

ONTWIKKELINGEN IN DE CONTROLE BIJ DE RIJKSOVERHEID

door J. F. van Dijk R.A.

1 Inleiding

De omvang van de overheidsuitgaven is de laatste decennia aanzienlijk toegenomen, zowel absoluut als in verhouding tot het nationaal inkomen. Zo beliepen bijvoorbeeld de rijksuitgaven in 1927 circa 10% van het nationaal inkomen, welk cijfer in 1938 tot rond 18% was gestegen. Na de Tweede Wereldoorlog trad een verdere stijging op, terwijl de sedertdien sterk uitgebouwde sociale verzekeringswetgeving eveneens een niet onbelangrijk deel van het nationaal inkomen opeiste. De relatieve betekenis van beide factoren blijkt uit onderstaande tabel, ontleend aan de miljoenennota 1980.

Jaar.	Nationaal inkomen (netto markt- prijzen)	Rijk		Overige publiek- rechtelijke lichamen		Gehele overheid		Sociale verzekering	
		Bedrag	In % van het N.I.	Bedrag	In % van het N.I.	Bedrag	In % van het N.I.	Bedrag	In % van het N.I.
(bedragen in miljarden gulden)									
1960	38,4	5,2	13,5	5,3	13,7	10,5	27,2	3,5	9,1
1965	62,6	8,0	12,9	10,0	15,9	18,0	28,8	8,1	13,0
1970	105,4	14,8	14,0	18,6	17,7	33,4	31,7	17,4	16,5
1971	118,7	17,3	14,6	21,7	18,3	39,0	32,9	20,9	17,6
1972	134,5	19,1	14,2	24,9	18,5	44,0	32,7	24,8	18,4
1973	154,9	22,5	14,5	28,5	18,4	51,0	32,9	28,8	18,6
1974	174,7	25,4	14,5	33,7	19,3	59,1	33,8	34,7	19,9
1975	189,3	31,4	16,6	40,4	21,3	71,8	37,9	41,5	21,9
1976	218,3	36,9	16,9	46,1	21,1	83,0	38,0	47,5	21,8
1977	238,9	38,7	16,2	49,7	20,8	88,4	37,0	53,6	22,4
1978	256,6	43,0	16,7	53,2	20,8	96,2	37,5	60,5	23,6
1979	275,3	52,2	18,9	57,1	20,8	109,3	39,7	66,5	24,2
1980	298,5	57,2	19,2	61,8	20,7	119,0	39,9	72,6	24,3

(Ontleend aan de nationale rekeningen, 1979 en 1980 prognoses van het C.P.B.)

Het aanzienlijk en toenemend beslag van beide bestedingscategorieën op het nationaal inkomen ging ten koste van het vrij besteedbare inkomen. Globaal gezien worden de overheidsuitgaven gefinancierd door middel van belastingheffing, terwijl de uitgaven voor de sociale verzekeringen worden gedekt door premieheffing van werkgevers en werknemers, aangevuld met een niet onbe-

langrijke rijksbijdrage. In bovenstaande cijfers is deze laatste op de rijksuitgaven in mindering gebracht.

De afweging tussen de „collectieve sector” en de „markt-sector”, een moeilijk vraagstuk, waarbij de beslissingen grotendeels op het politieke vlak worden genomen op basis van allerlei in de samenleving kenbaar gemaakte wensen en behoeften, blijft hier verder onbesproken. Datzelfde geldt voor de autonome oorzaken van de groei van de „collectieve sector”.

Van de totale collectieve uitgaven betreft circa 23% de z.g. „eigen bestedingen” (salarissen, materiële consumptie en netto-investeringen). De rest omvat de z.g. „inkomensoverdrachten”, waarvan met name de sociale verzekering een zeer belangrijk deel vormt. Deze inkomensoverdrachten geschieden op grond van door de wetgever gestelde regels.

Het geheel van overheden (Rijk, provincie, gemeente, waterschap, etc.) en organen der sociale verzekering kan worden gezien als een conglomeraat van dienstenverlenende huishoudingen.

Afnemers van deze diensten zijn individuen, ondernemingen en de maatschappij als collectiviteit. Bij sommige overheidsprestaties overweegt voorts niet de gebruiksnuttigheid, doch de beschikbaarheidsnuttigheid der prestaties of diensten (defensie, politie, brandweer, etc.).

Anders dan in de markt-sector ontbreekt bij de overheid door de afwezigheid van verkoopprijzen voor haar prestaties de invloed van de verkoopmarkt op omvang en samenstelling van het aangeboden assortiment goederen en diensten. Eenmaal tot stand gekomen overheidsmaatregelen laten zich daarom moeilijk wijzigen en nauwelijks afschaffen (verkregen rechten; ambtelijk apparaat met beschermde rechtspositie, e.d.). De in de markt sector aanwezige „druk” op de voortbrengingskosten (door concurrentie, teruglopende vraag), leidend tot opvoering van efficiency en productiviteit, goedkopere productiemethoden, etc., ontbreekt daardoor als regel eveneens. Mutatis mutandis geldt ditzelfde voor de sociale verzekeringssector.

Het vorenstaande noopt bij de collectieve bestedingen tot ruime aandacht, niet alleen voor de rechtmatigheid van de uitgaven, doch in het bijzonder ook voor de doelmatigheid, zowel van beleid als uitvoering. Dit betekent dat bij de besluitvorming, de entamering van nieuwe taken of uitbreiding van bestaande taken en bij de taakuitvoering, bepaalde „veiligheden” behoren te worden ingebouwd, opdat de bestedingen zo doelmatig mogelijk geschieden. Dat impliceert een aantal organisatorische vereisten, zoals kosten/baten-analyse vooraf, keuze uit alternatieve mogelijkheden, verantwoorde besluitvorming mede op grond van de te verwachten financiële en andere consequenties, strakke uitvoeringsprocedures, een deugdelijke administratieve organisatie en een verantwoordingsstelsel, waarbij kosten en prestaties (respectievelijk hun effecten) in onderling verband regelmatig worden afgewogen en/of genormeerd.

De verdeling van de collectieve taken over een groot aantal overheden (Rijk, provincies, gemeenten, etc.) en organen noodzaakt voorts tot bijzondere aandacht voor de onderlinge bevoegdheids- en taakverdeling en coördinatie. Dat geldt voor overheden en organen in hun onderlinge relatie, doch ook binnen elk lichaam of orgaan afzonderlijk.

De plicht tot het afleggen van rekening en verantwoording is in praktisch alle gevallen in de wet vastgelegd. Datzelfde geldt voor de regeling van toezicht

en controle, waaronder de deskundigen-(accountants)controle. Deze controle heeft een aantal bijzondere aspecten, waarop hieronder nader zal worden ingegaan. Wij zullen ons daarbij in hoofdzaak beperken tot de rijksoverheid.

2 Totstandkoming van de Comptabiliteitswet 1976

De vroegere Comptabiliteitswet, daterend van 1927, bevatte een regeling inzake de rekening en verantwoording van de rijksinkomsten en uitgaven en het controle-orgaan (Algemene Rekenkamer), alsmede voorschriften voor inrichting en grondslagen van de begroting en de uitvoering daarvan.

In de jaren na de Tweede Wereldoorlog werd in de Staten-Generaal meermalen kritiek geuit op het bestel van de overheidsfinanciën. Deze kritiek betrof onder meer de grote verschillen tussen begrotings- en rekeningcijfers, de indeling van de begroting, de omvangrijke overbrenging van restantkredieten naar een volgend dienstjaar, de omvang en late totstandkoming van supplementaire begrotingen, de wettelijke regeling van de kredietopening door de Minister van Financiën, het bij voortdurende stijgende peil van de rijksuitgaven, het bij de Staten-Generaal tot uiting komend gevoel van onmacht de uitgaafposten kritisch te bezien en de behoefte aan een afzonderlijk, onafhankelijk orgaan voor de doelmatigheidscontrole met een, in het bijzonder ten behoeve van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, informatorische taak.

Ter voorbereiding van een algemene herziening van de Comptabiliteitswet werd op 27 juni 1956 door de Minister van Financiën een commissie¹⁾ geïnstalleerd onder voorzitterschap van prof. dr. D. Simons. Deze commissie bracht op 7 september 1960 rapport uit²⁾. Voor ontwerpen voor een nieuwe Comptabiliteits- en Bedrijvenwet waren daarin opgenomen.

Indiening van een wetsontwerp, op hoofdpunten gebaseerd op het advies van de commissie, geschiedde in 1964. Het ontwerp werd op 28 mei 1970 door de Tweede Kamer aanvaard, doch op 11 januari 1972 door de Eerste Kamer verworpen. Op 30 augustus 1974 werd een aangepast wetsontwerp ingediend, dat leidde tot de wet van 8 december 1976, Stb. 671 (Comptabiliteitswet 1976, hierna verder te noemen CW).

3 Algemene Rekenkamer (wettelijke samenstelling, taken, bevoegdheden)

De Algemene Rekenkamer (AR) bestaat uit drie leden en een toegevoegd secretaris. De leden worden door de Kroon benoemd en fungeren tot hun 70e jaar. Zij zijn praktisch onafzetbaar. Hun bezoldiging wordt bij de wet geregeld. Een aantal functies zijn met het lidmaatschap van de AR onverenigbaar.

De AR staat los van de uitvoerende macht. Voor de uitvoering van haar taak beschikt zij over een ambtelijk apparaat, waaraan naast inspecteurs, een aantal registeraccountants is verbonden.

¹⁾ Deze commissie bestond bij haar instelling uit: prof. dr. D. Simons, prof. mr. A. M. Donner, prof. dr. C. Goedhart, dr. A. Mulder, prof. dr. M. J. H. Smeets, R. W. Starreveld, prof. dr. H. J. Witteveen, dr. W. Drees Jr.

Tijdens haar werkzaamheden werd deze commissie uitgebreid met L. Götzen en D. A. P. W. van der Ende.

²⁾ Rapport van de Commissie ter voorbereiding van een Herziening van de Comptabiliteitswet (Staatsdrukkerij 1960/29737), verder te noemen „Rapport Commissie Simons”.

De AR oefent controle uit op de uitgaven en ontvangsten van het Rijk (art. 65 CW). Zij heeft bij de nieuwe CW de bevoegdheid gekregen daarbij gebruik te maken van de resultaten van door anderen verrichte controles, onverminderd haar bevoegdheid tot eigen onderzoek (art. 67, 1e lid). Voorts vallen onder haar controle de staatsbedrijven (w.o. PTT en Rijkspostspaarbank, Staatsdrukkerij, Staatsmuntbedrijf) en de rijksfondsen (w.o. Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds, Rijkswegenfonds, Gemeentefonds, Provinciefonds).

Art. 74 bepaalt dat de AR aandacht wijdt aan de doelmatigheid van 's Rijks beheer en de organisatie en functionering van 's Rijks dienst (1e lid). Krachtens het 2e lid kan elk der beide Kamers der Staten-Generaal de AR verzoeken bepaalde doelmatigheidsonderzoeken in te stellen, voorzover de aard van de werkzaamheden van de AR het toelaat. De resultaten van zo'n onderzoek dienen in haar jaarlijkse verslag te worden vermeld.

De AR is voorts belast met de werkzaamheden, die haar bij andere wettelijke voorschriften zijn of worden opgedragen (controle universiteiten en hogescholen, de KLM en een aantal stichtingen voor welker beheer het Rijk een bepaalde geldelijke aansprakelijkheid draagt).

Aan de Kamer kan op haar verzoek voorts worden toegestaan zich met andere werkzaamheden te belasten (art. 76 CW).

Art. 80 CW regelt de bevoegdheden van de AR met betrekking tot privaatrechtelijke rechtspersonen, waarop hierna nog nader zal worden ingegaan.

Jaarlijks brengt de AR verslag van haar werkzaamheden uit, dat aangeboden wordt aan „Ons en de Staten-Generaal”. Zij doet in dit verslag tevens mededeling van bij haar onderzoeken gebleken gegevens, welke voor de beoordeling door de Staten-Generaal van het gevoerde beleid nuttig kunnen zijn (art. 82 CW).

Het vorenstaande houdt in, dat de sociale verzekeringsfondsen, via welke circa een kwart van het nationaal inkomen loopt (zie sub 1), *niet* aan toezicht van de AR zijn onderworpen. De jaarrekeningen van deze fondsen worden, veelal door openbare accountants, gecontroleerd.

4 Begrenzing van de werkingssfeer van de Algemene Rekenkamer

De taak van de AR kan globaal in drie delen worden onderscheiden:

- a) het fungeren als onafhankelijk, „extern accountant” voor de rijksverslaggeving;
- b) het fungeren als controleur van de doelmatigheid van de rijksuitgaven, o.a. gericht op het door de ministers en de namens hen aangewezen rekenplichtige personen gevoerde beheer en op de organisatie en functionering van 's Rijks dienst;
- c) het verrichten van werkzaamheden, haar opgedragen bij andere wetten, danwel op haar eigen verzoek, na verkregen toestemming van de Kroon.

Bij de voorbereiding en de totstandkoming van de nieuwe CW is de werkingssfeer van de AR een punt van nadere bezinning geweest.

De oude Comptabiliteitswet 1927 gaf de AR voor haar controle geen groter arbeidsveld dan door 's Rijks financiële administratie werd bestreken. (Rapport Commissie Simons, hoofdstuk XVI, par. 4). De commissie merkte in dit verband op:

„De ontwikkeling van de maatschappij, met name de ontplooiing van de sociale verzekeringen en het ontstaan van de publiekrechtelijke bedrijfsorganisaties, doet de vraag rijzen of het belang van het toezicht door de onafhankelijke AR niet mede geldt voor het toezicht op dergelijke instellingen, welker inkomsten en uitgaven van publieke aard zijn.”

De commissie attendeert voorts op

„het ontstaan van talrijke instellingen, die niet tot de rijksdienst kunnen worden gerekend, hoewel zij reeds blijkens het feit dat zij door of vanwege het Rijk zijn opgericht of op grond van de hoogte der financiële deelneming of bijdrage van het Rijk, geacht kunnen worden een deel van de taak van het Rijk te verrichten. Ten aanzien van de meeste dezer instellingen heeft de AR geen of onvoldoende bevoegdheid tot controle”.

Zij vermeldt voorts een waarneembaar streven van *bestaande* rijksinstellingen om uit het keurslijf van de rijkscomptabele administratie te breken en tevens de controle van AR uit te sluiten of te beperken (bijvoorbeeld technische hogescholen).

Voorts merkt zij op:

„Tenslotte is ten aanzien van de vele door het Rijk gesubsidieerde instellingen in het algemeen geen enkele controlebevoegdheid aan de AR voorbehouden, ook al is in een groot aantal gevallen de hoogte van de rijkssubsidie afhankelijk van gegevens, welke aan de financiële administratie van de instelling worden ontleend”.³⁾

Hiertegenover stonden enkele gevallen waarin bij de wet - meestal na aandrang van de zijde van de Staten-Generaal - de controle op niet-rijksorganen uitdrukkelijk aan de AR was opgedragen (b.v. KLM), of waarin althans de mogelijkheid van zodanige controle was geopend (enkele stichtingen).

De Commissie Simons heeft zich beraden omtrent de *criteria*, welke de uitbreiding van het toezicht van de AR zouden moeten bepalen. Zij koos ten aanzien van de *publieke*, rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen daarvoor de *omstandigheid of deze lichamen al of niet (mede) door of vanwege het Rijk, zijn ingesteld*. Dit criterium zou meebrengen, dat onder het toezicht van de AR o.a. gesteld zouden dienen te worden de Kamers van Koophandel en Fabrieken, de Sociale Verzekeringsraad, de Sociale Verzekeringsfondsen, de Sociaal-Economische Raad, de product-, hoofdbedrijfs- en bedrijfsschappen, alsmede de lichamen met rijksdeelneming gevormd ingevolge de Wet gemeenschappelijke regelingen (bijvoorbeeld het Havenschap Delfzijl).⁴⁾

De commissie merkt op, dat provincies en gemeenten in het algemeen onder zijn te achten dan het Rijk. Zij vallen derhalve niet onder het criterium en dus buiten de werkingssfeer van de AR. Datzelfde geldt voor de waterschappen, die door Provinciale Staten en derhalve niet door of vanwege het Rijk worden ingesteld.⁵⁾

Ook prof. Th. A. Stevers gaat in zijn belangwekkend artikel „De werkings-

³⁾ Citaten uit Rapport Commissie Simons, pag. 212.

⁴⁾ Rapport Commissie Simons, pag. 213.

⁵⁾ Zie noot 4.

sfeer van de Rekenkamer⁶⁾) in op de criteria, die behoren te worden gehanteerd ter afbakening van de werkingssfeer van de AR. Hij doet dit tegen de achtergrond van de door hem gesignaleerde „diffusie”, welke zich in toenemende mate voordoet tussen het Rijk en de overige sectoren. Bestuurlijk zijn de grenzen tussen het Rijk en deze overige sectoren vervaagd, zodat niet duidelijk meer is, waar bestuurlijk het Rijk ophoudt en een ander lichaam begint. Daardoor krijgen constructies, die deze grenzen *juridisch* scherp afbakenen, uit bestuurlijk oogpunt steeds meer een *fictief* karakter. Diffusie doet zich onder meer voor indien het Rijk niet zozeer zelf (als rijksdienst in engere zin, juridisch samenvallend met de rechtspersoon Staat) diensten aan het publiek verleent, doch optreedt als financier van diensten die *door andere lichamen dan de Staat* aan het publiek ter beschikking worden gesteld. De rijksactiviteit blijft dan over het algemeen niet beperkt tot de financiering. Meestal „richt” het Rijk ook de gefinancierde activiteit (door coördinatie, stimulering, adviezen, dwingende voorschriften), oefent controle uit en evalueert de resultaten. In de rijksbegroting komt deze diffusie tot uitdrukking in de - een steeds grotere plaats innemende - overdrachtsuitgaven en kredieten, welke paraisseren nevens de „klassieke” rijksuitgaven (naast de dienst der staatsschuld betreffen deze laatste voornamelijk lonen, salarissen en daarmee complementair verbonden consumptieve bestedingen).

Stevens ziet de functie van de AR als een correlaat van het *budgetrecht* van het parlement, waarin ligt opgesloten, dat het parlement *het recht en de plicht heeft om achteraf te beoordelen of de door hem goedgekeurde begroting rechtmatig en doelmatig is uitgevoerd*. De controle van de AR is er z.i. primair op gericht, die parlementaire controle materieel mogelijk te maken. Uit de daaruit voortvloeiende eisen dient de werkingssfeer van de AR in beginsel te worden afgeleid.⁷⁾ Hij hanteert voor deze afbakening derhalve een „budgettair criterium”.

Hij verwerpt een aantal andere criteria voor de bepaling van deze werkingssfeer, omdat deze de ministeriële verantwoordelijkheid als uitgangspunt nemen en deze te zeer via *formele* criteria afbakenen. Deze criteria houden daar om te weinig rekening met het genoemde diffusieverschijnsel.

Indien op grond van het budgetrecht tot controle door parlement en AR wordt geconcludeerd, ligt daarin naar de mening van Stevens de eis opgesloten dat de minister voor die ontvangsten en uitgaven verantwoordelijkheid aanvaardt. Hij signaleert dat de rijksuitgaven voor een zeer groot deel bestaan uit overdrachten en kredieten, terwijl daarnaast nog „negotiated contracts” en kredietgaranties voorkomen. Zou de AR in beginsel geen controle uitoefenen op de huishoudingen die deze ruim gedefinieerde financiële bijstand ontvangen, dan wordt *een beoordeling achteraf door het parlement illusoir*.⁸⁾

In de CW 1976 is noch de visie van de Commissie Simons, noch die van prof. Stevens overgenomen, ook niet nadat daarvoor door de Tweede Kamer in haar „Voorlopig verslag” nog eens de aandacht van de minister was gevraagd. De bewindsman deelde in de Memorie van Antwoord mede, dat hij - ofschoon een nadere studie over dit onderwerp toezeggend - voorshands geen aanlei-

⁶⁾ Prof. dr. Th. A. Stevens, „De werkingssfeer van de Algemene Rekenkamer” in de bundel „Economie in Overleg” (opstellenbundel prof. dr. C. Goedhart, 1974), pag. 91-127.

⁷⁾ Zie noot 6, pag. 100-101 (cursivering van mij. *vD.*).

⁸⁾ T.a.p. pag. 101 (cursiveringen van mij. *vD.*).

ding zag het wetsontwerp op dit punt te wijzigen. De in art. 80 CW opgenomen regeling voor *privaatrechtelijke* rechtspersonen, die in de oude wet van 1927 ontbrak, betekende z.i. reeds een belangrijke uitbreiding van de taak van de AR.

Ten aanzien van deze *privaatrechtelijke* rechtspersonen geldt thans de volgende regeling (art. 80 CW). De AR kan - door *tussenkomst van de betrokken minister* - overlegging vorderen van de jaarrekening en van de daarop betrekking hebbende (accountants)rapporten:

- indien de Staat voor tenminste 50% in het kapitaal van zo'n *privaatrechtelijke* rechtspersoon deelneemt;
- in andere dan deze gevallen, indien bij de verlening van bijdragen, subsidies of garanties in het uitoefenen van controlebevoegdheden ten behoeve van het Rijk is voorzien.

Geven deze stukken de AR aanleiding om nadere inlichtingen te vragen, dan kan dat als regel slechts *door tussenkomst van de betrokken minister*. Slechts indien stukken of inlichtingen achterwege blijven, danwel de verkregen nadere inlichtingen naar het oordeel van de AR niet bevredigend zijn, heeft zij de bevoegdheid om bij de rechtspersoon zelf een onderzoek in te stellen, *doch slechts dan indien alle aandelen van de betrokken NV of BV eigendom van de Staat zijn* èn een afzonderlijke wettelijke regeling *niet* aan het onderzoek in de weg staat (dit laatste verhindert bijv. een onderzoek van de AR bij De Nederlandsche Bank NV, voor welke de rekenplicht aan de AR m.i.v. 1976 is vervallen: art. 96 CW). Van haar bevindingen kan de AR, indien zij dit in het algemeen belang geboden acht, melding maken in haar jaarlijkse verslag.

Dat het vraagstuk van de afbakening van de werkingssfeer van de AR van grote actuele betekenis is, moge blijken uit enkele - sterk verkorte - samenvattingen uit de financiële pers en andere recente bronnen, toegespitst op de bevoegdheden van de AR ten aanzien van de financiële steunverlening door het Rijk aan (*privaatrechtelijke*) *ondernemingen in moeilijkheden*.

- „Wij (d.w.z. de AR. *vD*) kunnen . . . slechts beschikken over de departementale dossiers en de verslagen van de directies van de betrokken bedrijven. Wij hebben zelf geen toegang tot de bedrijven. Ook kan de Kamer geen inzage krijgen in de gegevens van de Nationale Investeringsbank. Verruiming van de bevoegdheid van de AR t.a.v. controle op ondernemingen die financiële steun ontvangen is wenselijk” (drs. H. Peschar, Voorzitter AR op een persconferentie, blijkens verslag in Fin. Dagblad 31-3-1979).

- De controlebevoegdheden van de AR dienen te worden uitgebreid tot:
 - a. ondernemingen die subsidies, garanties of leningen van de Staat of voor risico van de Staat hebben ontvangen, en
 - b. ondernemingen aan wie door de Staat of voor risico van de Staat risicodragend vermogen is verstrekt.

De AR moet rechtstreeks toegang hebben tot en moet controle kunnen uitoefenen bij alle *privaatrechtelijke* lichamen, waaraan in het kader van het steunbeleid publieke middelen zijn toevertrouwd, w.o. de Nationale Investeringsbank, de Nederlandse Middenstandsbank, de Ned. Participatie Mij, de Ned. Credietverzekeringmij, de Stichting Industrieel Garantiefonds, e.d. (rapport van de subcommissie „Steunverlening individuele bedrijven” uit de Tweede Kamer, ingesteld door de vaste Kamercommissie voor de Rijksuitgaven” - dec. 1979).

– De AR zou de bevoegdheid dienen te verkrijgen om bedrijven die steun ontvangen van het Rijk en de instellingen betrokken bij de sociale verzekeringen te controleren. Zij zou van die bevoegdheid slechts gebruik dienen te maken als zij dat nodig acht. Zij dient te functioneren als een kleine, beweeglijke Gideons-bende van hooggekwalificeerd niveau, die voornamelijk indirect controleert, ergens inspringt als zij dat nodig acht en het parlement over haar bevindingen rapporteert (Fin. Dagblad 8 jan. 1980, naar aanleiding van het recent verschenen boek „De Rekenkamer” van prof. dr. Th. A. Stevers).

Uit het vorenstaande kan de - voorzichtige - conclusie worden getrokken, dat de regeling van de bevoegdheden van de AR nader dient te worden overwogen, met name vanuit het gezichtspunt van een doeltreffende en doelmatige besteding van de collectieve uitgaven. Een uitbreiding van haar bevoegdheden tot bijv. de Sociale verzekeringsfondsen lijkt voor de hand te liggen, gezien de belangen, die premiebetalers en - vanwege de betekende rijksbijdrage aan deze fondsen - de contribuabelen daarbij hebben.

De controlebevoegdheden van de AR ten aanzien van privaatrechtelijke rechtspersonen, zoals die thans in de CW zijn geregeld, lijken in de huidige omstandigheden minder goed meer te passen, gezien vanuit bovengenoemd gezichtspunt.

Anderzijds dient ervoor te worden gewaakt, dat deze bevoegdheden in de praktijk zouden kunnen leiden tot een rechtstreekse overheidsbeïnvloeding van het door privaatrechtelijke rechtspersonen te voeren beleid.

5 De rechtmatigheidscontrole

Deze omvat de uitgaven en ontvangsten van het Rijk (art. 65 CW). De ontvangstencontrole behoort eerst sedert de CW 1976 uitdrukkelijk tot de taak van de AR. De controle strekt zich uitdrukkelijk ook uit tot alle uitgaven en ontvangsten welke buiten het begrotingsverband vallen, zoals bijvoorbeeld ontvangen of betaalde bedragen, die met derden moeten worden verrekend (art. 34, z.g. „derden-rekeningen”).

De uitgavencontrole omvat (art. 66 CW):

- toetsing aan begroting: omschrijving, toereikendheid krediet, dienstjaar;
- oordeel over bewijsstukken: naar waarheid opgemaakt, voldoende om het recht van schuldeiser te staven;
- vaststellen dat de schuldvordering niet is verjaard;
- vaststellen dat geen wettelijke bezwaren tegen de uitgaaf bestaan.

Zoals reeds vermeld is nu ook uitdrukkelijk vastgelegd (art. 67) dat de AR bij deze controle gebruik kan maken van door anderen (bijv. departementale accountantsdiensten of openbare accountants) verrichte controles, onverminderd haar bevoegdheid tot eigen onderzoek. De terbeschikkingstelling van werkschema's, rapporten, processen verbaal en het op andere - door de AR aan te geven - wijze *volledig inlichten* omtrent de controlebevindingen geschiedt *via de betrokken minister*, d.i. degene die de opdracht tot deze controle heeft gegeven. In veel gevallen is dit echter tevens degene wiens beheersverantwoording het controle-object vormt. Voorts is de met de controle belaste departementale accountantsdienst aan de betrokken minister formeel ondergeschikt.

De onafhankelijkheid van de AR zou redelijkerwijze de · uitdrukkelijk in de wet vast te leggen · bevoegdheid moeten inhouden om alle voornoemde stukken en informatie *rechtstreeks* bij de betrokken accountants te kunnen verkrijgen. Bij de bestaande regeling lijkt het erop, dat de onafhankelijkheid van de AR op dit punt heeft moeten wijken voor een extensieve interpretatie van de ministeriële verantwoordelijkheid. Dat is des te merkwaardiger, omdat art. 68 de bevoegdheid van de AR, haar ambtenaren en van door haar aangewezen deskundigen vastlegt inzake het opnemen van kassen en voorraden en het onderzoeken van boeken, rekeningen, verantwoordingen, bewijsstukken en andere bescheiden bij alle onderdelen van de Rijksdienst en bij alle *rekenplichtigen*. Ook de plicht tot het desgevraagd verstrekken van inlichtingen aan de AR, haar ambtenaren en door haar aangewezen deskundigen geldt voor „alle rekenplichtigen en alle ambtenaren en overig personeel, werkzaam in enig onderdeel van de Rijksdienst” (art. 68, 2e lid).

Inzake de rechtmatigheidscontrole is een uitzondering gemaakt voor z.g. geheime uitgaven, waarvan geen bewijsstukken aan de AR behoeven te worden overgelegd (art. 70). De beschikking over gelden voor *deze* uitgaven geschiedt via een Koninklijk Besluit, waarvan de AR een afschrift ontvangt (art. 19).

6 De doelmatigheidscontrole

„Doelmatig” kan worden omschreven als „geschikt voor een (beoogd) doel”. Het gaat derhalve om een relatief begrip. De „geschiktheid” kan vanuit verschillende criteria worden beoordeeld. Maatregelen geschikt voor de verwezenlijking van · en dus doelmatig voor · bijv. sociale of culturele doeleinden zullen uit budgettaire of bedrijfseconomische overwegingen (andere doeleinden!) niet altijd eveneens doelmatig behoeven te worden geacht.⁹⁾ Doelmatigheidsbeoordeling zal in de overheidshuishouding dan ook veelal plaatsvinden in relatie tot een *complex* van beleidsdoeleinden.

Met betrekking tot de doelmatigheidscontrole moet onderscheid worden gemaakt tussen:

- a) beleidsdoelmatigheid, en
- b) uitvoeringsdoelmatigheid.

Ad a.

Deze betreft de beantwoording van de vraag, of het vastgestelde beleid, tot uiting komend in de daarvoor bij de begroting gevoteerde kredieten, doelmatig is (geweest) voor het realiseren van de gestelde beleidsdoeleinden. Deze controle geschiedt door vergelijking van de bereikte effecten of resultaten met de gestelde doeleinden. Deze laatste behoren expliciet te worden gemaakt bij de beleidsvaststelling.

Deze beleidsvaststelling is het eindresultaat van een ingewikkeld proces van afweging tussen en keuze uit een groot aantal alternatieve doelstellingen en een nog groter aantal mogelijke combinaties daarvan. In de voorbereidingsfase spelen onder meer adviezen van belanghebbende groeperingen, deskundigen en ambtelijke instanties een rol. Een belangrijke factor is voorts de behoef-

⁹⁾ Zie hiervoor ook „Controle van Overheidsrekeningen, rapport CTB in „De Accountant” 1969/1970, pag. 79/80.

te aan een zekere continuïteit in het beleid (meerjarenprogramma's). Dit houdt verband met rechtszekerheidsaspecten („verkrege rechten”) en met de grote invloed van beleidswijzigingen op de private sector (bijv. aanleg wegen, openbaar vervoer, woningbouw, e.d.).

De beleidsvaststelling geschiedt door de verantwoordelijke bewindslieden en de volksvertegenwoordiging. Een verscheidenheid van waarde oordelen - van politieke en levensbeschouwelijke aard - kan zich daarbij doen gelden.

Bovenbedoelde afweging en keuze wordt bemoeilijkt door een aantal factoren, zoals:

- het grote aantal beleidsdoelstellingen;
- de onderlinge onverenigbaarheid van sommige daarvan;
- beperkingen van financiële aard, die nopen tot het stellen van prioriteiten;
- korte- en lange termijneffecten lopen vaak niet geheel - soms in het geheel niet - parallel;
- effecten en financiële gevolgen van beleidsdoelstellingen zijn vooraf niet altijd geheel voorzienbaar en kwantificeerbaar;
- de reacties van (delen van) de samenleving op een eenmaal vastgesteld beleid, of op de uitvoering daarvan, zijn niet altijd voorspelbaar;
- de maatschappelijke situatie heeft, zowel nationaal als internationaal, een dynamisch karakter.

De eerdergenoemde Commissie Simons suggereerde ter bevordering van de beleidsdoelmatigheid, in het bijzonder ter verbetering van de *afweging* en *keuze* uit beleidsdoelstellingen, een nieuw, specifiek parlementair, orgaan in te stellen, de zogenaamde Begrotingscommissie. Deze commissie zou het budgetrecht meer reële inhoud kunnen geven, naar analogie van ontwikkelingen in de Verenigde Staten en in Zweden. De instelling van zo'n commissie zou tot herstel van het evenwicht tussen pleidooien pro en contra bepaalde uitgaven kunnen bijdragen. „Thans oefent het parlement, doordat bij elk hoofdstuk degenen aan het woord komen die zich vooral voor die activiteit interesseren, een opwaartse druk op de uitgaven uit, zonder dat coördinatie tot stand komt”.¹⁰⁾

Deze Begrotingscommissie - als een soort organisatorische voorziening ten behoeve van een *doelmatige besluitvorming* - is in de nieuwe CW niet overgenomen. Het blijft overigens een open vraag, of in het tegenovergestelde geval deze parlementaire beleidscontrole geresulteerd zou hebben in een belangrijk geringere stijging van de overheidsuitgaven.

Art. 9, 2e lid CW schrijft voor, dat bij het jaarlijks aan de Tweede Kamer aan te bieden begrotingsontwerp ramingen worden gevoegd voor vier op het begrotingsjaar volgende jaren. Deze meerjarenramingen dienen o.m. ten behoeve van:

- het opstellen van macro economische prognoses op middellange termijn;
- het proces van prioriteitenafweging;
- de vergemakkelijking van de (jaarlijkse) begrotingsvoorbereiding;
- de beleidsformulering en -presentatie.

De onlangs afgetreden Minister van Financiën, mr. F. H. J. J. Andriessen,

¹⁰⁾ Rapport Commissie Simons, pag. 138.

stelt in zijn verhandeling over „De beheersing van de overheidsuitgaven” dat de vraag is gerezen, of deze meerjarenramingen de prioriteitenafweging niet verstoren, omdat de indruk bestaat dat daarvan een zekere verstarrende invloed uitgaat, waardoor beleidsafwegingen onvoldoende tot hun recht komen en een uitgavenverhogende tendens ontstaat. Ook zouden te hoge uitgaven-niveaus uit meerjarenramingen tot minimum-onderhandelingsbasis voor de departementen in de (voorbereidende) begrotingsbesprekingen worden.¹¹⁾

Bij de uitvoering van een eenmaal vastgesteld beleid is een zekere flexibiliteit noodzakelijk, ter bereiking van de gestelde doeleinden onder intussen veranderde omstandigheden of ter vermindering van niet-bedoelde effecten. Deze flexibiliteit of bijsturingmogelijkheid is geringer, naarmate de voor de beleidsrealisatie te gebruiken instrumenten (maatregelen, procedures, tarieven, uitkerings- en subsidienormen, e.d.) vooraf, dat wil zeggen reeds bij de beleidsvaststelling, zijn vastgesteld. Deze vastlegging zelf steunt meestal op rationeel te achten staatkundige overwegingen (bijv. inzake de rechtszekerheid van de betrokkenen, bevoegdheden van parlement enerzijds, van kabinet, minister anderzijds, e.d.).

Controle van de beleidsdoelmatigheid kan tot een oordeel leiden over de juistheid van de gestelde doeleinden, de effectiviteit van het daartoe gevoerde beleid (vergelijking van effecten met doeleinden) en/of de effectiviteit van de daarvoor gehanteerde instrumenten en middelen. Aan deze controle kunnen, zoals wel vanzelf spreekt, politieke aspecten zijn verbonden.

Het bepalen van de effecten van het gevoerde beleid veronderstelt de beschikbaarheid van indicatoren, waarmee de relatie tussen doelstelling (c.q. behoefte) en gevoerd beleid (c.q. de geproduceerde zorg om aan de behoefte te voldoen) kan worden gemeten. Uit de bijdrage van H. M. van de Kar „Gezondheid: is zorg te meten?”¹²⁾ blijkt, dat het bepalen van goede effectindicatoren (output indices) vaak niet eenvoudig is. Deze indicatoren dienen informatie te geven over productiviteit, effectiviteit en efficiency van de uit de beleidsrealisatie voortvloeiende dienstverlening. Bij gebruik van indicatoren als controlemiddel en als baken voor te nemen beslissingen zullen efficiency en effectiviteit gelijktijdig in het oog moeten worden gehouden. Een ont koppeling daarvan kan namelijk het gevaar inhouden van het ontstaan (of voortbestaan) van perfect geleide en doelmatig werkende, doch volstrekt zinloze organisaties.

Ad b.

De controle van de *uitvoeringsdoelmatigheid* richt zich op de vraag of bij de uitvoering van de begroting is gestreefd naar goede organisatie, voldoende „productiviteit”, efficiënte taakuitvoering, verantwoorde besteding van de beschikbare gelden, echter *zonder dat de effectiviteit van de „dienstverlening” is veronachtzaamd*. Dit laatste legt een koppeling met de eerdergenoemde beleidsdoelstellingen. Ook hier speelt het probleem van de effectindicatoren een rol.

De controle van de uitvoeringsdoelmatigheid bij het Rijk verlangt niet al-

¹¹⁾ Zie „Openbare Uitgaven”, jaargang 1979/5, pag. 210/211.

¹²⁾ Zie H. M. van de Kar: „Gezondheid: is zorg te meten?” in „Openbare Uitgaven”, jaargang 1979/5, pag. 239 e.v.

leen deskundigheid op de gebieden van organisatiekunde en (bedrijfs-)economie, doch ook kennis van de beleidsdoelstellingen en van allerlei relevante min of meer gespecialiseerde vakgebieden, zoals recht, onderwijs, sociale wetenschappen, volksgezondheid, cultuur, ruimtelijke ordening, defensie, etc. Aan deze controle kunnen, zoals uit het vorenstaande moge blijken, ook politieke aspecten zijn verbonden.

De onder *a* en *b* genoemde controles, ook wel aangeduid als „grote”, respectievelijk „kleine” doelmatigheidscontrole zijn complementair en in de praktijk niet altijd scherp te scheiden, gezien de boven omschreven nauwe verbondenheid van de aspecten „effectiviteit” en „efficiency”. Beide controles kunnen op hun vroegst eerst *tijdens de uitvoering* van de begroting worden gerealiseerd. De grote doelmatigheidscontrole vraagt vaak een langere periode om tot een eindoordeel te komen, o.a. omdat het opstarten van uitvoeringsmaatregelen tijd vraagt, terwijl in sommige gevallen de effecten van een beleid eerst op wat langere termijn zullen kunnen blijken. Voorts kunnen sedert de beleidsvaststelling de omstandigheden ten gunste of ten nadele zijn gewijzigd.

Controle van de beleidsdoelmatigheid zal dan ook meestal niet veel verder kunnen gaan dan een soort „redelijkheidsbeoordeling” van doelstellingen, van keuze en gebruik van effectindicatoren, alsmede van keuze en flexibele hantering van instrumenten en middelen.

De controle van de uitvoeringsdoelmatigheid zal belangrijk kunnen worden onderbouwd door organisatorische maatregelen en procedures binnen het uitvoeringsapparaat (beheerseenheid), zoals goede regeling van functionele bevoegdheden, deugdelijke functiescheiding en interne controleprocedures, effectieve en rationele behandelingsprocedures, vaste en variabele budgetten, e.d. Art. 25 CW schrijft voor alle departementen, overige rijksorganen en -diensten een administratie voor, „die voldoet aan de eisen van doelmatig beheer en controle”. Inrichting en bijhouding geschieden volgens door de minister van Financiën, na overleg met de beherende minister en de AR te geven voorschriften. (Deze voorschriften zijn nog niet gepubliceerd. *vd.*) Blijkens de memorie van toelichting dient de administratie aan meer eisen te voldoen dan uitsluitend uit begroting en rekening en verantwoording voortvloeien. Genoemd worden:

- bewaken van eigendommen, rechten en verplichtingen van het Rijk;
- onderkennen van ontwikkelingen in omvang van voorraden, vorderingen, schulden e.d.;
- maken van kostencalculaties als grondslag voor een economische beoordeling en keuze;
- uitoefenen van efficiencycontrole.

In de toelichting wordt voorts vermeld, dat de in art. 25 1e lid gestelde eisen „van doelmatig beheer en controle” mede inhouden het op doeltreffende wijze verschaffen van informatie ten behoeve van het te voeren beheer, een door goede functieverdeling verkregen administratieve organisatie, gericht op het verschaffen van „zekerheid omtrent de betrouwbaarheid van in de administratie verwerkte gegevens” en het rekening houden met de eisen van „een doelmatige externe controle”.

In het kader van de uitvoeringsdoelmatigheid kan ook van belang worden geacht het in art. 4, 4e lid CW tot uitdrukking gebrachte streven om een „systeem van de prestatiebegroting” zoveel mogelijk toe te passen, waardoor verband wordt gelegd tussen de eindprodukten (fysieke prestaties) van overheidsactiviteiten en de geraamde bedragen. De Nota naar aanleiding van het Eindverslag vermeldt dat daarbij o.a. is gedacht aan de volgende gegevens:

- omschrijving prestaties (bijv. kilometers aan te leggen weg, hectaren in te polderen grond, op te leggen belastingaanslagen, te bouwen woningen, op te leiden studenten, te verplegen patiënten, e.d.);
- aantallen prestaties;
- kosten per prestatie-eenheid;
- uitgaven voorkomend in het betreffende onderdeel van de begroting;
- toelichting op belangrijke verschillen tussen kosten en begroting.

Bij de behandeling van het in 1972 afgestemde wetsontwerp CW is vanuit de Kamer bij amendement voorgesteld om *integrale* invoering van het systeem der prestatiebegroting binnen een *viertal jaren* te realiseren. De toenmalige minister heeft deze amendementen ontraden. De huidige regeling in art. 4, 4e lid CW beperkt de toepassing tot „uitgaven, waarvoor dit mogelijk en van belang is”. Uit de bij de totstandkoming van de wet 1976 gewisselde stukken blijkt, dat daarbij vooral gedacht wordt aan onderdelen van de rijksdienst, waar sprake is van meer *bedrijfsmatige activiteiten* en niet in de eerste plaats aan „traditionele overheidsactiviteiten”.¹³⁾ Voorts dat „nog geen concrete voorbeelden van prestatieramingen beschikbaar” zijn. Wel werd een *onderzoek* naar de toepassingmogelijkheden beoogd door bij een aantal dienstonderdelen *bij wijze van proef* een prestatiebegroting op te zetten.¹⁴⁾

Opgemerkt moet worden, dat aan deze materie bij de overheid specifieke problemen zijn verbonden, welke zowel verband houden met de begroting (verschillende doelstelling van machtigingsbegroting en taakstellende budgetten voor de uitvoering), verantwoordingsadministratie (inkomsten en uitgaven versus bedrijfseconomische kosten- en batenregistratie) en aard van de prestaties.

Zien wij thans naar de taak van de AR ten aanzien van de doelmatigheidscontrole. Deze omvat niet alleen de „kleine” doelmatigheid. Blijkens de toelichting op art. 75 CW kan de AR ook aan de orde stellen of, gezien de inmiddels gewijzigde omstandigheden, niet een *verandering van het beleid* dient te worden overwogen, danwel of de realisatie van een bepaald beleid niet voert tot *niet-voorzienne gevolgen*, zoals excessief hoge kosten of onevenredige administratieve complicaties. Uitdrukkelijk wordt echter gesteld: „Dit moet niet medebrengen, dat de Rekenkamer de doelstellingen van het beleid zelf gaat beoordelen. Dit laatste is uitsluitend een taak van de regering en van de Staten-Generaal”¹⁵⁾.

De AR kan aan de ministers de opmerkingen en bedenkingen mededelen, die zij van belang acht; zij kan aan de ministers ook *voorstellen* terzake doen (art. 75, 1e lid); voorts verstrekt zij aan de betrokken ministers, aan de Minister van

¹³⁾ Memorie van Antwoord, CW pag. 6 (cursivering van mij. *vd.*)

¹⁴⁾ Nota n.a.v. het Eindverslag, CW pag. 3 (cursivering van mij. *vd.*)

¹⁵⁾ Memorie van Toelichting, CW pag. 37 (cursivering van mij. *vd.*)

Financiën en aan de Staten-Generaal zodanige mededelingen als zij in 's Rijks belang nodig oordeelt; zij kan naar aanleiding daarvan met hen nader *overleg* plegen (art. 75, 2e lid).

Ook de *volksvertegenwoordiging* kan met betrekking tot de doelmatigheidscontrole initiatieven ontplooiën. Blijkens art. 74, 2e lid CW kan elk der beide Kamers der Staten-Generaal aan de AR verzoeken om bepaalde doelmatigheidsonderzoeken in te stellen, voor zover de aard van de werkzaamheden van de Rekenkamer dat toelaat. Indien de AR aan zo'n verzoek voldoet, vermeldt zij de onderzoekresultaten in haar jaarlijkse verslag, ongeacht haar bevoegdheid om aan minister(s) en Staten-Generaal de mededelingen te doen, die zij in 's Rijks belang nodig oordeelt en daarover met hen nader overleg te plegen.

Uit het vorenstaande blijkt, dat aan het parlement *niet* de bevoegdheid is gegeven om aan de AR *opdrachten* te verstrekken tot het uitbrengen van *adviezen* over bepaalde onderwerpen met betrekking tot de doelmatigheid. Een verplichting tot advisering op dit punt zou namelijk tot minder gewenste gevolgen kunnen leiden. Deze adviezen zouden in de praktijk namelijk gemakkelijk kunnen worden opgevat als „aanwijzingen” voor het te voeren beleid, resp. beheer, op straffe van *openbare* kritische opmerkingen achteraf. De AR zou aldus politieke invloed kunnen gaan uitoefenen. Het in *onafhankelijkheid* uitoefenen van de doelmatigheidscontrole door de AR zou door zo'n situatie ernstig kunnen worden geschaad.¹⁶⁾ De AR is echter geen politiek orgaan en moet ook vermijden, dat te worden. Daarom moet het juist worden geacht dat haar geen adviesverplichting is opgelegd. Om dezelfde reden moet de AR een zekere vrijheid van handelen worden gelaten terzake van hetgeen zij doet met de resultaten van een door haar verricht doelmatigheidsonderzoek.

De uitvoeringsdoelmatigheid behoort tot de primaire verantwoordelijkheid van de met het beheer van het betreffende begrotingshoofdstuk belaste minister. De minister kan ook zelf opdrachten geven voor het instellen van doelmatigheidsonderzoeken bij zijn departement. Hij dient daarvan en van de resultaten de AR *tijdig* op de hoogte te houden (art. 74, 3e lid CW). Inzake dit kennisgeven van de onderzoeksresultaten vermeldt de memorie van antwoord echter, dat het als regel aanbeveling zal verdienen, daarmee te wachten totdat de minister met betrekking tot gerapporteerde bevindingen en gedane voorstellen *een beslissing heeft genomen*.

Deze regeling lijkt een potentiële bron van vertraging van door de AR te nemen actie in te houden.

De AR ondervindt in de praktijk met betrekking tot de doelmatigheidscontrole ook gevolgen van het feit, dat de taak- en bevoegdheidsafbakening tussen de *verschillende overheden* niet altijd doelmatig lijkt te zijn geregeld. Zo vermeldt de AR in haar jaarverslag 1978 bijv. omtrent de effectiviteit en kosten van de wettelijke sociale werkvoorziening o.m. het volgende.

„Het tekort aan instrumenten bij de rijksoverheid om, bezien vanuit het financiële en doelmatigheidsaspect, de uitvoering (die in handen is van de ge-

¹⁶⁾ Zie in dit verband ook J. H. Blokdijk „Enkele notities inzake het beleidsoordeel” in „De Accountant” 1974/1975, pag. 674 e.v. en J. F. van Dijk „De accountantscontrole bij provincies en gemeenten” in „De Accountant” 1978/1979, pag. 530 e.v.

meenten. vD.) effectief te beïnvloeden, verhinderde naar de mening van de Kamer, dat van rijkswege in voldoende mate tegenwicht kan worden geboden bij een ongewenst grote omvang van de uitgaven voor de wettelijke sociale werkvoorziening.¹⁷⁾

Hierbij kan worden aangetekend, dat hantering van het door prof. Stevers genoemde „budgettaire criterium” inzake de werkingssfeer van de AR (zie hierboven sub 4) voor dit soort gevallen een oplossing lijkt te bieden.

7 Invloeden van begroting en administratie op de effectiviteit van de controle

De aan de AR opgedragen controletaken dienen te worden gezien in hun relatie tot de regelingen aangaande begroting, administratie en de (jaar)rekening.

Een begroting kan verschillende functies hebben, die als volgt kunnen worden aangeduid:

1. staatsrechtelijke functie

Bij de begrotingswetten wordt de regering gemachtigd tot het doen van uitgaven tot ten hoogste het bedrag dat voor elke soort besteding (post) is aangegeven.

2. macro-economische functie

De begroting vormt de grondslag voor een beleid, dat gericht is op een evenwichtige ontwikkeling van de totale volkshuishouding.

3. beheerstechnische functie

De begroting dient een grondslag te leveren voor een ordelijk en doelmatig beheer, voor het afleggen van rekening en verantwoording van dat beheer en voor de controle daarop.

De grondslag waarop de begrotingsbedragen worden bepaald, hangt af van de keuze van het gehanteerde *begrotingsstelsel*. Te onderscheiden zijn, gezien naar de uitgavenzijde:

a. het *verplichtingenstelsel*; de begroting geeft aan tot welke bedragen verplichtingen in het begrotingsjaar kunnen worden aangegaan.

b. het *verkregen-rechtstelsel*; de begroting geeft aan tot welke bedragen direct opeisbare verplichtingen kunnen ontstaan en bestaande verplichtingen opeisbaar zullen worden.

c. het *kasstelsel*; de begroting geeft aan de in het begrotingsjaar te verwachten betalingen.

d. het *stelsel van baten en lasten*; de begroting geeft de waarde van de in het jaar te verbruiken produktiemiddelen (goederen, diensten, arbeid, e.d.). Bij dit stelsel past een afzonderlijke begroting voor de kapitaalsuitgaven (investeringen e.d.) en -ontvangsten, opgemaakt volgens één van de drie eerdergenoemde stelsels.

Het onderscheid tussen de verschillende begrotingsstelsels houdt verband met de achtereenvolgende *fasen*, die zijn te onderkennen bij de uitgaven uit hoofde van leveringen e.d., te weten de *bestelling* (het aangaan van de verplichting), de *levering* (de rechtsverkrijging van de crediteur), de feitelijke *betaling* (de kasmutatie) en het *verbruik* van de geleverde prestatie.

¹⁷⁾ Verslag 1978 Algemene Rekenkamer, pag. 47.

De verschillende functies van de begroting komen niet bij alle vier begrotingsstelsels even goed tot hun recht.

Voor de staatsrechtelijke functie van de begroting lijkt het verplichtingenstelsel het meest aangewezen, dat echter weinig geschikt is voor de macro-economische en de beheerstechnische functie van de begroting.

De macro-economische functie van de begroting pleit meer voor het hanteren van het kasstelsel.

De beheerstechnische functie komt bij het stelsel van baten en lasten goed tot haar recht, omdat daarin de kosten van de overheidsactiviteiten en de rechtstreeks daarmee verbonden baten tot uitdrukking komen. In het bijzonder voor een doelmatig beheer is het kennen van deze kosten een belangrijk punt; de kosten bewustheid wordt daardoor bevorderd.

De CW heeft gekozen voor het *kasstelsel*, zowel voor uitgaven als voor ontvangsten, echter aangevuld met het voorschrift tot het opnemen van binnenslijnse ramingen van verplichtingen, voor zover deze tot uitgaven in latere jaren zullen leiden, tenzij de omvang van die verplichtingen niet kan worden bepaald. Voorts zijn er een aantal uitzonderingen voor het vermelden van deze verplichtingen (bijv. periodieke verplichtingen: rente, aflossing, lonen, wachtgelden, huren, e.d.; huursubsidies woningwetwoningen; onderwijssubsidies voor onbeperkte tijd; etc.). Deze keuze wordt gemotiveerd o.m. met een beroep op het internationale gebruik van het kasstelsel (meestal in combinatie met de raming van verplichtingen) en het monetaire aspect (bepalen van het beroep op de kapitaalmarkt ter dekking van het tekort). Voorts is het beoogde stelsel eenvoudig; misverstanden omtrent de betekenis van de begrotingsbedragen zouden worden vermeden; voor uitgaven en ontvangsten geldt een gelijk stelsel; de afsluiting van het dienstjaar wordt vereenvoudigd, etc.

Bij de gemaakte keuze lijkt het beheerstechnische aspect van de begroting, *dat in het bijzonder van betekenis is voor de doelmatigheidscontrole*, welke - gezien de omvang van de rijksuitgaven - van groot belang is, onvoldoende tot zijn recht te zijn gekomen. Bij het stelsel van baten en lasten zal uiteraard rekening moeten worden gehouden met afschrijvingen, voorraadverbruik, toe te rekenen indirecte kosten, e.d. De memorie van toelichting stelt dat in de meeste gevallen de hiervoor vereiste werkzaamheden niet door het nut worden gerechtvaardigd. Het nauwkeurig kennen van de kosten in bedrijfseconomische zin zou slechts voor een relatief klein aantal rijksdiensten noodzakelijk zijn. Voor de meeste diensten zouden de verschillen tussen kosten en uitgaven relatief gering zijn, zodat volstaan kan worden met het ramen en administreren van de uitgaven.¹⁸⁾

De in de laatste drie volzinnen samengevatte redenering is niet houdbaar te achten. Het kennen van de kosten in bedrijfseconomische zin is nodig voor het beoordelen van de verhouding tussen *kosten* (input) en *nut* of *prestaties* (output) van de betrokken dienst, dienstonderdeel of deelfunctie. Slechts wanneer deze vergelijking *intern* regelmatig wordt getoetst, kan van een doelmatig beheer sprake zijn. Dat is niet slechts het geval bij rijksdiensten, die kostprijnsbe-

¹⁸⁾ Memorie van Toelichting CW, pag. 19.

rekeningen nodig hebben voor de prijsbepaling van hun aan het publiek aan te bieden diensten (zoals bijv. PTT), doch ook bij alle diensten, die de meer „traditionele” overheidstaken vervullen.

Hoe kan men inzicht krijgen in de kosten van geleverde overheidsprestaties, in de kosten die met intern gevraagde adviezen gemoeid zijn, in de kosten die worden veroorzaakt door stringent vastgelegde procedures voor een organisatie-onderdeel, in de kosten van afhandeling van verzoekschriften, belastingaanslagen, subsidie- en andere aanvragen, met name bij een voortdurend ingewikkelder wordend stelsel van voorschriften? Hoe zal men zich een verantwoord oordeel kunnen vormen over de noodzakelijke personeelsbezetting en formatie, zonder verband te leggen tussen kosten en geleverde prestaties? Ook lijkt zonder een toereikend kosteninzicht een verantwoorde keuze niet mogelijk uit alternatieve doeleinden en uitvoeringswijzen.

De gewraakte redenering staat ook op gespannen voet met het eerder gesignaleerde streven naar invoering van het „systeem van prestatiebegroting” (art. 4, 4e lid CW). Het lijkt voorts nuttig te attenderen op het verschil in „waarderinggrondslag” dat tussen de als maximum bedoelde machtigingsbegroting (staatsrechtelijke functie) en de op doelmatigheids(efficiency)-controle gerichte „taakstellende” budgetten per prestatie- of beheerseenheid dient te bestaan.

Stellig stelt de vervulling van de beheerstechnische functie van de begroting hogere eisen aan de administratieve organisatie en uitvoeringstechniek, doch de mogelijkheden voor een effectief functionerende doelmatigheidscontrole worden erdoor vergroot.

Het vorenstaande is uitdrukkelijk niet bedoeld als een pleidooi voor invoering van een „perfecte budgetadministratie”. Er zou reeds veel inzicht kunnen worden verkregen door een op de interne organisatie aansluitende afdelings- of functiegewijze verbijzondering en verantwoording van de kosten en een periodieke vergelijking daarvan met doelmatig gekozen kwantitatieve prestaties. Na het opdoen van enige ervaring zouden de verkregen resultaten kunnen worden beoordeeld, meetpunten bijgesteld, kostennormen gezuiverd, etc. Het lijkt nuttig in dit verband te wijzen op de in 1979 tot stand gekomen nieuwe comptabiliteitsvoorschriften voor de *provincies*, die een weg lijken te openen voor een dergelijke ontwikkeling.

Met betrekking tot het in de CW gehanteerde begrotingsstelsel moet voorts worden opgemerkt, dat het kasstelsel de mogelijkheid opent om betalingen te verschuiven, waardoor rekening en begroting formeel wel, doch materieel niet meer op elkaar aansluiten. Zo kan bijv. tegen het einde van het jaar door het betalen van voorschotten op de nieuwe periode betreffende leveringen, prestaties e.d. de lopende begroting worden „opgebruikt”. Het uitstellen van betalingen tot het nieuwe jaar wegens op het oude jaar betrekking hebbende leveringen etc. kan leiden tot het *schijnbaar* binnen de begroting blijven, door de opvolgende begroting onevenredig te belasten.

De memorie van toelichting stelt in dit verband: „Naar het voorkomt zal een zodanig ongewenste beïnvloeding van de dienstjaarbepaling kunnen worden voorkómen door een mede daarop gerichte interne en externe controle”.¹⁹⁾

¹⁹⁾ Zie noot 18.

Het gekozen verantwoordings- („begrotings”-)stelsel laat echter de mogelijkheid tot genoemde verschuivingen op een min of meer legale wijze open, doordat in onvoldoende mate rekening is gehouden met de beheerstechnische functie. Dat beïnvloedt de *effectiviteit* van de doelmatigheidscontrole en lijkt voorts niet goed verenigbaar met een goede uitoefening van het parlementaire budgetrecht. Dat interne en externe controle deze effecten kunnen voorkómen, lijkt op zijn minst voor gerechtvaardigde twijfel vatbaar, zeker bij een bestaande personele onderbezetting van het controle apparaat (zie hierna sub 8). Er zijn leemten in de interne organisatie, die door een goede externe controle niet kunnen worden opgevangen. Primair dient de *organisatie zelf* goed te zijn.

8 De uitvoering van de controletaak

Reeds gedurende een aantal jaren komt in het jaarlijkse verslag van de AR de opmerking voor, dat de werkelijke personeelsbezetting in de controlesector achterblijft bij de *noodzakelijk* geachte formatie. Deze laatste neemt gestadig toe als gevolg van de nog steeds in omvang toenemende taak van de Kamer. In de verslagen van 1977 en 1978 spreekt de AR haar ernstige zorg uit over deze personele onderbezetting van haar apparaat. Deze onderbezetting bedroeg in 1978 circa 14% van de nodig geachte formatie²⁰⁾. Het verslag van 1977 bevat de opmerking dat het College de personeelssituatie des te meer zorgwekkend acht, omdat ook de departementale accountantsdiensten (negen van de veertien departementen beschikken over een eigen interne accountantsdienst), waarvan de arbeid een belangrijk gegeven vormt voor de bepaling van de omvang van de door de Kamer te verrichten werkzaamheden, kampen met ernstige personeelstekorten, speciaal in de Randstad Holland. In 1977 bedroeg de onderbezetting van deze departementale diensten circa 10% van de als een *minimumpositie* te beschouwen toegestane personeelsformatie. Voorts werden over *uitbreiding* van de totale personeelsformatie in de orde van grootte van 10 à 12% nog besprekingen gevoerd.²¹⁾

Gedurende de laatste 8 à 10 jaar is de AR voorts doende met onderzoek naar de doelmatigheid van de financiële controle bij de verschillende ministeries. Daarbij komen o.m. aan de orde: aanvaardbaarheid van de administratieve organisatie uit een oogpunt van interne controle, organisatorische plaats van de controle-organen, bestaan van schriftelijke instructies (controleprogramma's, instellen van audit-committee), controlemethodiek, vakbekwaamheid van met controle belaste ambtenaren, eventuele doublures en/of leemten in de controle, evenwichtige verdeling van controlecapaciteit over het gehele te controleren terrein, verhouding controlekosten/financieel belang van controle-objecten, rapportering controleresultaten en mate van vrijheid om deze aan andere controle-organen door te geven.

Blijkens het AR-verslag 1978 is dit onderzoek voor een aantal ministeries voltooid, bij enkele andere gaande, terwijl het voor een vijftal ministeries nog moet worden begonnen. De bestaande negen departementale accountants-

²⁰⁾ Verslag 1978 Algemene Rekenkamer, pag. 3.

²¹⁾ Verslag 1977 Algemene Rekenkamer, pag. 4.

diensten zijn · behoudens een enkele uitzondering · rechtstreeks onder de Secretaris-Generaal van het ministerie geplaatst. Van deze negen geven er zes een · interne · verklaring van getrouwheid af bij de comptabele verantwoording van het betrokken ministerie (verslag AR 1977). Aan toepassing van wiskundig gefundeerde steekproefcontroles wordt door de AR veel aandacht besteed, in het bijzonder bij administratieve verantwoordingen met een massaal karakter. Het verslag 1977 noemt toepasbaarheidsonderzoeken dienaangaande bij Defensie, Rijksinkoopbureau, Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds en CRM.

Met betrekking tot de aanbidding van de (algemene) *Rijksrekening* signaleert de AR in haar verslag van jaar tot jaar het bestaan van een niet onbelangrijke achterstand. Uit het verslag 1978 blijkt, dat de rekening over het dienstjaar 1974, welke vòòr 1 juli 1976 gereed had moeten zijn, ultimo 1978 nog niet aan de Kamer was aangeboden. Deze vertraging houdt mede verband met bezwaren van de AR tegen bepaalde in de rekening opgenomen uitgaven. Door totstandkoming van een afzonderlijke wet moet aan deze uitgaven achteraf alsnog de basis worden verschaft voor hun rechtmatigheid.

Ook de inzending en goedkeuring van de rekeningen van de *rijksfondsen* en het *Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds* vertonen achterstand. Blijkens het verslag 1978 waren alle rekeningen over het dienstjaar 1975 inmiddels ingezonden èn goedgekeurd. Over het jaar 1976 was dit echter nog slechts ten dele het geval. Ook de inzending en goedkeuring van de jaarrekeningen van de *staatsbedrijven* lopen achter, zij het in mindere mate.

Met betrekking tot de achterstanden in controle en goedkeuring van de jaarrekeningen van *universiteiten, hogescholen en academische ziekenhuizen*, geeft de AR in haar verslag 1978 een overzicht, waaruit blijkt dat bijna de helft dier instellingen de jaarrekening te laat indient, terwijl voorts de achterstand in de controle door de desbetreffende accountantsdienst aanzienlijk is (soms 2 à 3 jaar). Als gevolg daarvan kon de goedkeuring van de onderscheiden jaarrekeningen door minister/staatssecretaris slechts met aanzienlijke vertraging plaatsvinden. Uit het verslag blijkt, dat getracht wordt langs twee wegen tot een verbetering te komen, te weten:

- uitbreiding van de formatie van de accountantsdienst van het betrokken ministerie (Onderwijs en Wetenschappen);
- inschakeling van openbare accountants door één of meer instellingen.

Het zal weinig betoog behoeven, dat belangrijke achterstand in inzending, controle en/of goedkeuring van jaarrekeningen ongewenste gevolgen heeft. De verantwoording aan de wetgevende macht (art. 90 CW) komt dan namelijk op een tijdstip, waarop de betrokken bewindslieden (resp. Colleges van Bestuur) wier verantwoording het betreft, soms niet meer in functie zijn. Praktisch kan dit worden beschouwd als een uitholling van de verantwoordingsplicht, resp. van de ministeriële verantwoordelijkheid. Correctieve maatregelen op grond van gesignaleerde tekortkomingen in beleid, beheer, interne controle of verslaggeving kunnen aldus jaren te laat komen of geheel achterwege blijven, waardoor deze onvolkomenheden ook in latere perioden reeds kunnen hebben doorgewerkt. De effectiviteit van de interne èn externe controle kan daardoor worden aangetast.

9 Enkele conclusies

1. De relatief grote omvang van de collectieve bestedingen - gemeten aan het nationaal inkomen - maakt, naast een controle op de rechtmatigheid, een doeltreffende controle op de doelmatigheid van beleid en uitvoering noodzakelijk.
2. De werkingssfeer van de Algemene Rekenkamer is in de Comptabiliteitswet 1976 gelimiteerd tot - in hoofdzaak - de inkomsten en uitgaven van het Rijk zelf, alsmede van een *aantal* instellingen, welke geheel of grotendeels met rijksmiddelen worden geëxploiteerd of gefinancierd.
3. Taken en bevoegdheden van de - in zelfstandigheid opererende - Algemene Rekenkamer lijken voor verruiming in aanmerking te komen, met name ten aanzien van:
 - de doelmatigheidscontrole van *alle* bestede rijksmiddelen, gezien de toegenomen verstrengeling van taken enerzijds van het Rijk, anderzijds van andere lichamen, voor zover deze laatste met rijksmiddelen worden geëxploiteerd of gefinancierd;
 - de besteding van andere collectieve middelen, waaronder de sociale verzekeringen.
4. Aan de ontwikkeling van een doeltreffend instrumentarium voor de interne en externe controle van beleids- en uitvoeringsdoelmatigheid ware hoge prioriteit te geven. Naast het treffen van organisatorische en administratieve voorzieningen is daarbij te denken aan het ontwikkelen van voor de onderscheidene terreinen van overheidszorg specifieke effectindicatoren.
5. De beheerstechnische functie van de begroting komt in het huidige stelsel van de Comptabiliteitswet onvoldoende tot zijn recht, waardoor één van de voorwaarden voor een goede doelmatigheidscontrole in ontoereikende mate wordt vervuld. Het in de wet voorgeschreven „kasstelsel” laat de mogelijkheid open van verschuiving van betalingen tussen opvolgende dienstjaren, waardoor de effectiviteit van de controle kan worden geschaad.
6. De controle op rechtmatigheid en doelmatigheid van de rijksuitgaven wordt bemoeilijkt door het veelal op een te laat tijdstip gereedkomen van de betrokken (jaar-)rekeningen, alsmede door personele onderbezetting in de controlesector van het apparaat van de Algemene Rekenkamer en bij de departementale accountantsdiensten. Praktisch kan dit leiden tot een uitholling van de wettelijke verantwoordingsplicht en een verzwakking van de effectiviteit van de controle.