

Kostentoerekening bij gemeenten: afschaffen of versimpelen?

Het onderwerp kostentoerekening staat op dit moment volop in de belangstelling bij gemeenten. Onlangs heeft de FAMO (Federatie van Algemene Middelenmanagers bij de Overheid) een workshop over dit onderwerp georganiseerd, waarvoor meer dan honderd personen zich inschreven. Uit een enquête onder bezoekers van deze workshop bleek dat men over het algemeen ontevreden is over de huidige systematiek. Verder gaven bijna alle geënquêteerden aan dat ze streven naar vereenvoudiging van het model. Maar gemeenteambtenaren zijn verdeeld over de mogelijkheden voor versimpeling van kostentoerekening. Sommigen pleiten ervoor de kostentoerekening maar helemaal af te schaffen. Anderen stellen dat het beter is kostentoerekening wel in stand te houden, maar deze sterk te vereenvoudigen.

In dit nummer van B&G kruisen twee deskundigen de deken over dit vraagstuk. Als eerste een bijdrage van Rein Hogendorf die pleit voor het afschaffen van kostentoerekening. In plaats daarvan wil hij de apparaatskosten apart zichtbaar maken. Vervolgens komt Tjerk Budding aan het woord die een pleidooi houdt voor vereenvoudiging en meer transparantie in kostentoerekening. Afschaffing is volgens hem zowel ongewenst als niet toegestaan.

In het volgende nummer volgen twee praktijkvoorbeelden van gemeenten die onlangs zijn overgegaan tot wijziging van hun systematiek.

Kostentoe rekening bij gemeenten: Niet doen, maar apart verantwoorden!

Rein Hogendorf

Er is sprake van een grote diversiteit in kostentoe rekening tussen gemeenten. Bovendien is de transparantie van de baten en lasten van bedrijfsvoering veelal beperkt. In dit artikel wordt geanalyseerd in welke richting kostentoe rekening zich zou moeten bewegen. Voordat hiertoe een concreet voorstel wordt gedaan, staan we stil bij het achterliggende verslaggevingskader.

Vereisten BBV (Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten)

Het BBV-document *Uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies' en gemeenten* is een document ter stimulering van de versterking van de financiële functie van provincies en gemeenten. In dit BBV-document wordt onder meer gesproken over de functies van de begroting en jaarstukken, de begrotingsstelsels en de vereisten aan de begroting en de jaarstukken. De vereisten kunnen onderverdeeld

worden in vereisten aan de documenten en vereisten aan de financiële gegevens. Eén van de vereisten voor de financiële aspecten betreft het toerekenen. De raad brengt bedragen op de begroting, bestaande uit directe en indirecte kosten. De kosten houden verband met de productiemiddelen en bestaan onder andere uit personele kosten, huisvestingskosten en automatiseringskosten. Bij de directe kosten bestaat er een directe relatie tussen de kosten en het betreffende beleidsterrein. Dit is in principe niet het geval met de indirecte kosten. De directe en indirecte kosten worden in veel gemeenten deels rechtstreeks en deels door middel van verdeelsleutels en/of tijdschrijven in een kostenverdeelstaat toegerekend aan de (sub)producten om uiteindelijk een onderdeel te vormen van een programma. De kostenverdeelstaat bestaat uit hulpkostenplaatsen, kostenplaatsen en kostendragers. In veel gevallen is daarbij sprake van een restloze verdeling waarbij de hulpkostenplaatsen en de

kostenplaatsen uiteindelijk op nul uitkomen of anders gezegd 'glad lopen'. Het is de vraag of deze systematiek van kostentoe rekening inzichtelijk en transparant is: wat is de toegevoegde waarde van het toerekenen?. Voor een antwoord, gaan we eerst kort terug in de geschiedenis. Onder de Comptabiliteitsvoorschriften 1995 (CV'95) moest de kostenverdeelstaat verplicht worden opgenomen (artikel 17 CV'95). Een ander belangrijk punt in de CV'95 was dat de toerekening van apparaatskosten aan functies werd voorgeschreven. In het BBV is de verplichting van een kostenverdeelstaat niet meer opgenomen en kent het BBV ook niet meer de verplichting van een specifieke toerekening van de apparaatskosten.

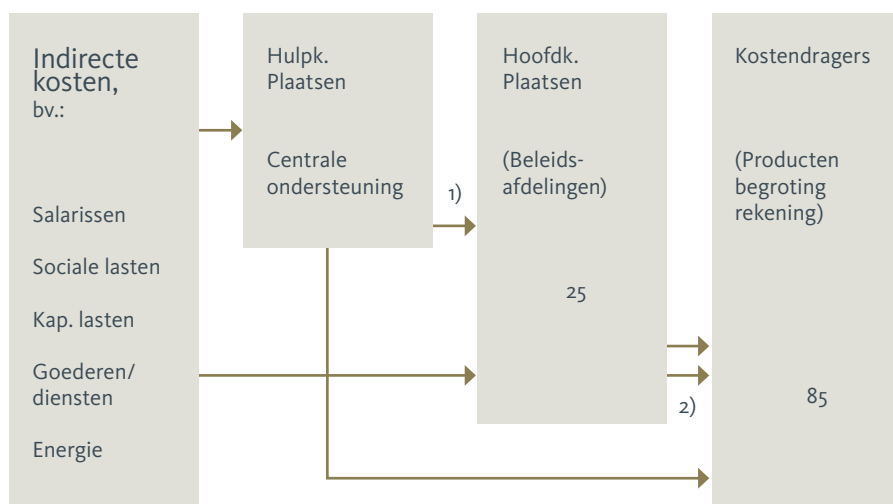
Op grond van artikel 71 en 72 BBV moet in de Informatie voor derden (Iv3) ten minste voor het CBS duidelijk worden gemaakt hoe de baten, lasten, kostenplaatsen en balansmutaties (de kostensoorten) aan de producten en vervolgens aan de functies zijn toegerekend. De Informatie voor derden behoort echter niet tot de jaarstukken en heeft vooral een statistische doelstelling voor de Nederlandse en Europese vergelijkingen van de overheidsbestedingen. In figuur 2 staan de derden genoemd die belang hebben bij Iv3.

Wat is het nut van kostentoe rekening?

Artikel 212 Gemeentewet stelt bij verordening de uitgangspunten vast voor het financiële beleid, het financiële beheer en de inrichting van de financiële organisatie. De verordening bevat in ieder geval: 'Grondslagen voor de berekening van de door het gemeentebestuur in rekening te brengen prijzen en van tarieven voor rechten als bedoeld in artikel 229b, alsmede, voor zover deze worden geheven, voor de heffing bedoeld in artikel 15.33 van de Wet milieubeheer.'

Om dergelijke prijzen en tarieven te kunnen berekenen, moet er altijd wel enige vorm van grondslagen voor de kostentoe rekening bestaan voor deze producten.

Figuur 1 Schema kostenverbijzondering



1) = overhead vanuit de centrale ondersteuning

2) = overhead binnen de beleidsafdelingen

De specificatie van de kosten moet plaatshebben op basis van de bij de voorschriften aangegeven economische categorieën.

¹ Hierna wordt met gemeenten ook de provincies bedoeld.

Financiën

Maar die grondslagen hoeven alleen bruikbaar te zijn voor deze specifieke berekeningen en de berekening kan daarom ook extracomptabel, buiten de verslaggeving om, plaatsvinden.

Er zullen altijd verschillen ontstaan tussen de bedragen geraamd in de begroting en de realisatie. Deze verschillen betreffen zowel directe als indirecte kosten. De toepassing van de integrale kostentoe-rekening van directe en indirecte kosten komt in de praktijk veel voor. Wanneer daarbij geen restloze verdeling plaatsvindt, ontstaat er een saldo op de kostenplaatsen. Dit wordt verantwoord op 'Saldo kostenplaatsen' dat deel uitmaakt van het 'Overzicht algemene dekkingsmiddelen'. Dit overzicht is onderdeel van de beleidsbegroting waarvan ook de programma's zijn opgenomen.

Deze werkwijze roept een aantal vragen op: Wat is de betekenis van het 'Saldo kostenplaatsen' voor de gemeenteraad? Geeft dit een beter inzicht in de oorzaken van de ontstane verschillen dan een restloze kostenverdeling? Voor wie heeft deze kostentoe-rekening nut? Van wie is het kostenbewustzijn verbeterd? Heeft de gemeenteraad wel inzicht in de apparaatskosten? Kan de gemeenteraad daarop bijsturen?

Eenduidige doorberekening?

Is er sprake van eenduidige doorberekening of anders gezegd is er sprake van werkelijkheid en of schijnwerkelijkheid bij de doorberekening? De doorberekening van de apparaatskosten gebeurt sinds de invoering van het BBV zeer divers. Uitgaande van bijvoorbeeld tijdschrijven zijn er gemeenten die alle apparaatskosten doorberekenen. Er zijn andere gemeenten die alleen de apparaatskosten doorberekenen voor relevante zaken en weer andere organisaties die alleen de apparaatskosten doorberekenen voor activiteiten die betrekking hebben op de uitvoering van de Grondexploitatiewet bij investeringen en voor kostendekkende tarieven. Er is dus een grote diversiteit, waarbij zeker ook onderscheid gemaakt moet worden tussen kleine, middelgrote en grote gemeenten.

Gedeeltelijke of geen kostentoe-rekening?

De begroting is van de raad en bestaat uit de beleidsbegroting en de financiële begroting. In de beleidsbegroting staan de programma's vermeld met de totale baten en lasten en ook de paragrafen met onder andere de paragraaf bedrijfsvoering. Heeft de raad inzicht in de baten en lasten van de bedrijfsvoering? Het antwoord is nee. Moet de raad inzicht in de kosten van bedrijfsvoering willen hebben? In principe niet, maar de praktijk wijst uit dat vele

raadsleden dit inzicht wel willen hebben. Soms wordt daarvoor zelfs een beleidsprogramma 'Bedrijfsvoering' of 'Algemeen Beheer' ingesteld. Deze 'nieuwe' methode wordt hierna verder toegelicht.

De opbouw van de apparaatskosten is niet zichtbaar in de programma's en in de producten, maar wordt pas zichtbaar op het laagste niveau van de afdelingsplannen en werkbegrotingen. In deze stukken zitten de hulpkostenplaatsen, de kostenplaatsen en de kostendragers (zie figuur 1).

De vraag is hoe het inzicht, de transparantie en de controle beter kunnen. Deze vraag wordt beantwoord vanuit het laagste niveau voor de opbouw van de begroting.

- Dit betekent dat deze opbouw begint met de systematiek van de hulpkostenplaatsen en de kostenplaatsen. Zowel de hulpkostenplaatsen als de kostenplaatsen zullen door middel van de categorie 6.2 'glad lopen'.
- De baten en lasten van de hulpkostenplaatsen worden in de meeste situaties op basis van verdeelsleutels toegerekend aan kostenplaatsen of direct aan kostendragers.
- Om meer inzicht en transparantie te verkrijgen in de indirecte kosten zouden de baten en lasten vanuit de kostenplaatsen rechtstreeks en eventueel nog verbijzonderd geraamd moeten worden op 'Saldo kostenplaatsen' van het 'Overzicht algemene dekkingsmiddelen' of op een nieuw programma ('Bedrijfsvoering' of 'Algemeen Beheer'). Dit heeft tot gevolg dat op alle beleidsprogramma's en de producten alleen de directe baten en lasten worden geraamd en verantwoord, maar dat het totaal van de baten en lasten op programma's en het overzicht algemene dekkingsmiddelen samen 100 procent is.
- De indirecte apparaatskosten worden daarmee directe uitvoeringskosten van 'Algemeen beheer' en de overhead wordt daarmee op één plaats in totaal zichtbaar en wellicht beter beheersbaar.
- De nieuwe systematiek betekent ook dat in de administratie minder boekingen hoeven plaats te vinden en dat de analyse van eventuele verschillen tussen de geraamde en werkelijke directe kosten eenvoudiger kan plaatsvinden. Betekent dit dan ook dat medewerkers geen tijd meer hoeven te schrijven en dat er geen uurtarief nodig is? Nee, tarieven

Belanghebbende derden bij Iv3

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

- Voor inzicht in onder andere de ontwikkeling van de eigen inkomsten van de lokale overheden.
- Voor inzicht in het onderhoud van het provincie- en gemeentefonds.
- Voor beoordeling van artikel 12 van de FV-aanvragen.

Ministerie van Financiën / Europese Unie

- Voor het inzicht in de ontwikkeling van het EMU-saldo en de EMU-schuld.
- Voor de toepassing van begrotingssystematiek van het Rijk i.v.m. het EMU-tekort.

Toezichhouders

- Voor de beoordeling van begroting en jaarrekening van medeoverheden.
- Voor het uitvoeren van de begrotingsscan.

CBS

- Het voldoen aan de verplichte informatievoorziening over de decentrale overheden aan de Europese Unie en het Ministerie van Financiën.

Onderzoek

- Informatiebron voor onderzoek op het terrein van de openbare financiën en bestuurskunde.

Figuur 2 Belanghebbende derden bij Iv3.

Bron: circulaire Informatie van derden (Iv3) van 1 juli 2009 van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

zijn nodig voor de calculaties van tarieven en prijzen (zie de Financiële verordening). Tijdschrijven en tijdverantwoording blijft nog steeds een bedrijfsvoeringsinstrument, want daarmee worden bijvoorbeeld ook de directe loonkosten toegerekend. Maar de verantwoording over het tijdschrijven van de indirecte (administratieve) functies komt niet meer terecht in de verantwoording van individuele beleidsprogramma's in de jaarrekening. Het is nu een onderdeel van de verantwoording over het (uitvoerings)programma 'Algemeen beheer' door de algemeen directeur.

Nadelige gevolgen nieuwe systematiek

Het is de vraag of het niet meer toerekenen van indirecte kosten problemen oplevert voor Iv3. Aangezien de doorberekeningen geraamd en verantwoord worden met de kostencategorie 6.2 zullen categoriaal de baten en de lasten tegen elkaar wegvallen. In de functionele Iv3-verantwoording ontstaat er wellicht wel een probleem, want er is voor de gemeenten geen functie "apparatuurkosten" aanwezig. En dus zal er door de onverdeelde indirecte kosten een aanzienlijk (hoger) saldo op de functie 960 'Saldo van kostenplaatsen' ontstaan die qua methodiek per gemeente zal gaan verschillen. Een dergelijke statistische trendbreuk levert met

name problemen op bij de kostengeoriënteerde Iv3-grondslagen van het gemeentefonds.

Gemeenten kunnen dit probleem technisch ondervangen door de indirecte kosten van de producten functioneel te verantwoorden op een nieuw programma 'Bedrijfsvoering'. Voor de verstrekking van de Iv3-informatie verandert er dan in feite niets.

Gevolgen voor kostprijzen

Een andere vraag betreft de kostprijzen die doorberekend kunnen worden, zoals de rioolheffing en de afvalstoffenheffing. Hiervoor zijn twee mogelijkheden: . De doorberekening van de kostenplaatsen kan extracomptabel plaatsvinden. Of gemeenten kunnen de kosten wel doorboeken naar het betreffende product maar niet ramen en verantwoorden op 'Saldo kostenplaatsen' of in een nieuw (beheers) programma. Voor de transparantie is het aan te bevelen om in de paragraaf 'Lokale heffingen' de kostprijsberekening nader toe te lichten.

De hele systematiek van kostentoe rekening en andere belangrijke bedrijfsvoeringszaken zullen in de paragraaf 'Bedrijfsvoering' en het bijbehorende (uitvoerings) programma 'Algemeen beheer' of 'Bedrijfsvoering' verder moeten worden toegelicht om de raad inzicht en transpa-

rantie te bieden. Ook moeten de tariefsberekeningen worden gespecificeerd in de paragraaf 'Lokale heffingen' vanwege duidelijkheid in de tariefsopbouw.

Conclusie

Het BBV gaat er bij de Iv3 en de Uitvoeringsinformatie impliciet vanuit dat er sprake zal zijn van een integrale kosten-toerekening. Het BBV geeft de gemeenten alle vrijheid in het wel, gedeeltelijk of geheel niet toerekenen van de apparaatskosten. Hierdoor gaat de eenduidige toepassing van het BBV verloren en zal er sprake zijn van een trendbreuk als een gemeente besluit deze (impliciete) vrijheid toe te passen. Een nadeel van de vrije keuze voor toerekening van indirecte kosten is dat de onderlinge statistische vergelijkbaarheid tussen gemeenten op het Iv3-functieniveau verder zal afnemen. De vraag is echter of deze vergelijkbaarheid wel aanwezig is en er geen sprake is van schijnwerkelijkheid. Voor derden die de Iv3-informatie gebruiken voor statistische doeleinden is het wenselijk dat de eenduidige integrale kostentoe rekening blijft bestaan. Het niet toerekenen van de indirecte kosten, maar verantwoorden op 'Saldo kostenplaatsen' of in een nieuw (beheer)programma verhoogt de transparantie voor de raad.

Kostentoe rekening bij gemeenten: naar vereenvoudiging en transparantie!

Dr. Tjerk Budding Hoofddocent Accounting aan het Zijlstra Center for Public Control and Governance van de Vrije Universiteit Amsterdam.

Veel gemeenten zijn ontevreden met hun huidige systeem van kostentoe rekening. Het systeem wordt als te bewerkelijk en arbeidsintensief ervaren, terwijl het nut ervan als te beperkt wordt gezien. In voorgaande bijdrage wordt gepleit voor het grotendeels afschaffen van kostentoe rekening. Ik kan me hier niet in vinden. Ten eerste omdat dit zich niet verdraagt met wet- en regelgeving en ten tweede omdat besluitvormers hiermee een belangrijk instrument zouden missen. In het vervolg van dit artikel zal eerst

worden ingegaan op de stand van zaken met betrekking tot kostentoe rekening bij gemeenten. Vervolgens wordt aandacht besteed aan de juridische en bestuurlijke context waarin kostentoe rekening plaatsvindt en de gevolgen die dit heeft voor het stelsel van kostentoe rekening. Het artikel eindigt met enige aanbevelingen.

Huidig systeem van kostentoe rekening

Bij de vorige verslaggevingsregels voor gemeenten, de Comptabiliteitsvoor-

schriften 1995, waren gemeenten verplicht gebruik te maken van de kostenplaatsenmethode. Met het inwerkingtreden van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) is deze verplichting vervallen. Dat wil echter niet zeggen dat de gemeenten massaal zijn overgestapt op een andere methode. In 1997 is vanuit de Vrije Universiteit onderzoek gedaan naar kostentoe rekening bij gemeenten. De kostenplaatsenmethode was (zoals verwacht) verreweg de meest gebruikte methode (Budding & Groot,

Financiën

1998). Sommige gemeenten maakten gebruik van de opslagmethode en een enkeling hanteerde Activity Based Costing. Dertien jaar later, in maart 2010 is een kleine steekproef gehouden onder FAMO-leden, die een workshop over toerekening van apparaatskosten gingen bijwonen. Uit deze enquête bleek dat het merendeel van de gemeenten nog steeds de kostenplaatsmethode (72%) of de opslagmethode (11%) hanteert. Een enkeling gebruikt Activity Based Costing (5%). Een groep van 22% had echter voor een andere werkwijze geopteerd: zij hebben ervoor gekozen om de kostentoe rekening geheel af te schaffen of zodanig grof in te richten dat er eigenlijk niet meer gesproken kan worden van een kostentoe rekeningssystematiek. Deze gemeenten verdeelden apparaatskosten simpelweg pons-pons over de sectoren of afdelingen waardoor de toerekening geen functie meer had in het kader van sturing. Overigens leek er bij de gemeenten die nog steeds de kostenplaatsmethode hanteren sprake van weinig wijzigingen ten opzichte van de situatie in 1997. Zij maken in 2010 grofweg van dezelfde toerekeningssystematiek gebruik als in 1997. Populair zijn met name het aantal fte's, het aantal pc's (voor ICT-kosten), het aantal vierkante meters (voor huisvestingskosten) en uren. Wel was bleek uit de enquête dat het huidige systeem ter discussie staat en dat men op zoek is naar vereenvoudiging. Voordat we op concrete mogelijkheden hiertoe zullen ingaan, volgt eerst de context rond kosten-toerekening.

Wet- en regelgeving

Zoals hierboven reeds gesteld, is met de overgang van de Comptabiliteitsvoorschriften naar het BBV de verplichting voor het hanteren van de kostenplaatsmethode verdwenen. Dat wil echter niet zeggen dat hiermee gemeenten volledig de vrije hand hebben. Een aantal ontwikkelingen heeft invloed op de keuze van gemeenten voor een bepaald systeem.

lv3

Gemeenten zijn onder het BBV niet meer verplicht tot het presenteren van integrale kostprijzen per functie en het hanteren van de kostenplaatsmethode. De wetgever heeft echter bepaald dat in het kader van lv3 (informatie voor derden) nog steeds informatie aangeleverd moet worden – aan het CBS – waarbij de oude functio-

nele structuur en de integrale kostprijzen onverminderd van toepassing zijn. Dat die kostprijzen integraal moeten zijn, is onlangs ook bekrachtigd in een circulaire van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Om de integrale kostprijzen te kunnen bepalen en presenteren, moet er nog steeds een valide kostentoe rekening aan ten grondslag liggen.

Leges en heffingen

Een gecompliceerd vraagstuk voor gemeenten is hoe zij hun leges en heffingen moeten bepalen. Hoewel de stelregel is dat de opbrengsten de kosten niet mogen overtreffen bij diverse producten en diensten waarvoor extern geld wordt gevraagd (vastgelegd in art. 229b van de Gemeentewet), roept dit bij tariefbepaling veel vragen op. Het reikt te ver om gedetailleerd hierop in te gaan, maar er is sprake van een aantal ontwikkelingen die ook het vraagstuk van kostentoe rekening raken. Ten eerste betreft dit het punt hoe de regel van maximale kostendekking geïnterpreteerd mag worden. In 1997 bestond hierover nog grote onduidelijkheid bij gemeenten, maar inmiddels is – mede door jurisprudentie – duidelijk dat de regel van maximale kostendekking over het algemeen (er zijn uitzonderingen!) geïnterpreteerd moet worden per legesverordening. Kruissubsidiëring is dus toegestaan bij producten en diensten die binnen een verordening zijn geregeld. Bij diensten die onder de Europese Dienstenrichtlijn vallen (zoals de prostitutievergunning) is dit echter niet het geval: deze mogen ieder voor zich niet meer dan kostendekkend zijn. Verder mogen de heffingen die vallen onder de omgevingsvergunning niet meer met de andere leges worden samengevoegd in het kader van de maximale kostendekking. Er is dus meer informatie nodig over de kosten van specifieke diensten om hiermee een goede basis voor tariefstelling te verkrijgen. Een tweede ontwikkeling met betrekking tot leges en heffingen betreft de toemennende roep om transparantie. De VNG heeft in januari 2010 een notitie uitgegeven met richtlijnen voor het bepalen van de rioolrechten. Deze notitie heeft de veelzeggende ondertitel 'Transparantie in zeven stappen'. Voor het bepalen van de rioolrechten gelden twee belangrijke stelregels: De te verhalen kosten staan in de gemeentelijke begroting en de integrale

kostprijs in de gemeentelijke begroting kan worden meegenomen in het kostenverhaal. Kortom, voor kosten die niet in de gemeentelijke begroting worden gerelateerd aan de rioolrechten, is geen mogelijkheid voor kostenverhaal. Van de begroting losstaande extracomptabele berekening is daarom volgens de VNG geen goede optie.

Sturing

Uit het bovenstaande komt wellicht het beeld naar voren dat gemeenten wel willen overgaan tot afschaffen van kosten-toerekening, maar dat externe instanties dit tegenhouden. Dit is onjuist. Gemeenten zijn weliswaar ontevreden met het huidige kostentoe rekeningssysteem, maar dat betekent niet noodzakelijkerwijze dat dit systeem geen zin heeft. In de literatuur worden vijf redenen genoemd waarom publieke en non-profit organisaties kostprijzen zouden moeten berekenen (Groot & Van Helden, 2007):

De wet- en regelgeving verplicht hen hier toe. Het gemêleerde beeld op dit vlak is bovenstaand reeds ter sprake gekomen. Ze hebben kostprijzen nodig voor de waardering van voorraden. Gemeenten hebben slechts een beperkt aantal voorraden (wel bij bijvoorbeeld grondexploitaties), dus dit argument is beperkt van toepassing. Integrale kostprijzen dienen als basis voor het bepalen van externe tarieven. – We hebben reeds gezien dat dit argument volledig van toepassing lijkt. Voor beleidsafwegingen is het nuttig om over integrale kosteninformatie te beschikken. Het kan dienen als basis voor efficiëntiebewaking.

De onder 4 en 5 genoemde argumenten verdienen nog enige toelichting.

Nut beleidsafwegingen

Gemeenten hebben gekozen voor een verslaggevingsstelsel met drie W-vragen:

1. Wat gaan we doen?
2. Welke activiteiten gaan we daarvoor ontplooiën?
3. Wat mag het kosten?

Om derde vraag te kunnen beantwoorden zijn integrale kostprijzen nodig. In deze integrale kostprijzen worden de directe kosten verdisconteerd, die worden gemaakt binnen en buiten de sector of dienst die primair verantwoordelijk is voor

de betreffende dienstverlening. Ook een redelijk deel van de indirecte kosten moet worden opgenomen. Deze indirecte kosten worden immers gemaakt om de betreffende sector/dienst goed te laten functioneren. Hierbij speelt ook een rol dat er tussen gemeenten verschillen zijn in hun organisatievorm. De ene gemeente kiest ervoor om een bepaalde activiteit op een centraal niveau te laten uitvoeren (bijvoorbeeld de financiële administratie), terwijl andere gemeenten dit decentraal laten gebeuren. Het zou vreemd zijn als kosten simpelweg verdwijnen zodra activiteiten gecentraliseerd worden. Bovendien met duidelijk zijn welke kosten zouden moeten verminderen bij het beëindigen van bepaalde activiteiten (en vice versa). Als een gemeente krimpt in uitvoerende activiteiten, past hierbij ook een zekere reductie in overheadkosten. Juist in de huidige tijd van bezuinigingen is dat inzicht van belang.

Basis voor efficiëntiebewaking

Dat kostentoerekening kan dienen als basis voor het bewaken van de efficiëntie van taakuitvoering, wordt uitgebreid gedocumenteerd in de literatuur. Managers die diensten afnemen van andere organisatie-eenheden, zouden druk uitoefenen op de managers van de ondersteunende diensten, om hun kosten in de hand te houden. Als ondersteunende diensten niet efficiënt plaatsvinden wordt dit gevoeld in de portemonnee. Ook kan er een vergelijking plaatsvinden met dienstverleners van buiten de organisatie, bijvoorbeeld bij restauratieve voorzieningen. Voor managers van afnemende diensten is er ook sprake van een zekere druk. Zij worden immers aangespoord om terughoudend te zijn in het beslag dat zij leggen op ondersteunende diensten.

In de praktijk wordt kostentoerekening meestal anders ervaren. De interne nota moet worden betaald, maar de grondslag is niet precies bekend. Managers hebben onvoldoende mogelijkheden om de interne kostentoerekening te beïnvloeden. Daardoor vervalt kostentoerekening tot een papieren exercitie. Dat wordt echter niet zozeer veroorzaakt doordat kostentoerekening als instrument niet werkt, maar door de wijze waarop het geïmplementeerd is. Het systeem is vaak te ingewikkeld en inzicht ontbreekt in de werking.

Intermezzo: ICT

Voordat we ingaan op mogelijkheden om kostentoerekening transparanter en eenvoudiger te maken, moet er nog aandacht worden besteed aan een andere belangrijke factor, namelijk veranderingen in ICT. Hierbij is het verschil tussen directe en indirecte kosten relevant. Directe kosten zijn – in bedrijfseconomische zin – die kosten die direct gerelateerd kunnen worden aan een bepaald kostenobject (het object waarvan de kostprijs berekend moet worden). Bij indirecte kosten is dit niet – op een kosteneffectieve manier! – mogelijk. Nu is er door verbeteringen in de ICT de afgelopen decennia veel meer informatie beschikbaar. Bij vele organisaties kunnen fotokopieën alleen worden gemaakt na het intypen van een bepaalde code, die samenhangt met de organisatie-eenheid waar iemand werkzaam is. Dit soort informatie wordt dus vastgelegd en kan ook eenvoudig worden gebruikt voor het doorberekenen van (in dit geval: kopieer)kosten. Op die manier kan een toenemend aantal kosten direct worden gerelateerd aan datgene waarvoor die kosten worden gemaakt. De indirecte kosten nemen af want een sommige kosten die vroeger als indirect werden gezien kunnen nu direct worden toegerekend.

Eenvoudig en transparant

De volgende stappen kunnen helpen om te komen tot een eenvoudig en transparant stelsel:

1. Beschouw kritisch wat directe en indirecte kosten zijn. Probeer het niveau aan indirecte kosten te beperken en reken kosten - indien mogelijk - zo snel mogelijk toe aan de kostendrager (product, soort dienstverlening, etc.). Dit geldt ook voor de kosten die te maken hebben met het politiek bestuur. Deze kosten mogen niet in leges terecht komen en het nut van doorberekening is beperkt.
2. Reken kosten zo eenvoudig mogelijk toe. Is het nodig om verschillende allocatiesleutels te gebruiken? Als iedere medewerker binnen een gemeente bijvoorbeeld een eigen pc heeft, heeft het geen zin om het aantal pc's te nemen als aparte toerekeningsleutel voor ICT kosten, maar kunnen deze worden verdeeld op basis van het aantal medewerkers. De gevolgen van vereen-

voudiging worden inzichtelijk door varianten door te rekenen en te vergelijken. Ook van belang is de vraag of er een betere sturing kan plaatsvinden door meerdere toerekeningsleutels te gebruiken. Indien managers in een bepaalde organisatie bijvoorbeeld de neiging hebben om het aantal blackberry's ongebreideld uit te laten groeien, is het wellicht verstandig om de kosten hiervan direct door te belasten of een allocatiesleutel te gebruiken die met de werkelijke vraag rekening houdt (zoals het aantal telefoons).

3. Maak de kostentoerekening transparant voor het management en de politieke bestuurders. Kostentoerekening die slechts plaatsvindt in het inter-ambtelijk verkeer – en dan veelal slechts op het niveau van controllers of administratief medewerkers – is van weinig nut. Een goede systematiek is ook aan anderen goed uit te leggen.

Ten slotte

In dit artikel is uiteen gezet dat naar de mening van de auteur kostentoerekening niet afgeschaft kan worden, en ook niet afgeschaft zou mogen worden. Integrale kosteninformatie is nodig voor adequate tariefstelling van leges en heffingen, voor rapportage aan externe instanties zoals het CBS en voor interne doeleinden. Het politiek bestuur dient inzichtelijk te hebben welke kosten er worden gemaakt voor bepaald beleid, zodat men weloverwogen beleidskeuzes kan maken. Het is noodzakelijk om transparant te maken waar welke kosten worden gemaakt en wie daarvoor verantwoordelijk is. Hiervoor is een eenvoudige systematiek en mogelijk. .

Literatuur

Budding, G.T. en T.L.C.M. Groot (1998), 'De praktijk van kostprijsberekening en tariefbepaling door gemeenten', *B&G*, april, blz. 5-8.
Groot, T.L.C.M. en G.J. van Helden (2007), *Financieel management van non-profit organisaties*, Houten: Noordhoff.
VNG (2010), *Model kostentoerekening rioolheffing (versie 1.0); Transparantie in zeven stappen*, Den Haag: VNG.