

De invloed van New Public Management

op de praktijk van kostenberekening en prijsstelling in Nederlandse gemeenten

Tom Groot en Tjerk Budding

SAMENVATTING In dit artikel worden de resultaten besproken van een onderzoek onder 114 Nederlandse gemeenten naar de wijze waarop zij hun tarief bepalen. Aangetoond wordt dat er grote onderlinge verschillen zijn in de kostentoerekenings-systemen en tariefbepalingswijzen. Uit de analyses blijkt dat managementhervormingen (waaronder decentralisatie en de verantwoordingswijze) samenhangt met de praktijk van kostprijsberekening en tariefbepaling. Van de twee onderzochte producten, huwelijksvoltrekkingen en afvalstoffeninzameling en -verwerking, bleek het tarief van eerstgenoemd product samen te hangen met het niveau van decentralisatie binnen een gemeente. Hieruit blijkt dat veranderingen in de aansturingswijze en organisatiestructuur geen neutrale processen zijn en kunnen leiden tot (tijdelijk) hogere tarieven voor burgers en bedrijven.

1 Inleiding

Nederlandse gemeenten zijn de laatste tijd veelvuldig in het nieuws met berichten over stijgende lasten en sterk uiteenlopende tarieven. Het lijkt erop alsof gemeenten geen grenzen stellen aan de mate waarin burgers voor dienstverlening worden aangeslagen. Tevens is de grondslag van deze tarieven voor betrokkenen onvoldoende duidelijk. In dit artikel – dat gebaseerd is op een onderzoek van Groot en Budding (1998 en 2004) – proberen we verklaringen

Prof. Dr. T.L.C.M. Groot is hoogleraar Management Accounting aan de afdeling Accounting van de Vrije Universiteit Amsterdam.

Drs. G.-Tj. Budding is universitair docent bij dezelfde afdeling en programmamanager bij de postdoctorale opleiding tot controller in de publieke en nonprofit sector van de VU.

te vinden voor de sterk uiteenlopende gemeentelijke tarieven en gaan we in op de achterliggende overwegingen en berekeningswijzen. Daarbij willen we allereerst de ontwikkelingen in de bedrijfsvoering kort beschrijven. Deze ontwikkelingen maken deel uit van een meer algemene, internationale ontwikkeling in de bedrijfsvoering van overheids- en nonprofit-organisaties, ook wel aangeduid met de term 'new public management' (afgekort NPM) (Hood, 1991, 1995; Pollitt, 1993; Pollitt en Bouckaert, 2000). NPM is een verzamelnaam voor hervormingen die erop zijn gericht in het bedrijfsleven gangbare bedrijfsvoeringsmethoden toe te passen in overheids- en nonprofit-organisaties. Hierbij gaat het om het gebruik van meer competitieve verhoudingen in aanbesteding en uitvoering, decentralisatie van besluitvorming en gebruik van op output gebaseerde prestatiegegevens bij planning, budgettering en beoordeling (Groot en Van Helden, 2003).

Het artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 wordt een toelichting gegeven op onze onderzoekspopulatie (gemeenten) en de onderzochte producten. Paragraaf 3 bespreekt de managementhervormingen die binnen Nederlandse gemeenten zijn voltrokken. Na een verantwoording van de gehanteerde onderzoeksopzet (paragraaf 4) worden de onderzoeksresultaten besproken. In paragraaf 5 komen hierbij de resultaten op het vlak van kostentoerekening aan de orde, en in paragraaf 6 de resultaten op het vlak van prijsstelling. Aan het slot van dit artikel bespreken we de belangrijkste conclusies en geven we de beperkingen van dit onderzoek aan.

2 Gemeenten

De 467 gemeenten in Nederland krijgen uit drie bronnen hun inkomsten: uit het gemeentefonds (een rechtstreekse financiering door het rijk), uit de onroerendezaakbelasting en uit eigen inkomsten van

dienstverlening. Deze laatste categorie bestaat uit twee soorten inkomsten, namelijk die waarbij de baten de lasten mogen overtreffen (zoals belasting op niet-roerende woon- en bedrijfsruimten, baatbelasting, en forenzen-, toeristen-, honden-, reclame- en precario-belasting) en rechten waarbij de baten de lasten niet mogen overtreffen (zoals bij paspoorten, riool- en reinigingsrecht en uitgifte van vergunningen). Het financiële belang van de eigen inkomsten uit dienstverlening voor de gemeentebegroting is de laatste jaren duidelijk toegenomen: van 8% in 1995 (CBS, 1999) tot 16% in 2004 (CBS, 2004).

We kijken in dit artikel vooral naar de categorie rechten die niet hoger mogen zijn dan de integrale kosten. Alleen bij deze rechten geldt namelijk dat er een samenhang is tussen enerzijds de kostprijs en anderzijds de prijsstelling. In artikel 229b van de Gemeentewet is namelijk bepaald dat het gehanteerde tarief niet hoger mag zijn dan de integrale kosten. De wetgever heeft echter geen specifieke aanwijzingen gegeven omtrent de hoogte en aard van de totale kosten: het gaat om het totaal van directe en indirecte kosten. Er is evenmin gespecificeerd welke kosten als indirect mogen worden aangemerkt en op welke wijze deze kosten mogen worden meegenomen in de berekening van de totale kosten. Om de praktijk van kostenberekening en prijsstelling nader te kunnen onderzoeken, bekijken we met name de kosten en tarieven voor twee producten, namelijk de inzameling en -verwerking van huishoudelijk afval (hierna te noemen: reiniging) en huwelijken. We hebben voor deze twee gekozen omdat ze sterk van elkaar afwijken. Zo zijn de activiteiten van reiniging (waaronder huisvuilophaling) goed analyseerbaar en vergelijkbaar met andere gemeenten. Het afsluiten van huwelijken ligt wat ingewikkelder: de entourage kan sterk verschillen en de relatie tussen kosten en prijsstelling is sterk afhankelijk van de wijze waarop de ceremonie wordt aangekleed. Men zegt dan ook wel dat de beoordeling van kosten en prijsstelling veel meer afhankelijk is van subjectieve oordeelsvorming door gemeentelijke beslissers.

3 NPM in gemeenten

Nederlandse gemeenten hebben de laatste jaren verschillende NPM-hervormingen ingevoerd op het gebied van de organisatie, begroting en bestuurlijke informatievoorziening. Een belangrijke organisatie-wijziging is de introductie van het decentrale bestuursmodel, dat vooral in de eerste jaren bekendstond onder de naam *Tilburgs model*. Hierbij werd het tradi-

tionele gecentraliseerde secretatiemodel vervangen door een *sectormodel* of een *concernmodel*. In beide laatste modellen is de uitvoering van beleid meer gedecentraliseerd naar grote en zelfstandige eenheden die integraal voor de beleidsuitvoering verantwoordelijk worden gesteld. De beleidsontwikkeling blijft behouden aan een kleine centrale beleidsstaf die het College van Burgemeester en Wethouders (B&W) ondersteunt (Van Helden, 2000; Van Helden en Jansen, 2003).

Binnen gemeenten is een tendens waar te nemen naar een meer productgerichte budgetterings- en verantwoordingswijze. Deze tendens wordt ondersteund door veranderingen in het comptabel bestel. De ten tijde van dit onderzoek vigerende richtlijnen (Comptabiliteitsvoorschriften 1995) schreven een zogeheten functionele indeling voor, dit is een indeling naar beleidsvelden of onderwerpen van zorg (Bac en Budding, 2004). Veel gemeenten kozen er echter voor om naast deze functionele indeling (die wettelijk was voorgeschreven) tevens een productgericht overzicht op te nemen. Deze ontwikkeling werd mede geëntaamd door het zogenaamde *BBI-project* (Beleid- en Beheersinstrumentariumproject). Hierin werden aanbevelingen gedaan aan gemeenten welke informatie het beste kan worden gebruikt bij planning en beheersing van gemeentelijke programma's. Dit project beval aan meer productgericht te gaan werken (Van Helden, 1998; Houwaart et al., 1995). Vanwege recente regelgeving is met ingang van de begroting 2004 het verschil tussen de functionele en productgerichte begrotingswijze formeel niet meer van toepassing. Gemeenten dienen nu een zelf gekozen indeling te hanteren, waarbij ze wel een onderscheid dienen te maken tussen programma's en producten. Uit onderzoek van Dekker en Budding (2005) blijkt echter dat veel gemeenten in de praktijk de begroting nog inrichten volgens de functionele indeling.

De meeste van de hier genoemde hervormingen zijn niet verplicht aan gemeenten opgelegd. Elke gemeente kon zelfstandig over invoering beslissen, afhankelijk van de mate waarin de betreffende hervorming beloofde bij te dragen aan een meer efficiënte en effectieve bedrijfsvoering. Deze verbeteringen zouden dan ook uiteindelijk moeten leiden tot een lagere kostprijs van gemeentelijke diensten en, gezien de wettelijke bepalingen inzake tariefsvorming, daarmee ook direct tot lagere tarieven. Toch zien we de laatste jaren de gemeentelijke tarieven stijgen. Er zijn uiteraard meer verklaringen mogelijk. Zo kunnen de omstandigheden tussen gemeenten verschillen, waar-

Tabel 1. Omvang en samenstelling van de steekproef

RESPONSE				
Aantal inwoners	Totaal aantal (1997)	Aantal gemeenten	Aantal	Aantal
	gemeenten	in steekproef	respondenten	respondenten in %
0 – 20.000	360	75	37	49,3%
20.000 – 50.000	155	75	43	57,3%
Meer dan 50.000	57	57	34	59,6%
Totaal	572	207	114	55,1%

KENMERKEN VAN DE GEMEENTEN IN DE STEEKPROEF *

Kenmerk	Groepen	Aantal
Organisatiestructuur	Secretariemodel	38
	Sectormodel	31
	Concernmodel	43
Budgetteringssysteem	Productbegroting	60
	Functionele begroting	48
	Ander systeem	3
Omvang	Klein (minder dan 20.000 inwoners)	37
	Gemiddeld (20.000 tot 50.000 inwoners)	43
	Groot (meer dan 50.000 inwoners)	34
Financiële positie	Budgetafname (> 5% afname)	41
	Gelijkblijvend (tussen -5 and +5%)	37
	Budgettoename (> 5% toename)	33

* n kan tussen 111 en 114 liggen als gevolg van ontbrekende cijfers.

door de ene gemeente meer kosten moet maken dan een andere. Ook kunnen tarieven stijgen omdat de dienstverlening is verbeterd of uitgebreid. Daarnaast kunnen tarieven verschillen omdat gemeenten op verschillende manieren de totale kosten berekenen. Ten slotte kunnen tarieven verschillen omdat de ene gemeente haar productie efficiënter kan doen dan een andere. In deze studie willen we vooral nagaan welke gevolgen NPM-maatregelen hebben voor kostenberekening en tariefstelling door Nederlandse gemeenten.

4 De opzet van het onderzoek

In 1997¹ hebben we op basis van casestudies in zes gemeenten een vragenlijst opgesteld en die verspreid onder financiële managers en controllers van 207 gemeenten. We kregen 114 ingevulde en bruikbare vragenlijsten retour: een response van 55%. Onze steekproef representeert 20% van alle gemeenten in Nederland. De gemeenten in onze steekproef zijn verdeeld over drie groottecategorieën, waarbij we de vier grootste gemeenten niet hebben meegenomen. Zij hebben in veel opzichten een afwijkende praktijk en zouden daardoor het beeld te zeer verstoren.

Voorts zijn de gemeenten geselecteerd op NPM-kenmerken, zoals organisatiestructuur en budgetteringssysteem, en op omvang en financiële positie. De financiële positie is afgelezen als relatieve verbetering of verslechtering als gevolg van een (ten tijde van de enquête) recente wijziging van de uitkeringen uit het gemeentefonds². De kenmerken van de gemeenten in onze steekproef zijn weergegeven in tabel 1.

5 Kostenberekening

Onze verwachting is dat NPM-maatregelen gemeenten ertoe aanzet (a) de mate van kostendekkendheid van opbrengsten uit dienstverlening beter in de gaten te houden, (b) de mate van kostendekkendheid van opbrengsten te verhogen, (c) meer indirecte kosten (ofwel 'overhead') in de kostprijs onder te brengen en daarbij (d) meer geavanceerde allocatiemethoden te hanteren.

Tabel 2 (zie p. 630) laat zien dat er in het algemeen een hogere kostendekkendheid wordt nagestreefd voor de afvalstoffenheffing dan voor huwelijken. Uit analyse van de gegevens die betrekking hebben op de kosten van huwelijken, blijkt dat gemeenten met een gedecentraliseerde structuur (een NPM-kenmerk)

Tabel 2. Mate van kostendekkendheid

De mate van kostendekkendheid	Totale steekproef		Organisatiestructuur ²			Financiële positie ^{1,3}	
	Afvalstoffen	Huwelijken	Secretarie	Sector	Concern	Negatief	Positief
> 100%	1 (1%)	3 (3%)	3%	0%	5%	2%	6%
Precies 100%	64 (58%)	26 (23%)	16%	36%	19%	37%	12%
90 – 100%	30 (27%)	19 (17%)	11%	19%	21%	17%	12%
70 – 90%	12 (11%)	14 (12%)	11%	13%	14%	12%	18%
< 70%	4 (4%)	23 (20%)	21%	16%	23%	15%	21%
Onbekend	0 (0%)	29 (25%)	40%	16%	19%	17%	30%
Totaal ⁴	111 (100%)	114 (100%)	38	31	43	41	33

Statistisch significante verschillen zijn in vet weergegeven.

1 Deze resultaten hebben alleen betrekking op huwelijken.

2 Kruskal-Wallis test, $p < 0.040$. Deze nonparametrische test is toegepast vanwege de ordinale schalen die in de survey zijn gebruikt.

Kruskal-Wallis maakt het mogelijk meer dan twee onafhankelijke waarnemingen met elkaar te vergelijken (Siegel en Castellan, 1988).

3 Mann-Whitney test, $p < 0.044$. Deze nonparametrische test is gebruikt om twee onafhankelijke waarnemingen met elkaar te vergelijken.

4 Door listwise deletion is het totaal aantal waarnemingen onder organisatiestructuur 112 in plaats van 114.

Bij de financiële positie keken we alleen naar verschillen tussen extreme groepen waardoor het totaal aantal waarnemingen op 74 uitkomt.

Tabel 3. Mate waarin indirecte kosten in de kostenberekening worden betrokken¹

In productkosten zijn betrokken: ²	Totale steekproef	Organisatiestructuur ³			Omvang gemeente ⁴		
		Secretarie	Sector	Concern	Klein	Middel	Groot
Overhead afdeling	95 (83%)	87%	83%	88%	89%	83%	88%
Overhead sector	69 (61%)	40%	55%	90%	31%	64%	94%
Overhead topniveau	51 (46%)	29%	62%	49%	20%	67%	49%
Totale steekproef	110 (100%)	38	29	41	35	38	37

Verschillen tussen totale steekproef en sommatie van verschillende organisatievormen komt door ontbrekende waarnemingen.

Statistisch significante verschillen zijn in vet weergegeven.

1 Uitkomsten hebben betrekking op reiniging.

2 Respondenten hadden de mogelijkheid meer dan één optie te kiezen.

3 Kruskal-Wallis test, $p = 0.001$

4 Kruskal-Wallis test, $p = 0.0001$

duidelijk meer kostendekkendheid nastreven dan gemeenten met de traditionele secretariestructuur. Bovendien hebben gedecentraliseerde gemeenten meer kennis van de mate van kostendekkendheid, doordat significant lagere scores op de variabele 'onbekend' zijn behaald. Ook gemeenten die een daling van meer dan 5% uit het gemeentefonds hebben ervaren, blijken meer volledige kostendekkendheid na te streven dan gemeenten die meer dan 5% groei doormaken. Tevens houden zij de mate van kostendekkendheid beter in de gaten.

Tabel 3 geeft resultaten op veronderstelling (c) de mate waarin indirecte kosten in de berekening van totale kosten van dienstverlening worden betrokken.

We hebben onderscheid gemaakt tussen indirecte kosten van de eigen afdeling, van de sector waarin de afdeling zich bevindt en van indirecte kosten op het topniveau van de gemeente. De resultaten van tabel 3 hebben alleen betrekking op reiniging, aangezien we hebben verondersteld dat toerekening van overhead bij huwelijken geen grote betekenis zal hebben. Gemeenten met een gedecentraliseerde structuur blijken zoals verwacht meer indirecte kosten van de sector (één organisatieniveau boven de uitvoering) en van de gemeente (twee organisatieniveaus boven de uitvoering, denk bijvoorbeeld aan kosten van de gemeentelijke basisadministratie) in de kostenberekening van reiniging te betrekken. Dit geldt ook voor de grotere gemeenten.

Tabel 4. Kostenallocatiesystemen ten behoeve van Kostenberekening

A. ALLOCATIESYSTEMATIEK		Vrijwel altijd	Frequent	Soms	Niet
Opslagemethode		28 (25%)	8 (7%)	19 (17%)	58 (51%)
Equivalentiecijfermethode		0 (0%)	0 (0%)	1 (1%)	112 (99%)
Kostenverdeelstaat		75 (67%)	6 (5%)	5 (4%)	29 (26%)
Activity-Based Costing		1 (1%)	1 (1%)	3 (3%)	107 (95%)
Anders		0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	113 (100%)

B. AANTAL ALLOCATIESLEUTELS	Totale steekproef		Budgetteringssysteem		
			Functionele begroting		Productbegroting
• 1 cost driver	30 (27%)		15 (33%) ¹		13 (22%) ¹
• 2 cost drivers	22 (20%)		12 (26%)		10 (17%)
• 3 cost drivers	29 (26%)		11 (24%)		17 (29%)
• 4 cost drivers	17 (15%)		5 (11%)		10 (17%)
• 5 en meer cost drivers	13 (12%)		3 (6%)		9 (15%)
• Totaal waarnemingen ⁵	111 (100%)		46 (100%)		59 (100%)

C. AARD VAN ALLOCATIESLEUTELS ²				
Arbeidsuren direct personeel	84 (75%)		Fysieke eenheden producten	16 (14%)
Aantal full-time equivalenten	70 (62%)		Historisch % indirecte kosten	16 (14%)
Vierkante meters huisvesting	24 (21%)		Activiteiten	16 (14%)
Personeelskosten	19 (17%)		Aantal personal computers	15 (13%)
Materiële kosten	18 (16%)		Anders	28 (25%)

D. GEBRUIK VAN TIJDREGISTRATIE	Totale steekproef		Organisatiestructuur ³			Budgetterings- systeem ⁴	
			Secr.	Sector	Conc.	Fun.b.	Prod.b.
We gebruiken geen tijdregistratie	24	(21%)	34%	19%	12%	35%	8%
Ja, voor sommige tarieven	34	(30%)	34%	19%	33%	38%	25%
Ja, voor meeste tarieven	25	(22%)	13%	16%	33%	13%	28%
Ja, voor alle tarieven	31	(27%)	18%	45%	23%	15%	38%
Totaal waarnemingen ⁵	114	(100%)	38	31	43	48	60

Statistische significante verschillen zijn in vet weergegeven.

1 Verschillen tussen groepen op alle vragen zijn significant op $p = 0.037$ (Mann-Whitney test).

2 Respondenten konden meerdere antwoorden op deze vraag geven.

3 Verschillen zijn significant op $p = 0.001$ (Kruskal-Wallis test).

4 Verschillen zijn significant op $p = 0.0001$ (Mann-Whitney test).

5 Optelling van de subcategorieën leidt niet tot totaal waarnemingen door uitsluiting van de 'ander systeem' budgetteringscategorie (zie tabel 1) en door ontbrekende waarnemingen in onderdeel C en D.

Verwachting (d), de mate waarin gemeenten gebruikmaken van geavanceerde allocatiemethoden, is onderzocht door te kijken naar vier kenmerken van kostenallocatiemethoden: de aard van de allocatiemethode, het aantal allocatiesleutels ('cost drivers') dat daarin is opgenomen, de aard van deze cost drivers en de mate waarin gemeenten gebruikmaken van tijdregistratie (zie tabel 4). Gemeenten blijken in het algemeen eenvoudige allocatiemethoden te gebruiken zoals de opslagmethode en de kostenverdeelstaat. Slechts enkele gemeenten hanteren Activity-based Costing. Er is geen relatie

gevonden tussen NPM-maatregelen en het gebruik van meer complexe allocatiemethoden. Dit geldt overigens wél voor het aantal allocatiesleutels dat wordt gebruikt: gemeenten met een productbegroting gebruiken in het algemeen meer verdeelsleutels dan gemeenten met een functioneel budget. De meeste allocatiesleutels zijn gebaseerd op het aantal arbeidsuren en fulltime equivalenten personeel. Aangezien veel dienstverlening door gemeenten arbeidsintensief is en de meeste sleutels zijn gebaseerd op personeelgerelateerde grootheden, is het voorts van belang hoe nauwkeurig het tijdsbeslag van

Tabel 5. Tarieven en tariefsverschillen

A: TARIEVEN

Diensten	Gemiddeld tarief	n	s.d.	Laagste tarief	Hoogste tarief
<i>Huwelijken</i>					
Overdag op werkdag	€ 138,24	111	45,81	€ 45,83	€ 265,01
Avond op werkdag	€ 257,17	32	134,22	€ 74,87	€ 667,06
Zaterdag	€ 373,16	106	127,59	€ 102,11	€ 998,32
<i>Reiniging</i>					
Eenpersoonshuishouden	€ 142,40	107	35,83	€ 28,59	€ 218,65
Tweepersoonshuishouden	€ 170,75	105	34,47	€ 38,12	€ 251,85
Drie en meer	€ 173,60	103	36,00	€ 38,12	€ 249,87

B: VERSCHILLEN IN TARIEVEN¹

Groepen	Gemiddeld tarief		Gemiddeld tarief	
	Huwelijken ²	n	Reiniging ³	n
Totale steekproef	€ 138,24	111	€ 162,13	103
<i>Omvang</i>				
Klein	€ 126,79	35	€ 163,71	32
Gemiddeld	€ 134,84	43	€ 165,12	38
Groot	€ 154,80 ⁴	33	€ 157,15	33
<i>Financiële positie</i>				
Negatief (daling)	€ 145,53	40	€ 163,57	37
Neutraal	€ 135,93	37	€ 163,43	34
Positief (stijging)	€ 133,54	31	€ 161,08	29
<i>Organisatiestructuur</i>				
Secretariemodel	€ 111,78 ⁵	36	€ 163,38	35
Sectormodel	€ 151,31	31	€ 167,65	26
Concernmodel	€ 150,29	42	€ 157,79	41
<i>Budgetteringssystem</i>				
Funct. begroting	€ 136,25	46	€ 165,10	44
Productbegroting	€ 143,88	59	€ 163,77	54

1 Statistisch significante verschillen in vet gedrukt (ANOVA met Bonferroni test).

2 Hier is het meest gangbare tarief gebruikt voor huwelijken overdag tijdens werkdagen.

3 Het reinigingstarief voor een gemiddeld gezin is hier gebruikt. Dit tarief is berekend door de tarieven van de verschillende categorieën te wegen met het gemiddelde percentage waarmee deze huishoudens in Nederland voorkomen (bron: CBS, 2000).

4 Groot is afwijkend van klein ($p=0.034$).

5 Het secretariemodel geeft een ander tarief dan het sectormodel ($p=0.001$) en het concernmodel ($p=0.000$).

personeel wordt gemeten. Slechts 21% van de gemeenten in onze steekproef meldt dat zij in het geheel geen gebruikmaken van tijdsregistratie ('tijdschrijven'). Hier maken NPM-hervormingen wel een verschil: gemeenten met een gedecentraliseerde organisatiestructuur en een productbegroting gebruiken meer informatie afkomstig van tijdschrijven.

6 Prijsstelling

In de populaire pers wordt regelmatig gewag gemaakt van sterk uiteenlopende tarieven tussen gemeenten

voor dezelfde dienstverlening. Gegevens uit tabel 5 bevestigen dit beeld: er is een grote spreiding in gemeentelijke tarieven, deze is overigens groter voor huwelijken dan voor reiniging. Kijken we naar de veroorzakers van tariefsverschillen, dan maken ze alleen verschil bij de tarieven voor huwelijken. Hier blijkt dat grote gemeenten en gemeenten met een gedecentraliseerde organisatie hogere tarieven voor huwelijken vragen. De financiële positie en het gebruik van de productbegroting wijzen eveneens op een verschil, maar dit verschil is statistisch niet significant. Het lijkt erop dat NPM-gemeenten hun

Tabel 6. Tariefbepaling voor huwelijken

Tariefbepaling	Totale	Financiële positie ¹		
	steekproef	Negatief	Positief	Neutraal
Voornamekostenanalyse	40 (36%)	16 (40%)	6 (19%)	16 (43%)
Vooraf door vergelijking met andere gemeenten	21 (19%)	5 (13%)	6 (19%)	10 (27%)
Zowel kostenanalyse als vergelijking met andere gemeenten	45 (40%)	16 (40%)	19 (59%)	9 (24%)
Op andere wijze	6 (5%)	3 (7%)	1 (3%)	2 (5%)
Totaal waarnemingen	112 (100%)	40 (100%)	32 (100%)	37 (100%)

Jaarlijkse tariefaanpassing	Totale	Organisatiestructuur ²		
	steekproef	Secretarie	Sector	Concern
Kostenanalyse	30 (27%)	3 (8%)	13 (42%)	13 (30%)
Indexering bestaande tarieven	73 (66%)	29 (76%)	17 (55%)	26 (60%)
Op andere wijze	8 (7%)	4 (11%)	1 (3%)	3 (7%)
Totaal waarnemingen	111 (100%)	36 (100%)	31 (100%)	42 (100%)

Verschillen tussen totale steekproef en som van deelpopulaties wordt veroorzaakt door ontbrekende waarnemingen.

Statistisch significante verschillen zijn in vet gedrukt.

1 $p = 0,054$ (Kruskal-Wallis Test)

2 $p = 0,006$ (Kruskal-Wallis Test)

burgers hogere kosten in rekening brengen dan niet-NPM-gemeenten. Kennelijk weegt de invloed van meer kosteninformatie en kostengerichtheid zwaarder door in de tarieven dan verbeteringen in de efficiëntie.

Om dit nader te onderbouwen hebben we de gemeenten gevraagd naar de wijze waarop zij tot tariefvaststelling en -herziening komen (zie tabel 6). De resultaten laten zien dat gemeenten met een gedecentraliseerde structuur inderdaad meer op kosten letten bij herziening van tarieven. Ook de financiële positie heeft een invloed: gemeenten met een daling aan inkomsten letten meer op kosten bij de vaststelling van tarieven voor huwelijken, dan gemeenten met een inkomensstijging.

Tot zover hebben we voor elke onafhankelijke variabele apart gezien wat de relatie met de praktijk van kostenberekening en tariefstelling is. Tabel 7 (zie p. 634) geeft de resultaten van meerdere regressies van de relatie tussen de exogene variabelen en de tariefstelling door gemeenten. De regressievergelijking verklaart weinig variantie in de tariefstelling voor reiniging. Dit verandert drastisch wanneer we de tarieven voor huwelijken bekijken. In deze vergelijking hebben we een additionele exogene variabele opgenomen, namelijk het aantal vestigingen voor het houden van huwelijksceremonies. Eén van de redenen waarom tarieven hoger zijn is wellicht gelegen in de omstandigheid dat bepaalde gemeenten *ondernemender*

zijn. Zij vergroten het aanbod van producten met als gevolg dat de tarieven ook stijgen. De burger krijgt op die manier ook meer waar voor zijn geld. Als indicator van een groter productaanbod door de gemeenten hebben we gekeken naar het aantal extra plaatsen naast het stadhuis dat een gemeente aanbiedt voor het voltrekken van huwelijksceremonies. Het gemiddelde van deze variabele ligt op 0,94, met een minimum van 0 en een maximum van 3 (standaarddeviatie is 1,051; $n=112$). Uit tabel 7 kan worden opgemaakt dat het model voor huwelijksstarieven ruim 25% van de variantie in tarieven verklaart. Omvang en organisatiestructuur zijn de meest invloedrijke variabelen: grotere gemeenten en gedecentraliseerde gemeenten vragen hun burgers hogere tarieven voor huwelijksluitingen. De nieuwe ondernemerschapvariabele is niet significant.

7 Conclusies

De resultaten van deze analyse laten zien dat NPM-hervormingen samenhangen met de praktijk van kostenberekening en tariefstelling. Deze samenhang is echter niet identiek voor elk van de beslissingen en is bovendien verschillend voor de producten die we in de beschouwing hebben betrokken.

NPM-hervormingen hebben de verwachte relatie met de gemeentelijke praktijk van *kostenberekening*. Gedecentraliseerde gemeenten bewaken beter de kostendeckendheid van tariefopbrengsten, betrekken

Tabel 7. NPM-factoren als verklarende variabelen voor tarieven van reiniging en huwelijken

	Tarieven reiniging		Tarieven huwelijken	
	ß	t	ß	T
Constante	---		---	
Omvang ^a	-.040	-.282	.201 *	1.700
Financiële positie ^b	.066	.607	-.072	-.797
Organisatiestructuur ^c				
- Sectorstructuur	.027	.210	.470 ***	4.405
- Concernstructuur	-.090	-.557	.336 **	2.574
Budgetteringssysteem ^d	-.027	-.238	-.020	-.210
Aantal locaties ^e			.097	1.045
	F=,974 (p=,438)		F=6,460 (p=,000)	
	R ² =,050		R ² =,306	
	Adj R ² =,001		Adj R ² =,258	
	n=98		n=95	

***p<.01; **p<.05; *p<.10 (tweezijdig)

Vijf gemeenten zijn uitgesloten van de analyses vanwege extreme waarden in omvang en tarief (meer dan 3 s.d. van het gemiddelde).

a Aantal inwoners. Wij gebruikten ook log(inwoners), maar deze variabele leidde tot dezelfde resultaten.

b Categoriële variabele (1=negatief, 2=neutraal, 3=positief).

c Hier hebben we twee dummies gebruikt: één voor de sectorstructuur en één voor de concernstructuur. De traditionele secretariestructuur is de referentievariabele.

d Dummy variabele (functionele begroting =0; productbegroting =1).

e Aantal additionele locaties voor huwelijksvoltrekkingen, naast het gemeentehuis (minimum is 0, maximum is 3).

meer indirecte kosten in de kostenberekeningen en maken daarbij meer gebruik van tijdregistratie. Gemeenten met een productbegroting gebruiken meer allocatiesleutels bij de toewijzing van indirecte kosten en maken meer gebruik van tijdregistraties. Het lijkt erop dat het gebruik van productbegrotingen vooral samenhangt met de keuze van accounting-technieken, terwijl de gedecentraliseerde organisatie ook betrekking heeft op andere terreinen van gemeentelijk beleid.

Kijken we naar de relatie tussen NPM-hervormingen en de *tariefstelling* door gemeenten dan valt allereerst op dat deze zich voornamelijk voordoen bij de tarieven voor huwelijken. Een mogelijke verklaring voor het ontbreken van een samenhang met reiniging kan zijn dat de variatie in reinigingstarieven veel kleiner is. Wellicht wisselen gemeenten veel meer kosten- en opbrengsteninformatie onderling uit, bijvoorbeeld in het kader van gemeenschappelijke regelingen en uitbesteding. In het algemeen leent de reiniging zich ook beter voor deze aanpak: de activiteiten in de reiniging zijn in het algemeen goed analyseerbaar en derhalve geschikt voor het maken van vergelijkingen. Verschillen zullen dan sneller verdwijnen. Voor de tarieven voor huwelijken geldt dat NPM-hervormingen samenhangen met prijsverhogingen. Dit resultaat is in strijd met onze

verwachtingen: we hadden voorafgaand aan dit onderzoek de verwachting dat NPM-hervormingen bedoeld zijn om de doelmatigheid en efficiëntie van gemeenten te verbeteren. Door de wettelijke maatregel dat tarieven niet hoger mogen zijn dan de integrale kosten was derhalve te verwachten dat ook de tarieven in NPM-gemeenten lager zouden uitvallen. Het tegendeel is echter waar. Een mogelijke verklaring kan wellicht worden gevonden in de kostenberekeningspraktijk: gedecentraliseerde gemeenten baseren hun tarieven significant meer op kostenanalyses dan op indexering van bestaande tarieven. De kostenanalyses die zij maken bevatten meer indirecte kosten en meer geavanceerde methoden van kostenallocatie. Bovendien streven NPM-gemeenten een hogere kostendekkendheid na. Het lijkt erop dat decentrale managers in een gedecentraliseerde gemeente meer aandacht hebben voor het financiële risico dat zij lopen. Om dit tegen te gaan worden de kosten beter in de gaten gehouden en speelt de kostendekkendheid van tarief-opbrengsten een grote rol in de bedrijfsvoering. Uiteindelijk blijkt dit te leiden tot hogere tarieven voor de burgers. Deze hogere tarieven betekenen overigens niet dat burgers en bedrijven hiermee in het totale kostenplaatje van de gemeente automatisch duurder uit zijn. Het beter toerekenen van (indirecte) kosten stelt gemeenten immers in staat om deze kosten verhoudingsgewijs meer door middel van recht-

streekse tarieven en minder uit de algemene middelen (deels afkomstig uit andere heffingen, zoals de Onroerendezaakbelasting) te dekken. Tevens is het mogelijk dat we hier te maken hebben met een kortetermijneffect. Het kan immers zijn dat op de langere duur een beter inzicht in de kosten ook kan leiden tot betere beheersing ervan. Het effect van een betere kostenbeheersing laat in het algemeen langer op zich wachten dan de beslissing tot aanpassing van tarieven. Wellicht zullen we op de langere termijn de positieve effecten van een betere kostenbeheersing in de tarieven aantreffen. Toekomstig onderzoek kan op deze vragen uitsluitsel geven.

Deze studie heeft ook haar zwakheden. Zo hebben we geen gebruik kunnen maken van kostengegevens in gemeenten. Veel van de door ons onderzochte gemeenten lieten weten niet over betrouwbare productkosten te beschikken. Dat maakte het voor ons moeilijk om efficiëntieverschillen tussen gemeenten direct te meten. De claim dat NPM de efficiëntie van de bedrijfsvoering kan verbeteren, hebben we dus niet rechtstreeks kunnen toetsen. Onze toetsing is daarom gebaseerd op tarieven, maar hierin zitten meer effecten besloten dan alleen efficiëntieverschillen. Tevens hadden wij slechts beperkt beschikking over gegevens omtrent de kwaliteit van dienstverlening. Het kan derhalve zo zijn dat tariefsverschillen deels kunnen worden verklaard door verschillen in kwaliteit van de dienstverlening.

Een andere beperking is de aard van onze studie. We hebben een cross-sectie analyse van verschillende gemeenten uitgevoerd. Deze aanpak geeft geen mogelijkheden uitspraken over causaliteit te doen. Zo kan de decentralisatie van traditionele gemeenten hebben geleid tot meer geavanceerde methoden van kostenberekening en tariefstelling, maar het omgekeerde kan ook waar zijn. Het is goed denkbaar dat gemeenten die geavanceerde kostenberekeningsmethoden en prijsstellingspraktijken hanteren sneller zullen overgaan tot decentralisatie van hun organisatie. Longitudinale studies kunnen meer inzicht verschaffen in de causaliteit tussen NPM-factoren enerzijds en de praktijk van kostenberekening en tariefstelling anderzijds.

Ten slotte hebben we in deze studie vooral gekeken naar de relatie tussen NPM-factoren en het *resultaat* van beslissingen in de vorm van de keuze van kostenberekeningsmethoden en van tariefniveaus. Nu we gezien hebben dat NPM-factoren inderdaad verschil kunnen uitmaken is het van belang om na te

gaan op welke *wijze* deze beïnvloeding plaatsvindt. Daartoe moeten meer intermediaire factoren in de beschouwing worden betrokken. Hierbij kan men bijvoorbeeld denken aan de effecten die NPM-hervormingen hebben op de motivatie van managers, hun risicohouding en de wijze waarop zij tot beslissingen komen. NPM-maatregelen lijken sterke invloed uit te oefenen op de bedrijfsvoering in gemeenten. Veel van die effecten blijven echter grotendeels onzichtbaar. Het is de moeite waard om de gedragseffecten van NPM zichtbaar te maken en nader te analyseren. Gemeenten zijn in dit opzicht wellicht dynamischer en avontuurlijker dan zo op het eerste gezicht wel wordt gedacht. ■

Literatuur

- Bac, A.D. en G.-Tj. Budding, (2004), De gemeentelijke en provinciale overheid, in: Hoogendoorn, M.N., J. Klaassen en F. Krens (ed.), *Externe Verslaggeving in theorie en praktijk*, Reed Business Information, 's-Gravenhage.
- Bac, A.D., C.J.F. Knoop en J.H. van Zanten, (1991), *Gemeentelijk financieel beheer; een moderne kijk op gemeentefinanciën*, Stenfert Kroese, Leiden.
- CBS, (1999), *Statistisch Jaarboek 1999*, Centraal Bureau voor de Statistiek, Voorburg/Heerlen.
- CBS, (2000), *Statistisch Jaarboek 2000*, Voorburg/Heerlen.
- CBS, (2004), *Statistiek der gemeentebegrotingen 2004*, herziene versie, Centraal Bureau voor de Statistiek, Voorburg/Heerlen.
- Dekker, P.J. en G.-Tj. Budding, (2005), Kostentoerekening binnen duale begroting, in: *B&G*, vol. 32, nr. 3, pp. 14-17.
- Groot, T.L.C.M. en G.-Tj. Budding, (1998), *Prestaties geprezen; Cost accounting door Nederlandse gemeenten*, VNG Uitgeverij, Den Haag.
- Groot, T.L.C.M. en G.T. Budding, (2004), The Influence of New Public Management Practices on Product Costing and Service Pricing Decisions in Dutch Municipalities, in: *Financial Accountability and Management*, vol. 20, no. 4, pp. 421-443.
- Groot, T.L.C.M. en G.J. van Helden, (2003), *Financieel Management van Non-profit organisaties*, Stenfert Kroese, Groningen.
- Helden, G.J. van, (1998), *BBI in de praktijk – Een vergelijkend onderzoek naar de planning en control bij acht middelgrote gemeenten*, Shaker Publishing, Maastricht.
- Helden, G.J. van, (2000), Is financial stress an incentive for the adoption of businesslike planning and control in local government? A comparative study of eight Dutch municipalities, in: *Financial Accountability and Management*, vol. 16, no. 1, pp. 83-100.
- Helden, G.J. van en E.P. Jansen, (2003), New Public Management in Dutch Local Government, in: *Local Government Studies*, vol. 29, no. 2, pp. 68-88.
- Hood, C., (1991), A Public Management for all seasons?, in: *Public Administration*, pp. 3-19.
- Hood, C., (1995), The 'New Public Management' in the 1980's: variations on a theme, in: *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no. 2/3, pp. 93-109.
- Houwaart, D., R. van der Linde, J. Post en K. Verduijn, (1995), *Bestuurlijke vernieuwing, bedrijfsvoering en informatie; slotpublicatie Stichting BBI*, Stichting BBI, Leusden.

- Pollitt, C., (1993), *Managerialism and the Public Services: Cuts or Cultural Change in the 1990s?*, Blackwell Publishers, Oxford.
- Pollitt, C. en G. Bouckaert, (2000), *Public Management Reform; A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford.
- Princen, P.M.A., G.-Tj. Budding en R.H. Dubbeldeman, (2004), Wat is de oorzaak van gemeentelijke tariefsverschillen?, in: *B&G*, vol. 31, no. 3, pp. 25-28.
- Siegel, S. en N.J. Castellan Jr., (1988), *Nonparametric Statistics for the Behavioral Sciences*, McGraw-Hill, New York.
- Toet, A.C. en G.A. Oskam, (1996), Deze maand, in: *B&G*, vol. 23 nr. 5/6, p. 2.
- VB Groep, (1995), *Waardering en inzicht; de CV 1995 in breder perspectief*, VB Groep, Voorburg.

Noten

- 1 Vanwege de tussenliggende periode tussen het moment van het verzamelen van de gegevens (1997) en het verschijnen van dit artikel (2005) kunnen de nodige zaken gewijzigd zijn in de praktijk van kostentoerekening en prijsstelling. Met name de invoering van de wet Dualisering gemeentebeheer en de vernieuwing van de externe verslaggevingrichtlijnen (het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten) kunnen tot een aantal veranderingen in het financieel management van gemeenten leiden. Deze ontwikkelingen zijn echter nog niet voldoende uitgekristalliseerd. Uit recent onderzoek naar de praktijk van kostentoerekening en prijsstelling bij gemeenten (Dekker et al., 2004 en Dekker en Budding, 2005) komt een vergelijkbaar beeld naar voren als in dit artikel is geschetst.
- 2 Wij hebben hier een grens van 5% voor- of nadeel gehanteerd. De achterliggende reden hiervoor is dat gedurende de eerste vijf jaar van de nieuwe verdelingssystematiek het maximum nadeel voor gemeenten was bepaald op 5% per jaar (zie Toet en Oskam, 1996). Gemeenten die een groter nadeel hadden werden gecompenseerd. Gemeenten met een kleiner nadeel werden geacht om zelf in staat te zijn een oplossing voor dit effect te vinden.