



AANSLAAN OP RESULTAAT

Interdepartementaal
beleidsonderzoek
naar de bedrijfsvoering
van de Belastingdienst



Bedrijfsvoering Belastingdienst: aanslaan op resultaat

*Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bedrijfsvoering van de Belastingdienst
Rapport nr 2
22 juli 1998*

Inhoudsopgave

Management samenvatting	
Inleiding	
Achtergrond.....	5
Probleemstelling en verantwoording	5
De Belastingdienst nader beschouwd	
Taak en doelstelling	7
Een doelgroepgerichte organisatie.....	8
Innovatieve bedrijfsvoering.....	9
Meetbaarheid prestaties	
Meetbare prestaties en doelmatigheid	11
Producten en diensten van de Belastingdienst: huidige afbakening	12
Sturen op - de kosten van - output: zoeken naar een maatstaf	12
Kwaliteit, inrichting van werkprocessen en werklust	16
Verbeteringsmogelijkheden samengevat	19
De aansturing van Belastingdienst	
Inleiding	21
Sturing door het Ministerie van Financiën: filosofie en instrumenten	21
Instrumentarium beoordeeld	23
De Staten-Generaal	24
Verbeteringsmogelijkheden samengevat	24
Bedrijfsvoering Belastingdienst	
Relatie externe aansturing en interne bedrijfsvoering	25
Besturingsfilosofie en besturingsprincipes van de Belastingdienst	25
De jaarlijkse planning & controlcyclus: plannen, budgetteren en rapporteren	26
Niet jaarlijkse interne sturingsinstrumenten.....	28
Verbeteringsmogelijkheden samengevat	29
Toegevoegde waarde baten-lastenstelsel	
Inleiding: Van uitgaven naar kosten	31
Meerwaarde baten-lastenstelsel voor de Belastingdienst.....	31
Eindafweging: de perspectieven van een verbeterd kosteninzicht.....	34
Invoering van een baten-lastenstelsel.....	35
Implementatie	
Voorwaarden bij de invoering van een meer op resultaat gericht besturingsmodel met baten-lastenstelsel	39
Invoeringstraject.....	40
BIJLAGE 1	
Taakomschrijving IBO-Belastingdienst	
BIJLAGE 2	
Leden van de werkgroep IBO-Belastingdienst	
BIJLAGE 3	
Organigram van de Belastingdienst	

Management samenvatting

Dit rapport vormt de weerslag van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek (IBO) naar de bedrijfsvoering van de Belastingdienst. Het onderzoek is uitgevoerd aan de hand van de vorig jaar door het kabinet vastgestelde nota's "Van uitgaven naar kosten" en "Aansturen op resultaat". Het kabinet stelt daarin dat het voor een optimale bedrijfsvoering in de collectieve sector wenselijk is meer overheidsorganisaties te besturen op basis van afspraken over prestaties en daarvoor te maken kosten. Overal waar dit voor de bedrijfsvoering van toegevoegde waarde is, moet worden bevorderd dat uitvoerende diensten overstappen op een baten-lastenstelsel.

Ten aanzien van dat laatste punt geldt overigens dat het voor het gaan werken met een baten-lastenstelsel niet langer nodig is dat een uitvoerende dienst een agentschap wordt. Het kabinet heeft dit besloten bij de behandeling van de nota "Verder met resultaat: het agentschapsmodel 1991-1997". De werkgroep heeft zich conform haar taakopdracht overigens niet beziggehouden met de vraag welke organisatievorm voor de Belastingdienst het meest geschikt is. Overigens is de werkgroep van oordeel dat de Agentschapsstatus als zodanig geen toegevoegde waarde heeft bij het invoeren van een op resultaat gericht besturingsmodel voor de Belastingdienst.

Doel van het onderzoek was te verkennen of een dergelijke, méér op resultaat gerichte besturingswijze van en bedrijfsvoering binnen de Belastingdienst mogelijk zijn. De werkgroep komt tot twee conclusies. De eerste luidt dat zowel de besturingswijze als de bedrijfsvoering van de Belastingdienst inderdaad méér op resultaat gericht kunnen zijn. De tweede conclusie is dat, wanneer aan een aantal voorwaarden is voldaan, invoering van een baten-lastenstelsel aan zo'n besturingswijze kan bijdragen.

Meetbaarheid producten Belastingdienst: "per jaar behandelde klanten" (Zie Hoofdstuk 3: "Meetbaarheid prestaties" op pagina 11

Binnen de Belastingdienst worden diverse producten en diensten onderscheiden zoals voorlopige- en definitieve aanslagen, naheffingen en dwangbevelen. Aan het sturen op deze producten kleven echter nadelen. Zo gaat het zowel om tussen- als om eindproducten. Daarnaast is de werklast per product zeer verschillend. De inspanningen die op basis van een eenvoudige aangifte van een particulier tot een aanslag leiden zijn vele malen geringer dan wanneer het gaat om de behandeling van de aangiften van een internationaal opererend concern met vele werkmaatschappijen.

De Belastingdienst heeft met andere woorden zeer verschillende klanten. Deze klanten krijgen een klantbehandeling die op hun situatie is toegesneden. De werkgroep meent dat de *op jaarbasis behandelde klanten* een goede definiëring van de door de Belastingdienst geleverde output vormen.¹ Voorgesteld wordt het aantal op jaarbasis te behandelen klanten *per doelgroep* en, daarbinnen, *per risicocategorie* als maatstaf voor de productie van de Belastingdienst te nemen. Op deze wijze wordt transparant gemaakt hoe de Belastingdienst in zijn werkprocessen aanstuurt op een doelmatige rechtstoepassing / klantbehandeling en wat de kosten daarvan zijn. De door de werkgroep voorgestane aanpak sluit goed aan bij de doelgroepgerichte werkwijze- en de strategische doelstelling van de Belastingdienst, waarbij de klant centraal staat.

De aantallen verschillende soorten klanten van de Belastingdienst vormen ook een goede indicator van de werklast van de Belastingdienst. Ook biedt het inzicht in de verdeling van de werklast over de diverse organisatie-onderdelen. Deze werklast is, op haar beurt, een goede maatstaf om de beschikbare budgettaire middelen en menskracht (input) doelmatig binnen de dienst te verdelen.

1. Binnen de Belastingdienst geniet de term "op jaarbasis behandelde entiteit" de voorkeur. Zie voor een omschrijving van dit begrip § 3.3.

Het is volgens de werkgroep overigens gewenst dat de Belastingdienst de "traditionele" informatie - over aantallen definitieve aanslagen, behandelde klachten, aantal dwangbevelen en dergelijke - blijft verschaffen en met kengetallen inzicht blijft geven in de kwaliteit van zijn werk.

Externe aansturing door ministerie van Financiën: afspraken over te leveren output en de daarmee gemoeide kosten (Zie Hoofdstuk 4: "De aansturing van Belastingdienst" op pagina 21)

Het externe sturingsinstrumentarium is van oudsher sterk geënt op de inputzijde van de "productieprocessen" van de Belastingdienst. Elementen van deze inputsturing blijven vereist. Het accent zal evenwel verder verschuiven naar afspraken over de kwantiteit en kwaliteit van de te leveren output; de werklust die daarmee samenhangt en de daarmee gemoeide kosten. Deze afspraken zijn in het kader van de begrotingscyclus bij voorkeur vast te leggen in contracten tussen de Belastingdienst en de bewindspersonen van Financiën. Deze afspraken spelen in de tweede lijn, i.e. de verhouding tussen de Minister van Financiën en de Staten-Generaal, ook bij het vaststellen van de begroting en de financiële verantwoording een rol.

Interne bedrijfsvoering: nadere uitwerking van "op jaarbasis behandelde klanten" binnen de planning & controlcyclus (Zie Hoofdstuk 5: "Bedrijfsvoering Belastingdienst" op pagina 25)

De werkgroep stelt vast dat de Belastingdienst gedeeltelijk al volgens een meer resultaatgericht besturingsmodel opereert. De dienst kent een uitgebreide planning & controlcyclus, waarbij planning uitmondt in prestatiegerichte managementcontracten. Control vindt plaats met behulp van reguliere rapportages (per maand, kwartaal en jaar) en met meer periodieke instrumenten als audits, onderzoeken en heroverwegingen.

Op een aantal punten kan er volgens de werkgroep evenwel méér resultaatgericht worden gestuurd en moet de relatie tussen benodigde middelen en de beoogde resultaten - de te leveren producten en diensten in kwantiteit en kwaliteit - worden versterkt. Dit is mogelijk wanneer de op jaarbasis behandelde klanten (entiteiten) mede als aangrijpingspunt van sturing worden genomen in de eerdergenoemde managementcontracten en rapportages. De besturing en de kosten van de werkprocessen van de Belastingdienst worden zo transparanter. Als gevolg daarvan kunnen de kosten van rechtshandhaving beter in beeld worden gebracht.

Meerwaarde baten-lastenstelsel: verbeterd kosteninzicht en meer mogelijkheden tot doelmatigheid (Zie Hoofdstuk 6: "Toegevoegde waarde baten-lastenstelsel" op pagina 31)

De werkgroep meent dat invoering van een baten-lastenstelsel een belangrijke schakel vormt in het streven naar een meer op resultaat gericht besturingsmodel. De meerwaarde van invoering van een baten-lastenstelsel is gelegen in het feit dat dit stelsel een *betere* kostprijsberekening mogelijk maakt dan het kasstelsel. Niet de in een bepaalde periode gedane uitgaven aan productiemiddelen staan centraal, maar de kosten van het *verbruik* van deze middelen. De kosten van ingezet kapitaal, van aflossingen en onderhoud aan productiemiddelen en de kosten van ingezette menskracht kunnen in een baten-lastenstelsel eenduidiger dan in het kasstelsel worden toegerekend aan de activiteiten en prestaties van de Belastingdienst.

Een betere kostentoe rekening biedt op zijn beurt meer inzicht in de doelmatigheid waarmee de Belastingdienst opereert, c.q. de onderdelen van de Belastingdienst opereren. Het integraal opnemen van kosten in de aansturing en bedrijfsvoering van de Belastingdienst biedt daarmee perspectief voor "prikkel tot doelmatigheid". Invoering van een baten-lastenstelsel kan tevens tot doelmatigheidswinst leiden doordat het - uit het kasstelsel voortvloeiende - knelpunten voor een doelmatige

bedrijfsvoering oplost. Een volwaardig baten-lastenstelsel heeft dan ook een deposito- en leenfaciliteit, waarmee investeringsbeslissingen meer afhankelijk worden van rendement en minder van de op dat moment beschikbare kasmiddelen.

Eindpunt is dat de Belastingdienst, als onderdeel van het ministerie van Financiën, integraal overschakelt op een baten-lastenstelsel. Aansturing van de dienst, autorisatie van zijn budget en de verantwoording vinden op kostenbasis plaats.

Invoeringsaspecten: een gefaseerde implementatie (Zie Hoofdstuk 7: "Implementatie" op pagina 39)

Het rapport besluit met een schets van het invoeringstraject. De werkgroep stelt voor de invoeringsdatum na 1 januari 2001 te laten vallen. De Belastingdienst wordt gevraagd voor 1 januari 1999 een plan van aanpak op te stellen gericht op de invoering van het resultaatgerichte besturingsmodel in combinatie met een baten-lastenstelsel in de komende kabinetsperiode.

1: Inleiding

1.1 Achtergrond

Op 3 maart 1997 is de nota "Van uitgaven naar kosten" naar de Tweede Kamer gezonden. In die nota stelt het kabinet dat het voor een optimale bedrijfsvoering in de collectieve sector wenselijk is meer overheidsorganisaties te besturen op basis van afspraken over prestaties en daarvoor te maken kosten. Overal waar dit voor de bedrijfsvoering van toegevoegde waarde is, moet worden bevorderd dat uitvoerende diensten overstappen op een baten-lastenstelsel.

Deze doelstellingen liggen ten grondslag aan een achttal interdepartementale beleidsonderzoeken naar de bedrijfsvoering van uitvoerende diensten, waaronder de Belastingdienst. De onderzoeksresultaten worden gebruikt bij de besluitvorming over de (verdere) invoering van een meer resultaatgericht besturingsmodel bij de onderzochte diensten. Het onderzoek naar de bedrijfsvoering van de Belastingdienst richt zich op een meer op output gerichte besturingswijze en bedrijfsvoering. De vraag of invoering van een baten-lastenstelsel bijdraagt aan een doelmatiger bedrijfsvoering, komt daarbij uitdrukkelijk aan de orde. Het Interdepartementale Beleidsonderzoek baseert zich op de bestaande besturingsfilosofie en organisatie van de Belastingdienst.

Ten aanzien van een eventuele invoering van een baten-lastenstelsel geldt overigens dat het niet langer noodzakelijk is dat de Belastingdienst daarvoor een agentschap zou moeten worden. Het kabinet heeft bij de behandeling van de nota "Verder met resultaat: het agentschapsmodel 1991-1997" besloten het baten-lastenstelsel breder dan alleen voor agentschappen beschikbaar te stellen. Een en ander zal in de komende (zevende) wijziging van de Comptabiliteitswet worden opgenomen.

1.2 Probleemstelling en verantwoording

Conform de taakopdracht van de werkgroep (*bijlage 1*) richt het onderzoek zich op de vraag of de invoering van een meer resultaatgericht besturingsmodel inclusief een baten-lastenstelsel een bijdrage kan leveren aan de bedrijfsvoering van de Belastingdienst. Het onderzoek volgt daarmee de twee centrale onderzoeksvragen uit de op 3 juli door de Ministerraad vastgestelde nota "Aansturen op resultaat":

- Is voor de Belastingdienst een meer resultaatgerichte besturingswijze en bedrijfsvoering mogelijk?
- Kan invoering van een baten-lastenstelsel bijdragen aan een doelmatiger bedrijfsvoering van de Belastingdienst?
- De meetbaarheid van de *output* van de Belastingdienst neemt een belangrijke plaats in binnen het onderzoek. De mate waarin binnen de Belastingdienst nu reeds wordt gewerkt aan het meetbaar maken van de door de dienst geleverde producten en diensten is daartoe in kaart gebracht. Tevens is een analyse gemaakt van de mate waarin en de wijze waarop meetbare output binnen de besturing en bedrijfsvoering van de Belastingdienst een rol speelt. Op basis van deze analyse kunnen, conform de nota "Aansturen op resultaat", conclusies worden getrokken over:
 1. de meetbaarheid van kwantiteit, kwaliteit en kosten van de door een uitvoerende dienst geleverde producten en diensten (prestaties);
 2. de wijze van (externe) besturing door het vakdepartement ;
 3. de wijze van (interne) aansturing en beheersing binnen de Belastingdienst, en;

4. de mogelijke meerwaarde van invoering van een baten-lastenstelsel.

Opbouw verslag

De opbouw van het rapport volgt het in "Aansturen op resultaat" opgenomen stamien. Hoofdstuk 3: "Meetbaarheid prestaties" op pagina 11 doet verslag van de bevindingen van de werkgroep ten aanzien van de meetbaarheid van de door de Belastingdienst geleverde producten en diensten. Daarbij wordt tevens ingegaan op de wijze waarop uitgaven of kosten aan deze prestaties worden toegerekend en aan de kwaliteitseisen waaraan de productieprocessen van de Belastingdienst moeten voldoen. In Hoofdstuk 4: "De aansturing van Belastingdienst" op pagina 21 wordt de sturingsrelatie tussen de Belastingdienst en de bewindspersonen van Ministerie van Financiën beschreven, terwijl Hoofdstuk 5: "Bedrijfsvoering Belastingdienst" op pagina 25 ingaat op de bedrijfsvoering van de Belastingdienst. De beantwoording van de vraag, of invoering van een baten-lastenstelsel kan bijdragen aan een verbetering van bedrijfsvoering van de Belastingdienst, staat centraal in Hoofdstuk 6: "Toegevoegde waarde baten-lastenstelsel" op pagina 31. Hoofdstuk 7: "Implementatie" op pagina 39 gaat in op de eisen die aan de Belastingdienst als "baten-lastenstelsel dienst" worden gesteld en schetst het implementatietraject van de verbeteringsvoorstellen.

2: De Belastingdienst nader beschouwd

2.1 Taak en doelstelling

De Belastingdienst is een onderdeel van het ministerie van Financiën. De dienst is belast met de uitvoering van een groot aantal belastingwetten. Het gaat daarbij om inning en heffing van belastingen, controle van administraties en opsporing van fraude. Ruim 80% van de uitgaven van de rijksoverheid wordt gefinancierd uit belastingopbrengsten. Naar verwachting leveren de rijksbelastingen in 1998 bijna 180 miljard gulden op.

De Belastingdienst wordt aangestuurd door de bewindspersonen van Financiën. De Belastingdienst voert ook taken uit voor derden (zoals de premieheffing volksverzekeringen). De Douane heeft een controlerende taak bij de invoer, uitvoer en doorvoer van goederen. De Douane voert daarbij voor derden een aantal niet-fiscale taken uit. De Belastingdienst heeft als permanente opdracht: het zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uitvoeren van de wet- en regelgeving die hem is opgedragen en het in zijn handelen streven naar handhaving van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Dienstverlening aan en respect voor het publiek zijn onlosmakelijk verbonden aan deze permanente opdracht.

De *strategische doelstelling* van de Belastingdienst is ervoor te zorgen dat burgers en bedrijven vrijwillig aan hun belastingplicht voldoen. Het gaat er om "de bereidheid tot vrijwillige nakoming van hun belastingverplichtingen te onderhouden en zo nodig te versterken"¹. Het effect dat de Belastingdienst nastreeft met zijn optreden is uiteindelijk de zogenoemde "compliance". De Belastingdienst is daarmee in eerste instantie een rechtshandavingsorganisatie. Dit gegeven stelt bijzondere kwaliteitseisen aan de inrichting van de "productieprocessen" van de dienst (zie § 3.4).

De Belastingdienst bestaat uit vijf uitvoerende directies (divisies): Grote Ondernemingen, Ondernemingen Zuid, Ondernemingen Noord, Particulieren en Douane. Deze vijf directies zijn ieder belast met de aansturing van in totaal ruim 100 eenheden. Daarnaast zijn er op het kernministerie stafdirecties. De ondersteunende processen zijn geconcentreerd bij een drietal facilitaire directies: het Automatiseringcentrum, centrum voor Kennis en Communicatie en het Centrum voor Facilitaire Dienstverlening. De opsporingstaak is ondergebracht in een afzonderlijk organisatie-onderdeel: de FIOD. Zie voor een organisatie-overzicht het organigram dat is opgenomen als *bijlage 3*.

De Belastingdienst is de grootste uitvoeringsorganisatie binnen de rijksoverheid (30.547 formatieplaatsen in 1997) . De totale apparaatskosten bedragen f 3.664 miljoen in 1997².

Uitvoering van belastingwetten

De belastingwetten zijn onder te verdelen in belastingsoorten (inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting, loonbelasting, omzetbelasting e.d.). Binnen de Belastingdienst zijn voor de diverse belastingwetten "portefeuillehouders" aangesteld: de divisie-directeuren. De portefeuillehouders zijn ten aanzien van één of meer belastingwetten verantwoordelijk voor het beoordelen van wetsvoorstellen op handhaafbaarheid en

1. zie het Bedrijfsplan 1998 - 2002.
2. zie het Beheersverslag Belastingdienst 1997.

uitvoerbaarheid, de invoering van nieuwe wet- en regelgeving en de evaluatie van wet- en regelgeving.

Binnen het ministerie van Financiën is het DG Fiscale Zaken belast met de totstandkoming van fiscale wetgeving. Er is derhalve een organisatorische scheiding aangebracht in de voorbereiding en de uitvoering van belastingwetgeving. In de praktijk worden de voorbereiding en de uitvoering van Belastingwetgeving niet strikt gescheiden. Zo is de Belastingdienst al in een vroeg stadium betrokken bij de totstandkoming van fiscale wetgeving. Bij de uitvoering van de fiscale wetgeving moet de Belastingdienst doorgaans een aanzienlijke vertaalslag maken van wetgeving naar concrete uitvoering. Daarbij moet worden gedacht aan het ontwikkelen van uitvoeringsrichtlijnen, handboeken en geautomatiseerde systemen. Om die reden kan de Belastingdienst niet louter als een uitvoeringsorganisatie worden gekwalificeerd.

2.2 Een doelgroepgerichte organisatie

De uitgangspunten

De bedrijfsfilosofie van de Belastingdienst laat zich in een aantal uitgangspunten omschrijven¹:

1. accent op dienstverlening
2. doelgroepgerichte benadering
3. geïntegreerde fiscale behandeling
4. werken in de actualiteit.

Ad. 1: Accent op dienstverlening

Het eerste uitgangspunt is dat in het handelen van de Belastingdienst het accent ligt op een dienstverlenende attitude. De basis voor deze attitude vloeit voort uit het "respect voor belastingplichtigen" zoals verwoord in de permanente opdracht.

Ad. 2: doelgroepgerichte benadering

In de jaren '80 is gestart de herstructurering van de Belastingdienst. De Belastingdienst ontwikkelde een doelgroepgerichte benadering, het tweede uitgangspunt. De centrale gedachte van de doelgroepgerichte benadering is om "klanten" op geïntegreerde wijze te behandelen. Daartoe wordt het klantenbestand van de dienst onderverdeeld in hoofdgroepen als particulieren, grote ondernemingen, ondernemingen en douane. Vervolgens wordt de verdere behandeling van belastingplichtigen afgestemd op een afweging van (fiscaal) risico en (fiscaal) belang. Deze doelgroepgerichte benadering vertaalt zich in de organisatiestructuur van de Belastingdienst. De belangrijkste gevolgen zijn dat de dienst "opener" is geworden en klantgerichter en bedrijfsmatiger is gaan werken.

Ad. 3: Geïntegreerde fiscale behandeling

Het derde uitgangspunt vloeit voort uit de gekozen doelgroepgerichte benadering. De Belastingdienst streeft naar een geïntegreerde fiscale behandeling vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Dit wil zeggen dat een belastingplichtige een burger, een onderneming, met ander woorden: een *klant* - in principe voor zijn totale fiscale situatie, dus ongeacht het belastingmiddel, op één plaats wordt behandeld.

1. Zie daarvoor o.a. het Bedrijfsplan 1998 - 2002 en het Handboek Organisationsmanagement.

Op de eenheden van de Belastingdienst zijn per doelgroep nagenoeg alle belastingsoorten samengebracht. Door deze geïntegreerde aanpak kan de belastingplichtige ondernemer of particulier voor alle belastingzaken terecht op één adres. Dit is natuurlijk voor de klant van de Belastingdienst gemakkelijk. Maar ook voor de Belastingdienst brengt dit doelmatigheidswinst met zich mee: het is eenvoudiger om verbanden te leggen tussen de verschillende aspecten van de totale fiscale situatie van de belastingplichtige.

Ad. 4: Werken in de actualiteit

De noodzaak tot het *up-to-date* houden van bestanden, tot het snel afwickelen van gegevens- en documentenstromen, tot het tijdig onderkennen van fraude(patronen) en tot het beheersen van de kasstromen is voor de Belastingdienst aanleiding een vierde uitgangspunt te hanteren: werken in de actualiteit. Daarbij vindt de behandeling zo veel mogelijk plaats op het moment dat de fiscaal relevante gebeurtenissen zich voordoen en wordt de belasting zo veel mogelijk geïnd op het moment dat deze verschuldigd wordt.

2.3 Innovatieve bedrijfsvoering

Binnen de Belastingdienst vormt het verbeteren van de interne bedrijfsvoering een permanent streven. De dienst streeft er naar om de verantwoordelijkheid voor beheer en resultaten zo laag mogelijk in de organisatie te (kunnen) leggen en de decentrale managers meer vrijheden toe te staan bij de inzet van mensen en middelen. Enkele recent geïntroduceerde veranderingen in de bedrijfsvoering van de Belastingdienst zijn: de professionalisering van de dienstverlening door de facilitaire diensten, het meten van de maatschappelijke effecten en het ontwikkelen en toepassen van kengetallen.

Professionalisering en positionering facilitaire diensten

De ondersteunende processen zijn binnen de Belastingdienst geconcentreerd bij drie facilitaire directies: het Automatiseringscentrum, het Centrum voor Kennis- en Communicatie en het Centrum voor Facilitaire Dienstverlening. Tussen deze facilitaire diensten (leveranciers) en de eenheden en directies (afnemers) wordt gestreefd naar een - verdere - verzakelijking van de verhoudingen. Interne doorbelasting is een instrument om die zakelijke verhoudingen te bevorderen: er ontstaan dan klant - leverancierrelaties.

Momenteel wordt reeds een deel van de facilitaire kosten doorbelast naar de directies en de eenheden. Op termijn zullen de *facilitaire directies in principe* hun kosten volledig moeten zien te dekken uit de doorbelaste dienstverlening. Verwacht wordt dat van interne doorbelasting belangrijke prikkels uitgaan voor de doelmatigheid van de interne dienstverlening: de klanten die moeten betalen voor intern geleverde diensten zullen méér gaan letten op de noodzaak en kosten van ondersteunende diensten en e.e.a. afwegen tegen andere keuzemogelijkheden.

Effectmeting

Het is voor de Belastingdienst belangrijk om te weten hoe belastingplichtigen en fiscale dienstverleners over de organisatie denken. Hiertoe hanteert de dienst het instrument "De Fiscale Monitor", een onderzoek dat in 1997 voor de vierde maal is uitgevoerd. Met het onderzoek wordt een beeld verkregen van de opvattingen van belastingplichtigen en fiscale dienstverleners over de uitvoeringsaspecten van de fiscale wet- en regelgeving door de Belastingdienst. Op steekproefbasis worden diverse groepen belastingplichtigen geënquêteerd. Aangezien het onderzoek voor de vierde achtereenvolgende maal is gehouden, is het mogelijk de uitkomsten van 1997 met de afgelopen jaren te vergelijken. De resultaten van de *fiscale monitor*

worden gebruikt bij de beleidsontwikkeling en het verbeteren van de beleidsuitvoering.

Uit de fiscale monitor blijkt dat over het algemeen de dienstverlening en het optreden van de Belastingdienst als voldoende tot goed wordt ervaren. Punten waarop de Belastingdienst goed scoort zijn snelheid van werken, dienstverlening, nakomen van afspraken. Minder goed scoort de dienst op het punt van telefonische bereikbaarheid en de begrijpelijkheid van schriftelijke reacties.

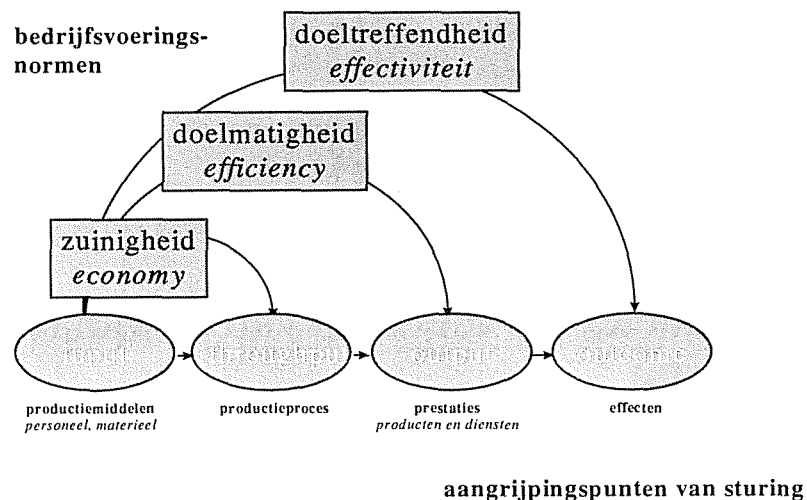
Kengetallen

Een belangrijk instrument voor de aansturing en beheersing op strategisch niveau vormt de beschikbaarheid van een stabiele set kengetallen. Kengetallen worden door de Belastingdienst gebruikt bij de externe verantwoording en de interne sturing. Kengetallen zijn de graadmeters voor het verloop van de ontwikkelingen op essentiële punten van het bedrijfsproces. Op basis van kengetallen kan worden beoordeeld of actie (i.c. bijsturing) nodig is. De Belastingdienst hanteert kengetallen die een beeld geven van kwantitatieve ontwikkelingen (volumeontwikkelingen, uitvoeringskosten), kwaliteitsontwikkelingen (proces- en productkwaliteit), maatschappelijke effecten (dienstverlening, fiscale monitor). In het volgende hoofdstuk wordt nader ingegaan op de kengetallen die Belastingdienst hanteert.

3: Meetbaarheid prestaties

3.1 Meetbare prestaties en doelmatigheid

In de nota "Aansturen op resultaat" is uiteengezet dat de besturing en bedrijfsvoering van een uitvoerende dienst gericht kunnen zijn op uiteenlopende aangrijpingspunten van het "productieproces". Een bekend onderscheid is dat tussen sturing op input, sturing op throughput, sturing op output en sturing op outcome (figuur 3.1):



Figuur 3.1: Aangrijpingspunten van sturing

Het doel van de door de Belastingdienst te leveren prestaties is - direct of indirect - de realisatie van een gewenst maatschappelijk effect: de (liefst vrijwillige) naleving door belastingplichtigen van hun plicht tot belastingbetaling, resulterend in een belastingopbrengst. Dit zijn effecten die worden gemeten door de Belastingdienst. Ten eerste wordt nauwkeurig de ontwikkeling van de belastingontvangsten gevolgd en verantwoord. Ten tweede worden de maatschappelijke effecten van het opereren van de Belastingdienst gemeten in de jaarlijkse fiscale monitor (zie "[Innovatieve bedrijfsvoering](#)" op pagina 9). Hoewel dit onderzoek zich hoofdzakelijk richt op de een resultaatgericht besturingsmodel - gericht op de output van de Belastingdienst - zal *effectmeting* ook in dit besturingsmodel van grote betekenis blijven.

Zo zal bij een bijzonder onderzoek -zie bijvoorbeeld de jaarlijkse landelijke acties- niet alleen informatief zijn welke resultaten geboekt zijn (in de zin van bijvoorbeeld naheffingen) en tegen welke kosten, maar ook wat de opbrengsten hiervan zijn geweest en of zo'n actie effecten heeft op het nalevingsgedrag van belastingplichtigen.

In de nota "aansturen op resultaat" wordt als ideaaltipe aangrijpingspunt van sturing de *outcome* genoemd. In de praktijk laat het verband tussen de door een dienst geleverde prestaties en effecten zich evenwel vaak niet eenvoudig vaststellen. Om die reden wordt gestreefd naar uitbreiding van sturing op output. Het kabinet is van oordeel dat, waar dat mogelijk is, meer overheidsorganisaties moeten worden bestuurd op basis van - afspraken over - prestaties en de gemaakte kosten.

Doelstelling van het onderhavige onderzoek is uiteindelijk het bevorderen van een doelmatige bedrijfsvoering. "Doelmatigheid" betreft immers het verband tussen de ingezette middelen en de bewerkstelligde prestaties. De kostprijs van een product of dienst -in vergelijking met de kostprijs van eerdere jaren of de kostprijs van producten of diensten van vergelijkbare organisaties- geeft een beeld van de ontwikkeling van de doelmatigheid van de betreffende dienst.

Als overheidsorganisatie is de Belastingdienst voor de continuïteit van zijn bedrijfsvoering afhankelijk van het budget dat de begrotingswetgever ter dekking van de productiekosten ter beschikking stelt. Bij het budgetmechanisme ontbreekt de tucht van de markt. Aangezien het prijsmechanisme niet van toepassing is, bestaat er geen *natuurlijke* terugkoppeling over de doelmatigheid waarmee de productie tot stand komt.¹

Het doel van de bedrijfsvoeringsonderzoeken is erop gericht deze beperking van het budgetmechanisme zoveel mogelijk weg te nemen door "aan te sturen op resultaat". Het streven is erop gericht dat de Belastingdienst transparantie biedt over prestaties, kosten en productie. Echter: alleen wanneer de te leveren prestaties op een betrouwbare wijze gedefinieerd kunnen worden en door de dienst beïnvloedbaar en stuurbaar zijn, is een op output geënte bekostiging zinvol en mogelijk. Het onderstaande biedt een verkenning van de mogelijkheden tot een adequate en hanteerbare definiëring van de output van de Belastingdienst.

3.2 Producten en diensten van de Belastingdienst: huidige afbakening

Een belangrijk deel van de werkzaamheden van de IBO-werkgroep heeft bestaan uit het beoordelen van de meetbaarheid van de door de Belastingdienst geleverde producten en diensten. Momenteel worden als producten van de Belastingdienst onder andere aangemerkt: voorlopige en definitieve aanslagen, naheffingsaanslagen en dwangbevelen. De aantallen daarvan zijn per belastingsoort bekend.

Een nadeel van de huidige afbakening is dat het zowel om tussen- als om eindproducten gaat. Voor het toerekenen van kosten werkt het hanteren van tussenproducten complicierend. Beter is het om te werken met eenduidige *eindproducten*. Aanvankelijk koos de werkgroep dan ook voor een kostprijsberekening van eindproducten (waarbij bijvoorbeeld de definitieve aanslag als uitgangspunt zou gelden). Per eindproduct is het immers mogelijk om de kostprijs te berekenen, door de kosten van werkprocessen en eventuele tussenproducten toe te rekenen aan de eindproducten. Toch blijkt ook aan het hanteren van eindproducten een aantal nadelen te kleven.

3.3 Sturen op - de kosten van - output: zoeken naar een maatstaf

Beoordeling bestaande output-identificatie

Om zinvol te kunnen worden toegepast bij de inrichting van een externe sturingsrelatie en/of interne bedrijfsvoering, dient de identificatie van output aan drie eisen te voldoen²:

- a de output dient als zodanig waarneembaar te zijn
- b de kwaliteit van de output is gestandaardiseerd

1. Dat laat onverlet dat ook zonder het prijsmechanisme met specifieke instrumenten (kengetallen, audits e.d.) de doelmatigheid van de productie kan worden bewaakt.
2. Zie N.P. Mol (1997), p.50 - 56.

c de output is als zodanig homogeen en derhalve optelbaar.

Een eindproduct als "de definitieve aanslag" voldoet niet volledig aan twee belangrijke voorwaarden die aan outputidentificatie kunnen worden gesteld. Wel wordt voldaan aan de eis dat de output waarneembaar dient te zijn: afgehandelde aangiften zijn als fysiek product waarneembaar c.q. te verwerken in administraties.

Aan de criteria b. en c. wordt evenwel niet of niet geheel voldaan. De eindproducten als zodanig zijn wat betreft ingezette capaciteit en kosten niet vergelijkbaar. Het proces van totstandkoming van de definitieve aanslag is sterk afhankelijk van (1) het nalevingsgedrag van de belastingplichtige en (2) de doelgroep waartoe de belastingplichtige behoort. Afhankelijk van fiscaal risico en fiscaal belang worden de belastingplichtige klanten verschillend behandeld. Van standaardisatie is in wisselende mate sprake. Die behandeling varieert van een geautomatiseerde administratieve afdoening tot intensieve administratieve controles en opsporing van misbruik en oneigenlijk gebruik. Uiteindelijk zal zowel een eenvoudige aangifte van een particulier als ook een zeer complexe aangifte van een multinational tot één of meerdere eindproducten leiden (e.g. definitieve aanslagen, dwangbevelen). Hoewel de kosten van deze eindproducten in principe optelbaar zijn, zijn zij onderling niet goed vergelijkbaar.

Vandaar dat in de Belastingdienst een onderscheid wordt gemaakt tussen *verschillende klanten*: particulieren, ondernemingen, grote ondernemingen (zie hiervoor ook "Een doelgroepgerichte organisatie" op pagina 8). Daarnaast speelt nog de "meervoudige juridische verschijningsvorm" die belastingplichtigen kunnen aannemen. De Belastingdienst behandelt de vele aangiften van de diverse werkmaatschappijen van een internationaal opererend concern op één plaats integraal. Binnen de Belastingdienst wordt zo'n juridisch of financieel complex van ondernemingen aangeduid als *een entiteit*.¹ In dit rapport wordt voor de diverse klanten van de Belastingdienst (particulieren, [grote] ondernemingen) niet de abstracte term entiteit, maar het begrip klant gehanteerd.

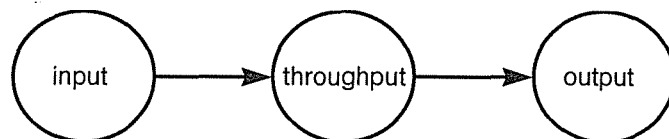
Klanten en klantbehandeling

Aan de verschillende klanten is ook een passende klantbehandeling gekoppeld. Het credo luidt dat elke klant de behandeling krijgt die hij of zij door oproept. De indeling van de diverse soorten klanten vindt plaats aan de hand van zogenaamde "aandachtscategorieën" - het fiscale risico en fiscale belang. Voor de indeling van klanten in categorieën wordt een toezichtspiramide gehanteerd.

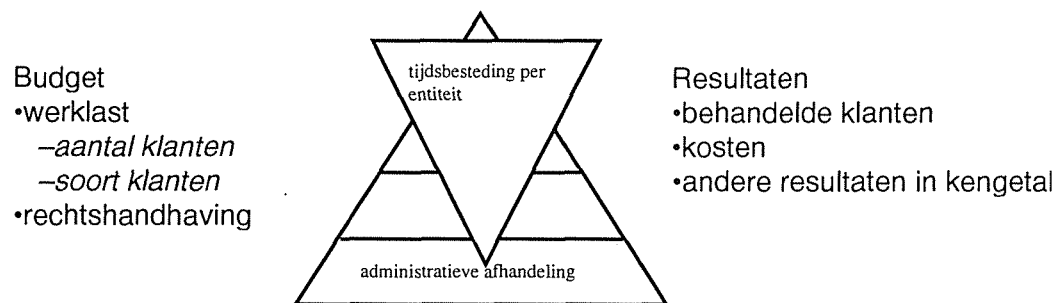
Op basis van die indeling in aandachtscategorieën vindt de verdere klantbehandeling plaats. De Belastingdienst hanteert bij de interne klantbehandeling verschillende aandachtscategorieën. De indeling van klanten in categorieën van "intensiteit van aandacht" maakt een gestructureerde aanpak en behandeling van verschillende belastingplichtingen mogelijk. De mate van aandacht voor dienstverlening dan wel opsporing is in de diverse vormen van klantbehandeling uiteraard nogal verschillend. In de top van de eerdergenoemde piramide van toezicht bevinden zich de complexe en zware gevallen van klantbehandeling. Dit is in aantallen de kleinste categorie, maar wat betreft de werklust en in te zetten capaciteit een categorie die veel inzet vergt. Aan de basis van de piramide bevinden zich de grote aantallen klanten waarvan de klantbehandeling met behulp van geautomatiseerde systemen kan worden afgewikkeld.

1. Zie voor de definitie van entiteit het uitvoeringsreglement van de Belastingdienst, artikel 1, lid 2 onder D. "entiteit: een onderneming te zamen met een of meer daarmee direct of indirect in bestuurlijk, financieel, administratief of maatschappelijk opzicht verbonden ondernemingen of particulieren".

Overigens is het bovenstaande beeld voor de klantbehandeling vereenvoudigd weergegeven. In de praktijk is de klantbehandeling per doelgroep enigszins verschillend uitgewerkt. Voor de grote ondernemingen zijn drie hoofdcategorieën ondernemingen onderscheiden. De categorieën 1 en 2 worden daarbij beschouwd als "maatwerk" en vindt klantbehandeling plaats op basis van een individueel behandelplan. De categorie 3 ondernemingen uit de doelgroep grote ondernemingen en overige ondernemingen worden in aandachtscategorieën ingedeeld op basis van fiscaal risico en -belang. Een nadere onderverdeling vindt plaats op basis van branchegegevens. De klanten van de Douane worden onderscheiden in vergunninghouders, grote im- en of exporteurs of kleine im- en of exporteurs. Daarnaast wordt de functie generiek toezicht onderscheiden. Bij de doelgroep Particulieren vindt de selectie van klantbehandeling geautomatiseerd plaats op basis van fiscaal risico en -belang, gedrag in het verleden, beschikbare contra-gegevens. Zo'n 70% van de particuliere klanten wordt geautomatiseerd behandeld.



Klantbehandeling en inrichting van de werk processen



Figuur 3.2: Aandachtscategorieën en werkprocessen

Sturen op klanten en werklast

Voor de Belastingdienst is het *sturen* op de behandeling van klanten zinvol. Onderdeel van sturen is het verdelen van beschikbare capaciteit en middelen over de diverse directies en eenheden. Aangezien de aantallen en soorten klanten in de diverse aandachtscategorieën de *werklast* van de diverse organisatieonderdelen bepalen, volgt de allocatie van middelen op de tijdens de planning gemaakte afspraken over de aantallen naar doelgroep te behandelen klanten (input; voor een toelichting zie onder "*Verfijning van kostentoerekening*"). De indeling in aandachtscategorieën (naar risico) bepaalt tevens de verschillende interne werkprocessen (throughput) van de Belastingdienst. Het gaat daarbij om vragen als: kan worden volstaan met een administratieve afdoening of is er intensieve controle vereist. Aan het eind van de werkprocessen zijn de klanten behandeld (output). Na afloop van een jaar is bij een eenheid bekend wat de kosten van de klantbehandeling zijn per categorie klanten (1) en de ingezette capaciteit van de klantbehandeling door middel van tijdwerkregistratie (2). Met behulp van kengetallen en eindproducten als aanslagen, invorderingen en dergelijke wordt deze informatie over de output aangevuld.

Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat het niet zinvol is om *alle* kostensoorten toe te rekenen aan de klantbehandeling. Zo is het bijvoorbeeld moeilijk om de kosten van generiek toezicht toe te rekenen aan de klantbehandeling. Hetzelfde geldt voor de kosten van onderzoek: dergelijke kosten zijn doorgaans niet zinvol aan producten e.d. toe te rekenen.

Verfijning van kostentoerekening: voorwaarde bij het sturen op kwaliteit en werklast van rechtshandhaving

Met deze keuze voor "behandelde klant" als sturingsvariabele kan ook beter recht worden gedaan aan het feit dat de Belastingdienst in eerste aanleg een rechtshandhavingsorganisatie is. De kwaliteit van de rechtstoepassing wordt o.a. gewaarborgd door het hanteren van categorieën van aandacht en de daaraan gekoppelde vormen van klantbehandeling (zie ook "Kwaliteit, inrichting van werkprocessen en werklast" op pagina 16).

Bij het sturen op de kwaliteit van rechtshandhaving gaan de berekening van de kostprijzen en de allocatie van middelen hand in hand. Het is goed mogelijk de kosten van de door Belastingdienst geleverde prestaties - op jaarbasis behandelde klanten per doelgroep en risicocategorie - te berekenen met behulp van een tijdwerkregistratie.

Wij gaven al aan dat de aantallen klanten in de diverse aandachtscategorieën per doelgroep de werklast van de diverse organisatieonderdelen bepalen. Het zal duidelijk zijn dat de intensieve behandeling van een klant in een "zware risicocategorie" meer kosten met zich meebrengt dan de geautomatiseerde afhandeling van een klant in een lichtere categorie. Voor een goed inzicht in de -kosten van de - processen die leiden tot rechtshandhaving is deze verdere differentiatie wenselijk. Hiertoe is het van belang de interne werkprocessen te identificeren: deze zijn immers nauw gerelateerd aan de risicocategorieën. Binnen de Belastingdienst zijn dat de volgende:

- a dienstverlening
- b heffing en inning
- c controle
- d opsporing

Voor een kostentoerekening is het zaak om deze werkprocessen goed van elkaar te onderscheiden.

Toelichting: De werkprocessen keren in elk van de onderscheiden aandachtscategorieën terug, maar steeds in wisselende intensiteit. Zo zal de Belastingdienst voor een klant in een lage aandachtscategorie (de "brave borst") relatief meer tijd en middelen besteden in dienstverlening. De "zware jongens" vergen daarentegen meer controle. Het is zinvol om op basis van *behandelplannen* voor de verschillende categorieën klanten een beeld te krijgen van de intensiteit - uit te drukken in de verhouding tussen de diverse werkprocessen per behandelwijze - van de behandeling per deelcategorie. Het gaat daarbij uitdrukkelijk om gewogen gemiddelden.

Voor een gemiddelde belastingplichtige particulier in de lage aandachtscategorie ziet de behandelintensiteit (het gewogen gemiddelde) er *bijvoorbeeld* (!) als volgt uit:

dienstverlening	heffing en inning	controle	opsporing
80%	4%	14%	2%

Voor een gemiddelde belastingplichtige particulier in de hoogste aandachtscategorie ziet de behandelintensiteit er diametraal anders uit:

dienstverlening	heffing en inning	controle	opsporing
2%	4%	14%	80%

Wanneer de verhouding tussen de werkprocessen voor elke aandachtscategorie met behulp van steekproeven en tijdwerkregistratie bepaald zijn, kunnen vervolgens de gewogen kosten worden toegerekend aan de diverse groepen klanten. Dus na vaststelling van de producten van de Belastingdienst (behandelde klanten) is een vervolgstap om de diverse werkprocessen in beeld te brengen. De al bestaande behandelplannen vormen daarbij een uitgangspunt. Vervolgens kan met behulp van TWR en op basis van steekproeven de toegevoegde waarde van de deelprocessen aan de klantbehandeling worden berekend.

Het is volgens de werkgroep goed mogelijk de kosten van de door Belastingdienst geleverde prestaties - op jaarbasis behandelde klanten per doelgroep en risicocategorie - te berekenen met behulp van een tijdwerkregistratie. Daarvoor dienen integrale uurtarieven te worden gehanteerd, met toeslagen of een andere vorm van doorbelasting voor de ondersteunende diensten.

Het is derhalve niet nodig dat de Belastingdienst bij de integrale afhandeling van een dossier gaat bijhouden hoeveel tijd aan dienstverlening en hoeveel tijd aan controle is gaan zitten. Dit scheelt enorm in de belasting die de TWR met zich meebrengt. De gehanteerde wegingsfactoren dienen daarbij wel door middel van steekproeven te worden "geijkt".

Het toerekenen van kosten aan behandelde klanten per doelgroep en risicocategorie vormt daarmee een cruciale stap naar het sturen op de kwaliteit van rechtshandhaving alsmede de daarmee gepaard gaande werklust en kosten.

Samenvattend

De werkgroep stelt samenvattend voor om de "op jaarbasis behandelde klant" (entiteit) als eenheid te nemen voor de interne besturing en het toerekenen van kosten. Deze outputindicator voldoet aan de eis van waarneembaarheid. Ten aanzien van de eisen van standaardisatie en homogeniteit - en daarmee optelbaarheid - biedt de tweeledige differentiatie die de klanten - i.e. naar doelgroep en, daarbinnen, naar risicocategorie - grote voordelen. Doordat de kosten van de behandeling van verschillende soorten klanten beter zichtbaar worden, zijn ook de kosten van rechtshandhaving beter in beeld te brengen. Daarnaast bevat deze sturingsvariabele "klant" door de koppeling tussen risicocategorieën en verschillende behandelvormen (de behandelplannen) een "automatisch" aangrijpingspunt voor het aspect *kwaliteit* van de rechtstoepassing. Dit is van wezenlijk belang voor een rechthandavingsorganisatie als de Belastingdienst. Tot slot is het aantal klanten in de diverse aandachtscategorieën een goede indicator voor de werklust van de verschillende eenheden binnen de Belastingdienst, met behulp waarvan de verdeling van budgettaire middelen kan worden geoptimaliseerd.

3.4 Kwaliteit, inrichting van werkprocessen en werklust

Kwaliteit: geïntegreerd in de inrichting van werkprocessen

Als het gaat om de inrichting van de werkprocessen zijn er verschillen en overeenkomsten tussen de Belastingdienst en een "gewoon" bedrijf. Als ieder

bedrijf weet de Belastingdienst zich geconfronteerd met eisen aan de productieprocessen (Arbeidsomstandighedenwet, kwaliteitseisen, ISO-normen e.d.). Daarnaast gelden ook veel externe, door de wetgever gestelde eisen waaraan de diensten en producten van de Belastingdienst moeten voldoen. Het gaat daarbij om eisen die verband houden met beginselen als *rechtszekerheid* (vertrouwen), *rechtmatigheid* (correctheid) en *rechtsgelijkheid* (eerlijkheid) centraal. Deze kwalitatieve criteria laten zich lastig meten. Dat betekent echter niet dat de werkprocessen waarmee de Belastingdienst zijn rechthandhavingstaak uitvoert niet meetbaar zouden zijn.

De materiële fiscale wetgeving, maar ook eisen inzake de bestrijding van constructies of de voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik zijn mede bepalend voor de inhoudelijke werkprocessen van de Belastingdienst. Ook worden eisen gesteld aan de logistiek van de werkprocessen: hoe snel worden bijvoorbeeld de eindproducten geleverd. De inrichting van de productieprocessen is daarmee voor een belangrijk deel afhankelijk van de politieke besluitvorming over de (uitvoering van-) fiscale wet- en regelgeving.

Interne kwaliteitsbewaking

Naast de (kwalitatieve) eisen die door de fiscale wetgever en/of de politieke opdrachtgever van de Belastingdienst worden gesteld, hanteert de dienst aanvullende eisen. Deze worden afzonderlijk in beeld gebracht. Voorbeelden hiervan zijn de kengetallen proces- en productkwaliteit. De proceskwaliteit zegt iets over de *snelheid* waarop producten worden afgerond. Gemeten wordt de snelheid van afdoening van aangiften en bezwaarschriften per Belastingmiddel. Als normen voor de afhandelingstermijnen gelden onder andere de termijnen uit de Algemene Wet Bestuursrecht. Het kengetal productkwaliteit geeft inzicht in de ontwikkeling van een aantal kwaliteitsaspecten van het proces van heffing. Centraal staat de houdbaarheid (in bezwaar en beroep) van aangebrachte correcties in aangiften.

Een andere manier is om de mate van het waarborgen van de kwaliteit in beeld te brengen. Dit is meer een instrumentele benadering van kwaliteitsbevordering. Met het instrument KIEK (kortstondig kwaliteitsborgingsonderzoek) wordt onderzocht welke maatregelen eenheden en directies hebben genomen om de kwaliteit van *werkprocessen* te bewaken.

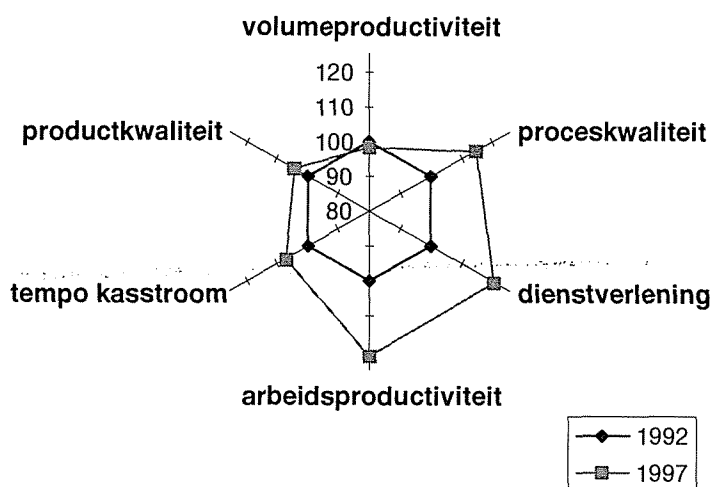
Kwaliteitsbewaking is op deze manier *geïntegreerd* in het gehele fiscale proces van de klantbehandeling.

Kwaliteit in kengetallen

Naast standaardgegevens over outputfactoren (productie-aantallen e.d.) zijn gegevens nodig over kwaliteit en het verloop van bepaalde processen in de loop van de tijd. Met behulp van kengetallen wordt een beeld van de ontwikkeling van processen in de loop van de tijd gegeven. Kengetallen vormen een basis om ontwikkelingen te monitoren en, desgewenst, nader te analyseren. De Belastingdienst hanteert al enige jaren een set strategische kengetallen.

In het onderstaande radardiagram is de samenhang tussen enkele kengetallen in beeld gebracht

(figuur3.3):



Figuur 3.3: Samenhang strategische kengetallen

Deze grafiek geeft een beeld van de ontwikkelingen sinds 1992 (index 1992 = 100).¹ Duidelijk is dat de arbeidsproductiviteit, de proces- en productkwaliteit, de dienstverlening en het tempo kasstroom zijn gestegen. De volumeproductiviteit is licht gedaald.

Maar wat zegt dit nu eigenlijk over de prestaties van de Belastingdienst in 1997? Allereerst kan worden afgeleid dat de Belastingdienst méér is gaan doen. De totale productie en het bestand van belastingplichtigen zijn toegenomen. Ondanks deze stijging van het werkpakket én een toenemende complexiteit van de uitvoering blijkt het toch mogelijk de kwaliteit van de rechtstoepassing te verbeteren: aangiften worden sneller afgewikkeld, correcties door de Belastingdienst worden minder vaak betwist en de dienstverlening verbetert stelselmatig. Maar dat is alleen mogelijk tegen aanzienlijke inspanningen. De inzet van informatietechnologie heeft het mogelijk gemaakt om bij een *kwantitatieve* groei van de productie tegelijkertijd de *kwaliteit* te verbeteren. De inzet van informatietechnologie vereist echter aanzienlijke investeringen en vervolgens exploitatiekosten.

Ook een ander kwaliteitsaspect van de rechtshandhaving -de bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik- vereist capaciteit en middelen. De baten hiervan zijn hogere belastingopbrengsten. De keerzijde is een daling van de volumeproductiviteit van de Belastingdienst.

De totale uitvoeringskosten van de Belastingdienst zijn de afgelopen jaren gestegen. De Belastingdienst is een rechtshandavingsorganisatie: de *kwaliteit* van de rechtstoepassing is de belangrijkste productiedoelstelling. Een volumeproductiviteitscijfer kan om die reden niet geïsoleerd worden gezien van de andere cijfers en kengetallen.

Beïnvloedbaarheid werkpakket Belastingdienst

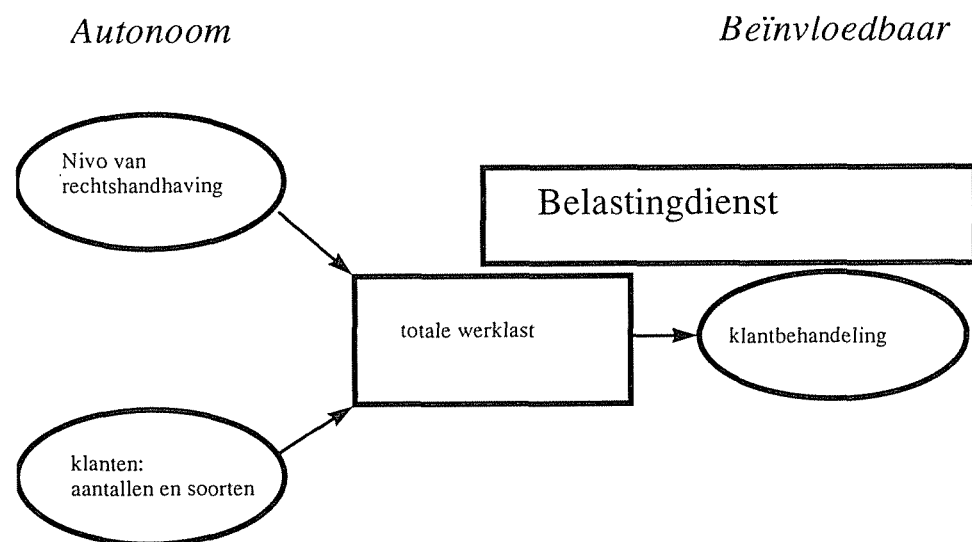
De Belastingdienst kan worden beschouwd als een uitvoerende dienst die als "opdrachtnemer" voor de Staat - i.c. de bewindspersonen van Financiën als fiscale wetgever - de handhavingstaak inzake de Belastingwetgeving uitvoert. In de relatie opdrachtgever - opdrachtnemer speelt het stellen van eisen aan het niveau van rechtshandhaving een grote rol. Het niveau van rechtshandhaving alsmede

1. Dienstverlening: van dit kengetal zijn de gegevens vanaf 1994 beschikbaar (Index 1994 = 100). Voor meer informatie over deze kengetallen wordt verwezen naar het Beheersverslag 1997 van de Belastingdienst.

het aantal en de soort (doelgroep en risicocategorie) en aantallen klanten bepalen tezamen de *totale werklast* van de Belastingdienst:

eisen niveau rechtshandhaving + aantallen (doelgroep x risicocategorie) -> werklast Belastingdienst

Beide zijn te beschouwen als relatief autonome factoren. Ondanks het feit dat de Belastingdienst een belangrijke rol heeft bij de vertaling van fiscale wet- en regelgeving in concrete werkprocessen, kan de Belastingdienst de totale werklast in beperkte mate beïnvloeden. Bij de vertaling van de fiscale wetgeving naar de concrete uitvoering heeft de Belastingdienst als taak de interne werkprocessen zo doelmatig mogelijk in te richten. Dat ligt wel besloten in het beïnvloedingsdomein van de Belastingdienst als uitvoerende dienst (figuur 3.4).



3.5 Verbeteringsmogelijkheden samengevat

- Als definitie voor output kiezen voor "op jaarbasis behandelde klanten".
- Naast informatie over de aantallen van deze klanten ook inzicht genereren in de doelgroep en risicocategorie waartoe de klanten behoren. Deze bepalen immers de werklast van de Belastingdienst.
- Met behulp van een tijdwerkregistratie en gewogen gemiddelden ten aanzien van de inrichting van de diverse werkprocessen (throughput) de kosten van de ingezette middelen (input) aan de behandelde klanten en overige eindproducten toerekenen (output).
- Met behulp van kengetallen aspecten als dienstverlening en kwaliteit van klantbehandeling in beeld (blijven) brengen.

- Aan de hand van in de beschreven werkprocessen dient het voor de politieke opdrachtgever van de Belastingdienst (bewindspersonen Financiën) duidelijk te zijn, op welke wijze de Belastingdienst de gestelde kwaliteitseisen in de procesgang vertaalt en in welke mate de werklust door de Belastingdienst beïnvloedbaar is c.q. beïnvloed wordt.

4: De aansturing van Belastingdienst

4.1 Inleiding

Kernministerie en Belastingdienst

In dit hoofdstuk wordt de sturingsrelatie tussen de Minister en Staatssecretaris van Financiën en het directoraat-generaal der Belastingen (Belastingdienst en stafdirecties op het kerndepartement) beschreven. De Belastingdienst is een onderdeel van het ministerie van Financiën.

De Staatssecretaris is - daartoe gemandateerd en in nauw overleg met de minister van Financiën - de primaire aanstuurder van de Belastingdienst. De DG Belastingdienst, het hoogste ambtelijke gezag binnen de Belastingdienst, legt in het Beheersverslag verantwoording af aan de Staatssecretaris. Ook het Bedrijfsplan wordt aan de Staatssecretaris voorgelegd. Het Beheersverslag en het Bedrijfsplan worden tevens naar de Tweede Kamer verstuurd.

De directie Financieel-Economische Zaken (FEZ) is de controller van het ministerie van Financiën. De directie PFC van het DG der Belastingen is de controller van de Belastingdienst. De Departementale Accountantsdienst Financiën verricht in samenwerking met de Interne Accountantsdienst Belastingdienst (IAB) de controlewerkzaamheden binnen de Belastingdienst.

Relaties met instanties buiten het ministerie van Financiën

De Belastingdienst voert ook taken uit voor tweeden (tot de rijksoverheid behorende organisaties) en derden (niet tot de rijksoverheid behorende rechtspersonen). Zo heft de dienst premies voor volksverzekeringen en int hij ruil- en herverkavelingsrente. Dit zijn overigens ook wettelijke taken. Daarnaast werkt de Belastingdienst samen met andere overheidsinstanties bij het bestrijden van misbruik en oneigenlijk gebruik van douane- en belastingwetgeving. Over de wijze waarop de Belastingdienst taken voor deze actoren uitvoert worden afspraken vastgelegd in convenanten. De dienst wordt echter niet aangestuurd door deze partijen.

4.2 Sturing door het Ministerie van Financiën: filosofie en instrumenten

Besturingsfilosofie Ministerie van Financiën

De wijze waarop de aansturing en het financieel management van zowel het kernministerie als de Belastingdienst is vormgegeven, vloeit voort uit de gekozen besturingsfilosofie: "Naast de concentratie op kerntaken, sturing op afstand en decentralisatie van beheer wordt op basis van de besturingsfilosofie gestreefd naar een resultaatgericht besturingsmodel" (Financiën 1997a:10). Kernwoorden binnen de door het ministerie van Financiën nagestreefde besturingsmodel zijn: integraal management, centrale sturing op hoofdlijnen, het maken van afspraken over producten en budgettaire randvoorwaarden (contractmanagement), systematische verantwoording aan de dienstleiding en periodieke doorlichting.

De aansturing door de politiek vindt plaats in het kader van het opstellen van de budgettaire nota's, de (interne) bedrijfsplannen. De verantwoording is opgenomen

in het Beheersverslag. Daarnaast worden majeure tussentijdse beleidswijzigingen aan de Minister en Staatssecretaris ter goedkeuring voorgelegd.

Rol FEZ

Het houden van toezicht op de begrotingsvoorbereiding en -uitvoering van Financiën is de kerntaak van de departementale controller, de directie Financieel-Economische Zaken (FEZ). De ontwikkelingen op het terrein van financieel management betekende dat FEZ zich als departementaal controller de laatste jaren terughoudender heeft opgesteld ten aanzien van de uitvoering van de begroting. De directie heeft zich meer dan voorheen toegelegd op coördinatie en het bewaken van procedures (Statusrapportage FEZ, 1994). Meer vrijheid voor de Belastingdienst tijdens de uitvoering ging daarbij gepaard met strengere eisen aan de begrotingsvoorbereiding en, met name, -verantwoording.

Ook heeft zich een inhoudelijke verschuiving voorgedaan. Aanvankelijk stonden met name de financiële aspecten voor FEZ voorop. Sinds de invoering van decentraal en integraal management richt de control zich ook op doelmatigheid en doeltreffendheid van beleid en beheer. Deze ruimere verantwoordelijkheid van FEZ is vastgelegd in het Besluit taak FEZ. Overigens werkt FEZ nauw samen met de controller van de Belastingdienst, de eerder genoemde directie Planning, Financiën en Control (PFC).

Cyclisch instrumentarium: de begroting centraal in de sturing

Het door Financiën nagestreefde besturingsmodel is op onderdelen al ingevoerd. Momenteel zijn in de begroting van Financiën prestatiegegevens over het primaire proces van de Belastingdienst opgenomen. Op basis van samengestelde kengetallen wordt onder meer een indicatief beeld verschaft van de - ontwikkeling van de - effectiviteit en doelmatigheid van de Belastingdienst.

Zoals gezegd vindt de aansturing door de politiek primair plaats in het kader van het opstellen van de budgettaire nota's, de (interne) bedrijfsplannen en het Beheersverslag. De begroting fungeert samen met het bedrijfsplan van de Belastingdienst als een vorm van "contractmanagement" binnen het ministerie van Financiën

In aanvulling op de in het bedrijfsplan en begroting vastgelegde afspraken over doel- en taakstellingen, worden tussen FEZ en de Belastingdienst afspraken gemaakt over de inzet van de (personele en materiële) middelen. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen uitgaven aan huisvesting, automatisering, communicatie en personeelsuitgaven.

De begrotingscyclus op Financiën ziet er, voor wat de Belastingdienst betreft, als volgt uit (begrotingsjaar is t):j

jan t-1	PFC ontvangt van de divisies hun begrotingsvoorstel voor jaar t op clusterniveau. PFC toetst en beoordeelt de voorstellen. Een geaggregeerd voorstel wordt ter goedkeuring aan de Directieraad voorgelegd waarna het naar FEZ wordt gestuurd. FEZ betreft dit bij het opstellen van de Beleidsbrief (feb t-1). Alle claims van de Belastingdienst worden op deze manier in beeld gebracht en onderbouwd.
maart t-1	Beheersverslag t-2 wordt aan de Kamer aangeboden..
sep t-1	Bij het parlement wordt de ontwerp-begroting t ingediend. Het parlement kan akkoord gaan met de begroting voor de totale apparaatsuitgaven (p&m) en wordt geïnformeerd over de opbouw in clusters. Daarnaast ontvangt het parlement het zogenoemde Bedrijfsplan van de Belastingdienst

nov t-1 De directieplannen voor het jaar t worden opgesteld en fungeren als bestedingsplannen voor het jaar t. Eventuele schuiven tussen clusters die vanaf maart t-1 tot dit moment aangebracht worden ten opzichte van de ontwerp-begroting t, worden meegenomen bij de voorbereiding op de 1e suppletore wet t. Tevens kan het bestedingsplan t intern op directie-niveau als eerste input voor de volgende begrotingscyclus t+1 dienen.

Beheersen

In het zogeheten Beheersverslag doet de Belastingdienst verslag van de ontwikkeling van het werkpakket en de productie (de door de dienst geleverde prestaties). In het productieverlag zijn zeer veel gegevens over producten e.d. opgenomen.

Naast kwantitatieve gegevens over de productie zijn in het Beheersverslag ook kwalitatieve indicatoren opgenomen. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om gegevens over de ontwikkeling van - de snelheid van - de dienstverlening door de dienst en het aantal geregistreerde klachten. De belangrijkste beleidsontwikkelingen en kengetallen uit het Beheersverslag worden ook opgenomen in de financiële verantwoording (begroting IX B van Financiën).

Bij het beoordelen van doelmatigheidsaspecten wordt ten slotte zo goed als mogelijk rekening gehouden met de beïnvloedbaarheid van uitgaven door de Belastingdienst. Eerder is opgemerkt dat de totale werklast en daarmee samenhangende kosten met name door autonome factoren wordt bepaald: het gewenste niveau van rechtshandhaving en de groei van het soort en aantal klanten (zie §3.4).

Non-cyclisch instrumentarium: doorlichtingen en evaluaties

Periodiek evaluatieonderzoek maakt deel uit van de door Financiën gehanteerde planning- en controlinstrumenten. Sinds 1992 wordt hiertoe de procedure "beleidsevaluaties" gehanteerd. De evaluatieprogrammering wordt door de Bestuursraad van het ministerie goedgekeurd.

Bij het evaluatieonderzoek op het terrein van de Belastingdienst wordt - in de begroting van Financiën - een onderscheid gemaakt tussen beleid en fiscale wetgeving enerzijds en de bedrijfsvoering van de Belastingdienst anderzijds.

4.3 Instrumentarium beoordeeld

Als departementale controller controleert FEZ op hoofdlijnen en op basis van een beperkt aantal basisdocumenten van de Belastingdienst. Gelet op het integraal management en de daarmee samenhangende beheersvrijheid, worden vooraf afspraken gemaakt over budgetten en te leveren prestaties. Achteraf legt de Belastingdienst verantwoording af over de bereikte resultaten. Bijsturing en controle tijdens de loop van het jaar vindt beperkt plaats. Toenemende beheersvrijheid vereist tegelijkertijd een vergroting van de transparantie van de bedrijfsvoering van de Belastingdienst.

Het huidige sturingsinstrumentarium is nog sterk geënt op de inputzijde van de "productieprocessen" van de Belastingdienst. Er is veel geïnvesteerd in deze sturingswijze. De clusterwijze onderbouwing van de begroting van Financiën, afspraken over de meerjarige onderbouwing van investeringsprojecten door de Belastingdienst en de verdere versnelling van de begrotingscyclus getuigen daarvan. Ook bij een overgang naar een meer op output gerichte sturing blijft deze inputsturing vereist.

Het accent kan evenwel nog verder worden verschoven naar afspraken over de kwantiteit en kwaliteit van de te leveren output, de werklast die daarmee samenhangt en de daarmee gemoeide kosten. Deze afspraken zijn bij voorkeur -

tijdens de jaarplancycclus - vast te leggen in managementcontracten. Een vertaling hiervan vindt plaats in de reguliere begroting IXB van het ministerie van Financiën.

4.4 De Staten-Generaal

In de reguliere begrotingscyclus autoriseert de Tweede Kamer de uitgaven van de Belastingdienst op artikelniveau binnen de begroting IXB. Zoals gezegd worden daarnaast het Bedrijfsplan en het Beheersverslag ter informatie aan de Tweede Kamer verzonden.

Bij fiscale wetsvoorstellen wordt aangegeven wat de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst bedragen. Wetsvoorstellen worden door de Belastingdienst getoetst op handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid. Verschillende uitvoeringsmodaliteiten (inclusief uitvoeringskosten) kunnen op die manier nog worden betrokken bij de politieke afweging bij wetsvoorstellen.

4.5 Verbeteringsmogelijkheden samengevat

- in de sturingsrelatie tussen de bewindspersonen van Financiën en de Belastingdienst, maar ook in de control-relatie tussen FEZ en de Belastingdienst, dient de nadruk naast input meer komen te liggen op afspraken over de kwantiteit en kwaliteit van de te leveren output en - op basis van de daarmee gepaard gaande werklast - de kosten daarvan.
- deze afspraken zijn bij voorkeur vast te leggen in contracten met de opdrachtgever (bewindspersonen Financiën).

5: Bedrijfsvoering Belastingdienst

5.1 Relatie externe aansturing en interne bedrijfsvoering

In "Aansturen op resultaat" is beschreven dat een resultaatgericht besturingsmodel zowel gevolgen heeft voor de externe besturing van een uitvoerende dienst als ook de interne bedrijfsvoering. De externe aansturing en interne bedrijfsvoering moeten in elkaars verlengde liggen.

Er bestaat een duidelijke relatie tussen de informatie die nodig is voor de externe sturing en de informatie die nodig is voor de interne sturing door het management van een uitvoerende dienst. De aangrijpingspunten die door de externe aanstuurder als relevant worden beschouwd, moeten worden doorvertaald in de interne systemen van planning & control van de uitvoerende dienst. De reden daarvoor is logisch: wanneer een uitvoerende dienst met andere sturingsparameters werkt, dan zullen de door de bewindspersonen en Tweede Kamer geautoriseerde beleidsdoelstellingen alleen bij toeval gerealiseerd kunnen worden. Andersom geldt dat de sturingsvariabelen die van buiten, door opdrachtgevers worden opgelegd, voor de uitvoerende dienst zinvolle aanknopingspunten moeten bieden voor de interne bedrijfsvoering.¹

In Hoofdstuk 2: "De Belastingdienst nader beschouwd" op pagina 7 is een aantal ontwikkelingen binnen de bedrijfsvoering van de Belastingdienst beschreven. In het onderstaande wordt allereerst ingegaan op de reguliere besturing en bedrijfsvoering van de Belastingdienst. Daarbij komen aspecten als kengetallen, interne doorberekening en outputidentificatie vanzelfsprekend terug.

5.2 Besturingsfilosofie en besturingsprincipes van de Belastingdienst

Integraal management geldt als uitgangspunt van het besturingsmodel van het ministerie van Financiën (Hoofdstuk 4: "De aansturing van Belastingdienst" op pagina 21). Binnen het kerndepartement wordt gestuurd op hoofdlijnen en worden afspraken gemaakt over producten en bijbehorende budgettaire randvoorwaarden.

De besturingsfilosofie van de Belastingdienst is gebaseerd op het besturingsmodel van het Ministerie. Het fundament van deze filosofie is de "decentralisatiegedachte". Taken en bevoegdheden worden zo laag mogelijk in de organisatie neergelegd. Door decentralisatie van bevoegdheden en taken worden eenheden binnen de centraal vastgestelde kaders in staat gesteld eigen afwegingen te maken ten aanzien van de inzet van mensen en middelen.² Het gaat erom dat elk niveau zelf invulling kan geven aan een inzet die het best aansluit op de werkprocessen die - gegeven de aan die processen en de daaruit voortvloeiende producten gestelde (kwaliteits)eisen - van een eenheid of directie verwacht worden.

De Belastingdienst streeft naar "maximale integrale verantwoordelijkheid op decentraal niveau". Naast een relatief grote vrijheid bij de keuze van de inzet van mensen, middelen (input) en de organisatie van de rechtstoepassing (throughput), wordt er naar gestreefd om ook de verantwoordelijkheid voor beheer en resultaten (output) zo laag mogelijk in de organisatie te leggen. Deze integrale verantwoordelijkheid vindt zijn weerslag in management- contracten (zie verder "De jaarlijkse planning & controlcyclus: plannen, budgetteren en rapporteren" op

1. Zie de nota "Aansturen op resultaat", p. 25.

2. De organisatie van de Belastingdienst is uitvoerig beschreven in het Handboek Organisatiemanagement van de Belastingdienst. Ontwikkelingen in de organisatie en de bedrijfsvoering worden jaarlijks beschreven in het Beleidsplan Bedrijfsvoering.

pagina 26). Naast effectiviteit en efficiency van de uitvoering vormen (1) bestuurbaarheid en beheersbaarheid van de organisatie en processen en (2) de politieke verantwoordelijkheid voor de Belastingdienst uitgangspunten voor de vormgeving van de interne bedrijfsvoering van de Belastingdienst.

De uitgangspunten decentralisatie en integraal management en deze algemene beginselen leiden tot de volgende concrete uitgangspunten voor de bedrijfsbesturing van de Belastingdienst:

- a besturing op strategisch niveau vindt plaats in de Directieraad o.l.v. de Directeur-Generaal der Belastingen;
- b de directies vormen de schakel tussen concern en eenheden;
- c de eenheden zijn zo zelfstandig mogelijk (beheersbevoegdheden ten aanzien van personeel, materieel en financiën zijn overgedragen aan de eenheden);
- d de ondersteunende processen zijn geconcentreerd bij drie facilitaire directies (deze zijn dienstverlenend aan de eenheden, directies en de Belastingdienst).
- e Uit deze vier principes vloeit een vijfde voort, te weten dat interne communicatie tussen de diverse onderdelen van de Belastingdienst van essentieel belang is voor een succesvolle bedrijfsvoering.

5.3 De jaarlijkse planning & controlcyclus: plannen, budgetteren en rapporteren

De planning- en controlcyclus vormt het centrale deel van de "infrastructuur" die de Belastingdienst hanteert om zijn activiteiten planmatig aan te sturen en te beheersen. Het gaat dan om het sturen van beleidsvoorbereiding- en uitvoering, het bewaken en bijsturen van de beleidsuitvoering en om het afleggen van verantwoording.

Niveaus van planning & control: directieraad, directies en eenheden

Binnen de Belastingdienst worden drie niveaus van planning en control onderscheiden: concern, directie en eenheid.

De strategische beleidsvorming, zowel op het terrein van de primaire processen als op dat van de ondersteunende processen, vindt plaats in de *directieraad*. De directieraad bestaat uit de dienstleiding (de Directeur-Generaal der Belastingen plus de twee plaatsvervangende DG's), de vijf doelgroepdirecteuren, de directeur FIOD en de drie directeuren van de ondersteunende diensten. Die keuze vloeit voort uit de gedachte dat de Belastingdienst naar buiten treedt als één organisatie. Differentiatie in het beleid vindt plaats waar doelgroepen een andere behandeling vragen. Daarom heeft de Belastingdienst er voor gekozen de bedrijfsbesturing op te dragen aan de vijf doelgroepdirecteuren. De dagelijkse bedrijfsvoering is - binnen de beleidskaders die directieraad en divisieraden stellen - opgedragen aan de eenheden.

De planning en control op concernniveau vinden op hoofdlijnen plaats. Bij de strategische planning gaat het om globale beleidskeuzes voor de middellange termijn en het schetsen van kaders waarbinnen beleidsontwikkeling plaatsvindt. Het streven is om de integrale baten en lasten van beleidsvoornemens en beleidsscenario's in een vroeg stadium in beeld te brengen.

Dit geldt binnen de Belastingdienst momenteel als een punt van aandacht¹. Dikwijls blijkt het moeilijk om alle baten en lasten in beeld te brengen van scenario's en

1. De Belastingdienst constateert dit zelf in het eigen Beleidsplan Bedrijfsvoering 1998 - 2002 op blz. 11.

beleidskeuzen en wordt volstaan met partiële informatie (e.g. de met een investering gemoeide kosten).

De planning en control door de *directies* vormt de verbinding tussen de strategische planning op concernniveau en de operationele planning op eenheidsniveau. De tactische planning van een directie is gericht op een evenwichtige vertaling van concerndoelstellingen naar de diverse eenheden en een bijbehorende adequate verdeling van de beschikbaar gestelde middelen.

De operationele planning door de *eenheden*, ten slotte, houdt de daadwerkelijke bepaling in van de inzet van middelen voor de dagelijkse werkzaamheden teneinde een concrete bijdrage te leveren aan de concerndoelstellingen.

Aspecten van strategische planning & control: primaire en ondersteunende processen in beleids- en sectorplannen

Het Bedrijfsplan

Zoals reeds uit het vorige hoofdstuk bleek, vormt het Bedrijfsplan het scharnierpunt tussen de externe en de interne aansturing van de Belastingdienst. Het is het kerndocument waarmee de planning- en controlcyclus voor een jaar start. Uiteraard sluit deze 'start' aan op de uitkomsten van de planning en controlcyclus van de voorgaande perioden. In het Bedrijfsplan zijn meerjarig de hoofdlijnen opgenomen van de besturings- en bedrijfsfilosofie van de Belastingdienst, alsmede het beleid voor de primaire processen en de ondersteunende processen. Het bedrijfsplan vormt het *integrale strategische* kader voor de Belastingdienst. De uitwerking van de hoofdlijnen van het beleid vindt plaats in de sector- en beleidsplannen.

Sectorplannen

Er zijn 2 sectorplannen: klantbehandeling en rechtstoepassing. De sectorplannen werken de hoofdlijnen voor de primaire processen verder uit en geven de concrete maatregelen aan die moeten worden genomen om de kwaliteit van die processen te kunnen waarborgen. Het sectorplan klantbehandeling beschrijft de beleidsuitgangspunten en maatregelen die een goede behandelstrategie van de belastingplichtige klanten moeten waarborgen. Het sectorplan klantbehandeling vormt dus de basis voor de wijze waarop de diverse belastingplichtige klanten worden behandeld (zie paragraaf 3.4). In het sectorplan rechtstoepassing staat aangegeven met welke middelen en methoden de Belastingdienst een juiste rechtstoepassing zeker stellen.

Beleidsplannen

De beleidsplannen beschrijven de gevolgen voor de ondersteunende processen van de keuzen die ten aanzien van de primaire processen in de sectorplannen en het bedrijfsplan zijn gemaakt. De volgende beleidsplannen worden hiertoe jaarlijks opgesteld: "bedrijfsvoering", "organisatie en personeel", "informatisering en automatisering", "facilitair beleid" en "diensten en communicatie".

Tactische en operationele planning: managementcontracten met directies en eenheden

De concretisering van de strategische planning op concernniveau naar tactische planning op directieniveau vindt plaats in de managementcontracten. Deze contracten worden afgesloten tussen de Directeur-Generaal der Belastingen en de doelgroepdirecteur. Op zijn beurt sluit de divisiedirecteur vervolgens managementcontracten met de hoofden van eenheden. Met deze managementcontracten wordt het niveau van de operationele planning bereikt.

In de managementcontracten gaat het om de vertaling van de concerndoelstellingen in te behalen resultaten (te leveren producten en diensten, output) en het vaststellen van de daarvoor beschikbaar te stellen budgetten (input) per directie en eenheid. De managementcontracten beslaan daarmee een *integrale* planning van de primaire- en ondersteunende processen. Punt van verbetering voor de contracten is dat de relatie tussen en input en de outputfactoren nog onvoldoende wordt gelegd. Met andere

woorden: de vaststelling van de in te zetten middelen wordt nog te weinig afhankelijk gesteld van de te behalen resultaten. Zie hiervoor ook hetgeen op de vorige bladzijde is opgemerkt over de scenario-ontwikkeling en kosten/baten-afwegingen.

Bij de ontwikkeling van een managementcontract worden tevens afspraken gemaakt over de periodiek aan te leveren bestuurlijke informatie (e.g. ingezette middelen, directe tijdsbesteding, aantallen veldtoetsen, controle-resultaten). Deze afspraken worden neergelegd in informatiecontracten.

Control

Over de geleverde producten en diensten en de geboekte resultaten wordt door de Belastingdienst regelmatig gerapporteerd. Voor het Directoraat-Generaal der Belastingen geldt de volgende rapportagestructuur: maandelijks wordt aan de DG gerapporteerd over productiecijfers en belastingopbrengsten. Deze gegevens kunnen voor een groot deel uit centrale systemen worden verzameld. Per kwartaal vindt een uitgebreide rapportage over resultaten plaats aan de directieraad van de Belastingdienst. Naast productieresultaten wordt o.a. ook de voortgang van projecten en ontwikkelingen besproken. Ook worden voorstellen voor het bijsturen van resultaten gedaan. Voor het opstellen van deze rapportages is ook bestuurlijke informatie van de diverse directies nodig.

Jaarlijks worden een Jaarverslag en Beheersverslag opgesteld. Het Beheersverslag is een openbaar stuk met een tweetal functies: (1) het afleggen van verantwoording binnen het ministerie van Financiën aan de Minister en Staatssecretaris en (2) het afleggen van externe verantwoording over de werkzaamheden die de Belastingdienst voor tweeden en derden verricht (zoals andere ministeries en overige publiekrechtelijke organisaties).

5.4 Niet jaarlijkse interne sturingsinstrumenten

Naast de *reguliere control* die onderdeel uitmaakt van jaarlijks voortschrijdende planning- en controlcyclus, past de Belastingdienst control-instrumenten toe die niet direct aan een bepaalde fase van de cyclus kunnen worden gekoppeld.

Audits/doorlichtingen

Binnen de Belastingdienst vinden diverse vormen van audits plaats: beleidsonderzoek, beleidsevaluaties en doorlichtingen. Audits vormen een goede aanvulling op de "reguliere control": juist daar waar de reguliere control op hoofdlijnen plaatsvindt, is het nuttig het instrument van de audits in te zetten.

Binnen de Belastingdienst is de audit-functie op concernniveau geconcentreerd bij de Interne Accountantsdienst Belastingdienst (IAB). Binnen de IAB is deze functie gesplitst in een drietal onderdelen: financial audits, operational audits en EDP-audits. Audits leveren kwantitatieve én kwalitatieve informatie. De Beleidsevaluaties worden gehouden door de afdeling Onderzoek van de directie PFC. Daarnaast voeren ook de doelgroepdirecties en eenheden audits en evaluaties uit.

Heroverweging

Jaarlijks wordt een uitgavencluster op mogelijke efficiencyverbeteringen doorgelicht. De afgelopen jaren zijn heroverwegingen uitgevoerd op het gebied van huisvesting, documentbeheer en porti-uitgaven. Recent is het onderzoek naar de automatiseringsuitgaven afgerond.

Uit dit laatste onderzoek blijkt onder meer dat de planning & control van IT-projecten op onderdelen verbeterd kan worden indien de life-cycle kosten transparant beter in beeld worden gebracht.

5.5 Verbeteringsmogelijkheden samengevat

Opmerking vooraf:

De aanbevelingen die betrekking hebben op de bedrijfsvoering van de Belastingdienst bouwen voort op de verbetervoorstellen inzake de outputdefiniëring in Hoofdstuk 3: "Meetbaarheid prestaties" op pagina 11.

- de integrale baten en lasten (kosten) van beleidsvoornemens en beleidsscenario's moeten in een eerder stadium in beeld worden gebracht
- het verband tussen te alloceren middelen en te leveren prestaties (de op jaarbasis te behandelen klanten) moet transparanter worden gemaakt

Toelichting: niet de bestaande formatieve en materiële kaders van de directies en eenheden dienen leidend te zijn voor de allocatie van middelen, maar de gemeten werklast van de verschillende directies en eenheden als gevolg van de behandeling van aantallen en soorten klanten

- bovengenoemd verband tussen werklast, in te zetten middelen en prestaties wordt expliciet vastgelegd in de managementcontracten die tussen (1) de DG der Belastingen en de doelgroepdirecteuren en (2) de doelgroepdirecteuren en de hoofden van de eenheden worden afgesloten.

6: Toegevoegde waarde baten-lastenstelsel

6.1 Inleiding: Van uitgaven naar kosten

Het kabinet stelt in de nota "Van uitgaven naar kosten" dat het voor een optimale bedrijfsvoering in de collectieve sector wenselijk is, om meer overheidsorganisaties te besturen op basis van afspraken over prestaties en daarvoor te maken *kosten*. Het woord "kosten" verdient daarbij enige toelichting. In een bedrijfseconomisch opgezette bedrijfsvoering gaat het niet zozeer om de *uitgaven* die in een periode worden gedaan, maar veel meer om de kosten van het *verbruik* van productiemiddelen bij de totstandbrenging van producten en diensten. In het kasstelsel wordt gestuurd op de uitgaven in een bepaalde periode. In een baten-lastenstelsel wordt gestuurd op het verbruik van productiefactoren in een periode, en daarmee op de voor de realisatie van afspraken te maken kosten.

Het streven van de Belastingdienst is erop gericht om het inzicht in de relatie tussen ingezette middelen, gerealiseerde prestaties en de uiteindelijke bedrijfsresultaten of effecten (kosten, producten en opbrengsten) te vergroten. De werkgroep heeft onderzocht of invoering van een baten-lastenstelsel ook bij de Belastingdienst een zinvolle bijdrage kan leveren aan de totstandbrenging van een optimale vorm van resultaatgericht management. Dit hoofdstuk doet verslag van deze analyse.

6.2 Meerwaarde baten-lastenstelsel voor de Belastingdienst

Algemene voordelen baten-lastenstelsel: "Aansturen op resultaat"

In "Aansturen op resultaat" worden vijf algemene voordelen genoemd van invoering van een baten-lastenstelsel voor de bedrijfsvoering van uitvoerende diensten:

1. invoering BLS maakt een integrale berekening van de kostprijs van geleverde producten of diensten mogelijk;
2. invoering BLS maakt een *beter*, op toerekening van de kosten van interest, onderhoud, en afschrijvingen gebaseerde besluitvorming mogelijk over de aanschaf en/of vervanging van kapitaalintensieve productiegoederen;
3. (afgeleide van voordeel 1:) invoering BLS maakt het beter mogelijk om op basis van reële kosten bepaalde vormen van opdrachtgever-opdrachtnemerrelaties te introduceren;
4. (afgeleide van voordeel 1:) invoering BLS maakt het beter mogelijk om zowel binnen de uitvoerende dienst (intern), als vanuit het vakdepartement en de Staten-Generaal (extern) te sturen op kostenbasis (in combinatie met geleverde prestaties), en;
5. (afgeleide van voordeel 2:) de mogelijkheid tot reserveren en lenen (grotere verantwoordelijkheid op het terrein van beheer voor de decentrale manager (integraal management)).

Voor een toelichting op deze algemene voordelen verwijzen wij naar "Aansturen op resultaat". In het onderstaande gaan wij achtereenvolgens in op de huidige berekening en doorberekening van kosten binnen de Belastingdienst, de daarbij door de werkgroep geïdentificeerde knelpunten en de verbeteringen die invoering van een baten-lastenstelsel mogelijk maakt.

Huidige situatie Belastingdienst

De uitgaven die gemoeid zijn met de werkprocessen en productie van de Belastingdienst zijn, uiteraard, bekend. Aan de hand van de capaciteitsinzet per belastingmiddel en het volume van de geleverde producten wordt een berekening gemaakt, waarbij verdeelsleutels voor de totale uitgaven aan personeel en materieel worden gehanteerd. Het gaat daarbij om enigszins globale berekeningen die onder andere worden gebruikt voor de berekening van kengetallen productiviteit en arbeidsproductiviteit. Dit proces leidt tot een berekening van de "kostprijs" op basis van kasuitgaven. In feite is derhalve sprake van toegerekende uitgaven aan capaciteitsinzet en producten.

Daarnaast zijn de *bedrijfseconomische kosten* van ondersteunende facilitaire producten/diensten of al berekend, dan wel wordt er actie ondernomen om de benodigde bestuurlijke informatie te verzamelen. Het is de bedoeling dat (1) de integrale kosten van de facilitaire ondersteuning in beeld wordt gebracht en dat (2) de kosten van facilitaire dienstverlening in rekening worden gebracht bij de afnemers (de "doorbelasting"; zie §2.3). Bij de facilitaire directies wordt daartoe extra-comptabel reeds gewerkt met een baten-lastenstelsel.¹ Er zijn twee redenen voor de keuze van een baten-lastenstelsel bij de facilitaire diensten. Ten eerste wordt door dit stelsel het nemen van investeringsbeslissingen verbeterd (zie ook het vervolg van deze paragraaf). Ten tweede is een baten-lastenstelsel noodzakelijk om stabiele tarieven te berekenen die gehanteerd wordt bij de doorbelasting van de facilitaire diensten en producten.

In de huidige situatie is derhalve nu reeds sprake van een *intern en partieel baten-lastenstelsel*, dat door de facilitaire diensten wordt gehanteerd ten behoeve van een bedrijfseconomische kostprijsberekening. De keuze voor dit systeem door de facilitaire directies is logisch, aangezien zij de meeste investeringen binnen de Belastingdienst plegen.

Knelpunten in het kasstelsel

De volgende knelpunten c.q. verbeteringsmogelijkheden in het bestaande kasstelsel worden voor de Belastingdienst gesignaleerd:

1. het huidige kosteninzicht is voor verbetering vatbaar;
2. de afweging bij investeringsbeslissingen kan worden verbeterd indien niet de beschikbare kasmiddelen bepalend zijn, maar de bedrijfseconomische rentabiliteit.

Ad. 1: Verbetering kosteninzicht

De invoering van een baten-lastenstelsel voor de gehele Belastingdienst vereenvoudigt de berekening van de integrale bedrijfseconomische kosten van de producten en diensten van de dienst. Logische voorwaarde daarbij is dat de kosten van werkprocessen met behulp van tijdwerkregistratie en gewogen uurtarieven voor de doelgroepen en - daarbinnen - de risicocategorieën aan deze producten en diensten kunnen worden toegerekend.

Een calculatiemodel dat de relaties in beeld brengt tussen ingezette middelen en resultaten is noodzakelijk. Met andere woorden: analyse van werkprocessen, de

1. Dus niet voor de externe comptabele verantwoording van de begroting, maar wel binnen de eigen administratie van de Belastingdienst voor de interne bedrijfsvoering.

berekening van ingezette middelen en capaciteit, de relatie tussen middelen, werkprocessen en resultaten zullen hun weerslag in calculatiemodellen moeten krijgen.

In de huidige sturingsrelaties binnen de Belastingdienst vindt zowel sturing op input, output als op throughput plaats. Daarbij wordt ook nog rekening gehouden met de outcome. Deze integrale sturing vindt echter in beperkte mate plaats. Doorgaans wordt, per fase of onderdeel van de planning en controlcyclus, hoofdzakelijk gestuurd op één van de aspecten. In het budgetproces staat met name de input centraal, terwijl het in het beleidsproces met name gaat om de output en outcome. De bedrijfsvoering kan als gezegd verder worden verbeterd als input-output relaties beter in beeld worden gebracht (zie ook [Hoofdstuk 5: "Bedrijfsvoering Belastingdienst" op pagina 25](#)). Aan het bevorderen van inzicht in kosten kan de invoering van een baten-lastenstelsel een bijdrage leveren.

Inzicht in kosten leidt mogelijk tot meer kostenbewustzijn. Van een beter inzicht in kosten en kostenopbouw mag "automatisch" een bepaalde prikkel tot meer doelmatigheid worden verwacht. Om dit effect te versterken, dienen de mogelijkheden van een beter kosteninzicht te worden uitgewerkt in het gehanteerde interne besturingsmodel. Ten eerste dient er daadwerkelijk te worden gestuurd en verantwoording te worden afgelegd op basis van kosten, resultaten en ook belastingopbrengsten. Ten tweede is het zinvol om met behulp van tijdsvergelijkingen en het onderling vergelijken van eenheden en directies (benchmarking) meer kostenbewustzijn te stimuleren (en daarmee te prikkelen tot doelmatigheid).

Ad. 2: Verbeterde afweging investeringsbeslissingen (rentabiliteit in plaats van kaskaders als leidend beginsel)

Met de beschikbaarheid van deposito- en leenfaciliteit wordt het moment van investeren meer afhankelijk gemaakt van de rentabiliteit van de investering (in plaats van de op dat moment beschikbare kasmiddelen). De facilitaire directies weten zich bij het plegen van investeringen nu incidenteel belemmerd door de grenzen van het kasstelsel. Tot op heden is er binnen het kasstelsel nog wel steeds een oplossing gevonden, waarbij door "schuiven" ruimte werd gegenereerd. De exploitatie van de Belastingdienst wordt echter steeds kapitaal-intensiever. Een baten-lastenstelsel, met daaraan gekoppeld een deposito- en leenfaciliteit, kan op dit punt uitkomst bieden.

Een leenfaciliteit is nodig als in enig jaar binnen een gegeven kostenbegroting een tekort in kastermen ontstaat als gevolg van een grote hoeveelheid kapitaaluitgaven wanneer de dienst investeert in kapitaalgoederen. Andersom kan ook gelden dat in enig jaar in kastermen geld overblijft. Het apart zetten van die middelen (sparen en reserveren) wordt aangeduid als de depositofaciliteit. Ook kunnen zich situaties voordoen, waarin een agentschap of een dienst die een baten-lastenstelsel voert, wil lenen om investeringen te kunnen financieren. Deze situaties worden aangeduid als de leenfaciliteit.

Een baten-lastenstelsel met een deposito- en leenfaciliteit heeft ook voor de Belastingdienst als voordeel dat investeringen kunnen worden genomen op momenten dat die - vanuit een bedrijfseconomische optiek - het meest rendabel zijn, ongeacht de vraag of op dat moment voldoende kasmiddelen beschikbaar zijn. Dit voordeel is met name van belang voor de facilitaire onderdelen van de Belastingdienst.

De manier waarop met de deposito- en leenfaciliteit in de praktijk kan worden omgegaan, is onderdeel van de zevende wijziging van de Comptabiliteitswet. Zij zal derhalve rijksbreed worden geregeld. In bijlage 3 bij deze nota zijn de voorwaarden ter informatie opgenomen.

6.3 Eindafweging: de perspectieven van een verbeterd kosteninzicht

Bijdrage aan transparantie

De Belastingdienst heeft de ambitie om een "transparante dienst" te zijn. Wanneer aan bepaalde voorwaarden is voldaan, zal invoering van een baten-lastenstelsel daaraan een bijdrage kunnen leveren.

Toepassing van het baten-lastenstelsel maakt een *beter* kostprijsberekening mogelijk hetgeen tot meer inzicht leidt in de doelmatigheid waarmee de Belastingdienst opereert, c.q. de onderdelen van de Belastingdienst opereren. Invoering van een baten-lastenstelsel lost een aantal uit het kasstelsel voortvloeiende knelpunten op. Van de invoering van een baten-lastenstelsel zal een impuls uitgaan om de kosten die gemoeid zijn met de werkprocessen en de daaruit voortvloeiende kwantiteit en kwaliteit van prestaties, in alle planningsfasen beter in beeld te krijgen. Daarvoor is ook nodig dat calculatiemodellen worden ontwikkeld.

Van meer kosteninzicht wordt ook kostenbewustzijn verwacht. Tevens kunnen er met behulp van tijdreeksen en benchmarking meer prikkels tot doelmatigheid worden ingebouwd.

Transparantie, kostenbewustzijn en doelmatigheid

Transparantie van kosten kan samenvattend voor vier doelstellingen worden gebruikt:

- het toerekenen van facilitaire kosten aan werkprocessen en tussenproducten van - delen van - de Belastingdienst

Voorbeeld: alle kosten die verband houden met een computerwerkplek - hardware, servicekosten, onderhoud - kunnen worden toegerekend aan het tussenproduct computerwerkplek. Op deze manier kunnen ook kosten aan facilitaire producten of processen worden toegerekend. Dit is zonder meer nodig bij het bestaande beleid om dergelijke producten door te belasten aan de afnemers/gebruikers.

- het toerekenen van de kosten van de primaire werkprocessen aan de producten van de Belastingdienst (de op jaarbasis behandelde klant en de daarmee samenhangende eindproducten als definitieve aanslagen e.d.)

Toelichting: zo kan worden berekend wat de totale kosten zijn van een eenheid, wat de werklust is van die eenheid en wat de kosten van de door die eenheid geleverde producten zijn. Zo ontstaat meer inzicht in de bedrijfsvoering van zo'n eenheid en kunnen eenheden onderling worden vergeleken en verschillen worden geanalyseerd.

- een verbeterde, nauwkeuriger verdeling van budgetten over directies en eenheden

Toelichting: de aantallen en soorten te behandelen klanten bepalen immers de werklust en derhalve de kosten van een eenheid. Het ligt voor de hand om bij de budgetbepaling meer rekening te houden met de ontwikkeling van de werklust bij de verschillende eenheden en directies.

met de kostentoekening aan de diverse risicocategorieën belasting-plichtigen per doelgroep kan een beeld worden gegeven van de daadwerkelijke kosten van rechtshandhaving en kunnen ontwikkelingen daarin nauwkeuriger worden geanalyseerd

Kanttekeningen

Aan een baten-lastenstelsel is momenteel ook een aantal nadelen verbonden. Allereerst vergt de overgang van kas naar kosten een veranderingstraject,

waarvoor mensen en middelen nodig zijn. De invoering van een baten-lastenstelsel vereist aanvullende opleidingen voor medewerkers, bestaande budgetsystemen moeten worden aangepast en nieuwe systemen zijn vereist (bijvoorbeeld nieuwe tijdwerkregistraties, zie verder ook § 6.4).

Ten tweede vindt de besturing door de bewindspersonen van Financiën en de control vanuit het ministerie van Financiën momenteel op basis van het kasverplichtingenstelsel plaats. Indien de Belastingdienst overschakelt op een baten-lastenstelsel treedt er een verschil op en moeten er vertaalslagen worden gemaakt. Dit vergt aanpassing van de relatie tussen Financiën/FEZ en de Belastingdienst (zie Hoofdstuk 4: "De aansturing van Belastingdienst" op pagina 21).

Ten derde lijkt de directe meerwaarde van een baten-lastenstelsel voor de doelgroepdirecties en eenheden op het eerste gezicht (!) beperkt. De kosten zijn voor het merendeel immers gelijk aan de huidige (lopende) uitgaven. Voor de directies en eenheden bestaat de meerwaarde dan ook vooral in een zuiverder toerekening van kosten en het toepassen van deze kosteninformatie in een meer resultaatgericht besturingsmodel. Het toerekenen van kosten aan klantgroepen van behandelde klanten (volgens de risicopiramide), biedt een beter inzicht in de kosten van rechtshandhaving. Dit maakt het mogelijk om met de directies en eenheden betere afspraken te maken over de - in relatie tot de rechtshandhavingstaak - te leveren prestaties en de daarvoor te alloceren middelen.

Tenslotte is het goed om te benadrukken dat sturing op kosten niet mag doorslaan tot een eenzijdige oriëntatie op kosten. In discussies binnen de werkgroep IBO is vastgesteld dat de Belastingdienst - de dienst is daarin overigens niet uniek - een rechtshandavingsorganisatie is. Doelstelling is in de eerste plaats om de *kwaliteit van de rechtshandhaving* te waarborgen. De randvoorwaarden hiervoor worden o.a. gesteld door wetgeving, parlement, externe toezichthouders, maar ook door de Belastingdienst zelf middels de inrichting van werkprocessen, behandelplannen voor de verschillende klanten en interne kwaliteitsborging.

In de in dit rapport geschetste sturingswijze is dat risico niet groot: de inrichting van de werkprocessen is expliciet gericht op het vertalen van gestelde kwaliteitseisen in de procesgang. Wanneer deze zijn beschreven, is het voor de politieke opdrachtgever van de Belastingdienst duidelijk op welke wijze de Belastingdienst zijn taak uitvoert. In de te maken afspraken maakt kwaliteit, naast aantallen en kosten, integraal deel uit van de sturingswijze. Risicoselectie en een adequate inrichting van de werkprocessen\behandelplannen maken een geïntegreerd onderdeel uit van de totale klantbehandeling.

Eindoordeel werkgroep: baten-lastenstelsel heeft meerwaarde

Alles afwegende komt de werkgroep tot de conclusie dat de invoering van een baten-lastenstelsel voor de Belastingdienst onder een aantal voorwaarden bijdraagt tot een verdere verbetering van de bedrijfsvoering. In de volgende paragrafen wordt op de consequenties van de invoering van een baten-lastenstelsel en een aantal randvoorwaarden ingegaan.

6.4 Invoering van een baten-lastenstelsel

Wat houdt een baten-lastenstelsel in voor de Belastingdienst?

Invoering van een baten-lastenstelsel betekent dat de administraties binnen de Belastingdienst op bedrijfseconomische leest worden geschoeid. Dat is vooral

relevant voor de investeringen (kosten van materieel). Binnen de Belastingdienst gaat het om de volgende categorieën met de geraamde investeringsuitgaven:

- huisvesting 50-60 miljoen
- bedrijfsmiddelen 20 miljoen
- automatisering 120 miljoen
- scanners 35 miljoen
- overig 40 miljoen

De totale investeringsuitgaven zijn dus 285-295 miljoen. Daarbij kan worden aangetekend dat de Belastingdienst gebouwen huurt van de Rijksgebouwendienst en zijn bedrijfswagens vooralsnog least van leasemaatschappijen. De bedrijfsvoering van de Belastingdienst wordt evenwel steeds kapitaalintensiever. Dit als gevolg van de toepassingen van informatie- en communicatietechnologie (ICT). De invoering van een batenlastenstelsel heeft met name gevolgen voor de facilitaire directies, die als gezegd momenteel bij wijze van pilot reeds ervaring opdoen met het stelsel. De investeringsuitgaven binnen de Belastingdienst worden m.n. door het B/AC en B/CFD verricht. Daarnaast plegen ook de directies investeringen. Zo schaft de directie douane bijvoorbeeld containerscanners en douaneboten aan.

Belastingdienst als "baten-lastenstelsel dienst": geen verplichting tot het voeren van een dubbele boekhouding

Als gevolg van de evaluatie van het agentschapsmodel zal de comptabele regelgeving binnenkort worden aangepast: het is niet (langer) noodzakelijk dat een uitvoerende dienst als de Belastingdienst naast een intern baten-lastenstelsel voor externe doeleinden een kasstelsel zou moeten voeren. Overigens is het niet zo dat de kasstromen binnen een baten-lastenstelsel irrelevant zijn. In tegendeel: de "cash-flow" vormt ook binnen een op bedrijfseconomische leest geschoeide bedrijfsvoering een steeds belangrijker parameter voor aansturing en control. Ten behoeve van de rijksbegroting zal deze informatie permanent gerelateerd moeten kunnen worden aan het macro-economisch beleid (financieringstekort). En vanzelfsprekend zal de uitvoerende dienst in het kader van het liquiditeitenbeheer ook permanent een inzicht moeten hebben in de kaspositie.

Ontwikkelingen: invoering modulaire systeemprogrammatuur

De Belastingdienst heeft het voornemen om de komende jaren nieuwe programmatuur in te voeren. De besluitvorming hierover is momenteel nog gaande.

Het ERP-systeem¹ dat de Belastingdienst op het oog heeft, voorziet in de onderdelen:

- budgetbeheer en doorbelasting
- HRM en tijdwerkregistratie
- Activity Based Costing, Management en Budgetting

Met dit systeem lijkt het redelijk eenvoudig om een overgang van het kasverplichtingenstelsel naar het baten-lastenstelsel te maken. Naar de huidige inzichten brengt de overgang naar een baten-lastenstelsel voor de bestuurlijke

1. ERP: enterprise resource planning.

systemen geen grote overgang met zich mee. Wel betekent dit dat de uiteindelijke implementatie van het baten-lastenstelsel mede afhankelijk is van het verloop van de gefaseerde invoering. Het ERP-systeem bevat ook de TWR-module (tijdwerkregistratiesysteem). Hiervoor is al opgemerkt dat TWR-gegevens essentieel zijn bij de berekening van de kosten van de ingezette capaciteit voor de behandeling van de diverse (groepen) klanten.

Beheersregime en organisatievorm

Bij een financieel stelsel dat op bedrijfseconomische grondslagen is gebaseerd hoort ook een passend beheersregime. In ieder geval zullen binnen de Belastingdienst afspraken moeten worden gemaakt over de normering van het gebruik van de deposito- en leenfaciliteit. Maar ook de externe aansturing en control dienen aan te sluiten op een meer bedrijfseconomisch georiënteerde bedrijfsvoering. Het ligt, mede gelet op de nabije (zevende) wijziging van de Comptabiliteitswet, voor de hand om het agentschapsmodel hierbij als uitgangspunt te nemen. In het volgende hoofdstuk wordt op deze eisen nader ingegaan.

7: Implementatie

7.1 Voorwaarden bij de invoering van een meer op resultaat gericht besturingsmodel met baten-lastenstelsel

Invoering van een baten-lastenstelsel moet vooral worden gezien als een logische sluitstuk van een ontwikkelingstraject naar een volwaardig output-gericht besturingsmodel. Een baten-lastenstelsel heeft in potentie belangrijke, aan het systeem inherente voordelen voor een meer op outputgerichte sturingswijze. Een zuiverder kostprijsberekening en betere afweging bij investeringsbeslissingen zijn de belangrijkste. Van beide gaan prikkels tot doelmatigheid uit. Met het steeds kapitaal-intensiever worden van de werkprocessen gelden deze voordelen ook voor de Belastingdienst.

Het vorige hoofdstuk besloot met het leggen van een parallel tussen agentschappen en uitvoerende diensten die - zonder de agentschapsstatus - toch met een baten-lastenstelsel gaan werken. Voor zowel nieuw te vormen agentschappen als "baten-lastenstelsel diensten" zullen dezelfde ingangseisen gelden. Het kabinet heeft dit bij de behandeling van de nota "Verder met resultaat: het agentschapsmodel 1991-1997" besloten.

In de toekomst zal bij de beoordeling of een dienst in aanmerking komt voor de agentschapstatus, dan wel als uitvoerende dienst volgens het baten-lastenstelsel kan gaan werken, worden uitgegaan van de volgende drie voorwaarden:

- De bedrijfsprocessen van de organisatie zijn beschreven. Deze beschrijving mondt uit in één of meerdere producten of diensten. Op basis van een (dan reeds meer of minder gedetailleerd) kostprijsmodel kunnen de kosten aan deze producten en diensten worden toegerekend.
- De dienst in kwestie dient vooraf aan te geven hoe hij (en anderen) later beoordelen kunnen of men doelmatiger is gaan werken. Basisindicator is de kostprijs per product of dienst. In aanvulling hierop dienen één of meerdere kwaliteitskengetallen te worden vastgesteld.
- Er dient sprake te zijn van een op resultaat gerichte externe en daarop aansluitende interne planning- and controlcyclus. Als uitgangspunt wordt hierbij het kader van "Aansturen op resultaat" gehanteerd.

Deze eisen worden vastgelegd in een voorgestelde (zevende) wijziging van de Comptabiliteitswet. Ten aanzien van de Belastingdienst geldt, dat aan deze eisen is voldaan wanneer de in dit rapport opgenomen verbeterings-mogelijkheden zijn doorgevoerd. Daarnaast gelden nog de reguliere eisen die samenhangen met het baten-lastenstelsel als systeem.

De begroting van een "baten-lastendienst" verschilt van een begroting op kasbasis. De baten (e.g. opbrengsten departement, exploitatiebijdrage van het departement, opbrengsten verkopen, opbrengsten derden en rentebaten) worden afgezet tegen de lasten (e.g. apparaatskosten (personeel & materieel), betaalde rente en afschrijvingen op materieel). Aan het eind van een begrotingsperiode wordt de periode- of resultatenrekening opgesteld en een saldo van baten en lasten. Dit laatste saldo heeft gevolgen voor de vermogenspositie van de baten-lastendienst. Invoering van een baten-lastenstelsel vergt dan ook dat er een (openings)balans wordt opgesteld: de waarde van de productiemiddelen is bepalend voor afschrijving en de kostprijs van de producten. Het voert in het bestek van dit rapport te ver om uitvoerig op deze "technische" vereisten in te gaan. Volstaand wordt met een verwijzing naar de - binnenkort in vernieuwde versie te verschijnen - "Handleiding agentschappen en baten-lastendiensten".

7.2 Invoeringstraject

De invoering van een BLS is gekoppeld aan de invoering van een meer op resultaat gericht besturingsmodel. In de bedrijfsvoering van de Belastingdienst zijn elementen van dat model reeds ingevoerd. De startpositie voor de overgang is derhalve gunstig. Het aan elkaar koppelen van nu soms nog losse elementen tot een integraal model van besturing, zal de komende jaren evenwel aanzienlijke inspanningen vergen.

De werkgroep beveelt het volgende invoeringstraject aan:

Stap I Bedrijfsprocessenanalyse en definiëring van producten

Vanuit de missie, de doelstellingen, taken en deeltaken van de Belastingdienst worden de eindproducten gedefinieerd (op jaarbasis behandelde klanten) en de productieprocessen van de organisatie schematisch beschreven (zodanig dat deze uitmonden in de behandelde klanten en overige eindproducten). Hoofdstuk 3: "Meetbaarheid prestaties" op pagina 11 van dit rapport vormt daarbij de richtlijn.

Dit betekent dat de huidige besturing nog méér wordt ontwikkeld vanuit het perspectief van de klantbehandeling en de organisatie van de bij de klantbehandeling passende interne werkprocessen.

Stap II Keuze budgettype (als hoeksteen P&C cyclus)

Afhankelijk van de aard van het productieproces wordt een adequate vorm van budgettering gekozen. Hoofdstuk 3: "Meetbaarheid prestaties" op pagina 11 van dit rapport vormt daarbij de richtlijn. De gekozen vorm van budgettering bepaalt in de kern hoe ver kan worden gegaan met het doorvoeren van integraal management; het geven van verantwoordelijkheden en het delegeren van (beheersmatige) bevoegdheden. Daarbij wordt ook uitgewerkt hoe er met een positief resultaat (na het treffen van voorzieningen) wordt omgegaan. Hierbij zijn twee factoren van belang. Allereerst moeten de afspraken over de aanwending van resultaten leiden tot een prikkel tot doelmatig beheer. Eventuele positieve resultaten moeten om die reden niet volledig worden afgeroomd. Anderzijds vereist een doelmatig beheer van collectieve middelen dat onnodige reservevorming wordt tegengegaan.

Er wordt een vorm van budgettering ontwikkeld die méér aansluit bij de - ontwikkeling van de - werklust: de aantallen en soort te behandelen klanten, de eisen die aan de rechtshandhaving worden gesteld en de kosten van de klantbehandeling (zie § 3.3).

Stap III Nader uitwerken interne planning- and controlcyclus, aansluiting met externe planning- and controlcyclus

Nadat tot een adequate vorm van integraal management en budgettering is gekomen, wordt de interne planning- and controlcyclus aangepast en bijgesteld.

Stap IV Opzet systeem audit- en evaluatieonderzoeken, tijdreeksanalyses en benchmarking

De interne planning- and controlcyclus is niet het enige instrument bij het voeren van resultaatgericht management. Nadat de eerste drie stappen zijn gezet, is het zaak nader te bepalen op welke aspecten en met welke frequentie aanvullend audit- en evaluatie-onderzoek plaats moet vinden binnen de Belastingdienst. Verder dient bezien te worden op welke aspecten tijdreeksanalyses worden verricht en benchmarkonderzoeken voor onderdelen van de dienst zinvol kunnen worden uitgevoerd.

Stap V Proefdraaien baten-lastenstelsel administratie

Enige tijd voor de uiteindelijke overgang naar een baten-lastenstelsel dient op beperkte schaal een volledig planningsjaar proefgedraaid te worden met het baten-lastenstelsel. Daarbij kan lering worden getrokken uit de ervaring met de baten-lastenstelsel. Bij de Belastingdienst wordt de proef voortgezet bij de facilitaire diensten. Vervolgens worden enkele pilots bij directies en eenheden gehouden.

Na de stappen 1 - 5 voldoet de Belastingdienst in principe aan de instellingseisen en wordt een definitief besluit genomen over de invoering van het baten-lastenstelsel en het tijdstip van invoering.

Vervolg

De werkgroep beveelt aan dat de Belastingdienst de hierboven beschreven stappen in een plan van aanpak uitwerkt vóór uiterlijk 1 januari 1999. In dat plan van aanpak dient te worden uitgewerkt hoe de voorgestelde verbeteringen in het resultaatgerichte besturingsmodel en de invoering van een baten-lastenstelsel gefaseerd in de komende kabinetsperiode kan plaatsvinden. Daarbij is het volgens de werkgroep niet noodzakelijk om de bovengenoemde stappen volledig volgtijdelijk te zetten. Uiteindelijk bepaalt de Belastingdienst het moment waarop de faciliteit van het baten-lastenstelsel wordt aangevraagd.

BIJLAGE 1

Taakomschrijving IBO-Belastingdienst

In de begroting 1997 zijn de apparaatsuitgaven Belastingdienst geraamd op 3.553 miljoen. De geraamde personele bezetting bedraagt 30.448 fte.

Binnen de Belastingdienst vormen de verbetering van de bedrijfsvoering en de introductie van bedrijfseconomische sturingsconcepten momenteel reeds belangrijke aandachtspunten. De besturingsfilosofie van de Belastingdienst is gebaseerd op integraal management. Met name bij de facilitaire diensten wordt getracht de inrichting plaats te laten vinden op basis van bedrijfseconomische principes. Zo werkt het Belastingdienst AutomatiseringsCentrum voor interne doeleinden reeds met een baten- en lasten stelsel. De Belastingdienst streeft ernaar om de onderlinge dienstverlening op basis van een integrale kostprijs door te berekenen naar de afnemende eenheden/directies.

Het onderzoek richt zich op de vraag of de invoering van een meer resultaatgericht besturingsmodel, gekoppeld aan een baten-lastenstelsel, voor de bedrijfsvoering van de Belastingdienst van toegevoegde waarde zou kunnen zijn.

Onderzoeksvragen

1. Op welke gebieden zijn in de huidige bedrijfsvoering van de Belastingdienst elementen van resultaatgericht management opgenomen? Zoals bijvoorbeeld:
 - het onderscheiden van producten
 - de toerekening van kosten aan producten
 - een vergelijking van deze kosten in de tijd
 - een benchmarking met andere organisaties
 - de doorberekening van kosten van (bepaalde) producten (al dan niet in combinatie met budgetoverheveling)
 - de hantering van een baten-lastenstelsel
2. Op welke gebieden kan de toepassing hiervan nog worden uitgebreid en wat zijn hiervan de voor- en nadelen?
3. Hoe zou het nieuwe bedrijfsvoeringsmodel - geënt op de (totale) invoering van resultaatgericht management - er dan uit gaan zien?
4. Op welke termijn zou een dergelijk model ingevoerd kunnen worden?

Deelnemende departementen: Financiën, BiZa, EZ, SZW en AZ

BIJLAGE 2

Leden van de werkgroep IBO-Belastingdienst

drs. H.W.M. Schoof (voorzitter)
 plv. Secretaris-Generaal
 Ministerie van Justitie

mr. J.A. van den Bos
 Directeur O & I
 Ministerie van Binnenlandse Zaken

drs. G. Heutink
 plv. Directeur Senter
 Ministerie van Economische Zaken

mr. P. Hoogland
 IRF, hoofdinspecteur
 Ministerie van Financiën

Ruud Kok (extern adviseur)
 Price Waterhouse B.V.

mr. J. Lunneker
 Directeur Douane
 Belastingdienst

drs. A. van der Meer
 plv. directeur PFC
 Belastingdienst

drs. J.G. Pot
 Directeur FEZ
 Ministerie van Financiën

W. Rovers (tot 1 maart 1998)

drs. A van de Meerendonk (na 1 maart)
 Directie Algemeen Sociaal-Economische Aangelegenheden
 Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid

mw. drs. J.F. Zaaijer (tot 1 maart 1998)
 Raadadviseur

mr. R.G. Mazel (na 1 maart 1998)
 Raadadviseur
 Ministerie van Algemene Zaken

dr. P. van der Knaap (secretaris)
 Directie Begrotingszaken/BBH
 Ministerie van Financiën

mr. drs. J.F.A. van Hofwegen (co-secretaris)
 Directie PFC
 Belastingdienst

BIJLAGE 3

Organigram van de Belastingdienst

Directies Belastingdienst

Directie Particulieren	Directie Douane	Directie Ondernemingen Noord	Directie Grote Ondernemingen
<i>W.V. de Haan</i>	<i>J. Luneker</i>	<i>F.W. Imhof</i>	<i>G. Fuchs</i>
- 15 eenheden Particulieren	- 7 Douane districten	- 15 eenheden Ondernemingen	- 11 eenheden Grote ondernemingen
- 10 eenheden Particulieren / Ondernemingen*	- Centrale beheereenheid douane	- 5 eenheden Particulieren / Ondernemingen*	
- 1 eenheden Particulieren / Ondernemingen Buitenland	- Laboratorium	- Centrale eenheid intracommunautaire transacties	
- 3 eenheden Registratie en Successie	- Belasting Telefoon douane	Directie ondernemingen Zuid	* <i>Ressorteren voor het onderdeel Ondernemingen onder de Directie ondernemingen Noord of Zuid en voor het onderdeel Particulieren onder de Directie particulieren</i>
- Belasting Telefoon voor particulieren	- Douane informatie centrum	<i>F.W. Imhof</i>	
- Centraal bureau Motorrijtuigenbelasting	- Centrale dienst voor in- en uitvoer	- 15 eenheden Ondernemingen	
- Centrale betalingsadministratie		- 5 eenheden Particulieren / Ondernemingen*	
- Centrale beheereenheid informatiesystemen		- Belasting Telefoon voor Ondernemers	

directeur generaal der belastingen

J. N. van Lunteren

plaatsvervangend directeur generaal der belastingen

J. A. M. van Blijswijk

J. Thunissen

Stafdirecties

Directie Algemene Fiscale Zaken

B.J. van der Zee

Directie Directe Belastingen

C. Petiet

Directie Douane-aangelegenheden

H. Neppéres

Directie Personeel en Organisatie van de belastingdienst

J. Wardenier

Directie Planning, Financiën en control

J. Thunissen

Directie Verbruiksbelastingen

G. D. van Norden

Facilitaire eenheden

Automatiseringscentrum

P. W. de Kam

FiscaleInlichtingen- en Opsporingsdienst (FIOD)

H. J. Haverkamp

Centrum voor Facilitaire Dienstverlening

E. Opperhuizen

Centrum voor Kennis en Communicatie

M. A. Schillemans

Projectorganisaties

Stafdirecties (vervolg)**Interne Accountantsdienst Belastingen***H. van Moorsel***Adressen**

Ministerie van Financiën
 Directie Planning, Financiën en Control
 Korte Voorhout 7
 2511 CW 's-GRAVENHAGE
 Telefoon: 070 - 3427193

Automatiseringscentrum
 Waltersingel 134
 7314 NX APELDOORN
 Telefoon: 055 - 5281000

Centrum voor Facilitaire Dienstverlening
 Florijnburg 41
 3437 SR NIEUWEGEIN
 Telefoon: 030 - 6026300

Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst
 Surinameweg 4
 2335 VA HAARLEM
 Telefoon: 023 - 5461800

Centrum voor Kennis en Communicatie
 Herman Gorterstraat 75
 3511 EW UTRECHT
 Telefoon: 030 - 2754900

Directie Particulieren
 Giessenplein 59
 3522 KE UTRECHT
 Telefoon: 030 - 28116816

Directie Ondernemingen Noord
 Hanzelaan 310
 8017 JK ZWOLLE
 Telefoon: 038 - 4672672

Directie Ondernemingen Zuid
 Delpratsingel 23
 4811 AP BREDA
 Telefoon: 076 - 5260000

Directie Grote Ondernemingen
 Kingsfordweg 1
 1043 GN AMSTERDAM
 Telefoon: 020 - 6877200

Directie Douane
 Laan op Zuid 45
 3072 DB ROTTERDAM
 Telefoon: 010 - 2904949

Situatie per 1 januari 1998

Index

A

Aansturen op resultaat
 baten-lastenstelsel, 31
Actualiteit, 8
Agentschap, 1
Audits, 28

B

Baten-lasten stelsel
 voordelen, 31
Baten-lastenstelsel, 2, 31
Bedrijfseconomische kosten, 32
Bedrijfsplan, 27
Bedrijfsprocessen, 39
Behandelde klanten, 1
Beheersverslag, 23, 28
Belastingdienst
 begrotingscyclus, 22
 organisatie van, 7
Belastingopbrengsten, 11, 28
Belastingsoorten, 7
Beleidsplannen, 27
Besturingsfilosofie, 21
Besturingsmodel, 5
Budgetmechanisme, 12

C

Compliance, 7
Comptabiliteitswet
 deposito- en leenfaciliteit, 33
Comptabiliteitswet, 39
Contractmanagement, 21
Control, 28

D

Decentralisatie, 25
Decentralisatiegedachte, 25
Dienstverlening, 8
Directeur-Generaal, 26
Directieraad, 26
Doelgroepgerichte benadering, 8
Doelmatigheid, 12
Doelstelling
 strategische, 7

E

Effectmeting, 9, 11
Eindproducten, 12
Entiteit, 13

F

Facilitaire diensten, 9
FEZ, 22
Fiscale Monitor, 9

H

Heroverweging
 automatiseringsuitgaven, 28
Heroverwegingen, 28

I

Informatietechnologie, 18
Interdepartementale
 beleidsonderzoeken, 5
Investeringsbeslissingen, 33
Invoering, 35
Invoeringstraject, 3, 40

K

Kasstelsel, 32
 knelpunten, 32
Kengetallen, 10
 proceskwaliteit, 17
 productkwaliteit, 17
Kernministerie, 21
KIEK, 17
Klantbehandeling, 13, 14
Klanten, 8
 behandelplannen, 15
Klantgroepen, 35
Kosten
 tijdwerkregistratie, 32
Kostenbewustzijn, 33
Kwaliteit, 15, 16

L

Leenfaciliteit, 33

M

Managementcontracten, 27, 28
Meetbaarheid, 12

O

Onderzoek
 onderzoeksvraag, 5
Opleidingen, 35
Outcome, 11
Output

 identificatie van, 12
Output-indentificatie, 12

P

Plan van aanpak, 41
Processen
 ondersteunende, 9
Productiecijfers, 28

R

Rapport
 opbouw, 6
Rechtshandhaving, 18
Ruil- en herverkavelingsrente, 21

S

Sectorplannen, 27
Systemen
 budgetsystemen, 35
 nieuwe, 35
 tijdwerkregistratie, 35

T

Taakopdracht, 5
Tijdwerkregistratie, 15
Transparantie, 12, 34
TWR
 tijdwerkregistratie, 16

U

Uitvoering van belastingwetten, 7
Uitvoeringskosten, 18

V

Van uitgaven naar kosten, 31
 kasstelsel, 31
 kosten, 31
Vertaalslagen, 35
Volksverzekeringen, 21
Voorwaarden
 baten-lastenstelsel, 39

W

Werklast, 14
Werkpakket Belastingdienst, 18