

Kostentoe rekening binnen duale begroting

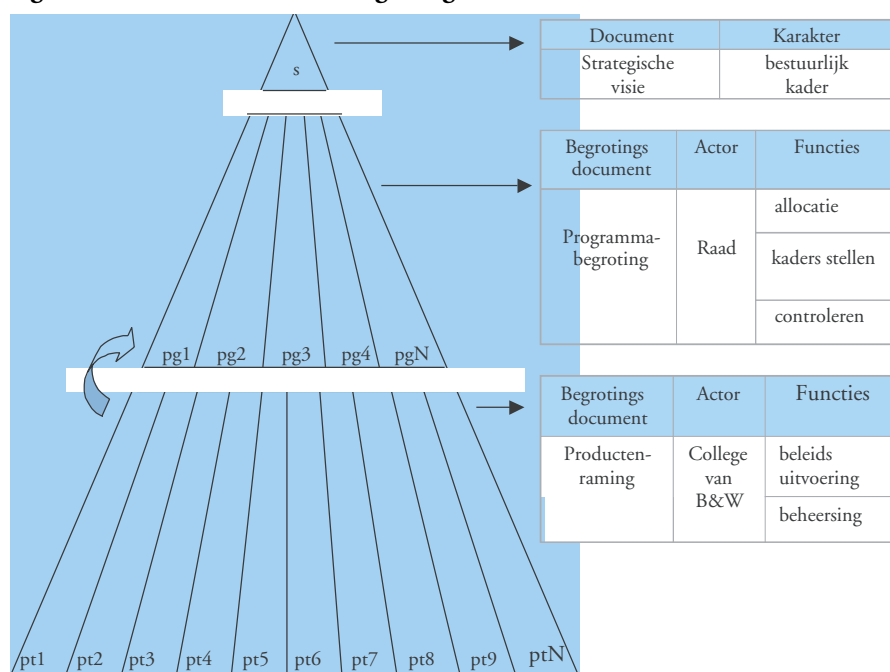
Vanwege de Wet dualisering gemeentebestuur en de regels uit het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV), zijn gemeenten verplicht een programmabegroting en een productenraming op te stellen. Met deze nieuwe duale begrotingsdocumenten beoogt de wet- en regelgeving de grip van het gemeentebestuur op de beleidsprocessen te versterken. Maar hoe vindt de kostentoe rekening en de programma- en productenclustering binnen de duale begrotingsdocumenten plaats?

Met het dualistisch stelsel wordt beoogd een betere scheiding van verantwoordelijkheden tussen gemeenteraad en College van B&W tot stand te brengen om zo het politieke karakter te versterken. In deze nieuwe constellatie concentreert de gemeenteraad zich op het vertegenwoordigen van de burgers, het stellen van kaders en het controleren van het college. Voorts ligt ook de budgettaire en verordenende bevoegdheid bij de gemeenteraad. B&W verzorgt het dagelijks bestuur en wordt ondersteund door de ambtelijke organisatie. Het college moet periodiek verantwoording afleggen aan de gemeenteraad over de stand van zaken van de uitvoering.

Het college heeft een actieve informatieplicht die nauw is verbonden met de controlerende functie van de raad.

Om het dualisme te ondersteunen is gekozen voor een begrotingsopzet bestaande uit een programmabegroting en een productenraming. De programma's, inclusief de budgettaire consequenties, zijn alle opgenomen in de programmabegroting, dit document dient als leidraad voor de gemeenteraad (zie *figuur 1*). De programmabegroting wordt uitgewerkt in een productenraming, waarin de gemeentelijke producten staan gecategoriseerd. De productenraming vormt het planingsdocument voor het aansturen van de ambtelijke organisatie en het beheersen van de uitvoering.

Figuur 1 Dualisme en de duale begroting



* Een programma (pg) bestaat uit meerdere producten (pt)

DRS. P.J. DEKKER en
DRS. G.-Tj. BUDDING
Werkzaam bij Yacht, resp. de Vrije
Universiteit Amsterdam

Complicaties verantwoording

De nieuwe comptabiliteitsvoorschriften zoals vastgelegd in het BBV vervangen het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995 (CV95). In deze CV95 is bepaald dat de begrotingsstructuur van gemeenten bestaat uit tien hoofdfuncties waarbinnen onderscheid is gemaakt tussen verschillende deelfuncties en economische kostencategorieën. De hoofdfuncties in de begroting waren daarmee tot voor kort wettelijk vastgelegd. Alhoewel de functionele indeling noodzakelijk blijft voor de informatievoorziening naar het Rijk, het CBS en de Europese Unie (zie Bouman en Gerards, 2003) is deze functionele indeling sinds de introductie van de duale begroting niet meer leidend. In het kader van de nieuwe wet- en regelgeving worden gemeenten namelijk volledig vrijgelaten bij de indeling en de inrichting van de programmabegroting en de productenraming.

Vanwege het gewijzigde (abstractie)niveau van de kostenrapportages zou men verwachten dat gemeenten in de praktijk tegen diverse problemen aanlopen bij de opzet en invulling van de programmabegroting en productenraming. Zoals aangegeven, beoogt het dualistisch stelsel een verbeterde rolverdeling tussen de gemeenteraad en het college van B&W om het politieke karakter te versterken. De nieuwe wet- en regelgeving streeft naar een sterkere grip van het gemeentebestuur op de beleidsprocessen. Gezien de controlerende rol van de raad en de actieve informatieplicht van het college die hiermee nauw samenhangt, is het te verwachten dat het college meer op detail producten, processen en de daaruit voortvloeiende kosten wil sturen. Dit betekent dat de kostentoerekening nauwkeurig(er) moet plaatsvinden.

Ook bij de programmabegroting verwachten wij enige complicaties. Volgens het BBV worden gemeenten vrij gelaten om hun eigen opzet en indeling te kiezen voor de programma's en producten. Er wordt geen standaardindeling meer voorgeschreven. Nu zou het voor gemeenten lastig kunnen zijn om te bepalen welke producten binnen welke programma's thuishoren. Een voorbeeld vormt het uitgeven van drank- en horecaverunningen. Dit product zou (zoals gebruikelijk was onder de functionele indeling), kunnen worden opgenomen binnen een programma openbare orde en veiligheid, maar zou ook geplaatst kunnen worden naast

activiteiten op het gebied van cultuur en recreatie. Voor alle producten moet nu opnieuw worden bepaald onder welk programma deze worden opgenomen en ontstaat er veel meer ruimte voor uiteenlopende keuzes tussen gemeenten.

In het vervolg van dit artikel zullen wij deze complicaties nader onderzoeken. Dit doen wij aan de hand van de onderzoeksresultaten van een zogeheten case-study onderzoek bij acht (middel)grote gemeenten in de provincie Noord-Holland. In het kader *Methode van onderzoek* wordt nader ingegaan op de door ons gehanteerde aanpak.

Kostentoerekening

Zoals gezegd, is het voor een adequate sturing door B&W noodzakelijk dat zij beschikken over goede kosteninformatie die onder meer verschaft wordt door de productenraming. Door een aantal onderzoekers is geanalyseerd in hoeverre onder het functionele stelsel – dus voor invoering van het BBV – dit kosteninzicht geboden werd. Hierbij werd vooral gekeken naar de kosten van die producten waarvoor een extern tarief in rekening mag worden gebracht, zoals de kosten van bouwvergunningen, paspoorten en rijbewijzen. Uit dergelijke projecten (zie bijvoorbeeld Princen, Budding en Dubbelde-man, 2004) komt het beeld naar voren dat van een dergelijk goed kosteninzicht vooralsnog geen sprake was. Wij verwachten dat het BBV een impuls aan gemeenten geeft om de verantwoording te verbeteren.

Uit het onderzoek komt echter naar voren dat het nauwkeuriger maken van de kostentoerekening geen item lijkt te zijn bij gemeenten. Het omgekeerde lijkt eerder het geval: twee van de acht onderzochte gemeenten zijn juist bezig met een vereenvoudiging van het systeem van kostentoerekening. Deze gemeenten vinden de in het verleden gehanteerde methode (de kostenplaatsmethode met vele verdeelsleutels) te omslachtig. Zij hebben er daarom voor gekozen om het systeem te vereenvoudigen en in plaats van verschillende verdeelsleutels er nog maar met één te werken.

Tegelijkertijd bleken deze, maar ook een aantal andere gemeenten, initiatieven te hebben genomen om beter op de kosten te kunnen sturen en deze te beheersen. Het gaat hierbij om de volgende maatregelen:

Methode van onderzoek

Als onderzoeksmethodiek is gekozen voor desk-research en interviews binnen acht (middel)grote gemeenten in de provincie Noord-Holland. Allereerst zijn verschillende begrotingsstukken (waaronder de programmabegroting en de productenraming) onderzocht van deze gemeenten. Vervolgens heeft een gesprek plaatsgevonden met een controller binnen deze gemeenten om nader te spreken over de achterliggende redenen voor de gemaakte keuzes. Daarvoor is een semi-gestructureerde vragenlijst gehanteerd.

Vanwege de beperkte geografische spreiding van de onderzoeksmeenten verwachten wij dat het risico op een vertekening van de resultaten gering is. De gemeenten bleken namelijk ieder afzonderlijk keuzes te maken in de gehanteerde systemen.

Een opvallende bevinding tijdens het onderzoek zelf was de grote motivatie van de gemeenten om te participeren bij dit onderzoek. Alle benaderde gemeenten waren bereid om aan dit onderzoek deel te nemen en wilden graag op de hoogte gesteld worden van de uitkomsten. De bereidheid om te leren en nieuwe ideeën op te doen was derhalve in sterke mate aanwezig.

- *Een nauwkeuriger systeem hanteren van urenverantwoording*: een aantal onderzoeksgemeenten heeft aangegeven dat nadrukkelijk wordt gekeken naar het aantal (indirecte) uren dat op de producten wordt geboekt. Met behulp van een informatiesysteem wordt onder andere het aantal begrote uren vergeleken met de bestede uren.
- *Extra dienstverlening rechtstreeks doorberekenen aan interne afnemers*: om het kostenbewustzijn te vergroten heeft één van de onderzoeksgemeenten ervoor gekozen om diensten 'boven standaard' extra te belasten bij interne afnemers. Bij deze diensten 'boven standaard' kan worden gedacht aan een grotere monitor, meer vierkante meters, een extra bureau en meer applicaties. De kosten van deze extra diensten worden direct, en op basis van werkelijke afname, toegerekend aan de afnemende afdeling. De leverende dienst is verantwoordelijk voor het prijsverschil en de afnemende dienst is verantwoordelijk voor het hoeveelheidsverschil.
- *Gebruik maken van zogenaamde service level agreements (SLA's)*: binnen één van de onderzoeksgemeenten is men bezig met het vastleggen van SLA's. Tussen de afnemende dienst en de leverende dienst wordt voor specifieke ondersteuning (bijvoorbeeld personeelsadvies en financieel advies) voorcalculatorisch afgesproken hoeveel kosten worden doorbelast. Hierbij wordt uitgegaan van een vast tarief. De hoeveelheid af te nemen diensten (in de vorm van uren) wordt bepaald door de afnemende dienst.

Indeling en inrichting programmabegroting

Zoals aangegeven, zijn de programma's inclusief de budgettaire consequenties opgenomen in de programmabegroting. Derks e.a. (2002) onderscheiden vier ordeningsprincipes voor het benoemen van programma's: de functionele indeling, de indeling naar beleidsvelden en -producten, de indeling naar de pijlers van het grotestedenbeleid en de indeling op basis van de stadsvisie. Deze ordeningsprincipes hebben ieder hun specifieke voor- en nadelen. Derks e.a. (2002) noemen als de twee belangrijkste zaken die hierbij in ogenschouw moeten worden genomen de administratieve beheersbaar-

heid en de bestuurlijke relevantie. Hierbij zien zij een omgekeerde relatie (zie *figuur 2*): naarmate de bestuurlijke relevantie hoger wordt, is de administratieve beheersbaarheid beperkter. Zo is de functionele indeling bestuurlijk niet zeer relevant (deze indeling is immers voorgeschreven en sluit niet aan bij politieke prioriteiten e.d.), maar de aansluiting met het administratief systeem is zeer goed. Het omgekeerde is het geval indien de begroting wordt gestructureerd naar de stadsvisie.

Uit het onderzoek komt naar voren dat het merendeel van de onderzoeksgemeenten de functionele indeling hanteert als leidraad voor de indeling en inrichting van de duale begroting. Vier gemeenten hebben gekozen voor de functionele indeling, drie gemeenten voor een indeling naar beleidsvelden en één gemeente voor een indeling naar de pijlers van het grotestedenbeleid. Twee gemeenten die de functionele indeling hanteren zijn echter van plan over te gaan op een andere begrotingsindeling. De raad van deze gemeenten heeft namelijk behoefte aan een andere indeling die beter aansluit bij haar informatiebehoefte. Dit zal er op termijn toe leiden dat het merendeel van de onderzoeksgemeenten een indeling naar beleidsvelden kent. Dit is naar onze mening een goede ontwikkeling want op deze wijze wordt er zoveel mogelijk aangesloten bij de informatiebehoefte van de volksvertegenwoordiging.

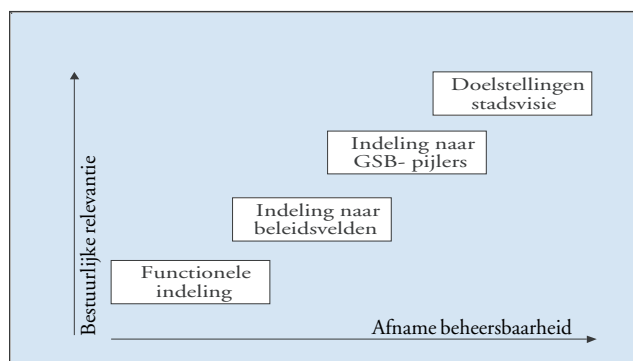
Ten aanzien van de clustering van producten binnen programma's kan de conclusie worden getrokken dat gemeenten dit niet zozeer als problematisch ervaren. Nu kan dit deels verklaard worden door het vasthouden

van een aantal gemeenten aan de functionele indeling. Zij hanteren voor de indeling van de producten binnen de programma's nog dezelfde werkwijze als gebruikelijk was onder het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995.

Uit het onderzoek komt naar voren dat de introductie van het dualisme niet heeft geleid tot structurele aanpassingen van de systematiek van kostentoe rekening. Deze constatering is enigszins in strijd met de principes van het dualisme. De bedoeling van het dualisme is namelijk dat men op detail producten, processen en de daaruit voortvloeiende kosten kan sturen. Dit betekent dat de kostentoe rekening nauwkeurig(er) moet plaatsvinden. Wij troffen echter een omgekeerde situatie aan: geen van de onderzochte gemeenten was bezig met het nauwkeuriger maken van het systeem. Twee gemeenten waren recentelijk juist begonnen met een vereenvoudiging van het kostentoe rekeningensysteem, zij vonden de oude (de nauwkeurige kostenplaatsenmethode met vele verdeelsleutels) namelijk te omslachtig. Diverse gemeenten waren echter wel actief bezig met initiatieven om het kostenbewustzijn binnen de organisatie te vergroten. Hiermee lijkt kostenbeheersing wel een belangrijk onderwerp binnen de ambtelijke organisatie, maar is er van een goed kosteninzicht door de politieke gezagsdragers vooralsnog geen sprake.

Als wordt gekeken naar de veranderingen op het gebied van de clustering van producten en programma's binnen de duale begroting zijn er tussen gemeenten verschillen waar te nemen. De helft van de onderzochte gemeenten hanteert momenteel nog de

Figuur 2 Indelingscriteria benoeming programma's (Derks et. al. 2002)



functionele indeling, de andere helft is overgegaan op een indeling naar beleidsvelden of het grotestedenbeleid. Het lijkt echter een kwestie van tijd te zijn dat gemeenten de functionele indeling loslaten: twee van de vier gemeenten die momenteel nog een functionele indeling hanteren, zijn van plan hun indeling te herzien. Blijkbaar hebben gemeenten enige tijd nodig om de verantwoordingsstructuur aan te passen aan het duale stelsel.

Uit ons onderzoek komt een tweeledig beeld naar voren: enerzijds bleek de invoering van dualisering, en de daarmee gepaard gaande ontwikkelingen op het gebied van kosteninzicht, nauwelijks invloed te hebben op de

binnen gemeenten gehanteerde systemen van kostentoerekening. Anderzijds bleken veel gemeenten – voor een belangrijk deel los staande van dualisering – actief bezig te zijn met onderwerpen als kostentoerekening en de inrichting van begrotingsdocumenten. Alle gemeenten gaven aan dat deze onderwerpen continue aandacht krijgen. Hiermee lijkt er sprake te zijn van een geleidelijke, maar zekere, verbetering van de kostenbeheersing binnen gemeenten.

Vooralsnog richt deze verbetering zich echter vooral op het ambtelijk apparaat en is er nauwelijks sprake van verbeteringen in kosteninzicht voor de politieke gezagsdragers.

Literatuur

Bouman, A.M. en E. Gerards (2003), 'Besluit begroting en verantwoording en de rol van het CBS', *B&G*, jaargang 30, april 2003, p. 30-34

Derks, E.S., A.S. de Jong, M.T. Otto, L.N. van der Ploeg, K.M. Radstake en B. Stadens (2002), 'Over programma's gesproken: De betekenis van een programma binnen de programmabegroting', *Overheidsmanagement*, nummer 2, p. 47-50

Princen, P.M.A., G.-Tj. Budding en R.H. Dubbel-deman (2004), 'Wat is de oorzaak van gemeentelijke tariefsverschillen?', *B&G*, jaargang 31, maart, p. 25-28

Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven. Een woord van dank gaat uit naar M.G. de Caluwé, drs. P.C.M. Claes drs. P.H.G. Jongkees en drs. E.P.C Witte.