

# Uitstel of afstel?

MARTIN DEES, PAUL NEELISSEN EN KEES JAN STEENHOEK\*

de **Overheids**  
accountant

In 2002 achtte het kabinet invoering

van het baten-lastenstelsel voor de rijksdienst noodzakelijk. Een jaar later ziet men er voorlopig alsnog vanaf. Onverstandig.

In de Miljoenennota 2001 kondigde het kabinet de invoering aan van het baten-lastenstelsel als begrotings- en verantwoordingsstelsel voor de gehele rijksdienst. De Miljoenennota 2002 bevatte een nadere uitwerking van deze plannen onder de noemer *Eigentijds Begroten*. De overstap naar een baten-lastenstelsel werd gepresenteerd als noodzakelijk. Het belangrijkste motief was dat een baten-lastenstelsel het geëigende stelsel is voor het Van Beleidsbegroting tot Beleidsverantwoording-tijdperk (VBTB), omdat de kosten van beleid zichtbaar worden. Hierdoor wordt het mogelijk zinvolle uitspraken te doen over de doelmatigheid van prestaties en activiteiten. Bovendien voeren andere onderdelen van het Rijk (agentschappen) al een baten-lastenstelsel en zou door de overstap worden aangesloten bij een duidelijke nationale en internationale trend. Des te opmerkelijker is de beslissing van het kabinet (september 2003) om af te zien van een rijksbrede invoering van het baten-lastenstelsel. Is hier daadwerkelijk sprake van afstel of slechts van uitstel?

## 'Logische ontwikkeling'

In het op 17 april 2003 gepubliceerde rapport *Begroting en verantwoording in balans - Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid*, concludeert de Algemene Rekenkamer dat rijksbrede invoering van het baten-lastenstelsel in de rijksdienst een logische ontwikkeling is. Het rapport biedt zicht op de kenmerken van zo'n stelsel, de kabinetsvoorstellen inzake *Eigentijds Begroten*, de inhoudelijke vormgeving van het baten-lastenstelsel in binnen- en buitenland en de internationale standaarden voor overheidsverslaggeving.

## Binnenland

Het baten-lastenstelsel wordt in de Nederlandse publieke sector al op grote schaal toegepast. De lagere overheden (provincies, gemeenten en waterschappen), het overgrote deel van de zelfstandige bestuursorganen en rechtspersonen met een wettelijke taak, en ook een groot deel van de rijksoverheid (de agentschappen) werken al met het stelsel. Hoewel het baten-lastenstelsel vele toepassingsvarianten kent, vormen de verslaggevingsvoorschriften voor de private sector een gemeenschappelijk vertrekpunt. Wel is er vaak ruimte voor 'maatwerk' op grond van de eigenheid van de publieke sector.

## Buitenland

Internationaal neemt het gebruik van het baten-lastenstelsel in het publieke domein sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw duidelijk toe. Ongeveer de helft van de centrale overheden van de OESO-landen past het in enigerlei vorm toe. De belangrijkste doelen zijn het inzichtelijk maken van de werkelijke kos-

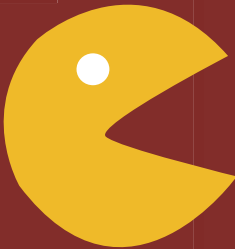
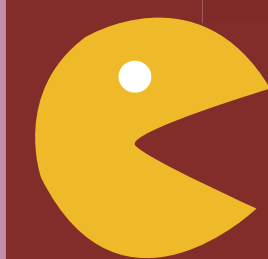
ten van overheidsactiviteiten en verbetering van de besluitvorming. De binnenkort verwachte afronding van de *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, de door de *International Federation of Accountants* ontwikkelde internationale richtlijnen voor overheidsverslaggeving, zal naar verwachting de toepassing versnellen. Ook de Europese Unie zal met ingang van 2005 een baten-lastenstelsel (op basis van de *IPSAS*) invoeren.

## Eenheid in verscheidenheid

Vooralsnog hanteren de verschillende OESO-landen allemaal een eigen uitwerking van het stelsel. Daarnaast zijn er verschillen per sector. Toch bevatten de toepassingen in binnen- en buitenland essentiële gemeenschappelijke kenmerken. Er is sprake van een volledig stelsel, geënt op het aan de bedrijfseconomie ontleende basismodel van een baten-lastenstelsel. Verder dienen de in een land geldende verslaggevingsstandaarden voor de private sector als vertrekpunt voor de publieke sector. In het genoemde rapport concludeert de Algemene Rekenkamer dat *Eigentijds Begroten* fundamenteel afwijkt van deze in binnen- en buitenland gangbare, wél op het basismodel van een baten-lastenstelsel gebaseerde vormgeving. Dit wordt vooral veroorzaakt doordat niet wordt aangesloten bij gebruikelijke grondslagen voor *government accounting*, in het bijzonder de *IPSAS*, maar bij die voor *national accounting*, ESR 1995, een andere tak van sport (zie kader Twee verschillende stelsels). Dat leidt ertoe dat de beoogde voordelen van het stelsel niet volledig kunnen worden gerealiseerd. De Algemene Rekenkamer acht het om redenen van consistentie, controleerbaarheid en doelmatigheid ►



**PLAY**



## Internationale vergelijking

De Algemene Rekenkamer heeft de inhoudelijke vormgeving van het baten-lastenstelsel in vijf pionierslanden (Australië, Nieuw-Zeeland, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten en Zweden) vergeleken. Enkele belangrijke conclusies:

- De meeste pioniers hebben een integraal en volledig baten-lastenstelsel.
- In de meeste landen is zowel de begroting als de verantwoording op baten-lastenleest geschied.
- Autorisatie van het parlement vindt plaats op diverse grootheden: kosten, kasuitgaven of beide. In de meeste gevallen betreft de autorisatie primair de kosten.
- *National accounting* (nationale rekeningen) en *government accounting* (overheidsverslaggeving) zijn gescheiden trajecten. Hetzelfde geldt voor de ontwikkeling van regels op deze gebieden.
- De waarderingsgrondslagen verschillen aanzienlijk: van (primair) historische kosten (Zweden, Verenigde Staten), via gemodificeerde historische kosten (Nieuw-Zeeland, Verenigd Koninkrijk) tot actuele waarde (Australië).
- De verslaggevingsstandaarden zijn overal gebaseerd op die voor de private sector, met enkele afwijkingen op grond van de eigenheid van de overheid; dit resulteert in 'herkenbare' stelsels met gebruikelijke kenmerken zoals gangbare balansindeling, vorming van eigen vermogen en voorzieningen en vorming van een exploitatieresultaat als saldo van baten en lasten.

## Twee verschillende stelsels

Op het niveau van de centrale overheid zijn er twee stelsels van accounting, die uiteenlopende doeleinden dienen en dus goed moeten worden onderscheiden. Op microniveau: government accounting, het opstellen van begrotingen en financiële verantwoordingen van (individuele) overheidsorganisaties. Op macroniveau: national accounting (nationale rekeningen), het opstellen van statistische, macro-economische financiële gegevens over de economie. Voor national accounting zijn het system of national accounts (SNA 1993) en het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen (ESR 1995) de toonaangevende internationale standaarden, voor government accounting de IPSAS.

Bij het ontwerp van Eigentijds Begroten - een stelsel van government accounting - is voorgesteld om uit te gaan van ESR 1995. Dat zou betekenen dat de in de begrotingen en verantwoordingen van ministeries opgenomen financiële informatie qua ordening en inhoud niet aan de gangbare normen voldoet.

verstandig om toe te werken naar een volwaardig, integraal en volledig baten-lastenstelsel dat voor alle onderdelen van het Rijk gelijk is, voldoet aan gangbare bedrijfseconomische spelregels en zowel voor de begroting als voor de financiële verantwoording wordt toegepast. Dit laat onverlet dat bij de autorisatie en de sturing ook 'de kas' een belangrijke rol kan blijven spelen.

## Toch maar niet

Waarom besluit het kabinet om voorlopig toch maar af te zien van integrale invoering van het baten-lastenstelsel in de rijksdienst? In een brief aan de Tweede Kamer stelt minister Zalm (26 september 2003): "Alles in overweging nemende, verwacht het kabinet dat de invoering van een rijksbreed baten-lastenstelsel een onvoldoende extra impuls zal geven aan de

## Het begrotings- en verantwoordingsstelsel van het Rijk blijft achter bij de nationale én internationale ontwikkelingen.

doelmatigheid en doeltreffendheid van het handelen van de overheid, terwijl de invoering gepaard gaat met beduidende eenmalige administratieve lasten voor departementen. Het voordeel dat met de invoering van een rijksbreed baten-lastenstelsel de gehele rijks-overheid conform agentschappen een baten-lastenstelsel hanteert, weegt hier niet tegenop." Het kabinet kiest voor een andere lijn: uitbouw van het aantal agentschappen (mét een vol-

waardig baten-lastenstelsel) en handhaving van het oude verplichtingen-kasstelsel voor de overige onderdelen van de rijksdienst. Dit omdat 'een baten-lastenstelsel alleen zichtbare meerwaarde heeft voor de bedrijfsmatige onderdelen van de rijksoverheid'. Het kabinet zal een aantal maatregelen treffen om de inzichtelijkheid van de financiële langetermijnaspecten van investeringen, waaronder de onderhoudsuitgaven, te vergroten. Met deze maatregelen worden, aldus Zalm, op een meer gerichte wijze dezelfde verbeteringen gerealiseerd als met een integraal baten-lastenstelsel maar worden onnodige administratieve lasten voorkomen.

## Niet te stuiten

Bij deze redenering zijn de nodige kanttekeningen te plaatsen. Positief is dat *Eigentijds Begroten* in de voorgestelde vorm niet wordt doorgevoerd. Het alternatief (geen rijksbrede invoering) stelt echter teleur. Het alom bekritiseerde naast elkaar bestaan van twee stelsels binnen de rijksdienst wordt gecontinueerd, met alle nadelen van dien voor de doelmatigheid en transparantie. Ook kan de 'derde VBTB-vraag' (wat mag het kosten?) vooralsnog niet zuiver worden beantwoord en geven ministeries de komende jaren nog een incompleet beeld van hun financiële positie. Hoewel rijksbrede implementatie van het baten-lastenstelsel gepaard gaat met aanzienlijke initiële kosten, wegen ons inziens - zoals ook het kabinet tot voor kort nog stelde - de baten daar ruimschoots tegenop. Een eenmalige investering in een volwaardig, integraal en volledig baten-lastenstelsel, geënt op algemeen aanvaarde grondslagen voor *government accounting* blijft de moeite meer dan waard.

In een algemeen overleg van 23 oktober 2003 heeft ook de Commissie voor de Rijksuitgaven van de Tweede Kamer zich kritisch uitgelaten over de plannen van minister Zalm. Zij betreurt geenszins het afscheid van *Eigentijds Begroten*, maar hecht wel aan invoering van één volwaardig baten-lastenstelsel voor de gehele rijksdienst op termijn. Dat stelsel zal er dan ook vroeg of laat zeker komen. ■

## Noot

- \* De auteurs zijn verbonden aan Bureau Financieel Beheer en Informatisering van de Algemene Rekenkamer. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven. De auteurs danken Anneke van Zanen-Nieberg (onderzoeksdirecteur Algemene Rekenkamer) voor haar commentaar op een eerdere versie.