotingsuitvoering — mee- en tegenvallers, beleidsintensiveringen en —extensiveringen integraal tegen elkaar afgewogen in het licht van het algemene financiële beleid en de financiële begrotingsnormen. Daardoor kunnen ad hoc beslissingen, en dus het risico van onvoorziene en ongewenste overschrijding van de normen, worden voorkomen. Ministers en voorzitters van Staatsorganen zullen hun noodzakelijk en wenselijk geachte wijzigingen in de ramingen van de lopende begroting dus op een geordende wijze bij de Minister van Financiën moeten indienen, die voor de wijze en data van aanlevering daarvan nadere regels kan stellen. Conform het eerste lid kunnen zij pas over de gewijzigde begrotingsbedragen beschikken, zodra de suppletoire begroting is vastgesteld.

De koppeling van de suppletoire begrotingen aan de uitvoeringsnota's is gekozen vanuit het oogpunt van efficiëntie, maar heeft ook een inhoudelijk karakter: op deze manier fungeren de uitvoeringsnota's als toelichting op de suppletoire begroting. De Staten worden hierdoor optimaal geïnformeerd, hetgeen het budgetrecht ten goede komt.

De mogelijkheid om naast de drie reguliere suppletoire begrotingen, ook incidenteel een suppletoire begroting in te dienen, is voor dringende gevallen nog wel opengelaten. Hiervoor wordt verwezen naar artikel 47.

De ministeriële beschikking met algemene werking, bedoeld in artikel 46, derde lid, kan een hulpmiddel zijn bij de in de toelichting van het eerste lid bedoelde versnelling van de procedure. Wanneer de algemene inrichting van wijzigingsontwerpen vastligt, behoeft in een individueel geval niet veel meer dan alleen de bedragen van de functies of de ramingen voor verplichtingen voor investeringen die worden verhoogd of verlaagd nog te worden ingevuld.

De procedure moet dan wel snel doorlopen worden, dit neemt niet weg dat aan de zorgvuldigheid van presentatie en toelichting, zoals die bij een gewone begroting wordt verlangd, niet tekort mag worden gedaan.

Verder moge verwezen worden naar I. 9 van de algemene beschouwingen van de onderhavige memorie van toelichting gewijd aan de bepalingen die betrekking hebben op het wijzigen van een eenmaal vastgestelde begroting.

Artikel 47

Een overheid moet steeds prompt en met adequate maatregelen op onvoorziene omstandigheden met een acuut karakter kunnen reageren. Rampen eisen een onmiddellijk ingrijpen. Er moeten dan terstond verplichtingen kunnen worden aangegaan, die pas vervolgens in toekomstige lasten op de begroting worden vertaald. Het tweede lid van het voorgestelde artikel regelt deze mogelijkheid als ook de verantwoordelijkheid in zulke omstandigheden.

Zoals reeds in de toelichting op het derde lid van artikel 15 is opgemerkt, moet de subfunctie voor onvoorziene lasten ervoor dienen dat alle daarvoor in aanmerking komende functies in de begroting zo nodig kunnen worden aangevuld. Een aanwending van die functie voor een bepaald doel beperkt evenwel de mogelijkheden voor het oplossen van andere problemen. Daarom schrijft het derde lid van het onderhavige artikel voor dat voor een beschikking over deze functie de instemming van de Raad van Ministers vereist is.

Artikel 48

Het voorgestelde artikel dient ter beteugeling van de „decemberkoorts”. Het artikel maakt het mogelijk te werken met een zogenaamde “eindejaarsmarge”. Het is wenselijk dat ministers en de onder hen gestelde diensten erop kunnen vertrouwen dat zij kleinere overschotten op de kapitaaldienst niet zo maar „kwijtraken”, maar dat die naar de nieuwe begroting kunnen worden overgeheveld. Het moet echter wel om relatief kleine bedragen gaan ten opzichte van het totaal van alle bedragen voorkomende op de kapitaaldienst van hetzelfde ministerie waarop de toe te voegen lasten oorspronkelijk waren geraamd. En natuurlijk moet er financiële dekking zijn: aldus schrijft het derde lid voor.

Er is voor gekozen om de mogelijkheid van het toepassen van een “eindejaarsmarge” te beperken tot de kapitaaldienst en dus de gewone dienst daarvan uit te sluiten. De reden hiervoor is, dat investeringsuitgaven zich minder goed over het jaar laten spreiden en plannen, zoals exploitatielasten. Er kunnen onvoorziene vertragingen optreden. Vaak gaat het ook om relatief grote bedragen, terwijl exploitatielasten meer evenwichtig over het jaar zijn gespreid.

De bepaling van het vierde lid is nodig, omdat voor de overheidsdienaren die het aangaat volstrekte zekerheid dient te bestaan omtrent het tijdstip van waaraf de betreffende bedragen voor hun dienst behouden zijn gebleven.

In het zesde lid wordt duidelijk gemaakt op welke momenten in de begrotingscyclus de eindejaarsmarge wordt verwerkt. Deze bestaat uit twee delen: ten eerste wordt de te verwachten onderschrijding op de begroting afgeboekt in de derde suppletore begroting. Op dat moment is het uitvoeringsjaar van de begroting bijna ten einde, en kan per hoofdstuk een realistische inschatting worden gemaakt van de bedragen op de kapitaaldienst die in het uitvoeringsjaar niet meer besteed zullen worden. De betreffende hoofdstukken in de begroting worden dan met deze bedragen verlaagd. Ten tweede vindt de bijboeking van deze bedragen in de begroting van het

daaropvolgende dienstjaar, vervolgens plaats in de eerste suppletoire begroting. Immers, op het moment dat de afboeking in de derde suppletoire begroting plaatsvindt, is de ontwerp-begroting reeds behandeld door de Staten of in elk geval aan de Staten aangeboden. Verwerking in de ontwerp-begroting is dus niet langer mogelijk; hoewel in theorie nog een nota van wijziging zou kunnen worden ingediend, acht de Regering dat niet de meest aangewezen weg. De eerste suppletoire begroting is dan de eerstvolgende gelegenheid om de ontwerp-begroting te wijzigen.

Artikel 49

In het onderhavige artikel wordt als zodanig de Minister van Financiën aangewezen als hoofdverantwoordelijke voor het opstellen van de jaarrekening. De betekent overigens niet dat de Minister van Financiën ook hoofdverantwoordelijke is voor de recht- en doelmatigheid van de baten en lasten van alle hoofdstukken in de jaarrekening. De ministers blijven daar verantwoordelijk voor, behalve uiteraard waar het de onder de Minister van Financiën ressorterende hoofdstukken betreft.

De Minister van Financiën moet alle medewerking van zijn collega's krijgen om de jaarrekening op te kunnen stellen, en kan daarom regels stellen om ervoor te zorgen dat die medewerking op het juiste ogenblik en in de juiste vorm wordt gerealiseerd. Daartoe dient het tweede lid.

In het eerste lid wordt als termijn voor de opstelling van de jaarrekening de datum 1 september gesteld. Ingevolge artikel 20, lopen de gegevens die hij normaliter bij de opstelling van de jaarrekening moet verwerken door tot en met 30 april. Twee maanden daarvoor, op 1 maart, wordt conform artikel 3 lid 4 gestopt met het boeken van lasten die voortvloeien uit de oplevering van goederen en diensten ten laste van het voorgaande dienstjaar. Deze termijnen zijn vooralsnog noodzakelijk om tot een gedegen verantwoording te komen. De formulering dat de genoemde data "uiterste" data zijn, laat bovendien de ruimte open om het proces van totstandkoming van de jaarrekening in de toekomst te versnellen. De Minister van Financiën heeft hierin de leidende rol.

Artikel 50

In artikel 50 wordt de procedure met betrekking tot de controle van de jaarrekening door de Algemene Rekenkamer en de accountant geregeld. Om ervoor te zorgen dat de Algemene Rekenkamer in haar onderzoek gebruik kan maken van de resultaten van het onderzoek door de accountant, zijn de respectievelijke termijnen volgtijdelijk na elkaar opgenomen: eerst brengt de accountant zijn verslag, inclusief verklaring uit, waarvan de Algemene Rekenkamer afschrift ontvangt. Daarna brengt de Algemene Rekenkamer haar verslag uit. De termijnen zijn elk gesteld op één en een halve maand. In totaal heeft de Algemene Rekenkamer na ontvangst van de jaarrekening dus drie maanden de tijd om haar verslag van bevindingen op te stellen. Dit tijdschema maakt in principe aanbidding van het verslag van de Algemene Rekenkamer aan de Staten en aan de Regering op 1 december mogelijk, namelijk in het geval de Raad van Ministers de opgestelde jaarrekening uiterlijk 1 september accordeert.

Artikel 51

Vervolgens schrijft artikel 51 voor in welke vorm en wanneer de gecontroleerde jaarrekening de Staten moet bereiken. Vast dient overigens te staan dat de jaarrekening niet door de Staten kan worden geaccepteerd, indien zij niet de beschikking hebben over het verslag van de Algemene Rekenkamer. De wijze waarop het eerste lid is geformuleerd, biedt deze garantie omdat de uiterste indieningstermijn van de jaarrekening bij de Staten is gekoppeld aan die van het door de Algemene Rekenkamer uitgebrachte verslag.

Als de Raad van Ministers de jaarrekening uiterlijk 1 september accordeert, dan kunnen het verslag van de Algemene Rekenkamer en dus ook de ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening begin december bij de Staten zijn. Dit – weliswaar ambitieuze – schema heeft de voorkeur, omdat de Staten daarmee in de gelegenheid worden gesteld om de jaarrekening te behandelen voor afloop van het dienstjaar volgend op het dienstjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft.

Het is echter zeer wel denkbaar dat het verslag van de Algemene Rekenkamer aan de Regering aanleiding geeft om hierop in de verantwoordingsstukken te reageren. Daarom geeft het eerste lid van artikel 51 de regering een maand de tijd om de ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening bij de Staten in te dienen. Dit betekent dat de ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening op 31 december bij de Staten moet worden ingediend, ervan uitgaande dat de Raad van Ministers de jaarrekening uiterlijk op 1 september aan de Algemene Rekenkamer doet toekomen en die laatste binnen drie maanden haar verslag uitbrengt.

Naast het voorschrijven in welke vorm en wanneer de jaarrekening de Staten moet bereiken, behelst artikel 51 de verplichting voor de ministers verantwoording af te leggen voor het door hen gevoerde financieel beheer. Door goedkeuring van de ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening door de Staten wordt décharge verleend aan de ministers. De ministers kunnen daarna, behoudens het bepaalde in artikel 52, niet langer verantwoordelijk worden gesteld voor het gevoerde financieel beheer.

Artikel 52

Artikel 52 regelt het fundamentele staats- en strafrechtelijke gevolg dat verbonden is aan de goedkeuring van de ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de jaarrekening door de Staten.

Artikel 53

Er is om voor de hand liggende redenen een verschil tussen de datum van de inwerkingtreding en die van de toepassing van de onderhavige ontwerp-landsverordening. Het is de wens van de Regering dat zij zo spoedig mogelijk in werking treedt, opdat de verschillende diensten en departementen van het landsapparaat de gelegenheid krijgen zich in te werken in de nieuwe wetgeving.