

## Baten-lastenstelsel voor het rijk

Betere prestaties en tevredener klanten

Ronald Ulrich

Al jaren wordt gediscussieerd over verzelfstandiging en bedrijfsvoering binnen de rijksoverheid. In de jaren '80 was het marktdenken dominant en lag het accent op efficiencyverbetering, afslanking, afstoting van taken en privatisering. In het begin van de jaren '90 werden achtereenvolgens het zelfstandig bestuursorgaan (ZBO) en het agentschap geïntroduceerd als vormen van externe en interne verzelfstandiging. Daarnaast laaide van tijd tot tijd de discussie op over een ander financieringsstelsel, eerst onder de naam kapitaaldienst, vervolgens onder de noemer baten-lastenstelsel.

In de Miljoenennota van 2001 is besloten dat het baten-lastenstelsel – dat nu nog is voorbehouden aan agentschappen en ZBO's – in principe rijksbreed wordt ingevoerd. Wat zijn de consequenties van dit besluit, aan welke randvoorwaarden moet worden voldaan voor succesvolle invoering van een baten-lastenstelsel.

In het kasstelsel staan de uitgaven en inkomsten in een bepaald jaar centraal. Er wordt gestuurd op budgetuitputting. Investerings- en lopende uitgaven worden op gelijke wijze behandeld. Beiden worden als eenmalige uitgaven geboekt op de begroting in het jaar waarin de uitgave wordt gedaan. Er is een vrij strikte scheiding tussen geldstromen (lopende uitgaven en kapitaal-uitgaven). Schuiven tussen budgetten en over de jaren is maar in beperkte mate mogelijk. Datzelfde geldt voor lenen en reserveren.

In het baten-lastenstelsel staan bezittingen en schulden centraal. Kosten worden toegerekend aan het jaar waarop ze daadwerkelijk betrekking hebben, niet aan het jaar waarin de uitgave wordt gedaan. Van investeringen worden jaarlijks de kosten voor rente en afschrijving (afhankelijk van de technische en economische levensduur) geboekt op de begroting. Binnen het baten-lastenstelsel is het wel mogelijk te schuiven tussen budgetten en tussen de jaren. Datzelfde geldt voor lenen en reserveren. Er wordt gestuurd op vermogensontwikkeling, de verhouding tussen bezittingen en schulden en kostenontwikkeling, de verhouding tussen kosten en opbrengsten.

De verschillen kunnen verhelderd worden met behulp van twee voorbeelden uit de privé-sfeer. Het aloude huishoudboekje werkt volgens het kasstelsel. Om uitgaven voor levensonderhoud te kunnen doen, moet er periodiek huishoudgeld binnen komen. Als er te veel wordt uitgegeven is het geld op en moet er bezuinigd worden om voldoende geld over te houden voor de resterende periode. Bij het afsluiten van een hypotheek voor de aanschaf van een huis wordt gewerkt volgens het baten-lastenstelsel. Niet de aanschafkosten, maar de verhouding tussen schulden en bezittingen en de maandelijkse lasten zijn bepalend voor de vraag of een huis gekocht kan worden.

Invoering van het baten-lastenstelsel lijkt een technische operatie, die vooral de financiële functie raakt. In wezen gaat het echter om een andere manier van sturing, waarbij afspraken worden gemaakt tussen opdrachtnemers en opdrachtgevers over prestaties en kosten. Een dergelijke wijze van sturing vereist:

- kostprijsberekening: het toerekenen van de kosten aan prestaties, zodat kosten en opbrengsten tegen elkaar kunnen worden afgewogen
- integraal management, zodat een optimale mix mensen en middelen kan worden ingezet om het afgesproken resultaat te bereiken.

De mogelijkheden hiertoe binnen het kasstelsel zijn beperkt:

- het is moeilijk een stabiele kostprijs te berekenen als uitgaven en kosten uiteenlopen (bij fluctuaties of klontering in uitgaven als gevolg van investeringen)
- de mogelijkheden tot schuiven met budgetten zijn beperkt.

Deze beperkingen worden ondervangen in het baten-lastenstelsel.

### Baten-lastenstelsel en agentschap

Een verdergaande optie dan invoering van het baten-lastenstelsel is agentschapvorming.

Inhoudelijk is er geen verschil tussen een baten-lastendienst en een agentschap. Op dit moment is het baten-lastenstelsel voorbehouden aan agentschappen. Als het baten-lastenstelsel rijksbreed wordt ingevoerd, zullen voor agentschappen en baten-lastendiensten dezelfde criteria gelden. Wat betreft positionering en profilering is er wel een verschil. Met de agentschapstatus wordt een grotere zelfstandigheid ten opzichte van het moederdepartement tot uitdrukking gebracht. Dat kan een voordeel zijn bij het aangaan van opdrachtgever-opdrachtnemerrelaties met andere partijen. Nadeel kan zijn dat de steun van het moederdepartement – op het gebied van financiële strategie en financieel beheer – kan afnemen. Bovendien kan de associatie met verzelfstandiging een ongewenst beeld oproepen, ondanks het feit dat bij het agentschap – in tegenstelling tot het ZBO – ministeriële verantwoordelijkheid volledig behouden blijft.

### Afbreukrisico's

In beginsel biedt een baten-lastenstelsel betere mogelijkheden tot resultaatgerichte sturing. De praktijk blijkt echter weerbarstig. Uit evaluaties van agentschapvorming en ervaringen van ons bureau blijkt dat er sprake is van een aantal afbreukrisico's. Zie het schematische overzicht hiernaast.

#### *Mensen*

- Gebrek aan draagvlak

Invoering van een baten-lastenstelsel is een ingrijpend proces, op alle niveaus binnen de organisatie. Het gaat om andere in- en externe sturing en een andere bedrijfsvoering. Dit proces wordt echter, zeker in op uitvoering gerichte organisaties, zoals de Koninklijke Marechaussee (KMar) en het Openbaar Ministerie (OM), veelal gezien als een technische operatie die alleen van belang is voor de financiële functie. Risico is dat er weinig draagvlak voor de operatie bestaat, terwijl iedereen anders moet werken.

- Omvang en kwaliteit van de financiële functie

Een baten-lastenstelsel vraagt om een andere werkwijze van de financiële functie (sturing op kostenontwikkeling in plaats van op kasstromen). Binnen

### Afbreukrisico's

#### Categorie

mensen

systemen

externe sturingsrelaties

openingsbalans

besluitvormingsproces en fasering

#### Risico's

- draagvlak
- kwaliteit en kwantiteit financiële functie
- kwaliteit en oriëntatie management
- benodigde aanpassingstijd
- correcties
- uitgaan van technische mogelijkheden in plaats van haalbaarheid
- onhelderheid over rollen, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en verwachtingen
- waarden materiële activa
- ontvechting
- politieke druk
- onvoldoende tijd

de overheid is expertise met betrekking tot het baten-lastenstelsel meestal niet aanwezig. Bij het invoeringsproces kan gebruik gemaakt worden van externe deskundigheid, structureel is dat geen optie. Daarbij komt dat de financiële functie in een baten-lastenstelsel andere, meer complexe taken krijgt (financial, social and operational control, treasury), die hogere eisen stellen aan de kwaliteit. Risico is dat de omvang en kwaliteit van de financiële functie te beperkt is. Dit risico wordt nog versterkt als de financiële functie gedecentraliseerd is. Complicerende factor is dat financiële expertise op de arbeidsmarkt schaars is, terwijl bij rijksbrede invoering van het baten-lastenstelsel de vraag hiernaar sterk zal toenemen. Dat beperkt de mogelijkheden om nieuwe mensen aan te nemen aanzienlijk.

#### · Management

Invoering van een baten-lastenstelsel vraagt om een andere wijze van in- en externe sturing. Het accent verschuift van operationele sturing naar sturing op prestaties en kosten. De ervaring met integraal management binnen de rijks-overheid is beperkt. Invoering van een baten-lastenstelsel stelt dan ook hoge eisen aan het management in termen van financiële en strategische expertise.

#### *Systemen*

Invoering van een baten-lastenstelsel vereist aanpassing van de administratieve organisatie, de administratie en de managementrapportages.

Afbreukrisico's hierbij zijn:

#### · Tijdsinvestering

De benodigde tijdsinvestering (minimaal 1 jaar, inclusief scholing van medewerkers) wordt onderschat.

#### · Correcties

Doordat de systemen niet op tijd zijn aangepast, blijven mensen op de oude wijze werken. Daardoor moeten op grote schaal correcties worden aangebracht in de administratie. Bovendien blijven de mogelijkheden tot gedragssturing via de systemen onbenut en beschikt het management niet over de juiste sturingsinformatie. Dit heeft bij bijvoorbeeld de Immigratie- en Naturalisatiedienst (IND) tot problemen geleid.

#### · Onvoldoende aansluiting bij organisatorische mogelijkheden

Risico is dat wordt uitgegaan van de mogelijkheden van de systemen, niet van de in het algemeen beperktere mogelijkheden van de organisatie om met de systemen te werken. Het is verleidelijk om een geavanceerde administratie aan te schaffen, waarmee veel sturingsinformatie gegenereerd kan worden. Dit stelt wel hoge eisen aan gegevensinvoer en -verwerking en het vermogen daadwerkelijk te sturen op deze informatie. Risico is dat de systemen de werkprocessen en de organisatie gaan bepalen, in plaats van andersom. Zeker in het begin zijn complexiteit (het koppelen van administraties) en detaillering risico's. Dit wordt bevestigd door ervaringen van de Rijksgebouwendienst (RGD), de Defensie Telematica Organisatie (DTO) en de IND.

### *Externe sturing*

- Onhelderheid over rollen, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en verwachtingen

Een baten-lastenstelsel kan bijdragen aan een andere wijze van sturing. Voorwaarde is dat de externe sturingsrelaties zijn uitgekristalliseerd, dat wil zeggen dat verwachtingen, rollen, verantwoordelijkheden en bevoegdheden van de opdrachtgever en opdrachtnemer helder zijn en er duidelijke afspraken zijn over de wijze van communicatie. Het afbreukrisico is groter naarmate er sprake is van een groter aantal opdrachtgevers, zoals bij de RGD en de KMar. Dan is ook het belang van helderheid over de externe sturing groter.

### *Opstellen openingsbalans*

- Waardering materiële activa

Bij de meeste agentschappen is het opstellen van de openingsbalans onderschat. Het opstellen van de openingsbalans kost tenminste 1 jaar, bij organisaties met moeilijk te waarderen materiële activa of een hoog balanstotaal vaak aanzienlijk langer. Het duidelijkste voorbeeld hiervan is de RGD, waar het opstellen van de openingsbalans ruim 3 jaar in beslag nam. Binnen de overheid wordt er geen administratie van de materiële activa bijgehouden. Vanwege het ontbreken van vergelijkingsgegevens is taxatie vaak problematisch. Daardoor moet voor waardering veelal gebruik worden gemaakt van de oorspronkelijke facturen. Een ander probleem is dat bij waardering onvoldoende rekening wordt gehouden met het feit dat de openingsbalans door de accountants gecontroleerd moet worden.

- Ontvlechting

Als invoeren van een baten-lastenstelsel samengaat met een ontvlechtingsoperatie (bijvoorbeeld financiële en personele functie, inkoop, scholing, gebouwen), vormt dat een extra belasting voor het proces, waarvan de uitkomsten medebepalend zijn voor de omvang van de materiële activa.

### *Besluitvormingsproces*

Naarmate het besluitvormingsproces meer bepaald wordt door politieke druk, neemt het risico toe dat de fasering van het besluit- en invoeringsproces wordt bepaald door politieke wenselijkheden en niet door technische en organisatorische mogelijkheden. Dat kan er toe leiden dat de betreffende organisatie door de opdrachtgevers wordt afgerekend op prestaties en kosten, voordat ze in staat is stabiele kostprijzen vast te stellen.

### **Randvoorwaarden**

Op basis van de in de vorige paragraaf genoemde afbreukrisico's kunnen de volgende randvoorwaarden worden vastgesteld:

- *Groeimodel*

Gegeven het ingrijpende karakter van het veranderingsproces is de eerste randvoorwaarde dat gekozen wordt voor een groeimodel. Daarbij is het enerzijds van belang dat in beeld wordt gebracht wat het gewenste eindper-

spectief is en hoe het traject er uitziet om te komen tot dat eindperspectief. De stappen die daarbij gezet worden moeten aansluiten bij de organisatorische mogelijkheden. Niet de technische mogelijkheden van de systemen, maar de mogelijkheden van de organisatie om met die systemen te werken moeten bepalend zijn.

Eerst moet ervaring worden opgedaan met afspraken over prestaties en inzet van middelen, voordat volledig wordt overgestapt op een stelsel van output-bekostiging.

· *Keep it simple*

De tweede randvoorwaarde is dat bij de aanpassing van systemen, het opstellen van kengetallen en een kostprijsmodel en het waarderen van de materiële activa wordt gewerkt met eenvoudige modellen, die geleidelijk aan verfijnd worden. In de eerste plaats verzwaren complexe modellen met veel parameters de controlelast bij het opstellen van de openingsbalans. In de tweede plaats blijkt de organisatie complexe administratieve systemen vaak niet aan te kunnen. In de derde plaats blijkt in de praktijk dat kostprijsmodellen en kengetallen in de loop der tijd worden aangepast en verfijnd, doordat men steeds beter in staat is productieprocessen en prestaties te beschrijven. Het loont niet de moeite in het begin te investeren in gedetailleerde modellen.

· *Realistische termijnen*

De derde randvoorwaarde is het hanteren van realistische termijnen, die de organisatie in staat stellen ervaring op te doen met de nieuwe werkwijze. Daarbij is het van belang eerst ervaring op te doen met het genereren van betrouwbare informatie over prestaties en kosten voordat daarover met gezagsdragers en de beheerder afspraken worden gemaakt, dat wil zeggen eerst schaduwdraaien en nacalculatorisch vaststellen van de kostprijs. Over de fasering zullen afspraken gemaakt moeten worden met opdrachtgever(s) en met het ministerie van Financiën.

*Nadruk op sturing en werkwijze*

De vierde en wellicht belangrijkste randvoorwaarde is dat de nadruk wordt gelegd op aanpassingen van de in- en externe sturingsrelaties en verandering van de manier van werken, veel meer dan op de technische aanpassing van systemen. Centraal daarbij staan:

- aanpassing van de externe sturingsrelaties:
- explicitering van verwachtingen, taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden
- definiëring van producten
- afspraken over prestaties en inzet van capaciteit
- versterking van het management en de financiële functie. Beschikbaarheid van voldoende financiële expertise vormt een belangrijke randvoorwaarde
- communicatie over de reikwijdte van de operatie, met het oog op draagvlakverwerving.

Realisering van deze voorwaarden vraagt om een goed plan van aanpak. Er is een model nodig dat rekening houdt met zowel de wettelijke vereisten, zoals beschreven in de instellingsprocedure baten-lastenstelsel, als met de in de praktijk geconstateerde afbreukrisico's. Er is een gefaseerde aanpak – zie hiernaast – nodig.

In elke fase worden stappen gezet op het gebied van externe sturing, interne sturing, aanpassing van systemen, de openingsbalans en eventueel aanpassing van het budgetteringsmodel.

#### · *Verbetering primair proces*

Een zorgvuldig plan van aanpak biedt waarborgen om het veranderingsproces beheerst te doorlopen en stelt organisaties beter in staat de beschreven valkuilen te vermijden. Veel belangrijker dan de kwaliteit van het invoeringsproces is echter de vraag of invoering van het baten-lastenstelsel tot verbetering van het primair proces leidt.

De voordelen van het baten-lastenstelsel moeten liggen in de sturingsrelaties. Als invoering van het baten-lastenstelsel niet samengaat met aanpassing van de in- en externe sturingsrelaties (inclusief het doorberekenen van kosten aan de opdrachtgevers) of als er sprake is van maar één opdrachtgever, is invoering van het baten-lastenstelsel vooral een technische kwestie. Dan leidt het baten-lastenstelsel hoogstens tot kostenbeheersing. In combinatie met een systeem van resultaatgerichte sturing, draagt het baten-lastenstelsel wel bij aan verbetering van het primair proces. Omdat het echter om een complexe operatie gaat, is het risico groot dat in eerste instantie de aandacht vooral intern gericht zal zijn, resulterend in mindere prestaties en ontevredener klanten. Er moet dus worden gewaakt voor te hoge verwachtingen voor de korte termijn. De vraag of het baten-lastenstelsel voor het rijk een recept is voor betere prestaties en tevredener klanten kan dus beantwoord worden met: ja.

Maar het is geen wondermiddel en voor gezondheid is meer nodig dan medicijnen.

#### Plan van aanpak

##### **Fase 1: Sturen op prestaties**

- **Externe sturing**
  - prestatieafspraken met opdrachtgevers
  - productdefiniëring (inclusief kwaliteitsnormen en kengetallen)
  - verheldering van externe aansturingsrelaties (rollen, verantwoordelijkheden).
- **Interne sturing**
  - beschrijven bedrijfsprocessen, gerelateerd aan producten
  - vaststellen capaciteitsinzet per product
  - ontwikkelen globaal kostprijsmodel
  - ontwikkelen monitorinstrumenten (benchmark, tijdreeksanalyse)
  - scholing financiële functie
  - vaststellen bevoegdheden in verband met integraal management.
- **Systemen**
  - aanpassen administratieve organisatie
  - aanpassen basisadministratie (productgericht)
  - eventueel vervangen boekhoudkundig systeem.
- **Openingsbalans**
  - waarden materiële activa
- **Budgetteringsmodel**
  - globale koppeling capaciteitsinzet aan prestaties

##### **Fase 2: Proefdraaien en verfijnen**

- **Externe sturing**
  - praktijkervaring met prestatie-afspraken ( inclusief sanctionering niet nakomen afspraken )
  - nacalculatorisch vaststellen benodigde inzet producten
  - aantonen doelmatigheidswinst met behulp van kengetallen (kosten per product en kwaliteitsindicatoren).
- **Interne sturing**
  - praktijkervaring met sturen op prestaties en inzet (inclusief sanctionering niet nakomen afspraken)
  - nacalculatorisch vaststellen presentaties en uitgaven
  - intern proefdraaien met baten-stelsel
  - scholing management en medewerkers
- **Systemen**
  - praktijkervaring met de gewijzigde systemen
  - aanpassen basisadministratie (kosten per product) ten behoeve van proefdraaien batenstelsel).
- **Openingsbalans**
  - opstellen openingsbalans en verkrijgen goedkeurende accountantsverklaring
  - eventueel ontvlechting.
- **Budgetteringsmodel**
  - specifiekere koppeling capaciteitsinzet aan prestaties.

##### **Fase 3: Baten-lastenstelsel**

- **Externe sturing**
  - afspraken met opdrachtgevers over prestaties en kosten
  - eventuele budgetoverheveling naar opdrachtgevers.
- **Interne sturing**
  - sturing op presentaties en kosten
  - verdere ontwikkeling financiële functie
  - eventueel aanpassen kostprijsmodel.
- **Systemen**
  - invoeren geavanceerde administratieve systemen (enterprise resource planning).
- **Budgetteringsmodel**
  - outputbekostiging: koppeling van prestaties aan kosten.