

# Het baten-lastenstelsel en de weerzin van de departementen

Wim Bonnema

**SAMENVATTING** In de Miljoenennota's 2001 en 2002 werd aangekondigd dat de financiële administratie van het Rijk zal worden omgezet in een baten-lastenboekhouding. In een brief aan de Tweede Kamer van september 2003 is de minister van Financiën hierop teruggekomen. Er zou thans voorrang moeten worden gegeven aan de afslanking van de rijksoverheid en aan de verdere ontwikkeling van het zogenaamde VBTB-proces (van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording). De auteur bestrijdt de argumenten van de minister om af te zien van een baten-lastenboekhouding en toont aan door middel van een aantal voorvallen uit het verleden dat de weerzin van de departementen tegen het baten-lastenstelsel – waarover de minister rept – van veel oudere datum is. Voorts demonstreert hij aan de hand van de gang van zaken bij de lagere overheid en in het buitenland dat de tijd rijp is voor een bedrijfsmatige wijze van boekhouden. Het streven naar bedrijfsmatig werken vergroot het belang van deze wijze van boekhouden en tevens het belang van de controlfunctie en de interne auditfunctie.

## 1 Inleiding

In de Miljoenennota 2001, nader uitgewerkt in de Miljoenennota 2002, heeft de minister van Financiën aangekondigd over te willen gaan tot rijksbrede toepassing van het baten-lastenstelsel in de financiële administratie van de departementen. Bij brief van 26 september 2003 aan de Tweede Kamer komt de minister hierop terug met het argument dat voorrang

Dr. W. Bonnema is senior adviser van de NMCP voor de publieke sector van de pre-accessie landen van de Europese Unie. Van 1997 tot 2001 was hij voorzitter van de Rekenkamer-commissie van de gemeente Groningen.

moet worden gegeven aan de afslanking van de rijksoverheid en aan de verdere ontwikkeling van het VBTB-proces. Daarom kan in deze kabinetperiode geen sprake meer zijn van een omvangrijke en tijdrovende omschakeling van de financiële administratie van het Rijk.

De minister voegt hieraan toe dat hem gebleken is dat voor de niet-bedrijfsmatige onderdelen van de rijksoverheid het baten-lastenstelsel geen zichtbare meerwaarde heeft en dat hij overigens van plan is alle bedrijfsmatige onderdelen van de rijksdienst in agentschappen onder te brengen. De agentschappen passen het *accrual principle* reeds toe. De minister verwacht dat in 2007 ruim 80% van het rijkspersoneel in agentschappen zal werken.

Ten slotte deelt de minister mede dat verbeteringen in het beheer van kapitaalgoederen, zoals het maken van onderhoudsplannen en de daaruit voortvloeiende meerjarenafspraken, ook zonder baten-lastenstelsel kunnen worden opgesteld. De administratieve lastendruk zou hierdoor lager kunnen zijn.

Het merkwaardige van deze argumentatie is dat de in de brief van 26 september 2003 genoemde overwegingen al bekend waren en in de Miljoenennota 2002 door de minister zelf worden genoemd. In deze Miljoenennota nam het VBTB-proces al een vooraanstaande plaats in. De invoering van het baten-lastenstelsel werd echter als ondersteunend aan dit proces gezien, mede door de toerekening van apparaatskosten aan de beleidsprogramma's, die in een baten-lastenboekhouding soepeler verloopt dan in de bestaande rijksadministratie. Ook het feit dat de niet-bedrijfsmatige onderdelen van de rijksdienst weinig profijt hebben van de gegevens van een baten-lastenboekhouding was volledig bekend. De Miljoenennota 2002 (p. 118) zegt hierover dat dit geen reden mag zijn om de invoering van het nieuwe stelsel voor deze onderdelen achterwege te laten, omdat anders een ongewenste prikkel ontstaat om selectief gebruik te maken van één van beide begrotingsstelsels.

Naar aanleiding van opmerkingen in de Tweede Kamer over zijn genoemde brief zei de minister dat bij de departementen grote weerzin bestaat om de administratieve processen weer helemaal overhoop te halen<sup>1</sup>. Die weerzin zal ongetwijfeld bestaan en is niet alleen van deze tijd. Het is altijd zo geweest, zoals moge blijken uit het beknopte overzicht van de pogingen tot invoering van het baten-lastenstelsel bij het Rijk, dat in paragraaf 4 van dit artikel is opgenomen. Voorafgaand daaraan zal een schets worden gegeven van het thans toegepaste begrotingsstelsel bij de overheid (paragraaf 2). Vervolgens worden de kenmerken van een baten-lastenstelsel voor de overheid weergegeven (paragraaf 3). Daarna wordt de gang van zaken bij de lagere overheid in Nederland besproken (paragraaf 5) en wordt een blik over de grens geworpen (paragraaf 6). Het artikel wordt besloten met enkele concluderende opmerkingen (paragraaf 7).

## 2 De huidige gedaante van de rijksbegroting

In de financiële administratie van de departementen worden de uitgaven zowel op verplichtingenbasis als op kasbasis geraamd, geautoriseerd, bewaakt en verantwoord. In de loop van de afgelopen tien jaren zijn de begrotingsartikelen steeds ruimer geworden. Terwijl vóór 1995 personele en materiële uitgaven op afzonderlijke begrotingsposten moesten worden geraamd, zijn deze sindsdien samengevoegd, teneinde het management meer speelruimte te geven bij de keuze van de inzet van productiefactoren. Sinds 2001 is ook de afzonderlijke raming van apparaatskosten (personeel en materieel) vervallen en zijn deze kosten gevoegd bij de programmatische uitgaven waarvoor zij dienen. Aldus is een programmabegroting ontstaan van ongeveer 200 zeer ruim omschreven begrotingsartikelen. Aangezien de autorisatie plaatsvindt op artikelniveau geeft dit het management maximale beleidsruimte. Er kan nu ook worden

geschoven tussen consumptieve uitgaven en overdrachtsuitgaven. Uiteraard impliceert dit een versterking van de verantwoordingsplicht. Mede daarom is het hierna te bespreken VBTB-proces ontworpen. Als voorbeeld zijn de belangrijkste artikelen uit de begroting van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen voor 2004 opgenomen (tabel 1).

De bedragen voor aangegane verplichtingen en voor kasuitgaven verschillen op jaarbasis al naar gelang de snelheid waarmee lopende verplichtingen worden afgewikkeld. In de long run zijn beide bedragen aan elkaar gelijk. De ontvangsten betreffen uitsluitend niet-belastingontvangsten en belopen slechts een fractie van het uitgaventotaal.

Het departement van OCW heeft twee agentschappen, tegenwoordig baten-lastendiensten genoemd. De begrotingen van deze diensten zijn sluitend gemaakt door een bijdrage van het moederdepartement (de eigenaar van de dienst), welke bijdragen zijn gebaseerd op de kostprijs van de producten van de diensten. Uiteraard zal het moederdepartement de nodige eisen stellen aan het prestatieniveau van deze diensten, welke eisen in raamcontracten kunnen worden vastgelegd.

De jaarrekening bevat dezelfde drie cijferkolommen als de begroting, alsmede ter vergelijking de drie kolommen van de begroting van hetzelfde jaar (Bestebreuer, Kraak en Van der Burg, 2001). De begrotingen en jaarrekeningen van de departementen sluiten met tekorten die worden gedekt uit de belastingopbrengsten die bij het ministerie van Financiën binnenkomen. Indien op de geconsolideerde jaarrekening van het Rijk een tekort resteert, wordt dit door de minister van Financiën afgeboekt op het Staatsvermogen. Voor dit tekort wordt vreemd vermogen aangetrokken.

Het VBTB-proces houdt in dat in de toelichting bij de begroting antwoord wordt gegeven op drie vragen:

Tabel 1.

Programma (in € 1000)	Verplichtingen	Kasuitgaven	Ontvangsten
01 Primair onderwijs	7.284.864	7.287.119	24.333
03 Voortgezet onderwijs	5.278.253	5.239.254	1.361
04 Beroepsonderwijs en volwasseneducatie	2.700.854	2.683.311	27.227
06 Hoger beroeps- onderwijs	1.638.711	1.648.251	17
07 Wetenschappelijk onderwijs	3.219.953	3.179.446	1.400
11 Studiefinanciering	2.428.152	2.428.152	368.033
14 Cultuur	2.384.825	752.179	494
15 Media	843.776	844.265	257.164

- 1 Wat willen we bereiken?
- 2 Wat gaan we daarvoor doen?
- 3 Wat mag dat kosten?

In de verantwoording moet worden verklaard in welke mate de doelstellingen zijn bereikt, welke prestaties daarvoor zijn geleverd en wat dit heeft gekost.

Eén en ander vergroot de noodzaak van interne controle zowel op de afgelegde verantwoording als op de kwaliteit van de bedrijfsvoering, alsmede op de aangelegene verplichtingen en de afwikkeling daarvan. Daarmee is het belang van de interne auditfunctie bij het Rijk aanzienlijk toegenomen (Timmers en Van der Wielen, 2002, p. 348).

### **3 De kenmerken van een baten-lastenstelsel voor de overheid**

De gedaante van een baten-lastenbegroting behoeft niet veel te verschillen van het huidige begrotingsmodel. In plaats van twee uitgavenkolommen (voor de verplichtingen en voor de kasmutaties) verschijnt dan één uitgavenkolom, welke kolom de geraamde kosten van de overheidsactiviteiten weergeeft. Het belangrijkste doel van een baten-lastenstelsel voor de overheid is het zichtbaar maken van deze kosten.

Het zichtbaar maken van de kosten draagt bij aan het kostenbesef en aan een verbetering van de kostenbewaking. De (hoofd)kostenplaatsen in een baten-lastenboekhouding zijn de verantwoordelijkheidscentra voor de kostenbeheersing. Het baten-lastenstelsel impliceert overigens niet dat de overheidsproductie doelmatiger verloopt. Er blijven periodieke onderzoeken nodig naar de verhouding tussen kosten en prestaties. Wel is het mogelijk om volume-informatie in de boekhouding op te nemen – voor kwantificeerbare activiteiten – in de vorm van aantallen gereed product, respectievelijk voor investeringen, het percentage gereedgekomen werk. Ook verschaft de baten-lastenboekhouding beter basismateriaal voor kosten-batenanalyses en voor kosteneffectiviteitanalyses. Ten slotte verwacht men van een baten-lastenboekhouding een beter beheer van kapitaalgoederen.

Naast de kosteninformatie en de informatie over activa en passiva die de baten-lastenboekhouding oplevert, stelt de huidige stand van de informatietechnologie in staat om alle gegevens, die met de bestaande boekhouding worden vastgelegd en die van grote betekenis zijn voor het financiële beleid, zoals de kasstroom, de aangelegene verplichtingen en de resterende budgettaire ruimte, ook met een baten-lastenboekhouding te genereren.

Een kenmerk van de toepassing van het baten-lastenstelsel in de typische situatie van een departement (niet zijnde het departement van Financiën) is het grotendeels ontbreken van inkomsten. Alleen de inkomsten die oorzakelijk verbonden zijn met de productie van het departement verschijnen in de boekhouding. Dit is echter maar een gering deel van de totale benodigde middelen. Het grootste gedeelte komt uit de belastingen. Dit zijn overdrachten om niet, die in geen enkel verband staan met de activiteiten van het departement. De belastingopbrengsten verschijnen, evenals in de huidige situatie, als inkomsten bij het departement van Financiën. Aangezien de baten-lastenboekhouding van een departement jaarlijks wordt afgesloten met een balans kunnen de tekorten niet op het departement blijven rusten. Bij het afsluiten van de jaarrekening moeten daarom overboekingen plaatsvinden van het departement van Financiën naar de overige departementen tot bedragen overeenkomend met de nettokosten van de geleverde prestaties en de verrichte overdrachten (aan gezinnen, instellingen, bedrijven en/of andere overheden). Hiermee wordt de departementale jaarrekening sluitend gemaakt (behoudens efficiencyverschillen die ten laste van het departement blijven).

Er moet voor worden gewaakt, dat de invoering van het baten-lastenstelsel op deze wijze geen boekhoudkundige exercitie wordt (Van Oosterroom en Soons, 2001, p. 144). Daarom wordt ernaar gestreefd aan de onderlinge verrekeningen zoveel mogelijk reële transacties ten grondslag te leggen. Indien daarbij gedwongen winkelnering wordt uitgesloten, kunnen inefficiënties worden opgespoord. Een afdeling die zichzelf uit de (interne) markt prijst, wordt met opheffing bedreigd. Een dergelijke marktsimulatie is goed uitvoerbaar bij de uitvoerende diensten. Voor de kerndepartementen, die zich hoofdzakelijk bezighouden met het maken van beleid, heeft dit minder zin. Het kerndepartement is zelf de afnemer van zijn eigen productie. Dit is het zogenaamde hybride karakter van de overheid, waaraan de titel van het artikel van Mol en De Kruijf over dit onderwerp is ontleend (Mol en De Kruijf, 2003, p. 542). Om deze reden wijzen zij het baten-lastenstelsel voor de kerndepartementen af. Alleen voor de uitvoerende diensten achten zij dit stelsel zinvol. Zij gaan daarmee voorbij aan de bezwaren die aan een duaal stelsel verbonden zijn en die in de slotparagraaf van dit artikel zullen worden gerecapituleerd.

Mol en De Kruijf noemen in hun aangehaalde artikel als tweede bezwaar tegen een baten-lastenstelsel voor de kerndepartementen het feit dat onnodig dubbel werk wordt verricht, omdat naast de kostenadminis-

tratie ook de registratie van aangegane verplichtingen en van kasmutaties nodig blijft. Deze registraties blijven inderdaad nodig – provincies en gemeenten doen dit ook – maar in de omgeving van een baten-lastenboekhouding zijn dit *interne beheersinstrumenten* die niet in de begrotingsdocumenten worden opgenomen. De vertegenwoordigende lichamen kunnen ook weinig met deze gegevens, zoals wellicht kan blijken uit het opgenomen voorbeeld van de begroting van OCW. De Kamer heeft veel meer aan kostenramingen aan de hand waarvan de afweging kan plaatsvinden tegen de kosten van andere beleidsterreinen enerzijds en meer of minder belastingheffing anderzijds.

In het bestaande begrotingsmodel van het Rijk worden de investeringen op dezelfde wijze behandeld als de andere uitgaven. In het gegeven voorbeeld van de begroting van OCW zullen dus investeringsuitgaven in de uitgavenkolommen begrepen zijn. In een baten-lastenboekhouding worden de investeringen afzonderlijk geregistreerd. Voor de investeringen in bedrijfsmiddelen van een departement kan de minister van Financiën een interne leenfaciliteit<sup>2</sup> in het leven roepen, zoals deze sinds enkele jaren voor agentschappen bestaat. Deze leenfaciliteit geldt niet voor investeringen in activa met een maatschappelijk nut, die geen middelen genereren en die niet verhandelbaar zijn, zoals land- en waterwegen en kunstwerken (infrastructurele werken). Deze investeringen moeten uit de aan het departement toegewezen budgettaire ruimte worden bekostigd.

## 4 Geschiedenis

Een eerste poging tot invoering van het baten-lastenstelsel bij het Rijk vond plaats in 1916. De toenmalige minister van Financiën, Anton van Gijn, diende een wetsontwerp in voor een Comptabiliteitswet op basis van het baten-lastenstelsel<sup>3</sup>. Dit wetsontwerp is niet verder gekomen dan een voorlopig verslag. De oppositie tegen de gedachten van Van Gijn was te sterk. Met name werd Van Gijn verweten dat hij het staatsvermogen in stand wilde houden. Van Gijn heeft hier tegenin gebracht dat hij de mutaties in het staatsvermogen zichtbaar wilde maken en dat hij wilde voorkomen dat de overheid onbewust vermogen vormt of op vermogen inteert (Van Gijn, 1926, p. 499).

Een tweede poging werd ondernomen door Minister Lieftinck in 1945. Hij gaf de toenmalige directeur van de Rijksbegroting, Dr. Abram Mey, opdracht een Staatsbalans op te stellen. Het was de bedoeling dat deze Staatsbalans de beginbalans zou vormen van een

door het Rijk te voeren baten-lastenadministratie (toen een vermogensrechtelijke boekhouding genoemd, zie Mey, 1952, p. 318). Zover is het echter niet gekomen. Het voornemen stuitte op zwaar verzet bij het ambtelijk apparaat van de departementen. De Staatsbalans is sindsdien wel elk jaar opgesteld, maar dan in de vorm van een extracomptabel stuk (Mey, 1949, p. 58).

Een derde poging vond plaats in 1960 in het kader van de discussies in de Staatscommissie tot herziening van de Comptabiliteitswet. Deze discussie speelde zich af tussen bedrijfseconomen enerzijds en macro-economen en staatsrechtgeleerden anderzijds. De voorstellen van de bedrijfseconomische minderheid tot invoering van een baten-lastenstelsel bij het Rijk konden geen genade vinden in de ogen van de meerderheid van de commissie en werden verworpen. Een analyse van deze discussie, zoals deze zijn neerslag heeft gevonden in het Rapport tot herziening van de Comptabiliteitswet, leert dat beide kampen volledig langs elkaar heen hebben gepraat en elkaar niet wezenlijk hebben kunnen overtuigen<sup>4</sup>.

Sindsdien is er bij de algemene dienst van het Rijk (met uitzondering van de agentschappen) een zekere radiostilte in acht genomen rond het baten-lastenstelsel, die ongeveer tot de laatste eeuwwisseling heeft geduurd. In de tussentijd is het voortouw overgenomen door de decentrale overheden.

## 5 Decentrale overheden

In de loop van de jaren zeventig van de vorige eeuw hebben de provincies met elkaar overleg gevoerd over het meest wenselijke begrotingssysteem voor de komende jaren. De keuze viel op het baten-lastenstelsel. Dit resulteerde in de Provinciale comptabiliteitsvoorschriften 1979, Stb. 324, die van toepassing werden verklaard vanaf het begrotingsjaar 1980.

De gemeenten volgden spoedig. In 1982 kwamen de Gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften tot stand (Stb.594), die op dezelfde principes waren gebaseerd als de provinciale comptabiliteitsvoorschriften. Deze voorschriften werden van toepassing verklaard met ingang van het begrotingsjaar 1985. De gemeenten hebben dus drie jaar de tijd gehad om zich op de omschakeling voor te bereiden. Over de moeilijkheden die daarvoor overwonnen moesten worden en over de omgeving waarin deze omschakeling plaatsvond, kom ik hierna terug.

De waterschappen hebben het voorbeeld van provincies en gemeenten gevolgd en zijn in 1990 van start gegaan

met nieuwe comptabiliteitsvoorschriften, gebaseerd op het baten-lastenstelsel. Ten slotte hebben ook de politie-regio's en de gemeenschappelijke regelingen het baten-lastenstelsel als basis voor hun financiële administratie aanvaard.

Zelfstandige bestuursorganen, zoals het Kadaster, Staatsbosbeheer, de Informatie Beheer Groep en de uitvoeringsorganen van de sociale verzekering, hebben alle hun financiële administratie op het baten-lastenstelsel gebaseerd.

De gemeenten zijn van de genoemde decentrale overheden kwantitatief verreweg de belangrijkste. De omschakeling naar het nieuwe administratieve systeem is voor de gemeenten dan ook niet eenvoudig geweest. Gedurende de drie jaren die voor deze voorbereiding waren uitgetrokken zijn cursussen gegeven, zowel voor bestuurders als voor ambtenaren, door bestuurscholen, vanuit de provincies en vanuit de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. Met name in de kleine gemeenten bezat het administratieve personeel meestal uitsluitend vakdiploma's op het terrein van de gemeentefinanciën en niet op het terrein van de moderne bedrijfsadministratie. Bovendien stond de automatisering van de boekhouding nog in de kinderschoenen. Bedoelde cursussen werden daarom dikwijls gecombineerd met cursussen in de geautomatiseerde gegevensverwerking.

Tegelijkertijd werd een aantal gemeenten bereid gevonden om, vooruitlopend op de officiële invoeringsdatum van de nieuwe voorschriften, als proefgemeente te fungeren. Voor deze proefgemeenten werd een begeleidingsgroep gevormd, waarin ook waarnemers van de departementen van Financiën en van Binnenlandse Zaken zitting hadden. Op grond van de ervaringen van deze begeleidingsgroep raamde de Raad voor de Gemeentefinanciën de kosten van invoering van het baten-lastenstelsel bij de gemeenten destijds op 16 miljoen gulden<sup>5</sup>. Dit bedrag werd eenmalig aan het Gemeentefonds toegevoegd. Structurele verhoging van de algemene uitkering werd niet nodig geacht, omdat de gemeenten op termijn zelf de vruchten van het nieuwe systeem zouden plukken.

Achteraf kan worden geconstateerd dat de voorbereiding voldoende is geweest en dat de omschakeling als geslaagd kan worden beschouwd. Dit blijkt uit de volgende feiten:

- Het begrotingsjaar kan eerder worden afgesloten, waardoor de jaarrekeningen sneller worden geproduceerd dan onder het oude systeem gebruikelijk was.
- De centrale sturing is verbeterd omdat alle sectoren hetzelfde administratieve systeem gebruiken en op dezelfde wijze aan het college rapporteren.

Een wellicht niet tijdig voorzien nadeel betreft het feit dat de wijze van toerekening van kosten niet in alle gemeenten op dezelfde wijze plaatsvindt, waardoor de onderlinge vergelijkbaarheid van gemeenten is verslechterd. Bovendien bleken enkele grote gemeenten de verdelingsmatrix van functies en categorieën niet sluitend te kunnen krijgen door de vele onderlinge toeleveringen binnen die gemeenten. Voor het CBS leidde dit tot vertraging bij de statistische verwerking van gemeenterekeningen en bij de gegevensverstrekking aan hogere overheden, waaronder de Europese Unie. Het Rijk zal voor de departementen deze nadelen kunnen voorkomen door strakkere regelgeving omtrent het (al dan niet) toerekenen van kosten aan programma's, respectievelijk producten.

Bij de beoordeling van de omschakelingsoperatie dient te worden bedacht dat deze plaatsvond in een tijdsgewricht waarin de overheidsfinanciën zwaar onder druk stonden. Wij schrijven de jaren tachtig van de vorige eeuw, waarvoor de toon werd gezet in de Nota Bestek 1981 van het kabinet Van Agt. De gemeenten werden in dat decennium jaarlijks geconfronteerd met kortingen op de algemene uitkering uit het Gemeentefonds. Bovendien vond een trendmatige daling plaats van het aandeel van de personeelsuitgaven in de totale gemeentelijke uitgaven door de inkrimping van het personeelsvolume en door het relatieve achterblijven van de loonvoet van het overheidspersoneel in die periode.

Vervolgens is het van belang in de herinnering terug te roepen dat in diezelfde periode ook de binnen-gemeentelijke reorganisaties van het secretarie-dienstenmodel naar het sectormodel op gang kwamen<sup>6</sup>. Dit spoorde met de wijziging van de financieel-administratieve processen, omdat in het sectormodel de voormalige zelfstandige dienstenadministraties werden omgevormd tot kostenplaatsen binnen de uniforme administratie van het concern. De mogelijkheid om takken van dienst in te stellen werd, ook voor bedrijfsmatige activiteiten, afgeschaft.

Ten slotte kan worden opgemerkt dat in deze periode de vermelding van gegevens omtrent de prestaties, die het resultaat zijn van de activiteiten waarop de uitgaven betrekking hebben, (een soort VBTB-proces voor decentrale overheden *avant la lettre*) in de begroting en in de jaarrekening van de gemeenten werd geïntroduceerd.

Samenvattend kan worden gesteld dat de gemeenten de omschakeling naar een eigentijds begrotings-systeem hebben gerealiseerd in een tijdsgewricht waarin:

- a de automatisering nog in de kinderschoenen stond;
- b de gemeenten werden geconfronteerd met kortingen op de algemene uitkering;
- c het ambtelijk apparaat werd geplaagd met inkrimpingen en reorganisaties;
- d het vermelden van prestatiegegevens werd geïntroduceerd.

Dat niettemin de omschakeling tijdig en met succes is verlopen, kan mede worden toegeschreven aan het feit dat de omschakeling van een boekhouding als regel wordt gerealiseerd door *andere* personeelsleden dan degenen die zich bezig moeten houden met de bedoelde bezuinigingen en reorganisaties.

## 6 Internationale ontwikkelingen

De belangstelling voor het baten-lastenstelsel bestaat reeds langer in het buitenland, zowel bij centrale als bij decentrale overheden. De Angelsaksische landen, aanvankelijk behoudens het Verenigd Koninkrijk (zie hierna), hebben het stelsel als eerste toegepast onder de naam *accrual accounting*. Het is niet toevallig dat de Angelsaksische landen het voortouw hebben genomen, omdat deze landen de typisch continentaal-Europese overheidsadministratie nooit hebben gekend en altijd al een boekhouding hebben gevoerd die verwant is aan het baten-lastenstelsel<sup>7</sup>.

Hoewel de Verenigde Staten en Australië reeds vanaf de jaren tachtig het *accrual principle* toepassen op het niveau van de VS, was Nieuw-Zeeland in feite het eerste land waarin het stelsel voor de centrale overheid werd ingevoerd. Over 1993 werd de eerste volledige jaarrekening op baten-lastenbasis gepubliceerd. Daarna volgden Canada en Australië op federaal niveau. De ontwikkelingen in Nieuw-Zeeland en Australië hebben de aandacht getrokken van de landen in het verre Oosten. Dit heeft geleid tot studies van het systeem in een aantal Oost-Aziatische landen (waaronder Indonesië en Mongolië)<sup>8</sup>. Tot dusverre is alleen van Zuid-Korea bekend dat de omschakeling is voltooid.

Van de lidstaten van de Europese Unie was Zweden het eerste land dat het baten-lastenstelsel toepaste. Het Verenigd Koninkrijk voerde het stelsel in met ingang van het begrotingsjaar 2001-2002 onder de naam *resource accounting*. Het Verenigd Koninkrijk heeft de ambitie om binnen enkele jaren een geconsolideerde rekening voor de gehele overheid (inclusief decentrale overheden) op baten-lastenbasis te presenteren, die aansluit op de nationale rekeningen. Inmiddels toont een toenemend aantal landen van de Europese Unie belangstelling voor dit stelsel, met name Frankrijk en Duitsland. Vooral de ontwikkelingen

in Duitsland zijn interessant, omdat dit land de originele *Verwaltungskameralistik* gedurende de gehele twintigste eeuw nog heeft toegepast, zelfs in de gemeenten (Volmer, 1992). Duitsland tracht nu de omschakeling naar het baten-lastenstelsel tegelijkertijd voor alle bestuurslagen te realiseren<sup>9</sup>.

Meer dan de helft van de leden van de OESO is thans overgeschakeld op het baten-lastenstelsel of heeft het voornemen daartoe geuit<sup>10</sup>. Ten slotte blijkt een aantal pre-accessie landen van de Europese Unie, waaronder met name Hongarije, zich voor het systeem te interesseren.

Een belangrijk beslippunt bij de invoering van een baten-lastenstelsel is de vraag of de overheid eigen verslaggevingstandaarden moet formuleren of kan aansluiten bij de verslaggevingstandaarden van de private sector. Tot dusverre hebben alleen Australië en Nieuw-Zeeland gekozen voor een uniform systeem voor de private en de publieke sector. De meeste andere landen kiezen voor eigen verslaggevingstandaarden voor de publieke sector. Deze standaarden zijn geformuleerd door het Public Sector Committee van de International Federation of Accountants (de IFAC) in de International Public Sector Accounting Standards (de IPSAS). Een complicatie daarbij wordt gevormd door het feit dat de standaarden van de IPSAS niet in alle gevallen sporen met de standaarden van het Europese stelsel van nationale rekeningen, ESA 95<sup>11</sup>. Het betreft hier hoofdzakelijk de afbakening van kapitaaluitgaven (dat wil zeggen criteria voor activering) en de waardering van de activa. Behandeling van de verschillen tussen IPSAS en ESA valt buiten het kader van dit artikel<sup>12</sup>. Wel kan worden opgemerkt dat de Europese landen, die de invoering van een baten-lastenstelsel voor de overheid overwogen of hebben overwogen, waaronder Nederland, geneigd zijn voor ESA te kiezen, omdat op deze wijze de gegevens van de departementale jaarrekeningen aansluiten op de nationale rekeningen en bovendien kunnen worden gebruikt voor de verplichte gegevensverschaffing aan de Europese Commissie.

## 7 Samenvatting en conclusies

Uit de beschrijving van het begrotingsstelsel van het Rijk in de paragrafen 2 en 3 blijkt dat het productievolume van een departement niet wordt begrensd door de eigen inkomsten, maar uitsluitend door de wettelijk vastgestelde begroting van uitgaven. Dit beklemtoont het belang van kostenbeheersing en van kennis van de ontwikkeling van de kosten. Daarom is de toepassing van het baten-lastenstelsel van essentieel belang voor het Rijk. Bovendien is de baten-lasten-

boekhouding een bij uitstek geschikt model voor de kostentoe rekening (van personeelskosten, materiaal, afschrijvingen en rentelasten) aan de programma's of producten van zowel de uitvoerende diensten als van de kerndepartementen.

Indien men – zoals de minister in zijn in de inleiding genoemde brief aankondigt – het oude systeem handhaaft en doorgaat met het instellen van agentschappen, blijven twee begrotingsstelsels naast elkaar bestaan: het verplichtingen-kasstelsel en het batenlastenstelsel. Dit betekent een verbrokkeling van de financiële administratie van het Rijk, hetgeen kan leiden tot nieuwe vormen van onbeheersbaarheid. Deze kunnen ontstaan (naast het in de Miljoenennota 2002 genoemde 'shoppen' tussen twee begrotingsstelsels al naar gelang de begrotingsnormering welke het beste uitkomt) door het falen van de centrale sturing, doordat de resultaten van beide systemen niet één op één vergelijkbaar zijn.

De Raad van State merkte in 1999 reeds op, dat het naast elkaar bestaan van twee systemen de vergelijkbaarheid van de verschillende onderdelen van de Rijksbegroting niet ten goede komt, hetgeen ook gevolgen heeft voor de uitoefening van de controlerende taak door de Staten-Generaal (geciteerd door Van Oosterom en Soons, 2001, p. 143). Het kan ook leiden tot een kennisachterstand bij politici en bij de departementale top van hetgeen er bij de agentschappen omgaat, omdat de bedoelde beleidsmakers zich bij voorkeur zullen bezighouden met de uitgaven die op de traditionele manier worden gepresenteerd. Ten slotte wordt de consolidatie van departementale jaarrekeningen en verantwoordingen bemoeilijkt en vertraagd door het naast elkaar bestaan van twee systemen.

Het werken met het baten-lastenstelsel (*het accrual principle*) vereist een leerproces, waarvoor in de Miljoenennota 2002 een stappenplan was aangekondigd. Er zijn cursussen nodig voor politici en ambtenaren en er zijn projectleiders nodig om het omschakelingsproces te begeleiden. Deze omschakeling behoeft niet moeilijker te zijn dan de millenniumproblematiek en de omschakeling naar de euro zijn geweest en kan bovendien gefaseerd worden uitgevoerd. Door de gevorderde informatietechnologie is de omschakeling zelfs gemakkelijker dan het overeenkomstige proces bij de provincies en gemeenten met gebrekkiger gereedschap in de jaren tachtig van de vorige eeuw. Zoals uit de geschiedenis van die periode moge zijn gebleken, behoeven bezuinigingen geen reden te zijn voor uitstel. De tijd is – ook internationaal gezien – rijp voor de omschakeling.

Als sluitstuk van deze operatie kunnen de agent-

schappen worden omgevormd tot (hoofd) kostenplaatsen van de departementale financiële administratie, waarmee de eenheid in de bedrijfsvoering van het Rijk zal zijn hersteld. ■

## Literatuur

- Bestebreuer, A., A.D. Kraak en C. van der Burg, (2001), *Modern financiële management bij het Rijk*, Den Haag.
- Bonnema, W., (1973), *De begroting als bestuursinstrument voor de overheidshuishouding*, dissertatie Universiteit van Amsterdam, Groningen.
- Bonnema, W., (1988), De bestuurlijke reorganisatie bij de provincies, in: *Openbare uitgaven*, jaargang 20, nr. 4, pp. 166-175.
- Bonnema, W., (1995), De comptabiliteit van Indonesië, in: *Openbare Uitgaven*, jaargang 27, nr. 4, pp. 176-184.
- Gijn, A. van, (1912; 1914; 1926), Hervorming van de Staatsbegroting I, II en III, in: *De Economist*, respectievelijk jaargang 61, 1912, nr. 2, pp. 77-107 en nr. 3, pp. 161-191, jaargang 63, 1914, eerste halfjaar, pp. 323-341 en pp. 405-433 en jaargang 75, 1926, nr. 7, pp. 499-518.
- Mey, Abr., (1949), De Nederlandse Staatsbalans, in bundel *De Rijksbegroting*, zeven wetenschappelijke beschouwingen, Rotterdam, pp. 58-87.
- Mey, Abr., (1952), Vermogensrechtelijke staatsboekhouding versus kameeraalstijl I en II, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, jaargang 26, respectievelijk nr. 8, pp. 318-330, en nr. 9, pp. 370-389.
- Mol, N.P. en J.A.M. de Kruijf, (2003), Accounting for hybridity: accrual budgeting in the Dutch central government, in: *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, volume 15(4), pp. 542-564.
- Oosterom, R.P. van en M.A. Soons, (2001), Ervaringen met het batenlastenstelsel bij de rijksoverheid, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jaargang 75, nr. 4, pp. 142-149.
- Rapport van de Commissie tot voorbereiding van een herziening van de comptabiliteitswet, (1960), Den Haag.
- Rapport van de Algemene Rekenkamer, (2003), *Begroting en verantwoording in balans; het baten-lastenstelsel voor de Rijksoverheid*, Den Haag, gepubliceerd als Kamerstuk TK 28860.
- Timmers J.N.M. en J.M.L.van der Wielen, (2002), De auditfunctie bij het Rijk in het licht van een meer outputgerichte sturing en beheersing, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jaargang 76, nr. 7/8, pp. 348-356.
- Volmer, F.G., (1992), *Enige beschouwingen met betrekking tot de gemeenterekening*, Delft.
- Verslag van het baten-lasten seminar van de Algemene Rekenkamer, Den Haag 2002.
- Wouters, C.M., (1988), Reorganisatie van de gemeentelijke financiën in Eindhoven, in: *Openbare uitgaven*, jaargang 20, nr. 4, pp. 184-192.
- Zunderdorp, R. en L. Smook, (1988), Zelfbeheer: ontmanteling van de bureaucratie, in: *Openbare uitgaven*, jaargang 20, nr. 4, pp. 176-183.

## Noten

- 1 Handelingen Tweede Kamer 23 oktober 2003, geciteerd in het Financieel Dagblad van 24 oktober 2003.
- 2 Departementen zijn geen rechtspersoon en kunnen dus niet zelfstandig op de kapitaalmarkt lenen.

- 3 Wetsontwerp tot regeling van de inrichting der Staatsbegroting en Staatsrekening dd. 4 oktober 1916, gedrukte stukken 1916/1917, no. 245. Ook aangehaald in het studierapport van de president van de Algemene Rekenkamer 'Begroting en verantwoording in balans; het baten-lastenstelsel voor de Rijksoverheid', gedrukte stukken 2003, TK 28860 nrs. 1-2.
- 4 Rapport van de Commissie tot voorbereiding van een herziening van de Comptabiliteitswet (commissie Simons), Den Haag 1960, p. 51. Voor een analyse van de in de commissie gevoerde discussie zie W. Bonnema, De begroting als bestuursinstrument voor de overheidshuishouding, diss. UvA, Groningen 1973, p. 64.
- 5 Advies Raad voor de Gemeentefinanciën d.d. 12 september 1984, nr. 5279 RGF 155/6.
- 6 Zie hierover drie artikelen in Openbare Uitgaven 1988, nr. 4 van respectievelijk W. Bonnema (provincies), R. Zunderdorp en L. Smook (Groningen) en C.M. Wouters (Eindhoven).
- 7 De zogenoemde fund accounting. De kapitaaluitgaven worden verantwoord in het *capital fund*.
- 8 Deze studies worden gestimuleerd en gefinancierd door de Wereldbank en door de Aziatische Ontwikkelingsbank. Zie hierover W. Bonnema, De comptabiliteit van Indonesië, Openbare Uitgaven 1995, p. 176 en het Verslag van het baten-lastenseminar van de Algemene Rekenkamer, Den Haag 2002, p. 3.
- 9 Voorzover de federale structuur van Duitsland dit mogelijk maakt. De Länder zijn autonoom op het terrein van de comptabiliteit.
- 10 Verslag van het baten-lastenseminar van de Algemene Rekenkamer, Den Haag 2002, p. 5.
- 11 Verordening (EG) nr. 2223/96 van de Raad van 25 juni 1996 inzake het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in de Gemeenschap, juncto Verordening (EG) van de Commissie van 10 juli 2000 tot uitvoering van Verordening (EG) nr. 2223/96 van de Raad met betrekking tot de overheidsuitgaven en -inkomsten.
- 12 Een bespreking van de verschillen tussen IPSAS en ESA is te vinden in het aangehaalde artikel van Mol en De Kruijf (2003, p. 542) en in het Verslag van het baten-lastenseminar van de Algemene Rekenkamer, Den Haag 2002.