DE GEMEENTELIJKE FINANCIELE ADMINISTRATIE ALS BRON VAN BESTUURLIJKE INFORMATIE

door Drs. A. D. Bac

1 Inleiding

De in de titel bedoelde informatie is in tweeërlei opzicht „bestuurlijk". In kringen van bedrijfseconomen is voor „bestuurlijke informatie" de omschrijving ingeburgerd, zoals ook Prof. R. W. Starreveld die aangeeft in „Leer van de administratieve organisatie", namelijk: informatie ten behoeve van het besturen en doen functioneren van een huishouding.

De activiteiten van een gemeentebestuur hebben ten doel het tot stand brengen van „locaal *bestuur*" (politieke functie). Het middel hiertoe is het ontwikkelen van een daarop gericht beleid, waarvan de uitvoering wordt gedelegeerd aan het gemeentelijk apparaat. Dit laatste moet daarin „geleid" worden ofwel *„bestuurd"* (bedrijfseconomische functie). De benodigde informatie moet voor de politieke functie ten dele en voor de bedrijfseconomische functie geheel door de administratie worden geleverd.

De gemeentelijke taken zijn zeer heterogeen van aard en omvatten naast het voortbrengen van typische overheidsproducten met beschikbaarheidsnut, ook activiteiten met commerciële aspecten, die de overheid aan zich houdt om de ongewenste gevolgen van monopoloïde marktsituaties en speculatie te voorkomen.

Sinds in 1931 artikel 252 in de Gemeentewet werd opgenomen, is het mogelijk groepen van activiteiten onder te brengen in een zogenaamde „tak van dienst" en daarvoor een afzonderlijke administratie te voeren naar de methode van dubbel boekhouden. Hiermede kon tevens het gebruik van de verworvenheden van de moderne bedrijfsadministratie zijn intrede doen voor met name de commerciëel getinte activiteiten.

Het voor de gemeente als zodanig voorgeschreven boekhoudsysteem is een kameralistisch systeem. Pro resto wordt de voortbrenging van beschikbaarheidsnuttigheden nog op die wijze geadministreerd, mede omdat hiertegenover geen direct daarmee verband houdende opbrengsten staan. De aandacht richt zich in het navolgende dan ook in het bijzonder op die gemeentelijke activiteiten die zich naar hun aard niet lenen voor het onderbrengen in een tak van dienst. Omtrent deze activiteiten wordt nog verslag gedaan in de gemeenterekening, een kameralistische jaarrekening.

De vraag kan gesteld worden of de economie en vooral de bedrijfseconomie uitgangspunt kan zijn voor een beschouwing van activiteiten, waarin men alleen met moeite bedrijfsmatige aspecten kan herkennen. Welnu, de overheid heeft tot taak te voorzien in collectieve behoeften bij gegeven schaarse middelen en zal derhalve het economische principe toepassen door bij de gegeven middelen middels de hantering van het substitutieprincipe zoveel mogelijk collectieve behoeften te bevredigen. C. Goedhart stelde[1]): „Men ziet ten onrechte de overheidshuishouding nog steeds als een consumptie-

[1]) Prae-advies van de Vereniging voor de Staathuishoudkunde getiteld „De Nederlandse Overheidsuitgaven", 1963, pag. 56.

huishouding, terwijl in feite de economische functie van de overheid als deelneemster aan het economisch proces alleen goed tot haar recht komt indien men de overheidshuishouding niet beschouwt als eindverbruiker van de productieve krachten, maar als waardetoevoegende producent van nutsprestaties". Hoewel deze waardetoevoeging vooralsnog niet meetbaar is, meen ik, het vorenstaande onderschrijvend, de bedrijfseconomie bij de beschouwing van de gemeentehuishouding als uitgangspunt te mogen kiezen.

In dit artikel wordt aandacht geschonken aan een voor de hand liggende informatiebehoefte, alsmede aan de vraag welk gedeelte daarvan zou kunnen worden bevredigd. Het zal blijken dat de bedrijfseconomie niet in staat is met het door haar ontwikkelde „gereedschap" dezelfde beheersingsgraad te bereiken als in bedrijfshuishoudingen, namelijk van de administratie een „tool of management" te maken. De vraag rijst derhalve of de bedrijfseconomie zich niet moet werpen op het ontwikkelen van een overheidsvariant van „management-accounting". Het geven van oplossingen wordt in dit artikel niet nagestreefd. Wanneer daarmede belangstelling wordt gewekt voor een vrijwel braakliggend terrein voor de bedrijfseconomie is mijn doel bereikt.

2 Beschikbare informatie

De gemeentebegroting en -rekening zijn zoals gezegd kameralistische stukken die een voorgeschreven vorm hebben. De volgnummers van de begroting kunnen in het algemeen, hetzij als zodanig, hetzij in combinatie als kostendragers worden beschouwd. Hierop wordt inbreuk gemaakt door ook financiële verrekeningen, zoals ingehouden en afgedragen loonbelasting en premie A.O.W./A.W.W., in de rekening te verantwoorden, alsmede door het voorgeschreven systeem van bruto-verantwoording, waardoor dubbeltellingen en vermenging van kostencijfers met negatieve opbrengsten (en omgekeerd) ontstaan. Voorts worden de algemene beheerskosten in het algemeen niet aan de kostendragers toegerekend.

Wetenschappelijk bezien wordt in het voorgaande enigszins „onbesuisd" van „kosten"dragers gesproken. De in de gemeenterekening daarop verantwoorde bedragen zijn allerminst „kostencijfers". Zo vindt in het algemeen geen toerekening van indirecte lonen en salarissen plaats. Belangrijker is echter dat de kameralistiek geen „crediteurenafwikkeling buiten de exploitatierekening om" kent. De op een volgnummer verantwoorde bedragen zijn daarom inclusief de in dat jaar nagekomen uitgaven (of inkomsten) welke op vorige dienstjaren betrekking hebben. Een volgens de voorschriften ingevulde regel van de gemeenterekening zou bijvoorbeeld kunnen luiden:

Volgno.	*Omschrijving*	*Begroting*	*Werkelijke uitgaven*	*Waarvan voor vorige dienstjaren*	*Nog te betalen*
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
4	...	175	150	50	25

In een systeem van dubbel boekhouden zou een last verschijnen van 125, immers 150 (kolom 4) minus 50 (kolom 5) plus 25 (kolom 6), terwijl dat

m a b blz. 114

bedrag in de gemeenterekening niet tevoorschijn komt. De kolom Begroting (kolom 3) omvat alles, namelijk zowel de uitgaven voor het dienstjaar, als de uitgaven voor vorige jaren, als de nog te betalen gebleven bedragen. Dit vindt zijn oorzaak in het autorisatie-karakter van de begroting.

De kostendragers geven dus om meerdere redenen niet de „kosten" van een taak gedurende de verslagperiode weer, hoewel die cijfers de bouwstenen vormen voor de volgende begrotingen, waarin de afweging van kosten en nut weer moet geschieden. Er kan dan ook gerede twijfel worden uitgesproken over de mate waarin de gemeentelijke overheid in staat is het economisch principe toe te passen.

3 Informatiebehoefte

3.1 Algemeen

Bij het navolgende is uitgegaan van gemeenten van een zekere omvang. De (nog) voorkomende (zeer) kleine gemeenten zijn daarin niet bedoeld, omdat het als illusoir kan worden beschouwd, dat daar het voeren van een „bestuursadministratie" in redelijkheid uitvoerbaar zou zijn.

Informatie is altijd afgestemd op een gebruiksdoel. Reeds opgemerkt werd dat aan de taak van het gemeentebestuur tweeërlei bestuurlijk aspect is te onderkennen. De gemeenteraad, bijgestaan door het college van burgemeester en wethouders, bestuurt, als vertegenwoordiger van de bevolking, de lokale gemeenschap. Ten behoeve van deze politieke functie behoeft men o.a. politieke informatie aangaande de wensen van de achterban. De verzameling en verwerking van deze informatie valt echter buiten het onderwerp van dit artikel. Dat is niet het geval voor de concretisering daarvan in voorgenomen respectievelijk uitgevoerde taken en met name de daarmee gemoeid zijnde middelen (begroting respectievelijk verantwoording).

Een lid van het college is evenwel naast „bestuurder" ook „manager", namelijk van dat deel van het gemeentelijk apparaat dat tot zijn portefeuille behoort. De voor de uitoefening van deze bedrijfseconomische functie benodigde informatie moet de administratie ook opleveren.

Voor beide deelfuncties is zowel voor-calculatorische als na-calculatorische informatie nodig. De na-calculatorische informatie is in beginsel voor beide functies dezelfde, slechts de groepering verschilt. De voor-calculatorische informatie in het kader van de politieke functie wordt gevormd door „planning", gericht op tijdige en gefundeerde prioriteitenstelling en „begroting", welke vooral een autorisatiefunctie heeft. De voor-calculatorische informatie in het kader van de bedrijfseconomische functie betreft vooral „budgettering".

3.2 Planning

Beleid voeren is prospectief gericht. Toekomstprojecties vormen daarom belangrijke informatie. Er is kennis nodig omtrent de omvang van diverse taken en de daarmee gemoeide kosten. De kwantitatieve omvang van de taken in de toekomst is te benaderen vanuit de reeds genoemde politieke informatie en

de statistiek. De kosten bestaan in hoofdzaak uit apparaatskosten van de gemeentelijke organen. Wijzigingen in het takenpakket behoren te leiden tot de noodzakelijke aanpassingen van het gemeentelijk apparaat. Er is dus behoefte aan ramingen van de toekomstige kosten van de diverse organen, rekening houdend met te verwachten groei en verschuivingen in het takenpakket. Hiertoe is integrale planning nodig.

Van de toekomstprojecties van het takenpakket, zowel in kwantitatieve zin als in geld uitgedrukt dient in eerste instantie een beeld op lange termijn te worden gevormd, een beleidsschets. In een planning op middellange termijn worden de in deze beleidsschets neergelegde wensen gesteld tegenover de beschikbare middelen en daarbij vindt bij de confrontatie tussen de vrijwel onbeperkte wensen en de schaarse middelen een prioriteitenbepaling plaats. Deze bezinning vrij ver vooraf is zeer zinvol omdat die de gelegenheid geeft vooraf rationele argumenten te laten gelden bij de prioriteitenstelling, in plaats van te vervallen in incidentele besluitvorming ter voorziening in de wellicht slechts schijnbaar als urgent beschouwde behoeften. De planning zal voor eventuele snel opkomende nieuwe taken wel een zekere speelruimte moeten reserveren.

Op het terrein van de meerjarenplanning wordt in enige grote gemeenten geëxperimenteerd.

3.3 Begroting

De middellange termijnplanning zal in termen van de korte termijn moeten worden vertaald voor dat gedeelte dat betrekking heeft op de meest nabije toekomst. Daarbij wordt de voorlopige prioriteitenbepaling nader geconcretiseerd. Vooral in deze fase wordt het spel van de politieke besluitvorming gespeeld. De planningsfase was er vooral één die op de beslissingsvoorbereiding gericht was. In de begrotingsfase wordt een voorstel aan de gemeenteraad voorgelegd om op een bepaalde manier uit de mogelijke alternatieven te kiezen. Al dan niet gewijzigd „autoriseert" de gemeenteraad dan een begroting, dat wil zeggen keurt het maken van kosten goed teneinde een zeker pakket van taken verricht te krijgen. Dit proces ziet op de rechtmatigheid van het maken van kosten. Er is echter ook het aspect van de doelmatigheid. Immers, het gemeentelijk apparaat is in het economisch verkeer een producent van collectieve goederen. Deze hebben echter geen marktprijs; er wordt voor betaald in de vorm van algemene belastingen. Het economisch verkeer is daarom niet in staat het ten onrechte of niet goed verrichten van een taak af te straffen, zoals dat bij ondernemingen wel het geval is. Aan die doelmatigheid zijn twee aspecten te onderkennen, namelijk de doelmatigheid van de keuze van die taak als zodanig en de doelmatigheid van de uitvoering van die taak. De doelmatigheid van de keuze van een taak wordt verondersteld in het proces van politieke besluitvorming te zijn bewaakt. Voorwaarde voor het adequaat functioneren hiervan, dat wil zeggen voor het overeenkomstig het economisch principe juist alloceren van de beschikbare middelen over de aanwendingsmogelijkheden, is een goede kwaliteit van de begrotingscijfers. Een begrotingspost dient daartoe alle kosten die op een taak betrekking hebben te omvatten. De doelmatigheid van de uitvoering van een taak komt in de volgende paragraaf aan de orde.

m a b blz. 116

3.4 Budgettering

Zoals reeds gezegd, ontbreekt de corrigerende werking van het marktmechanisme op eventueel ondoelmatig handelen van het overheidsapparaat. Prof. Dr. A. Mey[2]) stelde voor de bewaking van de doelmatige besteding van gevoteerde gelden de toepassing van de vervangingswaarde voor, met dien verstande dat hij wil spreken van de kosten van de voortbrenging van de beschikbaarheidsnuttigheid in de gewenste perfectiegraad, mits „kosten" staat voor „uitgaven bij optimale efficiëntie".

Het is echter moeilijk aan deze optimale efficiëntie inhoud te geven, zolang nog niet is aangegeven welke prestatie-eenheden kunnen worden gehanteerd als maatstaf bij de beoordeling van de mate waarin men erin is geslaagd beschikbaarheidsnut tot stand te brengen, gegeven een zeker besteed bedrag. Binnen een budget blijven is op zichzelf zonder betekenis, zolang niet eveneens het bij de opstelling van dat budget voor ogen gestaan hebbende prestatieniveau is bereikt. Budgettering houdt zowel een bestedingstaakstelling als een prestatietaakstelling in. Zolang die niet beide kunnen worden aangegeven is bestuurssignalering als gemeentelijk synoniem voor bedrijfssignalering, management bij exception, onmogelijk.

Dit behoeft echter niet te betekenen dat de bewaking van de doelmatige besteding van de gevoteerde gelden in het geheel onmogelijk is totdat dergelijke prestatie-eenheden, op grond waarvan variabele budgettering mogelijk wordt, zijn gevonden. In afwachting daarvan kan gewerkt worden met vaste budgetten ter bewaking van de bestedingen. Hiertoe zijn de begrotingscijfers van de vorige paragraaf in feite ongeschikt, omdat de referentieperiode daarbij een vol jaar lang is en in een zo lange periode de omstandigheden ingrijpend kunnen wijzigen. Bovendien wordt in die begroting, die ook nog bijna een jaar tevoren wordt voorbereid, vaak gemajoreerd, om niet te vaak om een verhoging van gevoteerde bedragen te moeten vragen. De inefficiency is in deze gemeentebegroting geheel of ten dele reeds verwerkt. Bovendien is deze niet organisch ingedeeld, hoewel daaraan binnen de huidige voorschriften wel iets te doen is.

Voorts is het mogelijk „overheidsvergelijking" te plegen, als een variant op bedrijfsvergelijking. Een groot voordeel is daarbij dat de, voor aan iets dergelijks deelnemende bedrijven, zo belangrijke anonimiteit bij de overheid volstrekt niet nodig is. Totdat kwantitatieve prestatie-maatstaven gevonden zijn zal ook deze vergelijking plaats moeten vinden tussen de totale kosten die in gemeenten van vergelijkbare omvang voor de taken zijn gemaakt. Analyse van belangrijke verschillen kan dan wellicht ondoelmatigheden aan het licht brengen, waarbij de verschillende omstandigheden waarmede de individuele gemeenten geconfronteerd worden in de beoordeling kunnen worden betrokken, zoals stad of plattelandsgemeente, grondsoort e.d.

3.5 Na-calculatorische informatie

Deze moet blijken uit de financiële administratie. In de eerste plaats moeten de werkelijke kosten per functie, dat is per onderwerp van zorg (kostendra-

[2]) „Vermogensrechtelijke Staatsboekhouding versus Kameraalstijl", Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 1952, pag. 325.

ger) blijken teneinde die te toetsen aan de bij de begroting geautoriseerde bedragen terzake van die taak, alsmede teneinde te dienen als verantwoording van het college van burgemeester en wethouders aan de raad. Op deze cijfers zal ook de „overheidsvergelijking" moeten worden gebaseerd.

In de tweede plaats is er behoefte aan informatie over de kosten per afdeling. Zodra de elementen voor taakstellend budgetteren van de afdelingskosten beschikbaar zijn, zal dan intra-comptabel efficiencybewaking verricht kunnen worden.

In de derde plaats behoeft men inzicht in de samenstelling van de kosten naar kostensoorten. Deze informatie is een belangrijk basisgegeven bij de planningswerkzaamheden ten aanzien van de apparaatskosten.

Tenslotte kunnen wellicht nog classificaties naar andere gezichtspunten interessant zijn, zoals bijvoorbeeld een globaal macro-economische, waaruit o.a. zou kunnen blijken in hoeverre van de hogere overheid ontvangen doeluitkeringen (bv. onderwijsuitkeringen) voldoende zijn om de taken waarvoor ze zijn bestemd uit te voeren, en zo neen, in welke mate niet.

Op het gebied van de classificatie wordt door enige van de grote gemeenten reeds geëxperimenteerd met groeperingen naar meerdere gezichtspunten.

4 Slotopmerkingen

Het wethoudersambt omvat mede een managementstaak. De wethouder van financiën, kan zijn verantwoordelijkheid voor de financiële gang van zaken slechts moeilijk dragen zonder de hulp van zijn functionele collegae. De wethouders kunnen dit deel van hun taak wel gedeeltelijk delegeren aan de hoofden van dienst, dit is zelfs doelmatig gelet op de deskundigheid van deze functionarissen, maar het moet dan ook wezenlijk delegeren kunnen zijn, dus met de mogelijkheid van controle op de uitvoering van die gedelegeerde taak en geen „overlaten". Mede uit dit oogpunt meen ik de praemisse, die als uitgangspunt gold, namelijk dat de bestuurstaak en de managementstaak twee aspecten zijn aan één functie, niet te kunnen missen. Er mag geen kloof vallen tussen de politieke en de bedrijfseconomische verantwoordelijkheid.

Zoals in de vorige paragrafen is aangegeven, zou ik de huidige gemeentebegroting graag zien als de middelste van drie stadia in de voor-calculatie namelijk planning (zowel op lange als middellange termijn), begroting en budgettering. Gesteld tegenover de werkelijkheid geven de waargenomen verschillen aanleiding tot respectievelijk: bezinning op de noodzaak tot bijstelling, suppletoire autorisatieaanvragen en feed-back ten aanzien van de doelmatigheid van de uitvoering van de taken. Te lang is er wat de overheidsuitgaven betreft vooral gelet op de rechtmatigheid. Ten aanzien van de doelmatigheid was er lange tijd feitelijk slechts oog voor de doelmatigheid van de keuze van een bepaalde taak, waarbij verondersteld werd dat deze doelmatigheid in het spel van de politieke besluitvorming voldoende bewaakt was. De politieke informatie, die de gekozen vertegenwoordigers ontvangen, zou een vervanging vormen van de marktwerking. Er is echter nog een aspect aan de doelmatigheid, namelijk dat van de uitvoering van de eenmaal gekozen taak. Hiertoe schiet de politiek tekort. In hoeverre de activiteiten te hoge kosten

vergen is in het algemeen door het publiek niet vast te stellen. Hoewel sommige gemeenten een speciale afdeling kennen, belast met het doen van efficientie- en organisatie-onderzoeken, is waarschijnlijk de doelmatigheid van de uitvoering onvoldoende verzekerd via incidentele doorlichtingen. De administratie zal omtrent de efficientie voortdurend informatie moeten opleveren. Hiertoe moeten echter eerst kwantitatieve prestatiemaatstaven gevonden worden. Er zal derhalve, hoewel dat een moeilijke opgave blijkt te zijn, naarstig gespeurd moeten worden naar oplossingen voor die problemen die de invoering van een bestuursadministratie gericht op de managementsfunctie tot dusverre in de weg hebben gestaan.