

Baten en lasten van de overheid

Jorica Temmerman en Fons Vernooij

Dit artikel is geplaatst in het Tijdschrift voor het Economisch Onderwijs in nummer 2 van 2003, blz. 139 e.v.

In een vorig artikel beschreef Fons Vernooij de economische noties die leerlingen ontwikkelen door zich bezig te houden met de baten en lasten in niet commerciële organisaties, zoals verenigingen en stichtingen. In dit artikel gaat hij samen met Jorica Temmerman nader in op de ontwikkelingen rond de baten en lasten zoals die zich de laatste jaren voltrokken hebben bij de overheid. Jorica heeft een scriptie geschreven over de toenemende belangstelling voor toepassing van het stelsel van baten en lasten bij de rijksoverheid.

De bedoeling van dit artikel is om docenten meer achtergrond te geven bij de ontwikkelingen in het denken over baten en lasten bij de rijksoverheid vanwege de subsidieproblematiek waar verenigingen en stichtingen mee te maken kunnen krijgen.

Management control

Het stelsel van baten en lasten mag zich de afgelopen tijd in een grote belangstelling verheugen bij de rijksoverheid. De Tweede Kamer heeft zelfs recent besloten om dit type begrotingsstelsel integraal te gaan toepassen bij de rijksoverheid, in reactie op de ervaringen met de toepassing van dit stelsel bij bepaalde onderdelen van de rijksoverheid (zg. agentschappen).

Dat roept een groot aantal vragen op, zoals welke gevolgen de toepassing van dit type begrotingsstelsel heeft voor de manier waarop management control wordt uitgevoerd bij de verschillende departementen.

De automatische prikkel tot doelmatigheid ontbreekt bij de rijksoverheid, omdat er over het algemeen geen sprake is van concurrentie (Bestebreuer e.a., 1997). Er is dus sprake van een budgetmechanisme i.t.t. een marktmechanisme. De met het budgetmechanisme samenhangende beheersings-, besturings-, en bedrijfsvoeringsinstrumenten zijn sterk bepalend voor de effectiviteit van dit mechanisme. (Temmerman, 2001).

Beheersingsvraagstukken (Groot en Van de Poel, 1993) zijn vraagstukken die zich regelmatig voordoen op een tweetal besturingsniveaus: taakniveau (task control) en aansturingsniveau (management control). Een strikte definitie van management control luidt: *'Management control' omvat de beïnvloeding van het beslissingsgedrag van andere managers* (Vosselman, 1999).

In deze definitie gaat het om de beïnvloeding van een specifieke groep (managers) en een

specifiek gedrag (beslissingsgedrag). Het gaat dus om de relatie tussen participanten in een organisatie (Blommaert e.a., 1994). De vraag is dan hoe management control vorm moet krijgen om een begrotingsstelsel op basis van baten en lasten beheersbaar te houden.

De staatsrechtelijke functie van de rijksbegroting

De rijksbegroting heeft een aantal functies (Koopmans, 1999) waarvan er hier twee aan bod komen: de staatsrechtelijke functie en de allocatiefunctie. De staatsrechtelijke functie houdt in dat de begroting de grondslag vormt voor het uitoefenen van het budgetrecht van de Staten-Generaal.

De rijksboekhouding is primair een kasboekhouding waarin investeringen en lopende uitgaven op gelijke wijze worden behandeld. Beide worden ze voor het volle bedrag ten laste van haar uitgaven gebracht. Tevens wordt er een overzicht van de uitstaande verplichtingen opgenomen. Aan dit specifieke stelsel wordt ook wel gerefereerd met de term '*geïntegreerd verplichtingen-kasstelsel*'. In het examenprogramma voor het voortgezet onderwijs is dit stelsel om redenen van overzichtelijkheid ingeschoven bij het stelsel van baten en lasten.

In wezen is er alleen sprake van een stelsel van baten en lasten als er op een of andere manier een registratie plaats vindt van het gebruik van een investering. De mogelijkheid daartoe ontstaat wanneer een nader onderscheid wordt gemaakt tussen de gewone dienst en de kapitaaldienst. Er kan dan een onderlinge verrekening plaats vinden tussen deze twee.

Die verrekening gebeurt door jaarlijks een vergoeding voor het gebruik als lasten te boeken bij de lopende uitgaven op de gewone dienst die tegelijk als baten wordt bijgeschreven op de kapitaaldienst. Dit betekent dat het onderscheid tussen de gewone dienst en de kapitaaldienst essentieel is voor het stelsel van baten en lasten.

De allocatiefunctie van de rijksbegroting

De tweede functie van de rijksbegroting is de allocatiefunctie, waarbij het gaat om de allocatie van schaarse middelen en een doelmatige uitvoering van het beleid via het budgetmechanisme.

Een *budget* is een uitvloeisel van de begroting en een instrument om management control uit te oefenen. Het komt tot stand via een aantal stappen dat moet leiden tot de autorisatie voor de uitvoering van onderdelen van de begroting door bevoegde personen of instanties. Een budget krijgt door die procedure een taakstellend karakter. Het geeft het recht, maar ook de plicht om bepaalde activiteiten uit te voeren en daarvoor het bedrag te gebruiken dat beschikbaar is gesteld.

De interesse voor het stelsel van baten en lasten (en dus ook voor het onderscheid tussen de gewone dienst en de kapitaaldienst) vloeit voort uit de behoefte om controle uit te oefenen op de doelmatigheid van de uitgaven. In het rapport van de 'commissie-Simons' uit 1960

werd reeds gesteld: 'economische beheer is niet mogelijk zonder afweging van nut en kosten. Als het nut van een overheidstaak niet kan worden afgemeten aan geldopbrengsten, dient deze taak met een minimum aan kosten te worden uitgevoerd. Niet de uitgaven, maar de kosten dienen daarbij aan een kritische beschouwing te worden onderworpen.'

De vraag is dan wat onder 'kosten' moet worden verstaan als er geen opbrengsten zijn, die de basis kunnen vormen van de matching. Immers het matching-beginsel houdt in dat alle waarden die opgeofferd moeten worden om een bepaalde opbrengst in een periode te behalen als kosten voor die periode moeten worden aangemerkt.

De meerderheid van de Commissie Simons meende destijds nog dat voor een groot aantal diensten volstaan kon worden met het 'geïntegreerde verplichtingen-kasstelsel' en dat de invoering van de kapitaaldienst beperkt kon blijven tot diensten waarvoor het in een reële behoefte zou voorzien. Algehele invoering van het stelsel was niet zinvol, omdat macro-economisch (de derde functie van de rijksbegroting) niet het verbruik van kapitaalgoederen van belang was, maar de omvang van de bestedingen. De scheiding tussen gewone dienst en kapitaaldienst was daarbij niet van betekenis.

Het stelsel van baten en lasten

Bij het stelsel van baten en lasten staat het gebruik van productiemiddelen en de daarmee samenhangende lasten centraal (COA, 2000). Uitgangspunt is dat elke periode zijn eigen lasten draagt. In dit stelsel maakt het onderscheid tussen de gewone dienst en de kapitaaldienst het mogelijk om het gebruik van vermogen af te scheiden van de samenstelling van het vermogen.

Alle ontvangsten en uitgaven die leiden tot een verandering van het vermogen, zoals de belastingontvangsten en de uitbetaalde salarissen (de baten en de lasten van de exploitatie) komen bijeen op de gewone dienst.

Op de kapitaaldienst worden de transacties geboekt die de omvang van het vermogen ongewijzigd laten en die uitsluitend de samenstelling van het vermogen beïnvloeden, zoals de ontvangen aflossingen op een eerder verstrekte lening en de betalingen wegens aankoop van een stuk grond (investeringen). Bovendien komen er toegerekende kosten (zoals afschrijvingen) als lasten op de gewone dienst en tegelijk als baten op de kapitaaldienst. De grote vraag daarbij is hoe de afschrijvingen precies tot stand komen en welke mogelijkheden daarin schuil gaan om de behaalde resultaten te manipuleren.

Toenemende toepassing van het stelsel van baten en lasten

Binnen de rijksoverheid is de discussie over de invoering van een stelsel van baten en lasten niet nieuw (Beuker en Dees, 2000). Al vanaf 1916 is er discussie binnen het staatkundig bestel omtrent de wenselijkheid van toepassing van het stelsel van baten en lasten.

Er is zelfs al sprake van een gedeeltelijke invoering van het stelsel van baten en lasten.

Voorbeelden zijn te vinden bij onderdelen van de rijksoverheid die geprivatiseerd zijn en bij minder extern gerichte vormen van verzelfstandiging in de vorm van zelfstandige bestuursorganen (ZBO). Ook agentschappen, voeren het stelsel van baten en lasten. Medeoverheden in de vorm van Provincies en Gemeentes passen het stelsel reeds toe sinds een wijziging in de comptabiliteitswet in 1985 (Verhoef 1993).

In 1990 wees de Commissie voor de Rijksuitgaven op de aantrekkelijke kanten van de invoering van de kapitaaldienst. Een aantal deskundigen gaf hun visie en in 1991 bracht de toenmalige minister van Financiën de nota Kapitaaldienst uit. De minister achtte het op dat moment echter niet raadzaam om de begroting formeel in te delen in een kapitaaldienst en een gewone dienst, mede omdat dit tot een fragmentarisering van de begrotingsartikelen zou leiden, omdat elk artikel diende te worden onderscheiden naar kapitaaluitgaven en overige uitgaven.

Sinds de zesde wijziging van de Comptabiliteitswet in 1994 zijn de agentschappen toegevoegd aan de instellingen die het stelsel van baten en lasten moeten gebruiken (Van Oosterom e.a., 2000). In maart 1997 verscheen vervolgens de nota 'Van Uitgaven naar Kosten', waaruit blijkt dat voor een optimale bedrijfsvoering in de collectieve sector de overgang van uitgaven naar kosten van toegevoegde waarde is. In 1999 werd een bredere beschikbaarstelling van het stelsel van baten en lasten geformaliseerd in de zevende wijziging van de Comptabiliteitswet.

In de Miljoenennota 2001 werd uiteindelijk toch de mogelijkheid van een integrale overstap op het stelsel van baten en lasten geopperd. Dit voorstel werd goed ontvangen door de Tweede Kamer. Op 25 juli 2001 is als reactie daarop het rapport 'Eigentijds Begroten' door de Beleidsgroep Begrotingsstelsel naar de Tweede Kamer gestuurd. In dit rapport is advies uitgebracht omtrent de vormgeving van het stelsel van baten en lasten bij de rijksoverheid. (Beleidsgroep Begrotingsstelsel, 2001; zie ook de website van het Ministerie van Financiën).

De agency-theorie

De aanleiding om vanuit management control naar de toepassing van het stelsel van baten en lasten te kijken, is te vinden in de agency-theorie. Deze theorie is in de jaren zeventig ontwikkeld om de verhouding tussen principaal en agenten nader uit te werken (Platform Doelmatigheid, 1997; Jensen & Meckling, 1976; Demski & Feltham, 1976; Demski, 1972).

Onder een principaal wordt de persoon of instantie verstaan die iets van een ander verwacht. De agent is degene die bepaalde activiteiten voor de principaal moet verrichten. De centrale vraag in de agency-theorie luidt: *'Hoe kan een principaal mogelijke gedragsrisico's bij de agent op een doelmatige wijze voorkomen of bestrijden?'* (Vosselman, 1999).

Aan de basis van de gedragsrisico's liggen belangentegenstellingen tussen de principaal en

de agent. In een budgetsysteem betekent dat bijvoorbeeld dat een principaal belang heeft bij verlaging van een budget indien blijkt dat het budget groter is dan vereist. Maar een agent kan daarop anticiperen. Om inperking van zijn budget te voorkomen kan de agent besluiten tot ondoelmatige uitgaven.

Of in andere woorden, een afdelingschef kan tegen zijn ondergeschikten zeggen dat ze voorstellen moeten doen om voor het eind van het jaar het budget op te maken, omdat de afdeling anders het jaar daarop een kleiner budget krijgt toebedeeld. Daarom is sinds 1993 de overheveling van middelen van het ene naar het andere begrotingsjaar toegestaan (Koopmans e.a., 1999).

De principaal heeft een aantal alternatieve maatregelen tot zijn beschikking om gedragsrisico's in te perken:

1. Monitoring: het waarnemen van de inspanningen van de agent.
2. Bonding: het gezamenlijk overeenkomen van beperkingen die de agent bereid is te accepteren.
3. Incentives: het gezamenlijk overeenkomen van beloningsvormen om de agent tot inspanningen te prikkelen.

Gedragsrisico kasstelsel: uitstel van investeringen

Een fundamenteel probleem van het kasstelsel dat de rijksoverheid hanteert, is dat uitgaven voor infrastructurele werken die in een bepaald jaar op de begroting rusten een voordelig effect hebben dat over een groot aantal jaren is gespreid. Dit leidt tot de neiging om investeringsprojecten op te schorten of vervangingsinvesteringen uit te stellen, omdat de totale investeringsuitgave op het lopende begrotingsjaar drukt, terwijl de aanwending gespreid is over meerdere perioden.

Door deze neiging vindt volgens de agency-theorie *adverse selection* plaats, d.w.z. er vindt een tegendraadse keuze van projecten plaats. Een kasstelsel voorziet niet in de mogelijkheid om uitgaven te verdelen over de perioden waarin de voordelen van de investeringen genoten worden.

Een overeenkomstig gedragsrisico is de keuze voor dure financieringsvormen boven goedkope. In een vorig kabinet is bijvoorbeeld gekozen voor het leasen van gevangenissen. De totale uitgaven voor de financiering via leasing waren veel hoger dan de uitgaven die zouden plaatsvinden bij zelf bouwen. Door de lease-constructie zouden de uitgaven echter in de tijd worden gespreid, waardoor de lease-uitgaven die binnen de kabinetsperiode zouden vallen, lager waren dan de uitgaven voor de volledige bouw van de gevangenissen. Ook hier is sprake van *adverse selection*.

Gedragsrisico kasstelsel: onjuiste begrotingen

Een ander type gedragsrisico dat volgens de agency-theorie kan optreden is *moral hazard*, waarbij beslissingen genomen worden op basis van onjuiste of onvolledige informatie.

Bestuurders en beleidsambtenaren komen in de verleiding om de totale uitgaven voor een project of programma te laag te begroten om het aanvaard te krijgen. Pas als het project van start is, blijkt er een groot aantal 'tegenvallers' op te treden, waardoor de uitgaven voor het project enorm gaan stijgen.

Ook kan het gebeuren dat projecten die niet begroot waren, ineens uitgevoerd worden op basis van 'onderuitputting'. Er blijkt dan een deel van de uitgaven voor andere projecten niet gedaan te zijn, waardoor de minister een niet-begrote donatie kan doen. De bouw van de Kunsthal in Rotterdam is bijvoorbeeld op die manier tot stand gekomen (Van Steenhoven, 2000).

Een extra druk op de invoering van het stelsel van baten en lasten bij de centrale overheid vloeit voort uit de comptabiliteitswet van 1985. Doordat de centrale overheid en de lokale overheid verschillende registratiesystemen hanteren, kunnen er situaties ontstaan waarbij een departement oneigenlijke afspraken maakt met een provincie over bijvoorbeeld de aanleg of renovatie van een weg.

Als de toepassing van het kasstelsel bij de centrale overheid een grote vervangings-investering niet mogelijk maakt, omdat de begroting geen ruimte meer biedt voor een dergelijke uitgave, dan zou de provincie dankzij haar stelsel van baten en lasten wel een lening kunnen afsluiten voor de investering via haar kapitaaldienst. Het departement kan dan met de provincie de afspraak maken dat zij de bedragen die jaarlijks nodig zijn voor aflossing en rente bij het departement kan declareren. Deze kunstgreep is effectief, maar de transparantie van het overheidsbeleid wordt er niet door gediend.

Gedragsrisico baten en lasten: manipulatie toerekening

Uitbreiding van het stelsel van baten en lasten, waarbij de exploitatie-uitgaven vallen onder de gewone dienst en de investeringen onder de kapitaaldienst, lijkt dus voor de hand te liggen. Dat maakt het mogelijk om uitgaven voor investeringen met leningen te financieren en ze op de balans te presenteren, waarna alleen de afschrijvingskosten ten lasten komen van het resultaat (het saldo van baten en lasten op de gewone dienst). Dit betekent dat er op het moment van de investering geen invloed is op de rijksbegroting, ook al is er op dat moment een kasstroom uit de organisatie.

Maar lost dit stelsel de genoemde gedragsrisico's in voldoende mate op en komen er geen andere gedragsrisico's voor in de plaats? Zo zou een departement een goed als investeringsgoed kunnen aanmerken, terwijl het dat in principe niet is. Daardoor komt het toerekeningsbeginsel in de knel. Daar tegenover bestaat het risico dat investeringsgoederen als exploitatiekosten worden opgevoerd, bijvoorbeeld in situaties van onderuitputting.

De angst van een budgethouder om een stukje budget kwijt te raken, kan ertoe leiden dat investeringsgoederen als lopende uitgaven gekwalificeerd worden, waardoor andermaal het toerekeningsbeginsel in het gedrang komt. In beide gevallen komen de baten en lasten op de

gewone dienst niet goed tegenover elkaar te staan, waardoor de beoogde matching uitblijft.

Gedragrisico baten en lasten: willekeurige afschrijvingen

Bij de vaststelling van de afschrijving kunnen twee gedragrisico's optreden. De eerste betreft de keuze van de methode van afschrijving. Wat let de agent om die afschrijvingsmethode te kiezen die op dat moment het beste uitkomt voor het budget waar de agent aan gebonden is? Of, wat let de agent om een tussentijdse aanpassing van de afschrijvingsmethode toe te passen ten einde het resultaat beter in overeenstemming te laten zijn met de stand van het budget op dat moment?

Het tweede gedragrisico betreft de keuze van de periode waarover afgeschreven wordt. Een wijziging in de afschrijvingsperiode maakt het mogelijk om het afschrijvingsbedrag per direct te verhogen of te verlagen. Dat risico treedt op als de budgetstand uitgangspunt is van de veranderingen, in plaats van de economische realiteit. Ook kunnen herwaarderingen of stelselwijzigingen een rol gaan spelen om budgetresultaten tot stand te brengen die aansluiten bij de verwachting van de principaal. De principaal zal dan op het eerste gezicht geen reden tot klagen hebben over de werkzaamheden van de agent, maar wordt daarbij wel om de tuin geleid.

De betekenis van de staatsschuld

Tot slot rijst de vraag wat de betekenis van de staatsschuld is onder een systeem van baten en lasten. In eerste instantie is het merkwaardig dat de overheid streeft naar een situatie waarbij de staatsschuld geheel is afgelost, terwijl zij juist meer bedrijfsmatig gaat werken. Welke ondernemer zal zich tot doel stellen om zijn vreemde vermogen in haar totaliteit af te betalen? Het gaat toch om een verband tussen het totale vermogen en het totale kapitaal?

Vreemd vermogen is niet erg, indien de solvabiliteit maar in orde is. Integendeel, vreemd vermogen is juist nodig om het hefboomeffect zijn werking te laten doen. Het rendement op het eigen vermogen is aanzienlijk te verhogen door zoveel mogelijk vreemd vermogen aan te trekken (althans in situaties van een RTV die hoger is dan IVV, cq. Waar de rentabiliteit op het totale vermogen hoger is dan de interest op het vreemde vermogen).

Tegenover de staatsschuld staat een enorme hoeveelheid kapitaalgoederen. Juist de keuze in het verleden om alle uitgaven voor investeringsprojecten in de infrastructuur en overheidsgebouwen direct ten laste van de begroting te brengen, heeft ertoe geleid dat er een enorme hoeveelheid activa is voortgebracht die het bestaan van de staatsschuld rechtvaardigen. Deze generatie laat niet alleen een schuld na aan zijn kinderen, maar ook een hoeveelheid kapitaalgoederen waar de volgende generatie vrij over beschikken kan.

In de miljoenennota is jaarlijks een Staatsbalans opgenomen als geaggregeerde balans van de NV. Nederland. De activa van alle departementen staan daar bijeen, maar de waardering van de activa is laag, omdat er geen waardering op basis van de actuele waarde plaats vindt. Het gevolg is dat er een negatief Eigen Vermogen resulteert. Herziening van de balans tot

een realistische weergave van de actuele waarde van de activa is echter een groot struikelblok in de verdere doorvoering van de Staat van Baten en Lasten.

Vragen zoals de waardering van de Waddenzee als activum op de post Domeinen leveren grote dilemma's op. Daarom stopt de voortgang van de doorvoering van de actuele waarde en is het (nog) niet mogelijk om een balans per departement op te stellen. Dit zou het sluitstuk moeten worden van een registratie waar de Staat van Baten en Lasten centraal staat.

Desondanks zal de uitsplitsing van de begroting naar de gewone dienst en de kapitaaldienst moeten leiden tot een herdefiniëring van de staatsschuld. Er is dan alles voor te zeggen om de staatsschuld te splitsen in een deel dat betrekking heeft op de gewone dienst en een deel dat betrekking heeft op de kapitaaldienst. Leningen die nodig zijn om de kapitaalgoederen te financieren vallen buiten de begroting van de gewone dienst en daarmee buiten de Rijksbegroting. Zij vallen dan ook buiten de staatsschuld, die afgelost moet worden.

Dergelijke leningen worden gedekt door activa en de waarde van de activa zal minimaal overeen moeten komen met de omvang van de leningen. Daar zit natuurlijk een enorm gedragsrisico, omdat de redenering omgedraaid kan worden zodat de omvang van de activa gedefinieerd wordt als de omvang van de leningen op de kapitaaldienst. Maar daarmee komen de instrumenten van management control weer centraal te staan in de aandacht.

Overigens is de problematiek van de waardering van de activa van de overheid een van de essentiële dilemma's geweest bij de invoering van de euro. In een discussie over de aflossing van de staatsschuld in het kader van het verdrag van Maastricht, merkte Noud Wellink, president van De Nederlandsche Bank, op dat men in Europa had afgesproken om geen nationale balans op te stellen waarin activa en passiva tegenover elkaar geplaatst zouden worden.

De reden daar achter was dat anders ieder land de mogelijkheid kreeg om elke landweg als deel van de activa op te voeren ten einde de staatsschuld af te dekken. Des te opmerkelijker is het dat de Nederlandse overheid geleidelijk aan toch over gaat op een stelsel van baten en lasten als instrument voor de rijksbegroting.

Literatuur

- Bestebreur, A. en Kraak, A., Modern financieel management bij het Rijk, Sdu uitgevers, Den Haag, 1997.
- Beuker, H.S. en Dees, M., *Baten-lastenstelsel bij rijksoverheid: Een eeuwige discussie?*, Overheidsmanagement, jrg. 13 (2000), nr. 2 (februari), blz. 32-36.
- Blommaert, A.M.M., Blommaert, J.M.J., Bouma, J.L., Groot, T.L.C.M. en Kuijl, J.G., Bedrijfseconomische grondslagen Capita Selecta, Delwel, 's-Gravenhage, 1994.
- Beleidsgroep Begrotingsstelsel Ministerie van Financiën, Rapport Eigentijds Begroten, Sdu B.V., Den Haag juli 2001.

- COA, Commissie Overheidsaccountancy van het Koninklijke NIVRA, *Het gebruik van het baten- en lastenstelsel bij de rijksoverheid, van partiële naar integrale invoering*. Studierapport 48, Amsterdam, 2000.
- Commissie-Simons, Rapport tot voorbereiding van een Herziening van de Comptabiliteitswet, SDUB, 1960.
- Demski, J.S., Information Analysis, Addison-Wesley Publishing Company, London, 1972.
- Demski, J.S., Feltham, G.H., Cost Determination: a conceptual approach, Iowa University Press, Ames, 1976.
- Groot, T.L.C.M. en Van de Poel, J.H.R., Financieel management van non-profit organisaties, tweede druk, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1993.
- Jensen, M.C., Meckling, W., *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*, in : Journal of financial Economics, 1976,3,pag. 305-360
- Koopmans, L., Wellink, A.H.E.M., De Kam, C.A. en Woltjer, H.J., Overheidsfinanciën, negende druk, EPN, Houten, 1999.
- Lemstra, W., e.a. Handboek Overheidsmanagement, Alphen aan de Rijn, 1996.
- Merchant, K.A. Modern management control systems, Prentice Hall, 1998.
- Miljoenennota 2001, Hoofdstuk 4: 'Financieel management: van VBTB naar BLS', 19 september 2000, 's Gravenhage.
- Oosterom, R. van, Scholten, P. en Soons, A. *Financiering van agentschappen*. Openbare uitgaven, april 2000.
- Platform Doelmatigheid, Naar een doelmatiger overheid, Koninklijke Nivra, Amsterdam, 1997.
- Steenhoven, K. *Van kasstelsel naar baten-en-lastenstelsel: voor. Publiek Management*, november 2000, blz. 17 t/m 19.
- Temmerman, J.M. Management control en het stelsel van baten en lasten bij de rijksoverheid, scriptie, Rotterdam, 2001.
- Verhoef, L.W. *Gemeentelijke jaarrekening beneden peil*. Tijdschrift Financieel Management, april 1993.
- Vosselman, E.G.J., Management accounting en control, Uitgeverij Lemma, Utrecht, 1995/1999.