

Vernieuwing van het financiële beheer bij het Rijk

J.K.T. Postma*

Vanaf 1985 is veel gedaan aan de vernieuwing van het financiële beheer van de Rijksdienst. Oogmerk daarbij is een verbetering van de relatie tussen de financiële infrastructuur (wetten, beheersregels), de overheidsorganisatie en de doelmatige besteding van overheidsmiddelen. De auteur geeft de belangrijkste veranderingen in het financiële beheer aan, waarbij hij een wisselwerking signaleert tussen het comptabel regime en de maatschappelijke ontwikkeling. Vervolgens wordt het financiële beheer in een bredere context van sturing en beheersing geplaatst. Daarbij wordt aandacht besteed aan enkele voorstellen in het onlangs gepubliceerde rapport *Verder bouwen aan beheer*. Ten slotte wordt de relatie met de (re-)organisatie van de rijksdienst belicht.

Maatschappij en comptabel bestel

Er is een wisselwerking tussen maatschappelijke ontwikkeling en financiële infrastructuur van de overheid. In de loop van de tijd is een verzorgingsstaat ontstaan. Deze is gepaard gegaan met en is tegelijkertijd mogelijk gemaakt door een ingrijpende innovatie van de administratieve techniek. De Swaan heeft erop gewezen dat "men zich al te gauw vergaapt aan de technische vooruitgang, zonder te beseffen hoe belangrijk de rol van bestuurstechnische vernieuwing is geweest in de vormgeving van het moderne leven, vergelijkbaar met de ontwikkeling van elektriciteit of van het autoverkeer, met even gemengde resultaten, maar omgeven met veel minder drama"¹.

Tot de bestuurstechnieken behoort het comptabele regime. Het is de onderbouw van het begrotingsbeleid, dat vanouds drie functies vervult²: allocatie van middelen, stabilisatie van de economie op macro-economisch niveau en herverdeling van inkomens en vermogen. Gelet op deze belangrijke functies is het begrotingsbeleid wel het hart van het politieke proces genoemd, terwijl de begroting zelf is aangeduid als het kristallisatiepunt van maatschappelijke en politieke twisten.

Om de functies van allocatie, stabilisatie en herverdeling te kunnen vervullen moet de overheidssector gestuurd en beheerst worden. Hij kent immers weinig zelfregulerende mechanismen en verschilt daarin van de particuliere sector waar het marktmechanisme een zeer belangrijke regulerende rol vervult³.

Wel zijn er elementen in te bouwen, die ook bij de overheid zorgen voor een min of meer automatisch werkend mechanisme. Vanuit verschillende invalshoeken is er een bijdrage te leveren aan een dergelijk mechanisme. Het gaat daarbij om een combina-

tie van normering, prioriteitenstelling en budgettaire spelregels.

Een deel van het comptabele regime is wettelijk vastgelegd. De comptabiliteitswetten van 1927 en 1976 zijn de vertraagde wettelijke reacties op maatschappelijke en economische trendbreuken, samenhangend met de beide wereldoorlogen. De wet van 1927 kwam na een ellenlange discussie uiteindelijk in de jaren na de eerste wereldoorlog tot stand, mede als reactie op een forse uitbreiding van de activiteiten van de overheid⁴. Direct na de tweede wereldoorlog werd aangedrongen op een herziening van de wet, hetgeen resulteerde in de instelling van de commissie-Simons⁵. Deze bracht haar rapport uit in 1960 waarna het nog tot 1976 duurde voordat een nieuwe comptabiliteitswet in het staatsblad verscheen. Tegenwoordig gaat het maatschappelijke veranderingsproces zo snel, dat wij bijna continu bezig zijn met de herziening van de comptabele wetgeving. Zo ligt na vijftien jaar inmiddels al het vijfde voorstel tot wijziging van de Comptabiliteitswet 1976 bij het parlement.

* De auteur is secretaris-generaal van het Ministerie van Financiën. Dit artikel is de uitwerking van een onlangs gehouden inleiding.

1. A. de Swaan, *De verzorging in het teken van het kapitaal*, Amsterdam, 1989, blz. 12.

2. R.A. Musgrave en P.B. Musgrave, *Public finance in theory and practice*, New York, 1984, hoofdstuk 1.

3. R.I.J.M. Kuipers en J.K.T. Postma, *De rijksbegroting in perspectief*, Leiden/Antwerpen, 1989.

4. J.K.T. Postma, De positie van de minister van Financiën: van gewoonterecht naar Comptabiliteitswet, in: W.J. van Brabant e.a. (red), *Openbare financiën in drievoud*, Zutphen, 1989, blz. 216-228.

5. Commissie-Simons, *Rapport tot voorbereiding van een herziening van de Comptabiliteitswet*, Den Haag, 1960.

In de jaren tachtig is er hard gewerkt aan de verbetering van het comptabele bestel, inclusief wetgeving: administratieve organisatie, waaronder het verplichtingen-kasstelsel, de financiële informatievoorziening, de begrotingspresentatie en de accountantscontrole. Er is sprake van een drastische verbetering.

Bij de controle wordt daarmee een beweging voltooid die al veel langer geleden is begonnen. Het gaat om de ontwikkeling waarbij de Rekenkamer is gaan steunen op de controle-activiteiten van de interne accountantsdiensten bij de ministeries. In de jaren dertig heeft de Rekenkamer voor het eerst uitdrukkelijk melding gemaakt van het steunen op controle door anderen⁶. Het gaat erom dat nagegaan wordt of al controle heeft plaats gevonden en zo ja, of deze goed is opgezet en uitgevoerd. In dat geval hoeft dan door de Rekenkamer geen eigen controle meer plaats te vinden. Later heeft, met de komst van departementale accountantsdiensten over de hele linie, deze werkwijze een vaste vorm gekregen en is vervolgens in de jaren tachtig gezocht naar een verdere structurering van deze werkwijze.

Ook in de operatie grote efficiency, in het kader waarvan een inhoudelijke bezinning plaatsvindt op omvang en functioneren van de rijksdienst, is in het afgelopen jaar benadrukt dat dubbele controles moeten worden voorkomen. Wat betreft de controleinstanties die binnen de rijksdienst functioneren (de accountantsdiensten bij de vakministeries en de Centrale Accountantsdienst bij het Ministerie van Financiën) is tot formatieverminderingen besloten⁷. Dit is gebeurd vanuit de gedachte dat de vruchten van de operatie comptabel bestel tot minder controle-inspanning kunnen leiden. Voor de Centrale Accountantsdienst zijn de veranderingen vrij fundamenteel. Deze dienst zal zich in de toekomst tot een beleidsdirectie moeten omvormen. De nadruk moet komen te liggen op de coördinerende taak binnen het controlebestel, terwijl de toezichthoudende activiteiten daarop moeten gaan aansluiten. Er zal bij voorbeeld een antwoord moeten worden gegeven op vragen die worden opgeroepen door de vormgeving en controle van interne en externe-verzelfstandigingsoperaties.

De verbetering van het financiële beheer zal niet alleen gevolgen hebben voor de controleinstanties binnen de rijksdienst. Ik veronderstel dat deze verbetering ook voor de Rekenkamer consequenties zal hebben. Zo mag men er vanuit gaan dat de Rekenkamer de voor het rechtmatigheidsonderzoek benodigde controle-capaciteit voortdurend kritisch beziet.

Nu het comptabele bestel sterk is verbeterd, kan ook indringender de vraag gesteld worden van de doelmatigheid van de controle. De laatste jaren zijn er kritische opmerkingen gemaakt over de gevaren van een overdreven 'controlitis'. Een dergelijke overdrijving kan een nadelige invloed hebben op de flexibiliteit van het overheidshandelen. Zo heeft de commissie-Deetman enkele kritische noten gekraakt over de schaduwzijden van de controle-bureaucratie. Aansluitend bij de commissie-Deetman uit ik de wens dat ook bij de controle zelf de doelmatigheidsvraag voortdurend zal worden gesteld. De doelmatigheid van de controle kan worden vergroot door op alle niveaus een open en systematische commu-

nicatie tussen controleurs onderling en gecontroleerden tot stand te brengen over onderzoeksanpak en conclusies. Dat geldt zowel voor het rechtmatigheids- als voor het doelmatigheidsonderzoek.

De Rekenkamer bij voorbeeld staat sterk genoeg om met volledige handhaving van haar positie als hoogste controle-orgaan van het Rijk een systematische communicatie tot stand te brengen met de gecontroleerden in de rijksdienst. En dat kan alleen maar bijdragen aan de effectiviteit en doelmatigheid van het door de Rekenkamer verrichte onderzoek. Zo kan een dergelijke communicatie een goede terugkoppeling naar het toekomstige beleid en beheer bevorderen. In dit verband kan ook worden gedacht aan een periodiek overleg tussen de voorzitter van de kamercommissie voor de rijksuitgaven, de president van de Rekenkamer en de minister van Financiën.

Sturing en beheersing

Voortbouwend op het fundament dat door de operatie comptabel bestel is gelegd moet nu een veel meer omvattend financieel beleid en beheer binnen de ministeries worden opgezet. Het onlangs gepubliceerde rapport *Verder bouwen aan beheer* tracht te geven aan te geven voor een bredere aanpak⁸. In het rapport wordt uiteengezet dat geleidelijk een nieuw besturingsmodel bij het Rijk tot stand komt. Gaandeweg worden nieuwe mechanismen van sturing en beheersing ofwel 'planning and control' ontwikkeld. De kern is dat sturing van dienstonderdelen sterker gericht wordt op de resultaten, dat wil zeggen op de produkten of diensten die zij voortbrengen. Daarbij past een grotere vrijheid bij de inzet van de middelen die gemoeid zijn met de apparaatsbudgetten.

Enkele kenmerken van dit besturingsmodel zijn: meer integraal management, centrale sturing op hoofdlijnen, afspraken over de produkten en budgettaire randvoorwaarden, systematische verantwoording achteraf aan de dienstleiding en ten slotte periodieke doorlichting⁹.

In dit kader zijn in het rapport *Verder bouwen aan beheer* op een aantal terreinen concrete voorstellen gedaan. Ten eerste hebben deze betrekking op de herijking van financiële en personele beheersregels. Vanuit de optiek van doelmatig beheer valt er veel voor te zeggen om de begrotingstechnische scheiding tussen personele en materiële uitgaven te laten verdwijnen, zodat verschuivingen daartussen mogelijk zijn. Wel moet goed de hand worden gehouden aan het onderscheid tussen apparaatsuitgaven en programma-uitgaven, om toch een personeelsvolumebeleid te kunnen voeren. Verder zijn er in het rapport duidelijke aanknopingspunten geboden voor het minder accentueren van wat wel 'de fixatie op de kascijfers' wordt genoemd. Om de z.g. decem-

6. L.F.J. Dolmans, Naar supervisie en meer aandacht voor doelmatigheid, in: J.P. Margry e.a. (red.), *Zes eeuwen Rekenkamer*, Den Haag, blz. 377-430, inzh. blz. 381.

7. Brief van de minister van Financiën aan de Tweede Kamer, Kamerstukken II, 1991/92, 21.471, nr. 15, 17 september 1991.

8. *Verder bouwen aan beheer*, rapport van de Heroverwegingswerkgroep Differentiatie Beheersregels, Den Haag, 1991.

9. Idem, blz. 22.

berkoorts te onderdrukken is het aan te bevelen om in zekere mate overboekingen tussen opeenvolgende jaren toe te staan. Als verdergaande maatregel zou het mogelijk gemaakt moeten worden om voor investeringen te reserveren.

Ten tweede moet worden gestreefd naar een stroomlijning van het begrotingsproces. De gedachte hierbij is, dat een nauwe betrokkenheid van politieke en ambtelijke instanties bij de beleids- en begrotingsvoorbereiding vooraf en een gedegen verantwoording achteraf, de procedurele last tijdens de uitvoering kunnen verlichten. Concreet kunnen bij de begrotingsvoorbereiding voor zoveel mogelijk begrotingsartikelen budgetteringafspraken worden gemaakt. Het aantal begrotingsmutaties tijdens de uitvoering kan daarmee worden teruggedrongen. Tegelijkertijd komt er dan ruimte beschikbaar om meer systematisch de doelmatigheid te bevorderen door een periodieke, kritische doorlichting van beleid en begroting.

Voorts is in het rapport de figuur van het agentschap geïntroduceerd, gericht op het tot stand brengen van een meer doelmatig beheer. Een hoofdgedachte hierbij is het accent te verleggen van een middelengerichte autorisatie vooraf naar een prestatiegerichte verantwoording achteraf. Agentschappen zouden meer bevoegdheden moeten hebben dan 'normale' dienstonderdelen binnen de rijksdienst. Te denken valt aan ruimere faciliteiten voor het omgaan met het apparaatsbudget, al dan niet in combinatie met het hanteren van een stelsel van baten en lasten en het voeren van een commerciële boekhouding. Daarmee ontstaat de mogelijkheid een beheersregime af te spreken waarbij sprake kan zijn van maatwerk.

Met het instellen van een agentschap kan tegemoet worden gekomen aan de wens om de leiding van een dienstonderdeel meer dan nu verantwoordelijk te maken voor alle aspecten van de bedrijfsvoering. Uitgaande van goede afspraken vooraf komt de verantwoording achteraf centraal te staan. Toetsingspunten zijn niet alleen financiële gegevens (uitgaven en ontvangsten), maar ook kengetallen voor aangewende middelen en behaalde produktie. Bij het toekennen van de status van agentschap aan een specifiek dienstonderdeel zal aantoonbaar moeten zijn dat er daardoor een doelmatiger beheer ontstaat.

Reorganisatie van de rijksdienst

Het financiële beheer zal ook de invloed ondergaan van veranderingen in de organisatie van de rijksdienst. In het kader van de operatie grote efficiency vindt een kritische doorlichting plaats van het functioneren van de rijksdienst. Een andere factor is de Europese eenwording. Een derde ontwikkeling die consequenties heeft voor het overheidsbestuur is de territoriale decentralisatie.

Door de 'trek naar Brussel' aan de ene kant en de trek naar gemeenten en provincies aan de andere kant zal de rijksdienst over vier, vijf jaren zeker een ander aanzien hebben. De rijksdienst wordt kleiner. Bovendien is er een duidelijke wens om te komen tot kleinere beleidsministeries en het plaatsen van uitvoerende onderdelen op afstand. Er wordt in dit verband ook over departementale herindeling gesproken. Op zichzelf bezien is er geen tegenstelling tussen het doorvoeren van reorganisaties en de doelstellin-

gen van het financiële management. Integendeel, de reorganisaties zijn immers ook gericht op het vergroten van de doelmatigheid. Het (financiële) management moet wel zodanig georganiseerd zijn, dat ministeries in staat zijn veranderingen in de organisatie gemakkelijk op te vangen. Bovendien moet de kwaliteit van de budgettaire infrastructuur gehandhaafd blijven bij de organisatieveranderingen.

Verzelfstandiging is een streven dat ook voor financieel beheer, verantwoording en controle consequenties heeft. Bij het begrip verantwoording gaat het niet alleen om de verantwoording die de minister aan het parlement aflegt. Deze verantwoording aan het parlement kan de minister immers alleen waarmaken als er ook vanuit het ministerie naar de minister toe een adequate verantwoording bestaat. Van belang is nu dat in situaties waarbij sprake is van een of andere vorm van verzelfstandiging deze verantwoordingsplicht naar de minister toe een specifieke vorm krijgt.

Wat de interne verzelfstandiging betreft, waarbij de ministeriële verantwoordelijkheid in beginsel geheel gehandhaafd blijft, is zoals eerder aangegeven de figuur van het agentschap geïntroduceerd. Daarbij komt meer nadruk te liggen op de verantwoording achteraf.

Ook bij externe verzelfstandiging blijft de plicht om verantwoording af te leggen aan de overheid bestaan. Deze plicht is stringenter naarmate de verzelfstandigde instellingen in grotere mate worden bekostigd uit overheidsmiddelen. In dit opzicht is het interessant dat sinds het van kracht worden van de eerste wijziging van de Comptabiliteitswet 1976 de controlebevoegdheid van de Rekenkamer zich in vrijwel alle gevallen is gaan uitstrekken tot zelfstandige bestuursorganen.

Tegelijkertijd is er echter bij een zelfstandig bestuursorgaan steeds sprake van een verminderde ministeriële verantwoordelijkheid. In het begin van de negentiende eeuw heeft de Engelse filosoof Jeremy Bentham al de beeldspraak gebruikt: "Boards are screens". Met andere woorden: in een zelfstandig bestuursorgaan worden degenen die daarin werken afgeschermd van ministeriële en parlementaire invloeden. Nu liggen ministeriële en parlementaire verantwoordelijkheid in elkaars verlengde. Niet voor niets zijn deze twee fenomenen in de loop van de tijd via een sterke wisselwerking als het ware te zamen ontstaan. Dat roept wel de vraag op in hoeverre een minister aanspreekbaar is voor de kritiek van de Rekenkamer als in bepaalde gevallen de ministeriële verantwoordelijkheid sterk is beperkt. In het regeringsstandpunt over functioneel bestuur van september 1990 is beklemtoond dat bij het instellen van een zelfstandig bestuursorgaan de aspecten van controle en verantwoording zorgvuldig dienen te worden vastgelegd. Ook bij de evaluatie van reeds bestaande instellingen is dit aspect een belangrijk toetsingspunt.

Verhoudingen met andere bestuurslagen

Wat de territoriale decentralisatie betreft wordt er ten aanzien van de specifieke uitkeringen wel geklaagd over de z.g. dubbele controle. Om deze te voorkomen is het zaak dat vanuit het ministerie op een heldere en werkbare manier duidelijk wordt gemaakt waaraan de gemeenten en provincies gehou-

den zijn bij de besteding van specifieke uitkeringen. Dat is dus vooral een kwestie van regelgeving. Direct daaraan verbonden zullen afspraken gemaakt moeten worden over de verantwoording die de gemeenten afleggen, welke informatie de ministeries van de gemeenten verwachten, en hoe ver de controle door de gemeentelijke accountant gaat. Dat laatste is een kwestie van controleprotocollen.

De departementale accountantsdienst kan op verzoek van de uitvoerende (beleids)afdeling, dan wel op eigen initiatief in het kader van de algemene controletaak, overgaan tot het houden van zogenaamde 'reviews'.

Bij de controle van specifieke uitkeringen is enige stroomlijning en afstemming van werkzaamheden gewenst. Zo is het voor gemeenten van belang dat de controles ten behoeve van verschillende specifieke uitkeringen in één controlegang kunnen worden meegenomen. Tegen deze achtergrond heeft het kabinet in 1989 als uitgangspunt geformuleerd dat de rijksoverheid bij de verantwoording door gemeenten van de besteding van specifieke uitkeringen in beginsel gebruik zal gaan maken van de gemeentelijke verantwoordingsstukken en de daarop afgegeven accountantsverklaring. Dit wordt het principe van de enkelvoudige controle (single audit) genoemd. Hierbij is ook de positie van de departementale accountantsdiensten ten opzichte van de controlerende werkzaamheden van de gemeentelijke of provinciale accountants met betrekking tot het houden van reviews aan de orde¹⁰. Hoewel met dit uitgangspunt het kader is geschapen voor een doelmatige controle zal in de praktijk nog het nodige werk moeten worden verricht.

Niet alleen op nationaal niveau en in de relatie met gemeenten en provincies treden veranderingen op die consequenties hebben voor de verantwoording en controle, hetzelfde geldt voor het Europese niveau. De Europese Rekenkamer onderzoekt de rechtmatigheid van communautaire ontvangsten en uitgaven, en gaat tevens na of een goed financieel beheer wordt gevoerd. Controles kunnen ter plaatse bij de gemeenschapsinstellingen, maar ook bij nationale instellingen, worden uitgevoerd. Controles bij nationale instellingen kunnen in samenwerking met de nationale rekenkamers plaatsvinden. Daarnaast dragen de lidstaten zelf verantwoordelijkheid voor controle op uitgaven die door de Europese Commissie aan nationale instanties zijn gedelegeerd. Met andere woorden, er is in alle gevallen voorzien in een vorm van externe controle, maar het is niet altijd duidelijk waar de primaire verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van die controle ligt.

De Europese Rekenkamer zelf pleit ervoor het subsidiariteitsbeginsel ook op de externe controle van de gemeenschapsgelden van toepassing te laten zijn¹¹. Dit houdt in dat controles die niet expliciet aan de Europese Rekenkamer zijn opgedragen zoveel mogelijk door nationale controle-instellingen worden verricht. De Europese Rekenkamer kan dan gebruik maken van deze controleresultaten. Om dit te bewerkstelligen zal uiteraard eerst gewerkt moeten worden aan harmonisatie van de controlemethodieken van de diverse nationale controle-instaties. Mede op initiatief van de Nederlandse Rekenkamer is daar enkele jaren geleden een begin mee gemaakt.

De top van Maastricht heeft aan de Europese Rekenkamer de status van 'Instelling van de Gemeenschap' toegekend. Hierdoor is de controlepositie van de Europese Rekenkamer versterkt.

Conclusie

Zowel de externe rol van de overheid als het interne functioneren van de overheid zijn op het moment volop onderwerp van discussie. Dat is een goede zaak. In het verleden heeft de overheid een zekere logheid gekregen die economische en bestuurlijke nadelen heeft. Waar het nu om gaat is om deze logheid kwijt te raken, maar wel tegelijkertijd de essentiële activiteiten van de overheid overeind te houden.

Herbezinning op de rol van de overheid is daartoe onmisbaar. Ook het financiële management kan een bijdrage leveren. Hoewel in de afgelopen jaren op dit laatste terrein veel werk is verzet, is een verdere verbetering van het financiële management nodig.

J.K.T. Postma

10. Brief van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken aan de Tweede Kamer, Kamerstukken II, 1989/90, 21.300 VII nr. 5, 6 november 1989.

11. Lezing van A.J. Middelhoek, lid van de Europese Rekenkamer, gehouden op een conferentie van de Fédération des Experts Comptables Européens te Lissabon, op 25 oktober 1991.