

## Fiche: Negatief bijstellen van garantieverplichtingen bij het Rijk

Versie oktober 2024, Ministerie van Financiën, Begrotingszaken/BBE/BBH

### Inleiding

Dit fiche beoogt inzicht te geven in de comptabele wet- en regelgeving over garantieverplichtingen en vormt een richtlijn voor de toepassing, het beheer en de verantwoording van de garantieverplichtingen voor het onderdeel negatief bijstellen van garantieverplichtingen, specifiek uit voorgaande jaren.

### Aanleiding

Het blijkt dat de departementen verschillende werkwijzen hanteren bij het verwerken van negatieve bijstellingen van aangegane garantieverplichtingen uit voorgaande jaren. Hierdoor kunnen de verantwoordingsstaten van gerealiseerde garantieverplichtingen niet de gewenste c.q. juiste inzichten geven. Daarbij schrijft artikel 20 derde lid van de Regeling Financieel beheer van het Rijk (RFB) niet voor hoe de negatieve bijstelling moet worden geboekt. Gelet op behoefte in de praktijk en omwille van de eenduidigheid en vergelijkbaarheid beschrijft dit fiche de te hanteren werkwijze voor de verwerking van negatieve bijstellingen op garantieverplichtingen in de departementale verantwoordingsstaat. Deze verwerkingswijze wordt in de RBV 2025 voorgeschreven en moet worden toegepast voor de verantwoording over 2024 en de komende jaren. De werkwijze over de verplichtingen in het algemeen is in een separaat 'Fiche verplichtingenbeheer bij het Rijk' beschreven en kan via HAFIR worden geraadpleegd.

### Scope

De [Comptabiliteitswet 2016](#) (verder: CW2016) regelt de inrichting van de rijksbegroting, het financieel beheer, materieel beheer, de verantwoording en de controle van het Rijk. De rijksbegroting bevat per begrotingshoofdstuk en daarbinnen per begrotingsartikel de beoogde uitgaven, ontvangsten en financiële verplichtingen van het Rijk voor een bepaald begrotingsjaar. De begrotingssystematiek van het Rijk is gebaseerd op het verplichtingen-kasstelsel met uitzondering van baten-lastenagentschappen. Het hiermee samenhangende budgetrecht van het parlement heeft betrekking op zowel de verplichtingen als de (kas)uitgaven van het Rijk. Een minister mag pas verplichtingen aangaan en geld uitgeven, nadat het parlement daarvoor toestemming heeft gegeven door de begroting te autoriseren. De begroting heeft de vorm van een wet waarin maximumbedragen zijn geautoriseerd. Gaat de minister meer verplichtingen aan of geeft hij meer geld uit dan in de begrotingswet per begrotingsartikel is goedgekeurd, dan overtreedt hij de wet en dat is onrechtmatig. Zie voor verdere details over het budgetrecht het [fiche budgetrecht](#) in HAFIR over de artikelen 2.25, 2.27 en 2.28 CW 2016<sup>1</sup> en de Begrotingswetten. In dit fiche wordt alleen ingegaan op het verplichtingenbudget met focus op het onderdeel negatief bijstellen van garantieverplichtingen uit voorgaande jaren.

De garantieverplichtingen worden vastgelegd in de **verplichtingenboekhouding** op basis van de [Regeling financieel beheer van het Rijk](#) en de [Rijksbegrotingsvoorschriften](#). Ze worden administratief volledig als een financiële verplichting verwerkt. In de administratie is dus geen verschil in de vastlegging van een garantieverplichting en een 'gewone' verplichting. Dit wil zeggen dat bij het ramen, aangaan, tenietgaan en registreren van garantieverplichtingen hetzelfde wordt gehandeld als bij 'gewone' verplichtingen, zij het dat het ramen van uitgaven als gevolg van een ingeroepen garantie een inschatting van de kans van het optreden van het ermee verbonden risico veronderstelt. Aangezien het bij garanties nog wel eens gaat om verplichtingen, die het karakter hebben van een voorziening met verzekeringskenmerken, is de uitgavenraming extra lastig. Juist vanwege die onvoorspelbaarheid is zo'n garantie bij de Staat ondergebracht. Van het al te expliciet zijn over de verwachte uitgaven kan bovendien een verkeerd signaal uitgaan naar degene te wiens behoeve de garantie wordt afgegeven. Een openstaande garantieverplichting zal dus lang niet altijd door middel van een betaling worden afgewikkeld en kan dus ook 'ongebruikt' aflopen.

<sup>1</sup> [Fiche-budgetrecht-artikel-2.25-en-2.27-tweede-lid-CW-Definitief-14-mei-2024.pdf \(rijksfinancien.nl\)](#)

### Disclaimer:

Dit fiche is een informatief document ter toelichting van enkele comptabele onderwerpen. Het dient dus alleen als hulpmiddel en heeft geen status van juridische regelgeving of bestuurlijke afspraak.

## Regelgeving

### Artikel 20 van de Regeling Financieel Beheer van het Rijk bevat de volgende voorwaarden:

1. voorafgaand aan een betaling registreren de Ministers en de colleges, elk met betrekking tot de begroting of taak waarvoor hij verantwoordelijk is, een financiële verplichting in de financiële administratie die wordt voorzien van een einddatum.
2. van de financiële verplichting, bedoeld in het eerste lid, wordt een raming gemaakt.
3. een verhoging of verlaging van het bedrag dat aan de financiële verplichting, bedoeld in het eerste lid, ten grondslag ligt, wordt in de financiële administratie verwerkt alsmede wordt de raming van de financiële verplichting met dat bedrag verhoogd respectievelijk verlaagd.

In de toelichting bij het derde lid staat:

- dat met een verhoging of verlaging (bijstelling) van een verplichting het bedrag van de aangegane verplichting en de raming van de voortvloeiende betaling(en) worden aangepast, zonder dat er in juridische zin sprake is van een nieuwe verplichting. Voorbeelden van redenen voor een bijstelling van de verplichting zijn de indexaties, koersrisico's, een overeenkomst waarin een bijvoorbeeld een flexibele afroep is opgenomen of dat een tegenpartij een (leverings)verplichting niet of niet geheel nakomt. Op het moment dat blijkt dat een deel van de oorspronkelijk aangegane verplichting niet tot betaling zal komen, wordt dat deel in de financiële administratie verlaagd of afgeboekt. Dit betekent dat ook de kasraming van de financiële verplichting met dat bedrag wordt verlaagd;
- dat bij een bijstelling het niet uitmaakt of de verplichtingen in het boekjaar zijn aangegaan of in eerdere jaren. Alle bijstellingen van de verplichtingenstand worden in IBOS verwerkt. De begrotingsrapportage uit IBOS, zoals deze voorafgaand aan iedere budgettaire nota wordt opgesteld door het departement, vormt de basis van het overleg tussen de IRF en het departement. Alleen op deze wijze is gewaarborgd dat de wijzigingen in de verplichtingenstanden worden getoetst en gewogen;
- dat de verlaging van aangegane verplichtingen tot ruimte leidt, als daarmee de verplichtingenstand onder de kasstand komt op een (sub-)artikel. De afweging hoe en waarvoor deze ruimte dan wordt ingezet, verloopt via het overleg per budgettaire ronde en de verwerking ervan in IBOS. Verlaging van verplichtingen kan leiden tot onderschrijding van de (meerjarige) kasramingen. In de saldibalans per 31 december van het begrotingsjaar wordt de stand van de openstaande verplichtingen opgenomen. Hierin komen alle bijstellingen van verplichtingen tot uitdrukking.

## Definities

Het **verplichtingenstelsel** is het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de in dat jaar aangegane of ontstane financiële verplichtingen die tot kasuitgaven leiden of kunnen leiden ([artikel 1.1 van de CW 2016](#)).

Het **verplichtingenbudget** is het geraamde budget dat in het lopende boekjaar nodig is om de financiële verplichtingen aan te gaan om de voorgenomen plannen te behalen. Dit betreft het totaalbudget voor zowel de 'gewone' verplichtingen als de garantieverplichtingen dat is geautoriseerd door het parlement.

Een **financiële verplichting**<sup>2</sup> is een voorwaardelijke of onvoorwaardelijke verplichting tot het in de toekomst doen van een kasbetaling aan een derde of aan een ander dienstonderdeel ([artikel 1.1 van de CW 2016](#)). Een financiële verplichting is dus een toekomstige uitgave, waarvoor een minister een (juridische) verplichting is aangegaan of is opgelegd via een uitspraak van de rechter. Volgens artikel 2.14 van de CW 2016 ontstaat een financiële verplichting op basis van een verdrag, wet, koninklijk besluit, ministeriële regeling, beschikking of een controleerbaar vastgelegde afspraak.

---

<sup>2</sup> RBV 2024, pagina 271

### Disclaimer:

Dit fiche is een informatief document ter toelichting van enkele comptabele onderwerpen. Het dient dus alleen als hulpmiddel en heeft geen status van juridische regelgeving of bestuurlijke afspraak.

Een controleerbaar vastgelegde afspraak met een derde, dus een partij buiten het Rijk, is bijvoorbeeld een verbintenis, een overeenkomst, een contract, een convenant of een schriftelijke opdracht met een opdrachtbevestiging. Ook wel juridische verplichtingen genoemd. Dat wil zeggen verplichtingen waarbij derden buiten het Rijk zijn betrokken en die bij een geschil via een rechter afdwingbaar is (of al door de rechter afdwingbaar is geworden!).

**Garantieplichtingen**<sup>3</sup> zijn bijzondere categorie verplichtingen, te weten voorwaardelijke financiële verplichtingen van het Rijk aan een partij buiten het Rijk, die pas tot uitbetaling komt als zich bij de wederpartij een bepaalde omstandigheid voordoet (bijvoorbeeld de realisatie van een risico). Waar bij een 'gewone' verplichting de kans bijna 100% is dat die tot betaling komt, is die kans bij garantieplichtingen doorgaans kleiner en bij voorkeur nul. Garantieplichtingen kunnen worden onderscheiden in:

- a. garanties niet in het kader van schatkistbankieren/leenfaciliteit. Dit zijn "gewone" garanties (waaronder achterborgstellingen<sup>4</sup>) aan externe partijen.
- b. garanties in het kader van schatkistbankieren/ leenfaciliteit. Dit kunnen garanties zijn aan externe partijen (ZBO's/RWT's) of aan interne partijen (agentschappen).

Het is niet verplicht om het onderscheid tussen 1 en 2 in de post Garantieplichtingen van de saldibalans door te voeren. Indien het voor goed inzicht zinvol wordt geacht, kan het onderscheid wel in de toelichting bij deze posten worden gepresenteerd.

Een **openstaande garantieplichting** is een saldibalanspost (post 13/13a Garantieplichtingen) die de stand weergeeft van alle garantieplichtingen waar mogelijk nog een toekomstige kasbetaling uit voortvloeit. De stand openstaande garantieplichtingen is de stand per 1 januari t +/- de aangegane garantieplichtingen jaar t +/- de hierop vrijgevallen/afgelopen garanties (garanties die aflopen zonder dat tot een uitbetaling is gekomen) in t +/- de op de garantieplichtingen eventueel verrichte betalingen in t +/- de negatieve bijstellingen in t van in eerdere begrotingsjaren aangegane garantieplichtingen.

Kasbetalingen voortvloeiend uit de financiële verplichting worden geadmistreerd in de **kasboekhouding**. De verplichtingenboekhouding is een belangrijk onderdeel, met name om kasuitgaven over meerdere jaren te kunnen beheersen en te verantwoorden. De verplichtingenboekhouding geeft inzicht in wanneer welke kasbetalingen nog gaan plaatsvinden.

Jaarlijks wordt in het jaarverslag van het departement **financiële verantwoordingsinformatie**<sup>5</sup> opgenomen over de financiële aspecten van het gevoerde beleid en de gevoerde bedrijfsvoering.

De **saldibalans** (model 3.31 RBV), die deel uitmaakt van het departementaal jaarverslag geeft inzicht in de openstaande garantieplichtingen per 31 december 20xx. Garantieplichtingen worden daarnaast apart verantwoord in een verloopoverzicht in het jaarverslag (model 1.33d en model 3.22d Tabel budgettaire gevolgen van beleid en budgetflexibiliteit).

### **Negatief bijstellen van garantieplichtingen**

Een negatieve bijstelling (verlaging) van een garantieplichting houdt in dat het bedrag van de aangegane garantieplichting en de raming van de hieruit voortvloeiende kasbetaling(en) worden aangepast en vrijvalt. Een reden voor een negatieve bijstelling kan zijn dat de garantietermijn is verstreken. Met deze afboeking vermindert de post stand openstaande garantieplichtingen in de saldibalans.

### **Huidige werkwijze**

Garantieplichtingen die niet meer tot uitgaven leiden, moeten verwerkt worden in de financiële administratie door de garantieplichting af te boeken. Indien in het huidige begrotingsjaar een in voorgaande jaren aangegane garantieplichting onherroepelijk is verlaagd, dient in het lopende

---

<sup>3</sup> RBV 2024, pagina 269

<sup>4</sup> RBV 2024, pagina 265

<sup>5</sup> RBV 2024, pagina 268

### **Disclaimer:**

Dit fiche is een informatief document ter toelichting van enkele comptabele onderwerpen. Het dient dus alleen als hulpmiddel en heeft geen status van juridische regelgeving of bestuurlijke afspraak.

jaar de garantieverplichting in de stand openstaande garantieverplichtingen en de verloopstaat<sup>6</sup> in de saldibalans te worden verwerkt<sup>7</sup>.

Op dit moment worden negatieve bijstellingen van garantieverplichtingen uit voorgaande jaren door departementen op twee manieren verwerkt in de financiële verantwoording:

1. verantwoord als een vermindering van de stand van de openstaande garantieverplichtingen op de saldibalans en daarnaast de negatieve bijstelling in de realisatie salderen met de realisatie van garantieverplichtingen die in het lopende jaar nieuw zijn aangegaan en het nettobedrag opnemen in de departementale verantwoordingsstaat (kolom verplichtingen);
2. verantwoord als een vermindering van de stand van de openstaande garantieverplichtingen op de saldibalans en het brutobedrag (exclusief negatieve bijstelling uit voorgaande jaren) van de gerealiseerde nieuw aangegane garantieverplichtingen opnemen in de departementale verantwoordingsstaat (kolom verplichtingen).

### **Voorbeelduitwerking beide werkwijzen**

In onderstaande (eenvoudige) voorbeelden worden steeds dezelfde garantieverplichtingen 1 t/m 3 gebruikt. Hierdoor is het effect op het verplichtingenbudget voor de twee verschillende manieren van verwerken in de departementale verantwoordingsstaat zichtbaar. De gevolgen voor het uitgavenbudget zijn in onderstaande voorbeelden hierbij buiten beschouwing gelaten.

#### **Saldibalans verloopstaat garantieverplichtingen (bedragen x 1.000)**

|                        | Stand per 01-01-jaar t | A. Verleende garanties in jaar t | B. Vervallen garanties in jaar t | C. Betalingen | D. Negatieve bijstellingen uit voorgaande jaren | Stand per 31-12-jaar t |
|------------------------|------------------------|----------------------------------|----------------------------------|---------------|---|------------------------|
| Garantieverplichting 1 | 100                    | 80                               |                                  | 75            |   | 105                    |
| Garantieverplichting 2 | 200                    |                                  |                                  |               | 50  | 150                    |
| Garantieverplichting 3 | 200                    | 100                              | 50                               | 50            | 100   | 100                    |
| <b>TOTAAL</b>          | <b>500</b>             | <b>180</b>                       | <b>50</b>                        | <b>125</b>    | <b>150</b>                                      | <b>355</b>             |

#### **Manier 1 Departementale verantwoordingsstaat**

| Omschrijving           | Verplichtingen Begroting | Verplichtingen Realisatie (A-B-D) | Verschil    |
|------------------------|--------------------------|-----------------------------------|-------------|
| Garantieverplichting 1 | 80                       | 80                                | 0           |
| Garantieverplichting 2 | 0                        | -50                               | -50         |
| Garantieverplichting 3 | 100                      | -50                               | -150        |
| <b>Totaal</b>          | <b>180</b>               | <b>-20</b>                        | <b>-200</b> |

#### **Manier 2 Departementale verantwoordingsstaat**

| Omschrijving           | Verplichtingen Begroting | Verplichtingen Realisatie (A-B) | Verschil   |
|------------------------|--------------------------|---------------------------------|------------|
| Garantieverplichting 1 | 80                       | 80                              | 0          |
| Garantieverplichting 2 | 0                        | 0                               | 0          |
| Garantieverplichting 3 | 100                      | 50                              | -50        |
| <b>Totaal</b>          | <b>180</b>               | <b>130</b>                      | <b>-50</b> |

<sup>6</sup> De verloopstaat bevat beginstand openstaande garantieverplichtingen per 1 jan + nieuw aangegane garantieverplichtingen lopend begrotingsjaar -negatieve bijstellingen garantieverplichtingen -uitgaven = eindstand 31 dec van de garantieverplichtingen in de saldibalans.

<sup>7</sup> artikel 20, derde lid van de Regeling financieel beheer van het Rijk.

#### **Disclaimer:**

Dit fiche is een informatief document ter toelichting van enkele comptabele onderwerpen. Het dient dus alleen als hulpmiddel en heeft geen status van juridische regelgeving of bestuurlijke afspraak.

## **Voorschrift: te hanteren werkwijze binnen het Rijk vanaf jaarverantwoording 2024**

Vooruitlopend op de aanpassingen in de RBV 2025 wordt manier 2 met ingang van de verantwoording over 2024 voorgeschreven voor negatieve bijstellingen op garantieverplichtingen uit voorgaande jaren. Deze werkwijze is ook de komende jaren van toepassing op de negatieve bijstellingen van garantieverplichtingen. Negatieve bijstellingen (vrijval) van aangegane garantieverplichtingen uit voorgaande jaren dienen daarbij niet te worden verwerkt in de realisatiecijfers voor de aangegane garantieverplichtingen in de departementale verantwoordingsstaat. De departementale verantwoordingsstaat dient de bruto realisatie (= realisatie nieuw aangegane garantieverplichtingen ten opzichte van het budget/raming) te laten zien. Die negatieve bijstellingen dienen uiteraard wel te worden verwerkt in de saldbalanspost Openstaande garantieverplichtingen. Ultimo het begrotingsjaar moet er dus een correcte stand van de openstaande garantieverplichtingen uit de administratie blijken.

Onder negatieve bijstellingen, die niet het gevolg van vrijval zijn, wordt onder andere verstaan: bijstellingen als gevolg van bijvoorbeeld overboekingen, bijstellingen binnen een lopend project of regeling, waarbij de afspraak (bijvoorbeeld met de Kamer) is om de vrijvallende verplichtingenruimte beschikbaar te houden, en technische bijstellingen zoals koerswijzigingen. Deze negatieve bijstellingen mogen wel worden gesaldeerd. Ook garantieverplichtingen in het kader van schatkistbankieren/leenfaciliteit zijn uitgezonderd van deze werkwijze. Vervallen garanties op in het lopende jaar aangegane garantieverplichtingen mogen wel worden gesaldeerd. NB De realisatiecijfers in de departementale verantwoordingsstaat dienen aan te sluiten bij de realisatiecijfers in de overige budgettaire tabellen (budgettaire gevolgen van beleid etc.) waar over de realisatie wordt gerapporteerd.

Als het niet mogelijk is om manier 2 in de geautomatiseerde financiële systemen te verwerken, dan dient deze post in het jaarverslag extra-comptabel, via een handmatige exercitie, worden te bepaald en doorgevoerd.

Heb je vragen? Stuur een mail naar [hafir@minfin.nl](mailto:hafir@minfin.nl)

### **Disclaimer:**

Dit fiche is een informatief document ter toelichting van enkele comptabele onderwerpen. Het dient dus alleen als hulpmiddel en heeft geen status van juridische regelgeving of bestuurlijke afspraak.