De gemeenterekening

Dr. F.G. Volmer

Onder de titel 'Enige beschouwingen met betrekking tot de gemeenterekening. Een onderzoek naar gebruikers, stelselkeuze en dynamiek', is door mij op 11 juni 1992 een proefschrift verdedigd aan de faculteit der Bedrijfskunde van de Erasmus Universiteit Rotterdam, handelend over het gebruik van, de stelsels voor en de ontwikkelingen rond de gemeenterekening.
Op verzoek van de redactie van het *MAB*, zal ik gaarne hieronder een samenvatting van geven van mijn dissertatie.

Inleiding

De gemeente-administratie in het algemeen en de gemeenterekening in het bijzonder wordt de laatste tijd regelmatig ter discussie gesteld. De pers en publieke opinie oordelen niet altijd gunstig over de gemeentelijke financiële boekhouding.
Persberichten rond het tekort van Den Haag van een kwart miljard gulden, krantenkoppen zoals 'Boekhouding van Amsterdam jaren een puinhoop' (*NRC*, 20–9–1992), 'Besturen op de pof, de financiële chaos bij de grote gemeenten' (*Elsevier*, 16–11–1991) om maar een willekeurige greep te doen, noopt tot nader onderzoek. En niet alleen om de oorzaken hiervan te diagnostiseren, maar nog meer om middelen ter genezing te ontwikkelen.

Aanleiding voor deze studie:

- Het in werking treden van de nieuwe gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften in 1985.
- De nieuwe gemeentewet welke in voorbereiding is: de recente zakelijke benadering van het gemeentemanagement: 'value for money'.
- De recente herontdekking, ook in de literatuur, van de metafoor rekening.

Waarom is er een hernieuwde belangstelling voor de gemeenterekening?

- Op de eerste plaats is dit de vergaande verdringing van de rekening door de begrotingen, waardoor het laatste stuk in de lucht kwam te hangen: de rekening devalueerde tot hamerstuk.
- Op de tweede plaats: de rekening is een niet-politiek en objectief verantwoordingsstuk.
- Op de derde plaats: de rekening is belangrijk voor de efficiencybewaking.
- Op de vierde plaats: de rekening onderstreept de gemeente als zelfstandige organisatie die rekenschap aflegt.
- De rekenschap past bij een zakelijke tijdgeest: de gemeente als een bedrijf.
- Tenslotte de rekening kan door de kiezers worden geraadpleegd bij het uitbrengen van hun stem bij de gemeenteraadsverkiezingen.

De vernieuwingen die tot uiting kunnen komen in deze studie kunnen aldus kort worden samengevat:

1 Op de eerste plaats de historische benadering: de gemeenterekening is ook in zijn historie onderzocht.
2 De culturele dimensie: tussen accounting en cultuur bestaat een nauw verband. Dit is

Dr. F.G. Volmer studeerde Bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Doctoraal examen 1970. Accountantsexamen 1973. Promotie 1992. Docent Berichtgeving Rijksuniversiteit Limburg. Lid examencommissie en examinator van de NIVRA Accountantsopleiding.

recent empirisch aangetoond door Gray. De cultuur en traditie geven een diepere oorzaak aan van de usances of gebruiken in accounting en dit geldt niet minder in de publieke sector.

3 De wiskundige grondslag: de mogelijkheden van statistiek en meetkunde (grafieken) worden uitvoerig gedemonstreerd.

Conclusies van het onderzoek in hoofdlijnen

Bij de Nederlandse gemeenten dient de gemeenterekening meer aandacht te krijgen, enerzijds omdat er veel geld omgaat, anderzijds omdat de efficiency bij de gemeentelijke financiële huishouding aanzienlijk verhoogd kan worden. De gemeenterekening is feitelijk een overzicht van ontvangsten en uitgaven van een gemeente over één dienstjaar, met andere woorden het huishoudboekje van de gemeente. De gemeenterekening leent zich dus bij uitstek voor een zakelijke, economische benadering van het gemeentelijke 'bedrijf'. Tot nu toe wordt de jaarrekening van de gemeente helaas geheel overschaduwd door de begroting. Het verschil tussen beide is dat de begroting de financiële voornemens vóóraf weergeeft en de rekening de werkelijkheid of de feiten. Tot de 19e eeuw stond de jaarrekening bij de gemeenten centraal en werd er scherp op de doelmatigheid gelet. De rekening werd daarom in de regel post voor post voorgelezen en als er ondoelmatige uitgaven hadden plaatsgevonden, moest de burgemeester deze uit eigen zak betalen. In die tijd waren de gemeenten politiek en financieel ook veel zelfstandiger, wat betekende dat de belastingen relatief laag konden blijven en wat de burgers in staat stelde hun gemeentelijke vertegenwoordigers ter verantwoording te roepen en te beoordelen.

Uit onderzoek in andere landen blijkt dat de problemen bijna overal hetzelfde zijn, maar dat de Verenigde Staten, Canada en de Scandinavische landen voorop lopen bij de noodzakelijke hervormingen van het gemeentelijke financiële berichtgevingsmodel. 'Value for money' voor de burgers staat hierbij centraal. In de Verenigde Staten en Canada werkt men met het zogenaamde 'fund accounting' systeem, dat de bestemming van het uit te geven geld apart blijft volgen door middel van een administratie per fonds (of doel).[1] Bij de toepassing van dit administratiesysteem (waarbij men het dubbele boekhouden hanteert) blijkt dat de plaatselijke overheden op deze wijze veel beter kunnen worden gecontroleerd en dat financieel onjuiste ontwikkelingen sneller en efficiënter kunnen worden tegengegaan. Dit systeem zou ook bij veel in financiële moeilijkheden verkerende gemeenten problemen kunnen voorkomen of oplossen. Vaak heeft men geen greep op budgettaire problemen omdat men geen volledig inzicht heeft waar het geld nu precies blijft. Een gedetailleerd uitgewerkte gemeenterekening zou hierin duidelijkheid scheppen. Bedrijfsmatige informatie, zoals prestatie-indicatoren, financiële kengetallen en een mondelinge toelichting komen nog te weinig voor. De gemeenterekening dient echter net als de jaarrekening in het bedrijfsleven, snel beschikbaar te komen. Verouderde informatie is nauwelijks interessant voor het gemeentelijk management.

Bovenstaande conclusies in hoofdlijnen worden in het proefschrift uiteraard nader uitgewerkt:
Eerst wordt de gemeenterekening bezien in het kader van het gemeentelijk informatieproces.
De gemeenten staan dichter bij de burgers dan Rijk en provincies en zijn op te vatten als een cultuur-, democratisch, rechts- en dienstverlenend systeem. De gemeenteraadsleden, worden aldus door de gemeenteleden zelf gekozen en komen uit de plaatselijke samenleving voort. De Raadsleden vertegenwoordigen de plaatselijke kiezers middels politieke partijen en vormen als gemeenteraad het hoogste bestuursorgaan binnen de gemeente. Het college van B & W fungeert als het dagelijks bestuur en bereidt de Raadsbesluiten voor en voert deze uit met behulp van het ambtelijk apparaat. De burgemeester vormt een apart orgaan, heeft aparte bevoegdheden (bijvoorbeeld de verantwoordelijkheid voor openbare orde en veiligheid) en wordt niet gekozen door de kiezers, maar wordt benoemd door de Kroon. Er zijn ca. 670 gemeenten, 11.000 raadsleden, 1.900 wethouders en 220.000 gemeente-ambtenaren in Nederland (1989). Verder komen een door de

Raad te benoemen gemeentesecretaris en (meestal) raadscommissies in de gemeenteorganisatie voor.

De gemeenteraad stelt de hoofdlijnen van het beleid vast. Daartoe is begrijpelijke informatie nodig welke tijdig beschikbaar is. Enerzijds is detailinformatie van belang voor het nemen van raadsbesluiten, anderzijds is ook het totaaloverzicht onmisbaar om de verantwoordelijkheid te kunnen dragen.

In de gemeenten gaat veel geld om (in bijvoorbeeld de gemeente Amsterdam circa tien miljard gulden) en ook de (materiële) activa (investeringen) zijn door uitbreiding van taken steeds omvangrijker geworden. Dit is de reden dat de rekening – waarbij verantwoording wordt afgelegd – aan hoge kwaliteitseisen moet voldoen. De rekening of nauwkeuriger de gemeenterekening is het stuk waarmede B & W financiële verantwoording afleggen aan de gemeenteraad over het dienstjaar. Een aantal aspecten hiervan zal worden uitgewerkt.
Deel I betreft empirisch onderzoek en wel het disclosure-onderzoek (welke informatie geeft de rekening) enerzijds en het gebruikersonderzoek (wat doen de gebruikers ermee) anderzijds.
Deel II gaat in op de problematiek van de stelselkeuze. De diverse stelsels van boekhouden worden geschetst aan de hand van hun historische ontwikkeling. Het Fund Accounting systeem wordt uitvoerig uiteengezet.
Tenslotte staat in Deel III de dynamiek van de ontwikkeling centraal. Deze dynamiek wordt geïllustreerd aan de hand van de nieuwe gemeentebalansen en de artikel 12-gemeenten. Daarnaast is een hoofdstuk over de theoretische grondslag van de rekening en een hoofdstuk inzake een internationale vergelijking opgenomen.

In Deel I zijn ter meting van het functioneren van de rekening een tweetal empirische gebruikersonderzoeken opgenomen:

1 Hoeveel informatie geeft de gemeenterekening? Toepassing van een *disclosure*-index op de verslaggeving door gemeenten.
2 Het *gebruik* van de gemeenterekening: getoetst en te licht bevonden (samen met J. van de Poel).

Belangrijke conclusies zijn:

ad 1 Conclusies van het disclosure-onderzoek bij 50 gemeenten
Uit het onderzoek van 50 gemeenterekeningen over 1986 blijkt dat management en financial accounting met elkaar conflicteren. De zeer vergaande detaillering van de rekening is van belang voor de beleidsondersteuning en dus voor de relevantie; voor financial accounting zijn summatatieve overzichten zoals balansen te verkiezen in het kader van de leesbaarheid/begrijpelijkheid door derden. Uit een oogpunt van management accounting is de (tijdrovende) aansluiting van de diverse overzichten (takken van dienst enzovoort) van minder belang.

Een typisch voorbeeld is de consolidatiestaat H met overzicht van kostensoorten in totaliteit. Deze staat kan voor de accountability-functie van belang zijn, doch is dit minder voor het management. Er blijkt een grote heterogeniteit in de omvang van de disclosure, terwijl de gemiddelde score bovendien vrij laag is (5,4 op 10 schaal).
De gemeenten met een public accountantskantoor hebben meer aandacht voor de balansdisclosure (de accountability-functie).
De omvang van de gemeente (Size) blijkt een belangrijke factor te zijn bij de verklaring van de verschillen in omvang van de disclosure, hoewel niet de enige.
Ook de tijdigheid is in het kader van relevantie vooral voor management accounting van belang en minder voor financial accounting en liet bij de rekening 1986 nog veel te wensen over. De splitsing van de rekening in een beleids- en beheersdeel kan voor management control van groot belang zijn. De diverse te onderscheiden kostenplaatsen (gemiddeld 22, waarvan 16 zuivere kostenplaatsen en ca. 6 bedrijfsmatige kostenplaatsen) is van groot belang voor management accounting, doch minder voor financial accounting. De rol van de bureaucratie en de politiek blijkt nauwelijks van invloed op de disclosure.

Informatie over de geleverde prestaties komt als bedrijfsmatige informatie nog vrij weinig voor. De balans werd door alle onderzochte gemeenten gepubliceerd, de toelichting op de posten was minder en de toelichting op de (bedrijfseconomische) waarderingsgrondslagen was nog zwakker. De Agency-theorie bleek een middel om de disclosure door gemeenten te verklaren aan de hand van de relatie tussen de wethouder van Financiën en de Raad.
De Disclosure Index kan een hulpmiddel zijn voor het management om de informatieve kracht van de berichtgeving te meten en te vergelijken met andere organisaties.

ad 2 Gebruikersonderzoek bij 50 gemeenten
Uit het onderzoek (zie hoofdstuk 4) bleek onder meer het belang van de gemeentegrootte (Size) voor het gebruik van de berichtgeving. De Agency-theorie, welke invloed besteedt aan de schaalgrootte, is hier van toepassing. Een differentiatie van de informatieplicht naar gemeente-omvang komt gewenst voor. Er wordt bovendien wel degelijk gebruik gemaakt van de rekening, en ook van alternatieve informatie als interim informatie en accountantsrapporten en de management letter. Toch bestaat de indruk dat bedrijfsmatige (management accounting) nog te weinig aandacht krijgt. Rekenschap staat voorop. Het begrip van rekeninginformatie valt erg mee: 70 % van alle gebruikers heeft redelijk tot goed begrip van zaken. Verbale toelichting (beter leesbaar) en snellere informatie (meer relevant) hebben hoge prioriteit. De voorschriften zijn over het algemeen wel effectief, al geldt dit niet voor alle rekeningonderdelen.
De balans wordt nog relatief weinig gebruikt, ratio's worden nog weinig gehanteerd, prestatie-indicatoren scoren iets beter. Ondanks de bureaucratie en de politieke fixatie op een bepaalde wethoudersportefeuille blijkt het Fund Accounting systeem niet hoog te scoren, geconsolideerde overzichten overigens evenmin.

Tijdens de verdediging van het proefschrift is de vraag aan de orde gesteld of het bovengenoemd empirisch onderzoek betrekking hebbend op 1986 niet verouderd is. Uiteraard is er sprake van een momentopname, dit is overigens bij elke jaarrekening het geval. Bovendien zijn gemeenten trager met hun rekening dan in het bedrijfsleven (slechts 22 % van de gemeenten was op 15 september van het jaar volgend op het boekjaar met de rekening over dit boekjaar gereed). Verder maakt de natuur geen sprongen: vele knelpunten (zoals tijdigheid) zijn slechts beperkt opgelost, omdat de problemen cultuur-historisch zijn bepaald.
Maar veel belangrijker is dat er een model wordt geschetst hetgeen uitnodigt tot navolging en herhaling. Op deze wijze kan interessant statistisch cijfermateriaal worden vergaard.
Het wordt nu tevens mogelijk dat een soort Sijthoffprijs voor de gemeenterekening met de hoogste disclosure wordt ingesteld als stimulans ter verbetering van de gemeenteverslaggeving.

Naast de empirie is het zinvol om te kijken naar mogelijke stelsels van financiële berichtgeving, zoals enkel boekhouden, kameralistiek en dubbelboekhouden.

In deel II daarom zijn de diverse vormen van boekhouding geschetst en hun historische ontwikkeling.
Bij de gemeentelijke verslaggeving doet zich een spanningsveld voor tussen de informatievoorziening ten behoeve van de planning, control, interne verantwoording en analyse van afwijkingen enerzijds en de rekenschapsfunctie anderzijds.
Of anders geformuleerd: management accounting versus financial accounting. Bij de gemeenten ligt het accent sterker op de laatste, de rekenschapsfunctie. Een reden daarvoor is dat de *meetbaarheid* in de publieke sector veelal problematisch is.
Een andere reden vormt de dominantie van het politieke proces.

Gezien het vorenstaande zijn – met behulp van het paradigmatische theoretische kader van Poeth – de in de loop van de jaren ontwikkelde boekhoudstelsels onderzocht, waaruit de gemeente in principe een keuze dient te maken: de kameralistiek, het dubbel boekhouden, mengvormen van beide, en ook het superieur blijkende

systeem: *Fund Accounting*. Dit unieke, in Nederland vrijwel onbekende model, dat reeds vele jaren met groot succes in Angelsaksische landen wordt toegepast en zich goed wist te verdedigen tegen vele pogingen tot hervorming, wordt diepgaand geanalyseerd en zowel de principes als praktische toepassing (bijvoorbeeld op de gemeente Tilburg), worden uitvoerig uiteengezet. Fund Accounting blijkt voor gemeenten een aantrekkelijk alternatief te zijn omdat het ten dele de voordelen van de kameralistiek combineert met die van dubbel boekhouden.

Tenslotte is een literatuurstudie verricht langs drie lijnen:
1 een eigen theoretische grondslag voor de gemeenterekening;
2 enige bedrijfseconomische bijdragen hieraan;
3 een internationale vergelijking.

De belangrijkste conclusies zijn:

ad 1 Een theoretische grondslag van de gemeenterekening
Gemeenten als overheid vertonen afwijkingen in vergelijking met bedrijven, ook al zijn er ook overeenkomsten.
De Public Choice theorie legt verbanden tussen het politieke verkiezingsproces en de inhoud van de gemeenterekening en is aldus interessant. De agency-theorie laat de dubbele accountee-accountor (principal-agent) relatie zien (kiezers vs Raad en Raad vs ambtenaren) en de rol welke de rekening hierbij speelt. Ten aanzien van de algemene principes van de gemeentelijke berichtgeving is de conclusie dat de rekening juist, duidelijk en volledig dient te zijn. De rekening wordt door een groot aantal gebruikers gehanteerd. Daarom dient het 'general purpose' karakter centraal te staan.
Het construeren van een ideaal 'conceptual framework' voor de rekening blijkt niet eenvoudig. Bij de discussie rond de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften dient het fund accounting model mede in overweging te worden genomen, omdat het de beheersing door de gemeenteraad versterkt, hetgeen thans actueel is. Fund Accounting vormt wellicht een alternatieve, nog te weinig gevolgde, hoewel zeker niet geheel onbekende weg, welke enerzijds het *inzicht* vergroot en anderzijds, zoals de *agency-theorie* verklaart, de *controle* versterkt.

ad 2 Enige bedrijfseconomische bijdragen aan de rekening
De bijdrage van bedrijfseconomie aan de gemeentelijke berichtgeving is beperkt, doch niet onbelangrijk.
In het kader van deze studie speelt de bedrijfseconomie een rol bij de gemeentebalans (balansleer) en het gebruik van kengetallen bij het besturen van gemeenten (financiële analyse). Het meetprobleem van activa en passiva ten behoeve van de balans maakt een inbreng van de bedrijfseconomie wenselijk. De afwezigheid van het winstmotief neigt tot het toepassen van Fund Accounting, dat gebruik maakt van bedrijfseconomische instrumenten zoals de balans. Uit een onderzoek naar de regelgeving van de gemeenterekening blijkt dat bij het tot stand komen van de eerste voorschriften in 1931 reeds kritiek op de voorgeschreven kameralistische methode werd uitgeoefend.
De gemeentebalans is ondanks zijn beperkingen van cruciaal belang als *sluitstuk* van de rekening. Zij biedt ook de mogelijkheid tot inzicht in de financiële positie van de onderneming, met name bij het toepassen van kengetallen. Bij toepassing van Fund Accounting blijkt bedrijfseconomie wel degelijk van belang omdat dit model gebruik maakt van vele bedrijfseconomische instrumenten zoals de balans, staat HBM, consolidatietechniek enzovoort.

ad 3 Een internationale vergelijking van gemeentelijke berichtgeving door middel van de rekening
De Nederlandse pogingen om de gemeentelijke verslaggeving te verbeteren zijn geen nationaal verschijnsel.
In vele landen tracht men onder invloed van bezuinigen, ontwikkelingen in computers, democratiseringstendenzen, een meer zakelijke tijdgeest, een verminderd vertrouwen in overheid en autoriteiten enzovoort de overheidsberichtgeving snel te verbeteren. De drijvende kracht achter deze 'stormachtige' ontwikkeling is de plotselinge

bewustwording dat de overheid en speciaal de gemeente eigenlijk ook een bedrijf zijn en 'value for money' aan de burgers moet leveren. De overheid moet zich meer bedrijfsmatig opstellen en minder bureaucratisch en politiek-dogmatisch (de overheid moet dienstverlenend zijn en niet alleen idealen verkopen). Net als het bedrijfsleven moet de publieke sector een zakelijk karakter krijgen en verantwoording afleggen door middel van leesbare, gebruikersvriendelijke, informatie op basis van voorschriften zoveel mogelijk ontleend aan het grote voorbeeld: de commerciële sector.

Sommigen willen het vertrouwen in de publieke sector terugwinnen door overname van onder andere het commerciële berichtgevingssysteem. Canada en Noorwegen zijn voortrekkers op het gebied van de publieke sector verslaggeving en zochten naar de langbegeerde brug tussen 'commercial en budgetary accounting', hetgeen voorheen onbereikbaar scheen. Canada heeft op dit gebied zeer opmerkelijke onderzoeksresultaten geboekt. Daarom is het naar onze mening van groot belang dat de problematiek in een internationaal kader wordt geplaatst en er geprofiteerd kan worden van de ervaringen elders omdat het probleemveld bijna overal identiek is (bijvoorbeeld 'cash versus accrual accounting'). Een andere conclusie is dat de traditionele eenzijdige oplossingen niet langer maatschappelijk aanvaardbaar worden geacht en dat gemeenten over moderne berichtgevingsinstrumenten moet beschikken, wil zij overleven en niet weggeprivatiseerd worden.

Noot

1 Belle noemt in zijn dissertatie in 1931 reeds een primitief 'potjessysteem' of een decentralisatie van de kas, waarbij elk onderdeel zijn eigen fondsen beheert (p. 63). Tevens stelt hij alsdan: 'In de verbruikershuishouding zou de dubbele boekhouding evenzeer toepasbaar zijn, immers ook dit stelsel verschaft in zijn uitbouw de rubricering' (p. 64).