

Vergaderjaar 2012–2013

33 416

Wet inzake houdbare financiën van de collectieve sector (Wet houdbare overheidsfinanciën)

Nr. 5

BRIEF VAN DE VASTE COMMISSIE VOOR FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 30 januari 2013

Op verzoek van de vaste commissie voor Financiën heeft het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven van de Tweede Kamer (BOR) in een notitie van 25 januari 2013 aan de commissie advies uitgebracht over de Wet houdbare overheidsfinanciën (Wet HOF) en Europese regelgeving.

In haar procedurevergadering van 30 januari 2013 heeft de vaste commissie voor Financiën besloten deze notitie openbaar te maken, zodat de leden er desgewenst naar kunnen verwijzen in debatten met de regering en bij de verdere behandeling van het wetsvoorstel. De notitie wordt aan de minister van Financiën ter informatie toegestuurd.

Hierbij bied ik u een exemplaar van de notitie aan.

De voorzitter van de vaste commissie voor Financiën,
Van Nieuwenhuizen-Wijbenga

De griffier van de vaste commissie voor Financiën,
Berck

NOTITIE OVER WET HOF EN EUROPESE REGELGEVING

Inleiding

In de procedurevergadering van 16 januari jl. heeft de commissie Financiën¹ het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) gevraagd met betrekking tot de Wet Houdbare Overheidsfinanciën (Wet Hof) in beeld te brengen:

1. in hoeverre Europese regels Nederland verplichten om decentrale overheden een macronorm op te leggen met betrekking tot het EMU-tekort, en welke juridische ruimte er is om in plaats daarvan voort te bouwen op de bestaande bestuurlijke coördinatiemechanismen (wettelijke eis van meerjarig begrotingsevenwicht, preventief en repressief toezicht);
2. in hoeverre Europese regels rekening houden met verschillen in het boekhoudkundige stelsel van de rijksoverheid (kasstelsel) en decentrale overheden (baten-lastenstelsel), dan wel ruimte bieden om daar op nationaal niveau rekening mee te houden.

Omdat het verzoek van de commissie deels juridisch van aard is, heeft het BOR deze notitie opgesteld samen met het Bureau Wetgeving van de Tweede Kamer.

Kernpunten

- De Europese begrotingsregels stellen dat er passende coördinatiemechanismen moeten worden vastgelegd voor alle lagen van de overheid, maar verplichten Nederland niet om een macro-norm vast te leggen voor het EMU-saldo van decentrale overheden.
- De vraag in hoeverre bestaande bestuurlijke coördinatiemechanismen niet voldoende zijn om te bewerkstelligen dat voldaan wordt aan de gestelde begrotingseisen, is ook reeds door de Raad van State gesteld. Op deze vraag wordt geen eenduidig antwoord gegeven.
- De Raad voor de Financiële Verhoudingen, een adviesraad van regering en parlement, heeft een aantal alternatieven voor de macro-norm bij decentrale overheden in kaart gebracht, die volgens deze raad conform de Europese regels zijn. Dit geeft aan dat er mogelijkheden zijn om alternatieve varianten nader te onderzoeken.
- De vraag in hoeverre er binnen het ESR² ruimte is om rekening te houden met de verschillen tussen de boekhoudkundige stelsels (baten-lastenstelsel bij decentrale overheden versus EMU-vereisten) is door BOR en Bureau Wetgeving op korte termijn niet te beantwoorden. Wel heeft de minister van Financiën (in de Wet Hof) aangegeven dat zal worden gekeken of de vormgeving van de baten-lastensystematiek bij de lagere overheden kan worden aangepast. Onbekend is tot welke resultaten dit onderzoek heeft geleid.

Nadere toelichting

1 Europese regelgeving en EMU-saldo decentrale overheden

Vraag 1:

In hoeverre verplichten Europese regels Nederland om decentrale overheden een macronorm op te leggen met betrekking tot het EMU-tekort, en welke juridische ruimte is er om in plaats daarvan voort te bouwen op de bestaande bestuurlijke coördinatiemechanismen (wettelijke eis van meerjarig begrotingsevenwicht, preventief en repressief toezicht)?

¹ Op voorstel van het lid Van Hijum (CDA).

² Europees Systeem van nationale en regionale Rekeningen.

1.1 Europese begrotingsregels en aanleiding Wet Hof

In algemene zin bestaan de Europese begrotingsregels uit normen voor:

- het feitelijk EMU-saldo (een tekort van maximaal 3% BBP);
- de EMU schuld (een schuld van maximaal 60% BBP);
- en uit afspraken met lidstaten die in een buitensporigtekortprocedure zitten.

De Wet Hof is opgesteld naar aanleiding van twee nadere Europese afspraken:³

1. De eerste Europese afspraak is gemaakt tijdens de Europese Raad van 24 en 25 maart 2011. De lidstaten van de eurozone hebben toen, samen met enkele andere EU-lidstaten, besloten om de vereisten uit het Stabiliteits- en Groeipact te verankeren in nationale wetgeving. Dit verdrag ligt nog voor bij de Tweede Kamer.⁴
«De deelnemende lidstaten verplichten zich ertoe de in het Stabiliteits- en Groeipact vervatte begrotingsregels van de EU in nationale wetgeving om te zetten. Het staat de lidstaten vrij te kiezen van welk nationaal rechtsinstrument daartoe gebruik wordt gemaakt, zolang dat instrument bindend en duurzaam genoeg is (bijvoorbeeld de grondwet of een kaderwet). Het is ook aan de afzonderlijke lidstaat te besluiten in welke vorm het voorschrift wordt gegoten (bijvoorbeeld een rem op de schuld, een voorschrift betreffende het primair begrotingssaldo of een voorschrift betreffende de uitgaven), maar het moet in ieder geval de begrotingsdiscipline op nationaal en subnationaal niveau waarborgen.»⁵
2. De tweede Europese afspraak betreft een pakket aan wetgevingsmaatregelen – het zogenoemde governancepakket – dat sinds 13 december 2011 in werking is getreden. Dit pakket omvat onder andere aanscherpingen van het Stabiliteits- en Groeipact en een richtlijn met minimumeisen aan nationale begrotingsraamwerken. De richtlijn bevat onder meer verplichtingen tot het maken van duidelijke afspraken met medeoverheden.
«Artikelen 12 en 13 – Lidstaten dienen erop toe te zien dat alle maatregelen die zij nemen met het oog op het voldoen aan de afspraken uit de richtlijn op het gebied van boekhouding en statistieken, het gebruik van realistische macro-economische en budgettaire ramingen en begrotingsregels, ook consequent worden toegepast op medeoverheden. Hiertoe dienen lidstaten passende coördinatiemechanismen tussen alle lagen van de overheid vast te leggen.»⁶

1.2. Uitwerking Wet Hof

Op 21 september 2012 is de Wet Hof aan de Tweede Kamer aangeboden. In deze wet wordt gekozen om onder andere ingevolge de bovenstaande Europese afspraken ten aanzien van de decentrale overheden het volgende te regelen:

- a) Decentrale overheden hebben ten aanzien van Europese financiële doelstellingen een gelijkwaardige inspanningsverplichting. Dit betekent dat met de decentrale overheden bestuurlijk overleg gevoerd wordt over de meerjarige ontwikkeling van het feitelijke EMU-saldo van de decentrale overheden.

³ Op nationaal niveau is via de motie Harbers/Blanksma-van den Heuvel (Kamerstuk 32 565, nr. 4) d.d. 15 december 2010 gevraagd om nationale begrotingsregels een wettelijke verankering te geven.

⁴ Kamerstuk 33 319. Tot nu toe hebben 12 landen het verdrag geratificeerd. Het verdrag is daarmee in werking getreden, maar geldt nog niet voor Nederland (zie Kamerstuk 33 319, nr. 6, pag. 26–27).

⁵ Kamerstuk 33 416, nr. 3, pag. 2–3.

⁶ Richtlijn 2011/85/EU. Zie ook Kamerstuk 33 416, nr. 3, pag. 10–11.

- b) Na het bestuurlijk overleg over de invulling van de gelijkwaardige inspanning voor Rijk en decentrale overheden, stelt de Minister van Financiën in overleg met de Minister van BZK en de Minister van I&M vast wat concreet voor decentrale overheden als een gelijkwaardige inspanning wordt gezien. Hiertoe zullen met de decentrale overheden concrete afspraken worden gemaakt in termen van een meerjarig pad voor het EMU-saldo van de decentrale overheden. Het aandeel van de decentrale overheden in het EMU-saldo wordt macro vastgesteld (macro-norm), dat wil zeggen voor decentrale overheden gezamenlijk.
- c) Wanneer de decentrale overheden niet voldoen aan de aan hen gestelde normen, en het bestuurlijk overleg ten aanzien hiervan onvoldoende resultaat oplevert, kan de Minister van Financiën een generieke sanctie aan de decentrale overheden opleggen. Een dergelijke sanctie kan ook worden toegepast wanneer er geen sprake is van een EU-boete op basis van Europese regelgeving.

1.3 Analyse

De eerste vraag die de commissie Financiën heeft gesteld valt uiteen in twee delen:

- a) is de macronorm voor decentrale overheden een Europese verplichting?
- b) in hoeverre zijn de bestaande bestuurlijke coördinatiemechanismen afdoende om te voldoen aan de Europese regelgeving?

1.3.1. Macro-norm

De Europese begrotingsregels zeggen – zoals in §1.1 reeds omschreven – dat er passende coördinatiemechanismen moeten worden vastgelegd tussen alle lagen van de overheid, maar verplichten Nederland niet om een macro-norm vast te leggen voor het EMU-saldo van de decentrale overheden. Nederland wordt door Brussel beoordeeld op de afspraken omtrent het feitelijk EMU-saldo, de EMU-schuld en de middellangetermijndoelstelling van de collectieve sector (rijksoverheid, decentrale overheden, sociale fondsen (=Rijk) en overige rechtspersonen met een wettelijke taak). Uit de Europese begrotingsregels blijkt niet dat de macro-norm voor decentrale overheden Europees zou zijn ingegeven.

Ook de in de Wet Hof beoogde sanctie die de minister van Financiën aan decentrale overheden kan opleggen *zonder* dat sprake is van een EU-boete is niet het gevolg van Europeesrechtelijke verplichtingen.

1.3.2. Bestaande bestuurlijke coördinatiemechanismen

De bestaande bestuurlijke coördinatiemechanismen zijn onder meer op het volgende gebaseerd:

- Ingevolge de Gemeentewet en de Provinciewet kunnen aan provincies en gemeenten comptabiliteitsvoorschriften worden opgelegd (artikel 190 en verder van de Provinciewet, en artikel 186 en verder van de Gemeentewet). Diezelfde wetten bieden een grondslag voor het houden van toezicht op de lagere overheden. De hoofdregel daarbij is repressief toezicht, zo volgt ook uit artikel 132, derde lid, van de Grondwet. Eventueel preventief toezicht dient te geschieden bij wet. Paragraaf III van hoofdstuk 8 van de Provinciewet en de Gemeentewet biedt daarvoor de grondslag. Voor de waterschappen zit het systeem anders in elkaar. De Waterschapswet stelt gelijklopende eisen aan de inrichting van de begrotingen van de waterschappen.
- Een ander coördinatiemechanisme – dat van toepassing is op alle decentrale overheden – wordt gevormd door de Wet Financiering decentrale overheden (zie box).

Wet Financiering decentrale overheden

In de Wet Financiering decentrale overheden wordt in artikel 7 het volgende geregeld:

1. *Indien een dreigende overschrijding van de 3%-norm voor het EMU-saldo van de overheid door een ongewenste ontwikkeling van het EMU-saldo van de openbare lichamen wordt veroorzaakt, kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld ter beheersing van het EMU-saldo van de openbare lichamen.*
3. *Indien aan Nederland een boete wegens overschrijding van de EMU-norm wordt opgelegd en de decentrale overheden daarin een aandeel hebben, kan de minister van Financiën vaststellen voor welk deel decentrale overheden bijdragen in de boete, na regulier bestuurlijk overleg tussen de fondsbeheerders en de instanties die representatief geacht kunnen worden voor de desbetreffende decentrale overheden.*

Ingevolge de Wet Hof wordt dit artikel uit de Wet Financiering decentrale overheden geschrapt.

De Raad van State stelt in haar advies bij de Wet Hof (Kamerstuk 33 416, nr. 4) de vraag in hoeverre de al bestaande instrumenten in de sfeer van financiën van decentrale overheden en het toezicht daarop niet al voldoende zijn om te bewerkstelligen dat voldaan wordt aan de gestelde begrotingseisen. Zo bestaan er al sinds jaar en dag wettelijke kaders en toezichtverhoudingen voor de financiën van decentrale overheden, zo stelt de Raad van State. Verder zegt de Raad dat niet op voorhand duidelijk is dat daarmee onvoldoende zou kunnen worden gewaarborgd dat de decentrale overheden een gelijkwaardig aandeel leveren in de inspanningen die in verband met het SGP nodig zijn om te komen tot evenwicht op de begroting voor de lidstaat Nederland als geheel.

De reactie van de Minister van Financiën op het advies van de Raad van State (Kamerstuk 33 416, nr. 3, pag. 22–24) maakt niet hard waarom het bestaande wettelijke instrumentarium niet meer zou voldoen en gaat dus niet concreet in op de door de Raad van State gestelde vraag. Wellicht kan worden onderzocht in hoeverre de bestaande organieke regelingen voor de decentrale overheden voldoende grondslag bieden om te kunnen voldoen aan de Europeesrechtelijke verplichtingen.

1.4.3. Alternatieve mogelijkheden?

Omdat de Europese regels geen macro-norm voor het EMU-saldo van decentrale overheden voorschrijven, zouden er – binnen de Europese regels – ook alternatieve afspraken gemaakt kunnen worden met de decentrale overheden.

Achtergronddiscussie EMU-saldo decentrale overheden

Decentrale overheden moeten voldoen aan de wettelijke (nationale) verplichting om een sluitende begroting op te stellen op basis van het baten-lastenstelsel. Desondanks kunnen decentrale overheden bij een sluitende begroting een EMU-tekort hebben, omdat het EMU-saldo op een andere wijze wordt berekend.

Een belangrijk verschil is dat bij het begrotingssaldo van de decentrale overheden (door de baten-lastensystematiek) het moment van gebruik bepalend is voor het jaar waarop de begroting wordt

belast, terwijl voor de bepaling van het EMU-saldo het transactiemoment bepalend is.

Bij de investeringsuitgaven en het aanwenden van reserves lopen de stelsels het meest uiteen. In het baten-lastenstelsel worden de investeringsuitgaven bijvoorbeeld via afschrijvingen uitgesmeerd over de jaren van de gebruiksduur van de investering, terwijl voor de berekening van het EMU-saldo de investeringsuitgaven volledig worden toegerekend aan het jaar waarin de investering plaatsvindt. Bij het aanwenden van reserves (bijv. als decentrale overheden gespaard hebben voor grote uitgaven) geldt hetzelfde: het EMU-saldo wordt er direct door belast, terwijl dit in het baten-lastenstelsel niet het geval is.

In het geval er gestuurd wordt op zowel een sluitende begroting op basis van het baten-lastenstelsel én op een genormeerd EMU-saldo voor decentrale overheden, kunnen mogelijk niet alle (te decentraliseren) investeringen in een bepaald jaar gedaan worden, zo geven partijen aan.

De Raad voor de Financiële Verhoudingen (Rfv) heeft op 19 maart 2012 een advies⁷ uitgebracht aan de Minister van Financiën over de Wet Hof. De Rfv is een adviesraad van de regering en het parlement, met als wettelijke taak de regering en het parlement gevraagd en ongevraagd te adviseren over hoe financiële middelen van het Rijk het beste kunnen worden verdeeld over gemeenten en provincies.

De Raad heeft een aantal alternatieve varianten voor de coördinatiemechanismen binnen het stelsel van Europese regels aangedragen (zie pag. 10–11 van het advies):⁸

- i. *Aparte EMU-afspraken voor bepaalde investeringsuitgaven*
«Bij investeringsuitgaven die voortvloeien uit decentralisatie-operaties of afspraken over de inzet van vermogens van decentrale overheden ter ontlasting van de rijksbegroting wordt vooraf geclausuleerd dat deze buiten de EMU-norm voor de desbetreffende overheid vallen.»
- ii. *Aanpassing van de EMU-normen voor decentrale overheden*
«Om rekening te houden met het baten-lastenstelsel van decentrale overheden wordt bij de vaststelling van het EMU-saldo van de rijksoverheid een klein plussaldo gerealiseerd om voor decentrale overheden een negatief EMU-saldo mogelijk te maken.»
- iii. *Een EMU-saldo vereffeningssysteem*
«Om boetes te voorkomen zouden decentrale overheden een soort EMU-saldobank moeten organiseren waarbij EMU-saldi kunnen worden vereffend, net zoals dat bij de emissienormen gebeurt.»
- iv. *Aanpassing van het baten-lastensysteem*
Paragraaf 2.1 van deze notitie gaat hier nader op in.
- v. *Meerjarig EMU-saldo voor decentrale overheden*
«Decentrale overheden hebben te maken met investeringspieken in een bepaald jaar. Door uit te gaan van een meerjarig EMU-saldo is niet de overschrijding in een bepaald jaar bepalend, maar geldt de meerjarige ontwikkeling, waardoor plussen en minnen tegen elkaar wegvallen.»

⁷ http://www.rob-rfv.nl/documenten/advies_wetsvoorstel_houdbare_overheidsfinanci_n_wet_hof_2_.pdf

⁸ De Raad voor de Financiële Verhoudingen noemt in haar advies tevens de variant «investeringsfonds-constructie met lease/huur» en «het instellen van een schuldenplafond», maar plaatst daar enkele kanttekeningen bij.

De reactie van de Minister van Financiën op o.a. het advies van de Rfv (Kamerstuk 33 416, nr. 3, pag. 22–24) is vrij algemeen van aard, en gaat niet specifiek in op de bovengenoemde – door de Raad voor de Financiële Verhoudingen aangedragen – varianten (op variant *iv* na, zie paragraaf 2.1 van deze notitie).

Mogelijke vervolgvragen:

- *Welk oordeel heeft u ten aanzien van het advies van de Raad van State die de kwestie voorlegt in hoeverre de al bestaande instrumenten in de sfeer van financiën van decentrale overheden en het toezicht daarop niet al voldoende zijn om te bewerkstelligen dat voldaan wordt aan de gestelde begrotingseisen?*
- *Zijn de varianten die de Rfv in haar advies aan de minister van Financiën (d.d. 19 maart 2012) aandraagt volgens u conform de Europese regelgeving?*
- *Kunt u een inhoudelijke reactie geven op de afzonderlijke varianten die de Rfv in paragraaf 5 «Oplossingsrichtingen» aandraagt? Wat zijn de voor- en nadelen van de afzonderlijke varianten?*
- *Hoe verklaart u dat de lokale overheden grotere tekorten hadden dan de bestuurlijk afgesproken norm van –0,5 procent, zoals in het nader rapport wordt opgemerkt? Welke bestaande instrumenten hadden kunnen worden aangewend om dit te voorkomen?*
- *Kunt u aangeven hoe de andere lidstaten voornemens zijn de Europese afspraken door te vertalen naar decentrale overheden? In hoeverre is er bij andere lidstaten sprake van een macro-norm voor het EMU-saldo van de decentrale overheden?*

2 Baten-lastenstelsel

Vraag 2:

In hoeverre houden Europese regels rekening met verschillen in de boekhoudkundige stelsels van de rijksoverheid (kasstelsel) en decentrale overheden (baten-lastenstelsel), dan wel bieden ze ruimte om daar op nationaal niveau rekening mee te houden?

2.1 Analyse

De Europese Commissie stelt geen eisen aan de boekhoudkundige stelsels van de decentrale overheden. De lidstaten dienen de gegevens van hun (nationale en decentrale) begrotingen inzichtelijk te maken conform de vereisten van het ESR (het Europees Systeem van nationale en regionale Rekeningen). Daarmee kunnen de begrotingen van de verschillende lidstaten vergelijkbaar worden gemaakt. De vraag *in hoeverre* er binnen het ESR ruimte is om rekening te houden met de boekhoudkundige stelsel van decentrale overheden is noch door het BOR noch door Bureau Wetgeving van de Tweede Kamer op korte termijn te beantwoorden. Het ESR is een complex systeem; over de interpretatie ervan wordt ook in Brussel veelvuldig overleg gevoerd.

Wel is duidelijk dát er mogelijkheden zijn om bepaalde aanpassingen te doen die de baten-lastensystematiek beter kan laten aansluiten op de ESR-systematiek. Zo schijft de Minister van Financiën in de Wet Hof (pag. 15 Memorie van Toelichting): *«Er wordt onderzocht of de vormgeving van de baten-lastensystematiek van de decentrale overheden kan worden aangepast, zodanig dat deze systematiek beter aansluit op de ESR-systematiek die gebruikt wordt bij de bepaling van het EMU-saldo en de EMU-schuld. Dit sluit aan bij het advies van de Raad voor de Financiële verhoudingen (Rfv) om te onderzoeken of het Besluit Begroting en*

Verantwoording (BBV) zodanig kan worden aangepast, door bijvoorbeeld afschrijvingstermijnen te verkorten of andere waarderinggrondslagen in te voeren die leiden tot hogere afschrijvingen en daarmee meer investeringsruimte op jaarbasis. Ook het afschrijven op basis van vervangingswaarde zou volgens de Rfv een deel van de oplossing kunnen zijn.»

Onduidelijk is echter wat de stand van zaken van dit onderzoek is, en tot welke oplossingsrichtingen het onderzoek is gekomen.

2.2 IPSAS

Binnenkort zal de Europese Commissie overigens een onderzoek presenteren, uitgevoerd door Eurostat, waarin wordt nagedacht over één boekhoudstelsel voor alle lidstaten van de Europese Unie, gebaseerd op internationaal aanvaarde boekhoudnormen voor de openbare sector, de IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). De vraag is of, en zo ja op welke wijze een dergelijk boekhoudstelsel een oplossing kan bieden aan de hierboven beschreven discussie.

Mogelijke vervolgvragen:

- *Wat zijn de resultaten van het onderzoek, dat u op pag. 15 van de Memorie van Toelichting bij de Wet Hof heeft aangekondigd, om bepaalde aanpassingen te doen in het baten-lastenstelsel van decentrale overheden, zodanig dat deze beter aansluit op de ESR-systematiek?*
- *Heeft u over de resultaten van dit onderzoek reeds in een bestuurlijk overleg met de decentrale overheden gesproken? Zo ja, welke besluiten heeft u genomen om het baten-lastenstelsel van de decentrale overheden beter te laten aansluiten op de ESR-systematiek?*
- *Heeft het IPSAS-boekhoudstelsel, waarnaar de Europese Commissie momenteel onderzoek doet, gevolgen voor het boekhoudstelsel van decentrale overheden? Kan het stelsel een oplossing bieden om de verschillen tussen de boekhoudstelsels in de verschillende overheidslagen te verkleinen?*

3 Recent financieel akkoord Rijk en mede-overheden

Op 18 januari jl. heeft er een Bestuurlijk Overleg plaatsgevonden met de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO) en de Unie van Waterschappen (UvW). In een brief van 21 januari jl. is de Kamer geïnformeerd over het bereikte onderhandelingsakkoord (Kamerstuk 33 400-B-7).

In het onderhandelingsakkoord wordt de tekortnorm voor decentrale overheden voor de duur van de kabinetsperiode gesteld op de waarden in onderstaande tabel.

EMU-tekort decentrale overheden (in % BBP)

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|-------|-------|-------|---------|---------|
| Ambitie voor EMU-saldo medeoverheden gezamenlijk | - 0,5 | - 0,3 | - 0,3 | - 0,2 | - 0,2 |
| Afgesproken tekortnorm voor deze kabinetsperiode, cf. Wet Hof * | - 0,5 | - 0,5 | - 0,5 | (- 0,4) | (- 0,4) |

* Eind 2015 wordt in bestuurlijk overleg gezien of op basis van de dan beschikbare realisaties de geprojecteerde daling in 2016 en 2017 verantwoord en mogelijk is.

De vraag is in hoeverre het Rijk en de mede-overheden in het bestuurlijk overleg van 18 januari jl. nader hebben gesproken over de Wet Hof, en hoe het gepresenteerde pad voor het EMU-saldo van de decentrale overheden zich verhoudt tot bovengenoemde discussie over de macro-norm voor decentrale overheden, en de verschillende boekhoudstelsels.