De ontwikkeling van New Public Management in Nederland

Tom Groot en Tjerk Budding

SAMENVATTING In de Nederlandse publieke sector zijn sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw diverse managementhervormingen zichtbaar die passen in de internationale New Public Management (NPM) trend. In dit artikel worden deze ontwikkelingen beschreven en de resultaten gepresenteerd van een onderzoek onder professionals. We tonen aan dat NPM-hervormingen niet meer zijn weg te denken. Tegelijkertijd worden deze in de onderscheiden onderdelen van de non-profit sector op verschillende manieren ingevoerd. Bij de invoering ervaart men diverse dilemma's, zoals tussen ondernemerschap en het afleggen van verantwoording. De hier onderzochte praktijkervaringen geven tevens de indruk dat NPM in zijn algemeenheid de efficiency en effectiviteit enigszins heeft verbeterd.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Financiële professionals binnen de publieke sector zijn de laatste jaren druk doende met NPM-hervormingen. Dit artikel laat zien dat er veel verschillende manieren zijn waarop NPM-hervormingen kunnen worden ingevoerd. Daarbij is de praktijk veelal weerbarstiger dan de theorie. Bij het ontwerp en de invoering van NPM-hervormingen doen zich nieuwe dilemma's voor die veelal met pragmatische creativiteit worden opgelost.

Prof. dr. Tom L.C.M. Groot is hoogleraar Management Accounting, hoofd van de afdeling Accounting en directeur van onderzoeksinstituut ARCA van de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde van de Vrije Universiteit Amsterdam.

Drs. Tjerk Budding is universitair docent Accounting aan de afdeling Accounting en hoofddocent aan de Postdoctorale opleiding tot public controller van de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde van de Vrije Universiteit Amsterdam.

1 Inleiding

Sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw zijn er diverse vernieuwingen zichtbaar in het management van overheids- en non-profit organisaties in Nederland. Deze krijgen met name bekendheid onder de noemer van projecten als Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording (VBTB, bij de Rijksoverheid), Beleids- en Beheers Informatie (BBI, bij de provincies en gemeenten), Beleids- en BeheersProces (BBP, bij de waterschappen) en Dualisering (bij provincies en gemeenten). Niet alleen in Nederland werden dergelijke vernieuwingen in het management van overheids- en non-profit organisaties doorgevoerd, er lijkt veeleer sprake te zijn van een internationale trend, die veelal wordt aangeduid met de term New Public Management (NPM).

Nu deze managementhervormingen reeds bijna drie decennia gaande zijn, is er toenemende aandacht voor een kritische evaluatie van de hervormingen. Hierbij wordt geanalyseerd in hoeverre deze succesvol zijn gebleken en wat kritische succesfactoren waren (o.a. Pollitt en Bouckaert, 2000 en 2004; Olson et al., 1998; Guthrie et al., 2005). Tevens besteedt een aantal recente publicaties aandacht aan de vraag hoe de hervormingen zich in de toekomst (zouden moeten) ontwikkelen (OECD, 2005; Lapsley, 2008; Groot en Budding, 2008). Met dit artikel willen we een bijdrage leveren aan deze discussie. Het is als volgt opgebouwd: als eerste beschrijven we wat NPM inhoudt. Vervolgens presenteren we de uitkomsten van een onderzoek naar het succes en de toekomst van NPM-hervormingen. In het derde en afsluitende deel van dit artikel evalueren we de resultaten en gaan we in op de toekomst van de hervormingen.

2 NPM

Eind jaren zeventig en begin jaren tachtig van de vorige

eeuw beginnen de eerste New Public Management (NPM) ontwikkelingen onder premier Margaret Thatcher in het Verenigd Koninkrijk (de *Financial Management* en *Next Steps* initiatieven) en in sommige gemeenten in de Verenigde Staten (bijvoorbeeld Sunnyvale in Californië), onder invloed van de economische recessie en discussie rond belastingen. De overheden in Nieuw-Zeeland en Australië volgen snel en hun succes plaatst de NPM-hervormingen ook op de agenda van andere landen. De OECD vat deze pogingen als volgt samen: "(striving to make the public sector) lean and more competitive while, at the same time, trying to make public administration more responsive to citizens' needs by offering value for money, choice flexibility, and transparency" (OECD, 1994).

NPM is niet de eerste hervormingsontwikkeling binnen het openbaar bestuur. Aan het begin van de twintigste eeuw bepleitte de Progressieve beweging in de VS een actievere en interveniërende overheid, waarin een scheiding zou bestaan tussen politiek en het ambtelijk apparaat en waarbij de bureaucratie zou worden geleid door competent management. Onderdelen van competent management waren neutrale ambtenaren met een aanstelling voor onbepaalde tijd, het vormen van specialistische eenheden, het creëren van duidelijk gedefinieerde verantwoordelijkheidslijnen en het gebruikmaken van gedegen financieel management technieken. Hierbij kan men denken aan *line item*-budgetten, het nastreven van efficiëntie en het op transparante wijze afleggen van verantwoording (Schachter, 1989; Eisenach, 1994). Veel van de huidige NPM-ideeën zien we in deze beweging terug, maar NPM is meeromvattend.

Theoretisch gezien is NPM beïnvloed door een wijd omspannende variatie van ideeën, komende uit diverse disciplines, zoals public choice theorie, management theorie, klassieke bestuurskunde, neoklassieke bestuurskunde, beleidsanalyse, principaal agent theorie, bezitsrechtentheorie, neo-Oostenrijkse school en transactiekosten economie (Gruening, 2001). Deze zeer verschillende theoretische oriëntaties kunnen worden gegroepeerd in drie brede categorieën: (neo-)klassieke bestuurskunde en overheidsmanagement, managementwetenschappen en nieuwe institutionele economie. De oriëntatie van de eerste groep ligt in de geordende organisatie van de staat, gebruikmakende van wetenschappelijke principes van overheidsorganisatie en collectieve besluitvorming (Waldo, 1965; Lee, 1995). Wij bedoelen hier met de staat het overheidssysteem als geheel, inclusief overheidslichamen en publiek gefinancierde non-profit organisaties. De tweede stroom (managementwetenschappen) propageert de introductie van management-ideeën en technieken uit het bedrijfsleven. De derde oriëntatie (nieuwe institutionele economie) ziet besluitvormers binnen de overheid als subjecten met een eigenbelang, werkzaam in een omgeving waarin informatieasymmetrie, beperkte rationaliteit en opportunisme leidt tot transactie- en bemiddelingskosten. Ieder van deze drie oriëntaties introduceert specifieke thema's op de NPM-agenda (een niet uitputtende lijst van de thema's is weergegeven in tabel 1).

Er zijn grote verschillen tussen landen in de dominante oriëntaties, wijze van implementatie en mate van invoering van NPM. Duidelijke verschillen in de oriëntatie laten zich zien bij vergelijking tussen

Tabel 1 Theoretische oriëntaties en sommige belangrijke NPM-hervormingsthema's

Onderwerp	Bestuurskunde & Overheidsmanagement	Managementwetenschappen	Nieuwe institutionele economie
Belangrijkste thema's	Geordende organisatie en besluitvorming	Verantwoordelijkheid en verantwoording	Gedrag vanuit eigenbelang en efficiënt contracteren
Overheid en de economie	De actieve staat	---	Marktgebaseerde coördinatie (vouchers, privatisering, uitbesteding)
Laterale relaties tussen overheidsentiteiten	Scheiding van werk op basis van specialisatie, homogeniteit en <i>span of control</i>	Scheiding van staatsfuncties in zelfsturende eenheden	Open competitie voor overheidsprojecten
Hiërarchische relaties binnen de staat	Scheiding van beleidsvorming en uitvoering	Decentralisatie van besluitvorming naar autonome en verantwoordelijke entiteiten	Output gebaseerde – stimulerende contractuele arrangementen
Managementpraktijken binnen overheidsentiteiten	Optimalisatie gebaseerd op rationale beslissingsmodellen	Managementstijlen ontleend aan het bedrijfsleven	Arbeidscontracten volgens verschillende voorwaarden (minder contracten voor onbepaalde tijd)

Nieuw-Zeeland, de Verenigde Staten en Duitsland. Nieuw-Zeeland is een voorbeeld van een land waarbij ideeën vanuit de managementwetenschappen en nieuwe institutionele theorie als inspiratiebron fungeerden voor vernieuwingen. Maatregelen waren onder meer het toepassen van contractmanagement in een ver doorgevoerde vorm, het afrekenen op basis van nauw omschreven prestaties, het decentraliseren van de organisatiestructuur en het creëren van een gelijk speelveld tussen markt en overheid (Schick, 1996; Pallot, 1998; Scott, 2001). Binnen de Verenigde Staten is er veel aandacht geweest voor een koppeling tussen beleid en middelen, een meer uit de Bestuurskunde afkomstig element. Nadat het Planning Programming Budgetting System (PPBS) in de jaren zestig van de vorige eeuw weliswaar veel aandacht heeft gekregen, maar als weinig succesvol werd ervaren, werd in 1993 getracht met de Government Performance and Results Act (GPRA) de koppeling tussen beleid en middelen nieuw leven in te blazen: overheidsonderdelen werden gevraagd hun strategische doelen helder te maken en prestatie-indicatoren te ontwikkelen om de voortgang hiervan te kunnen bewaken (Jones en McCaffery, 2005). Duitsland is een voorbeeld van een land waarbij de hervormingen met name op ideeën vanuit de managementwetenschappen zijn gebaseerd. Het 'Neue Steuerungsmodell' behelsde met name managementprocedures en – instrumenten als kosten-baten afwegingen en het bepalen en het gebruik van prestatie-indicatoren (Wollmann, 2004).

Landen verschillen ook in de wijze waarop NPM-hervormingen worden *geïmplementeerd*. Zo kan er een onderscheid worden gemaakt tussen landen die de hervormingen op een meer centralistische wijze doorvoerden (bijvoorbeeld Nieuw-Zeeland), en landen waarin NPM-hervormingen op decentraal of gemeentelijk niveau (bijvoorbeeld Zweden) werden ontwikkeld en daarna ook door andere onderdelen van de overheid werden overgenomen (Hood, 1991 en 1995; Olson et al., 1998).

Ten slotte loopt de *mate waarin* landen NPM-technieken hebben doorgevoerd sterk uiteen. Nieuw-Zeeland, Australië, het Verenigd Koninkrijk en Zweden worden veelal gezien als koplopers, terwijl bijvoorbeeld Japan en Duitsland vaak als landen in de achterhoede worden gezien (Hood, 1995). Dit beeld is echter de laatste tijd wat aan het verschuiven: zo zijn in Nieuw-Zeeland de afgelopen jaren de scherpe kantjes van het systeem gehaald (Gradus en Budding, 2008), terwijl Japan en Duitsland juist nieuwe NPM-hervormingen hebben doorgevoerd.

Nederland wordt veelal als land in de middenmoot van de NPM-hervormers gezien. Enerzijds behoort zij niet tot die landen die NPM-ideeën duidelijk uitdragen (zoals de Angelsaksische landen), maar anderzijds hebben NPM-hervormingen wel veel aandacht gekregen (Hood, 1995; Pollitt en Bouckaert, 2004). Tevens is er een groot verschil tussen de gepropageerde hervormingen en de implementatie in de praktijk (Pollitt en Bouckaert, 2004; Van Helden en Jansen, 2003; Ter Bogt en Van Helden, 2000). Bij de implementatie is een bijzondere wisselwerking zichtbaar tussen centrale en decentrale overheden. Management-hervormingen op decentraal niveau worden veelal – al dan niet na enige lokale experimenten – geëntameerd of voorgeschreven voor de centrale overheid, terwijl de hervormingen binnen de centrale overheid zelf vaak later in de tijd tot stand komen.

In het vervolg van dit artikel besteden we met name aandacht aan hervormingen op twee gebieden: die op het vlak van planning & control en op het vlak van externe verslaggeving. Op het vlak van planning & control hebben met name BBI bij de gemeenten en provincies alsmede VBTB bij het Rijk veel aandacht gekregen. Beide projecten hadden tot doel om besluitvormers en andere betrokkenen van betere informatie te voorzien, onder meer door beoogde en gerealiseerde prestaties transparanter te maken en een koppeling aan te brengen tussen beleid en middelen. Het BBI-project liep van 1987 tot 1995 en werd opgezet door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Het trachtte gemeenten door middel van kennisuitwisseling en best practices handreikingen te verschaffen voor de verbetering van de planning & control. Hoewel uit onderzoek naar voren komt dat BBI goed is aangeslagen onder gemeenten, blijken de internalisatie en de uiteindelijke effecten tegen te vallen (Aardema, 2002). In 2002 is de wet Dualisering gemeentebestuur ingevoerd, die naast staatskundige vernieuwingen (een duidelijkere scheiding tussen bevoegdheden en verantwoordelijkheden tussen college van burgemeester en wethouders en de raad) ook wijzigingen op het vlak van planning & control met zich meebracht. Ook hierbij zijn belangrijke componenten het opnemen van prestatie-indicatoren en het koppelen van beleid en middelen. VBTB werd eind jaren negentig als veranderingsproject opgezet en had tot doel om de toegankelijkheid en tijdigheid van begrotings- en verantwoordingsdocumenten van de rijksoverheid te verbeteren. Beleid, prestaties en geld zouden in onderlinge samenhang moeten worden gepresenteerd (Groot en Van Helden, 2003). De toegankelijkheid van de begrotings- en jaarrekeningstukken is vergroot, maar

de daarin opgenomen doelstellingen blijven veelal te vaag en het is onduidelijk welke bijdrage de overheid levert aan het bereiken van de doelstellingen (IOFEZ, 2004).

Op het gebied van externe verslaggeving hanteren gemeenten en provincies reeds sinds 1985 een aangepaste versie van het baten-lasten stelsel (BLS). Binnen de rijksoverheid hanteren de departementen een aangepaste versie van het kasstelsel, terwijl de agent-schappen het BLS gebruiken. Er is echter al geruime tijd een discussie gaande over de integrale toepassing van het BLS en momenteel loopt er bij een van de ministeries (het ministerie van Landbouw, Natuur-beheer en Voedselkwaliteit) een experiment met de toepassing van dit stelsel.

3 Waardering van NPM-hervormingen

Om een nader beeld te krijgen over hoe personen uit de beroepspraktijk en wetenschap aankijken tegen het succes van NPM-hervormingen, hebben we in 2005 hiernaar een onderzoek uitgevoerd¹. Dit onder-zoek is uitgevoerd tijdens het New Public Management seminar, een bijeenkomst die vanaf het jaar 2001 jaar-lijks door de Vrije Universiteit Amsterdam wordt georganiseerd. Aan het onderzoek namen 105 perso-nen deel die actief betrokken zijn bij Nederlandse of Belgische overheids- en non-profit organisaties. De groep kan niet als representatief worden beschouwd voor alle non-profit professionals en managers, van-wege hun bezoek aan het NPM Seminar. Bovendien zijn de meeste respondenten actief betrokken in NPM-hervormingen of zijn geïnteresseerd hier

meer over te leren. De meeste participanten (rond de 75 procent) zijn tussen de 31 en 50, en 88 procent van hen heeft een universitaire of postdoctorale oplei-ding. We delen de respondenten in vijf groepen in: 1) centrale overheid, inclusief overheidsagentschap-pen (n=28), 2) lagere overheid (n=23), 3) onderwijs (n=19), 4) overig non-profit, inclusief onder meer gezondheidszorg en politie (n=15) en 5) bedrijfs-leven (met name accountants en consultants, n=20).

Algemene waardering

We beginnen deze bespreking van de algemene waar-dering van NPM-hervormingen met de ultieme vraag of NPM heeft geleid tot beter presterende organisa-ties. Hierover zijn de deelnemers vrij sceptisch (zie tabel 2). Iets meer dan eenderde denkt dat NPM heeft geleid tot betere prestaties, maar dan slechts in beperkte mate. Drie van de tien respondenten rappor-teert dat andere maatregelen dan NPM-hervormingen hun prestaties hebben verbeterd. Interessant is dat managers in stafposities significant positiever zijn over de resultaten van NPM dan mana-gers in lijnposities (Kruskall Wallis test, $p < 0,039$, niet gerapporteerd in tabel 2).

Transparantie en verantwoording kunnen worden gezien als onderdeel van de NPM-agenda; de meeste respondenten zijn van mening dat een betere trans-parantie en verantwoording noodzakelijk zijn voor het verwerven van de steun van de bevolking. Slechts een minderheid van 13 procent ziet transparantie als negatief vanwege het risico op meer vragen en grotere ontevredenheid van de bevolking. Deze resultaten zijn gelijk voor respondenten in verschillende organi-saties of posities.

Tabel 2 Algemene appreciatie van NPM-hervormingen

Onderwerpen en stellingen		Aantal	n
1	<i>Mijn organisatie wordt weloverwogen aangestuurd door NPM; het wordt goed bestuurd, functioneert goed en de efficiëntie en effectiviteit zijn de laatste jaren toegenomen</i>		72
A	Ja, ik ben het er volledig mee eens	0%	
B	Ja, in zekere mate	38%	
C	Ja, we functioneren goed, maar niet dankzij NPM	29%	
D	Nee, ik ben het hier niet mee eens	33%	
2	<i>Het is essentieel dat mijn organisatie zijn transparantie en verantwoording doet toenemen door meer gebruik te maken van benchmarking en prestatie-informatie</i>		77
A	Ja, omdat de centrale overheid hierom zal vragen	20%	
B	Ja, omdat we de steun van de burgers willen vergroten voor onze organisatie	65%	
C	Nee, meer informatie zal meer vragen en ontevredenheid oproepen	13%	
D	Nee, de roep om meer transparantie en verantwoording zal snel vervagen	2%	

Planning en control

Een groot aantal NPM-hervormingen is gerelateerd aan de verbetering van planning en control (p&c) van overheids- en non-profit organisaties. In de meeste landen zijn de p&c-hervormingen begonnen door de reikwijdte en het doel van budgettering te verbreden. Budgettering werd verbonden met processen zoals planning, bedrijfsvoering en prestatiemeting en –beoordeling (Pollitt en Bouckaert, 2000). Kenmerkende elementen van de nieuwe p&c-systemen waren onder meer een grotere koppeling tussen beleid en middelen (op politiek niveau) en een grotere scheiding tussen politieke besluitvorming en ambtelijke uitvoering. Tevens zijn control-systemen in grotere mate gericht op het bevorderen van output-georiënteerd gedrag door het meten en belonen op basis van resultaten (Aucoin, 1990; Osborne en Gaebler, 1992; Pollitt, 1993). In de praktijk is de realisatie van verbeterde p&c-systemen moeilijk gebleken en blijkt dat het gebruik van NPM-achtige p&c-systemen kan leiden tot geen of onverwachte resultaten (Pollitt, 1993; Brignall en Modell, 2000; Pollitt, 2000; Newberry, 2002; Humphrey et al., 2005).

Nagenoeg alle Nederlandse non-profit en overheidssectoren hebben grote of kleine pogingen ondernomen om p&c-systemen te hervormen. Van centrale en lagere overheidseenheden wordt heden ten dage verwacht dat zij strategische plannen opstellen, uitvoeren en rapporteren volgens een algemene structuur, die gericht is op drie 'w-vragen': wat willen we bereiken, welke activiteiten moeten we uitvoeren en welke (hoeveel) middelen hebben we daarvoor nodig (Van der Burg et al., 1999; Van Helden en Ter Bogt, 2001; Groot en Budding, 2004). Onafhankelijke non-profit organisaties zoals onderwijsinstellingen en ziekenhuizen worden in toenemende mate beheerst op basis van de output die zij leveren (Groot, 1999; Schaepkens, 2002).

Wij vroegen de respondenten te reflecteren op de invloed die recente veranderingen in p&c kunnen hebben gehad op het functioneren en de prestaties van hun organisaties (zie tabel 3). Niemand zag de verbeteringen in p&c als de belangrijkste bijdrage aan een betere bedrijfsvoering. De meeste respondenten zien p&c als een hygiënefactor, het is een basisvoorwaarde om goed sturing te geven aan een organisatie. Dit komt overeen met de uitspraak van de OECD dat: 'In today's increasingly complex society, performance and control are essential for successful government' (OECD, 2005). De respondenten uit het bedrijfsleven (met name accountants en consultants) zijn significant kritischer: zij beschouwen de bijdrage van p&c-informatie aan een betere bedrijfsvoering als beperkt

($p < 0,085$). Deze bevinding is opmerkelijk, omdat juist deze groep een belangrijke rol speelt in het faciliteren van projecten om de p&c-cyclus en p&c-informatie te verbeteren.

Uit eerder onderzoek weten we dat de invoering van NPM-hervormingen sterk uiteen loopt tussen landen en sectoren (bijv. Hood, 1995; Olson et al., 1998) en dat vernieuwingen 'omgevingsafhankelijk zijn' (OECD, 2005, p. 186). De toepasbaarheid van managementhervormingen hangt af van de kenmerken van publieke sector organisaties, zoals de organisatiestructuur. Een belangrijke beperking voor de invoering van NPM-hervormingen kan veroorzaakt worden door de positie van professionele beroepsbeoefenaars, zoals wetenschappers en medisch specialisten. Rond de 40 procent denkt dat NPM invloed zal hebben op de activiteiten en acties van professionele groepen en ongeveer hetzelfde aantal respondenten denkt dat dit niet zal gebeuren. Een grote meerderheid van respondenten in centrale overheidseenheden en organisaties uit het bedrijfsleven gelooft in beïnvloeding van professionele groepen, terwijl een grote meerderheid in lokale overheids- en onderwijsorganisaties aanzienlijk minder optimistisch is (de verschillen in de gemiddeldes zijn niet statistisch significant).

Een andere verklaring voor de beperkte invloed van NPM-hervormingen in de p&c-cyclus op de prestaties kan de spanning zijn die voortvloeit uit het door NPM benadrukken van ondernemerschap en een sterkere nadruk op het afleggen van verantwoording. De meeste respondenten zien een dergelijke spanning, maar dit geldt vooral voor managers in centrale en lagere overheidsorganisaties (hoewel de verschillen met managers in andere sectoren niet statistisch significant zijn). Een vergelijkbare uitkomst is zichtbaar bij de stelling dat het voortdurende gebruik van financiële prikkels en beloningen zal leiden tot disfunctionele consequenties voor ambtenaren in de nabije toekomst. Deze zorg lijkt breed te worden gedeeld, we konden geen verschillen vinden tussen sectoren en tussen posities van de ondervraagden.

Baten-lasten stelsel

Een belangrijk aspect van NPM is het idee om het traditionele kasstelsel (KS) te vervangen door het baten-lasten stelsel (BLS) voor de financiële verslaglegging. Het BLS is een stelsel waarbij transacties en andere gebeurtenissen in de boekhouding worden verwerkt wanneer ze optreden, niet alleen wanneer geld (of een equivalent ervan) wordt ontvangen of betaald.

In het algemeen kan een onderscheid worden gemaakt tussen zuivere en aangepaste BLS, afhankelijk van de

Tabel 3 De bijdrage van NPM aan een verbeterde Planning en Control

Onderwerp en stellingen		Aantal	n
1	<i>Wijzigingen in planning en control informatie hebben slechts in beperkte mate bijgedragen aan de verbetering van het management van mijn organisatie</i>		68
A	Ja, ik ben het er volledig mee eens	12%	
B	Ja, maar adequate p&c is een basisconditie voor goed management	50%	
C	Nee, p&c en andere activiteiten hebben allemaal relevante bijdragen geleverd	38%	
D	Nee, p&c heeft de meest belangrijke bijdragen geleverd	0%	
Stellingen		Gemiddelde *)	n
2	<i>In mijn organisatie zal NPM niet doordringen in de activiteiten en acties van goed georganiseerde professionele groepen</i>	3,04	77
3	<i>In mijn organisatie, zal ondernemend gedrag continue worden gepropageerd – dit zal conflicteren met de audit society en spanningen binnen NPM creëren</i>	3,52	82
4	<i>In mijn organisatie, zal het continue gebruik van financiële prikkels en beloningen resulteren in disfunctionele consequenties voor ambtenaren in de afzienbare toekomst</i>	3,58	83

*) antwoordcategorieën: (1)=volledig mee oneens; (2)=mee oneens; (3)=neutraal; (4)=mee eens; (5)=volledig mee eens.

mate waarin principes van het BLS worden geïmplementeerd. Op die manier kunnen vele verschillende soorten BLS worden onderscheiden (Bryant et al., 2000). De meeste landen hebben tenminste enkele elementen van het BLS geïntroduceerd en voorbeelden van verslaggeving volgens zuiver KS worden schaars (OECD, 1994; Carlin, 2005).

In de recente literatuur komen twee belangrijke redenen naar voren voor het invoeren van het BLS. De eerste reden is dat dit stelsel de interne en externe transparantie van overheids- en non-profit organisaties vergroot. Afhankelijk van de mate waarin men dezelfde verslaggevingsstandaarden hanteert als in het bedrijfsleven, kan het introduceren van het BLS ook de mogelijkheid bieden om de kosten van publieke dienstverlening te vergelijken met de kosten die gemaakt zouden worden als de diensten buiten de overheid ingekocht zouden worden (IFAC, 2003; Newberry en Pallot, 2005). De tweede belangrijke reden is dat het BLS helpt de volledige kosten van activiteiten zichtbaar te maken. Meer complete kosteninformatie leidt in het algemeen tot betere allocatiebeslissingen, coördinatie en beheersing (Webster, 1998; Wong, 1998; Likierman, 2000; Bac, 2003). In het algemeen wordt verwacht dat deze verbeteringen in besluitvorming en beheersing op hun beurt weer tot betere prestaties leiden.

Deze ideeën zijn echter niet onomstreden. Sommige auteurs beweren dat het BLS uit het bedrijfsleven niet één op één overgenomen kan worden in de publieke sector. Ze beweren dat dit stelsel niet sectorneutraal is en wijzen op problemen met de waardering van bijvoorbeeld culturele activa, zoals schilderijen en

monumenten. Deze activa moeten misschien niet als bezittingen maar juist als schulden worden gezien, want er is een geldstroom nodig om ze in de toekomst in stand en in bedrijf te houden (Mautz, 1981). Informatie op basis van het BLS voor management control en accounting moet ook rekening houden met verschillen in regelgeving en omstandigheden binnen de overheidssector. Zo blijkt bij onderzoek onder Zweedse agentschappen dat grote agentschappen en zij die financiële problemen ondervinden relatief intensiever gebruik maken van BLS-informatie. Informatie op basis van het BLS wordt veelal minder gebruikt voor budgetteringsbeslissingen en besluitvorming, maar meer voor prestatie-management en beheersing (Paulsson, 2006). Juist politici worden geacht beslissingen te nemen en budgetten vast te stellen. Het feit dat BLS-informatie hierbij minder wordt gebruikt, kan ook zijn veroorzaakt door een kennisachterstand bij politici waardoor zij problemen ondervinden bij het interpreteren van BLS-informatie. Zij worden op deze wijze beperkt in hun mogelijkheden om te participeren in beleids- en begrotingsdiscussies en in de uitvoering van hun controlerende taak (Ezzamel et al., 2005).

In Nederland hanteren de lagere overheden een *aangepast systeem* van het BLS (Bac en Budding 2004). Binnen de rijksoverheid gebruiken agentschappen het *zuivere BLS*, terwijl op de kerndepartementen het KS wordt gebruikt, aangevuld met *additionele BLS-gegevens* (Hoogendoorn et al., 2003; Ter Bogt en Van Helden, 2005; Carlin, 2005). Van Schaik (2007) toont aan dat het toepassen van deze verschillende stelsels tot diverse wijvingen kan leiden: zo laten de stelsels

een ander beeld zien over dezelfde werkelijkheid en vormt het hanteren van twee stelsels een obstakel voor consolidatie. De centrale overheid overweegt al geruime tijd op het BLS over te gaan en experimenteert momenteel met dit stelsel. De verschillen in de mate van implementatie in verschillende sectoren vinden hun weerslag in de antwoorden van de respondenten (zie tabel 4). De eerste stelling betreft beide voordelen van het BLS (transparantie en prestatiebeheersing) en voorspelt dat alle overheidslichamen het BLS zullen gebruiken in het jaar 2010. Gemiddeld genomen ondersteunen de respondenten deze stelling niet (een gemiddelde van 2,89 op een 5-puntschaal). De respondenten van de lagere overheids-eenheden en onafhankelijke non-profit organisaties steunden deze bewering significant vaker dan de respondenten van rijksoverheids- en onderwijsorganisaties ($p < 0,03$). Laatstgenoemde groepen hebben een grotere eigen zelfstandigheid en werken al met enige BLS-elementen.

Aanzienlijk meer steun was er voor de stelling dat besluitvorming binnen de overheid gebaseerd zal blijven op het kasstelsel, ook als het BLS is ingevoerd. Dit geeft aan dat de meeste respondenten het KS op zijn eigen waarde waarden en reeds beslissingsgebieden hebben geïdentificeerd die niet sterk beïnvloed zullen worden door het gebruik van BLS-informatie. Onze derde stelling betreft de context waarin het BLS al dan niet kan worden toegepast. De meeste respondenten kunnen zich vinden in de stelling dat het BLS alleen nuttig is binnen meer bedrijfsmatige delen van

de overheid (gemiddelde van 3,44). De vertegenwoordigers van overheids- en onderwijsorganisaties steunen deze stelling vaker dan de respondenten vanuit de andere sectoren, maar deze verschillen zijn niet statistisch significant.

Er kan worden geconcludeerd dat er niet veel enthousiasme is voor de invoering van het BLS. De respondenten van centrale overheids- en onderwijsorganisaties zijn het meest kritisch. Eén van de redenen voor deze kritische houding lijkt te liggen in de beperkte mogelijkheden van gebruik van BLS-informatie voor politici. De meeste respondenten zien de noodzaak om de informatie op basis van het BLS te vertalen in KS-informatie waarmee politici meer vertrouwd zijn.

4 Conclusies en reflectie

Uit het voorgaande komt het beeld naar voren dat er het nodige is veranderd in het management van overheids- en non-profit organisaties. NPM-hervormingen zijn niet meer uit het openbaar bestuur weg te denken en zullen er dan ook een blijvend onderdeel van uitmaken. Dit geldt met name voor de technieken en instrumenten die door NPM-geïnspireerde projecten, zoals BBI en VBTB, zijn gepropageerd, zoals het definiëren van prestatie-indicatoren en het gebruik van het baten-lasten stelsel. De mate waarin de hervormingen daadwerkelijk zijn geïnternaliseerd en werkelijk voor verbeteringen in efficiëntie en effectiviteit hebben gezorgd, loopt daarbij enigszins achter, maar

Tabel 4 Baten-lasten stelsel

Stellingen en groepsantwoorden		Gemiddelde *)	N
1	<i>Alle overheidslichamen in mijn land zullen in 2010 het baten-lasten stelsel hanteren.</i>		
a	Centrale overheid	2,44	27
b	Lagere overheid	3,22	23
c	Onderwijs	2,78	18
d	Non-profit organisaties	3,33	12
e	Bedrijfsleven	2,95	19
2	<i>Besluitvorming binnen de overheid zal gebaseerd blijven op het kasstelsel, zelfs als het baten-lasten stelsel is geïmplementeerd.</i>		
a	Centrale overheid	3,64	28
b	Lagere overheid	3,14	21
c	Onderwijs	3,89	19
d	Non-profit organisaties	3,86	14
e	Bedrijfsleven	3,59	17
3	<i>Het baten-lasten stelsel zal alleen overleven in bedrijfsmatige delen van de overheid</i>	3,40	90

*) antwoordcategorieën: (1)=volledig mee oneens; (2)=mee oneens; (3)=neutraal; (4)=mee eens; (5)=volledig mee eens.

dit onderzoek, evenals dat van Ter Bogt (2008), laat wel enige positieve indicaties daarbij zien. Ook komt er uit dit onderzoek naar voren dat er diverse dilemma's worden ervaren bij de hervormingen. Zo kunnen er strijdigheden zijn tussen het afleggen van verantwoording en ondernemerschap. De NPM-gedachte dat managers meer moeten worden beloond naar prestaties kan leiden tot gewenst gedrag, maar ook tot disfunctionele effecten, zoals manipulatie en "gaming". Managers in onderdelen met meer eigen zelfstandigheid lijken enthousiaster over NPM-hervormingen te zijn. Dit geldt vooral voor de invoering van het BLS in bedrijfsmatige onderdelen van de overheid.

De resultaten uit dit onderzoek zijn gebaseerd op een stemming onder deelnemers aan een seminar. Deze onderzoeksmethode kende als voordeel dat snel en geanonimiseerd de mening van de deelnemers geïnterviewd kon worden. Nadelen zijn echter dat wij niet hebben kunnen doorvragen naar motieven achter de beantwoording en konden nagaan hoe stellingen exact werden geïnterpreteerd². Vervolgonderzoek kan hier nadere inzichten verschaffen.

Wij verwachten dat de NPM-hervormingen in Nederland voorlopig op de agenda zullen blijven. Dit stemt overeen met de visie van de OECD die stelt dat er 'geen weg terug is' met betrekking tot de managementhervormingen (OECD, 2005). Organisaties hebben nu de nodige ervaringen opgedaan met de techniek (zoals het definiëren van prestatie-indicatoren), en kunnen zich nu bezighouden met de integratie van deze technieken in de eigen bedrijfsvoering. Hierbij past de nodige aandacht voor de context van de toepassing: niet alle instrumenten zullen overal even waardevol blijken en ongewijzigd kunnen worden geïmplementeerd. Juist bij een dergelijke toepassing – die eerder geleidelijk dan snel en integraal verloopt – kan worden gewerkt aan waar het werkelijk om gaat, de verbetering van de bedrijfsvoering van overheids- en non-profit organisaties. ■

Literatuur

- Aardema, H. (2002), Doorwerking van BBI, evaluatie van een veranderingsbeweging bij de Nederlandse gemeenten, Leusden: BMC.
- Aucoin, P. (1990), Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums, *Governance*, vol. 3, no. 2, pp. 115-137.
- Bac, A. (2003), The Netherlands, in: K. Lüder en R. Jones (redactie), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Bac, A.D. en G.-Tj. Budding (2004), De gemeentelijke en de provinciale overheid, in: M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en F. Krens (redactie), *Externe Verslaggeving in theorie en praktijk*, 's Gravenhage: Reed Business Information, pp. 1690-1714.
- Bogt, H.J. ter en G.J. van Helden (2000), Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations, *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 2, pp. 263-279.
- Bogt, H.J. ter en G.J. van Helden (2005), A Reflection on accounting reforms in Dutch government, in: J. Guthrie, C. Humphrey, O. Olson en L. Jones (redactie), *International Public Financial Management Reform: Progress, Contractions and Challenges*, USA: Information Age Press.
- Bogt, H.J. ter (2008), Recent and future management changes in local government: continuing focus on rationality and efficiency?, *Financial Accountability & Management*, vol. 24, no. 1, pp. 31-57.
- Brignall, S. en S. Modell (2000), An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector', *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 3, pp. 281-306.
- Bryant, L., D. Jones en S.K. Widener (2000), *The Balanced Scorecard: A Cross-sectional Investigation of Lead/Lag Relations*, Paper presented at the AAA Annual Conference (13-16 August, Philadelphia).
- Burg, C. van der, H.W.O.L.M. Korte en R.P. van Oosterroom (1999), Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording, *Openbare Uitgaven*, vol. 31, no. 5, pp. 226-233.
- Carlin, T.M. (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability & Management*, vol. 21, no. 3, pp. 309-336.
- Eisenach, E.E.J. (1994), *The lost promise of progressivism*, Lawrence: University Press of Kansas.
- Ezzamel, M., N. Hyndman, Å. Johnsen, I. Lapsley en J. Pallot (2005), Conflict and rationality: Accounting in Northern Ireland's devolved assembly, *Financial Accountability & Management*, vol. 21, no. 1, pp. 33-55.
- Gradus, R. en T. Budding (2008), Nieuw-Zeeland niet langer aan de top, *ESB*, vol. 93, no. 4526, pp. 22-23.
- Groot, T. (1999), Budgetary reforms in the non-profit sector: a comparative analysis of experiences in Health Care and Higher Education in the Netherlands, *Financial Accountability & Management*, vol. 15, no. 3 en 4, pp. 355-378.
- Groot, T., en G.-T. Budding (2004), The influence of New Public Management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities, *Financial Accountability & Management*, vol. 20, no. 4, pp. 421-443.
- Groot, T. en T. Budding (2008), New Public Management's Current Issues and Future Prospects, *Financial Accountability & Management*, vol. 24, no. 1, pp. 1-13.
- Groot, T.L.C.M. en G.J. van Helden (2003), Financieel management van non-profit organisaties, Groningen: Stenfert Kroese, 4e druk.
- Gruening, G. (2001), Origin and theoretical basis of New Public Management, *International Public Management Journal*, vol. 4, no. 1, pp. 1-25.
- Guthrie, J., C. Humphrey, L. Jones, en O. Olson (redactie, 2005), *Debating public sector financial management reforms: an international study*, USA: Information Age Press.
- Helden, G.J. van en H.J. ter Bogt (2001), The application of businesslike planning and control in local government: a field study of eight Dutch

- municipalities, *Local Government Studies*, vol. 27, no. 1, pp. 61-86.
- Helden, G.J. van en E.P. Jansen, New Public Management in Dutch local government, *Local Government Studies*, vol. 29, no. 2, pp. 68-88.
- Hood, C. (1991), A public management for all seasons?, *Public Administration*, vol. 69, pp. 3-19.
- Hood, C. (1995), The 'New Public Management' in the 1980's: variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no. 2/3, pp. 93-109.
- Hoogendoorn, M.N., A.H.H.M. Herremans, E.A.M. Mentink en V.C. Hartman (2003), *Verslaggeving van organisaties zonder winstoogmerk; Een normatief raamwerk* (2 ed.), Deventer: Kluwer.
- Humphrey, C., J. Guthrie, L.R. Jones en O. Olson (2005), The dynamics of public financial management change in an international context, in: J. Guthrie, C. Humphrey, L.R. Jones en O. Olson (redactie), *International public financial management reform: progress, contradictions and challenges*, Greenwich: Information Age Publishing, pp. 1-22.
- IFAC (2003), *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*, New York: International Federation of Accountants.
- Interdepartementaal Overlegorgaan Financieel Economische Zaken (IOFEZ, 2004), Eindrapport VBTB-evaluatie; Lessen uit de praktijk, Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Jones, L.R. en J.L. McCaffery (2005), Contemporary public financial management and budget reform in the U.S. federal government, in: J. Guthrie, C. Humphrey, L.R. Jones en O. Olson (redactie), *International public financial management reform: progress, contradictions and challenges*, Greenwich: Information Age Publishing, pp. 323-359.
- Lapsley, I. (2008), The NPM agenda: back to the future, *Financial Accountability & Management*, vol. 24, no. 1, pp. 77-96.
- Lee, E.W. (1995), Political science, public administration, and the rise of the American administrative state, *Public Administration Review*, vol. 55, no. 6, pp. 538-546.
- Likierman, A. (2000), Changes to managerial decision-taking in U.K. central government, *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 2, pp. 253-261.
- Mautz, R. (1981), Financial reporting: should government emulate business?, *Journal of Accountancy* (August), pp. 53-60.
- Newberry, S. (2002), Intended or unintended consequences? Resource erosion in New Zealand's government departments, *Financial Accountability & Management*, vol. 18, no. 4, pp. 309-330.
- Newberry, S. en J. Pallot (2005), A wolf in sheep's clothing? Wider consequences of the financial management system of the New Zealand central government, *Financial Accountability & Management*, vol. 21, no. 3, pp. 263-277.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD, 1994), *Non-financial enterprises financial statistics 1993*, Paris: OECD Publications.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD, 2005), *Modernising government; the way forward* (Paris, Organization for Economic Cooperation and Development).
- Olson, O., J. Guthrie, J. en C. Humphrey (redactie, 1998), *Global warning: debating international developments in New Public Financial Management*, Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Osborne, D. en T. Gaebler (1992), *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Pallot, J. (1998), The New Zealand revolution, in: O. Olson, J. Guthrie, en C. Humphrey (redactie), *Global warning: debating international developments in New Public Financial Management*, Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, pp. 156-184.
- Paulsson, G. (2006), Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden, *Financial Accountability & Management*, vol. 22, no. 1, pp. 47-62.
- Pollitt, C. (1993), *Managerialism and the public services: cuts or cultural change in the 1990s?*, 2 ed., Oxford: Blackwell Publishers.
- Pollitt, C. (2000), Is the emperor in his underwear? An analysis of the impacts of public management reform, *Public Management: an International Journal of Research and Theory*, vol. 2, no. 2, pp. 181-199.
- Pollitt, C. en G. Bouckaert (2000), *Public management reform: a comparative analysis*, Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C. en G. Bouckaert (2004), *Public management reform: a comparative analysis*, 2nd edition, Oxford: Oxford University Press.
- Schachter, H.L. (1989), *Frederick Taylor and the public administration community: a reevaluation*, Albany: State University of New York Press.
- Schaepekens, E.F.J.M. (2002), Ziekenhuisbekostiging in Nederland; van FB naar DBC, *Management Control & Accounting (MCA)*, vol. 6, no. 5, pp. 13-24.
- Schaik, F. van (2007), *Overheidsvermogen getrouw in beeld; Schuiven wij de rekening door naar toekomstige generaties?*, Amsterdam: Vossiuspers UvA.
- Schick, A. (1996), *The spirit of reform: managing the New Zealand state sector in a time of change*, Wellington, New Zealand: State Services Commission.
- Scott, G. (2001), *Public management in New Zealand, Lessons and challenges*, Wellington, New Zealand: New Zealand Business Roundtable.
- Waldo, D. (1965), The administrative state revisited, *Public Administration Review*, vol. 25, no.1, pp. 5-30.
- Webster, A. (1998), Improving performance: accrual accounting points the way ahead, *Australian CPA*, April, pp. 24-26.
- Wollmann, H. (2004), Local government reforms in Great Britain, Sweden, Germany and France: between multi-function and single-purpose organisations, *Local Government Studies*, vol. 30, no. 4, pp. 639-665.
- Wong, S. (1998), Full speed ahead - How to move forward full accrual accounting for capital assets, *CMA Magazine*, October, pp. 18-22.

Noten

- 1 In deze bijdrage wordt slechts een deel van de uitkomsten van dit onderzoek besproken. Voor een vollediger weergave verwijzen wij naar Groot en Budding (2008). Wij bedanken de inleiders tijdens het NPM Seminar 2005 voor hun bijdrage bij het opstellen van de stellingen.
- 2 Deze interpretatie werd ook enigszins bemoeilijkt door het niet eendimensionaal geformuleerd zijn van sommige stellingen.