

Betere vergelijkbaarheid en meer transparantie verslaggeving gemeenten?

Tjerk Budding, Erwin Ormel

Received 22 October 2018 | Accepted 31 October 2018 | Published 10 December 2018

Samenvatting

Met ingang van de begroting 2017 zijn de gemeentelijke verslaggevingsrichtlijnen ingrijpend vernieuwd. Een belangrijk deel van de vernieuwingen was erop gericht om te komen tot een betere vergelijkbaarheid en daarmee meer transparantie. Dit artikel gaat aan de hand van onderzoek met gebruik van meer dan 100 verantwoordingsstukken na in hoeverre deze doelen geslaagd lijken te zijn. Uit de resultaten komt naar voren dat de vernieuwingen wel formeel zijn doorgevoerd, maar dat de wijze waarop dat is gebeurd onvoldoende leidt tot een betere vergelijkbaarheid, en daarmee verbeterde transparantie.

Relevantie voor de praktijk

Onlangs zijn de verslaggevingsvoorschriften van gemeenten vernieuwd, waarbij betere vergelijkbaarheid tussen gemeenten een belangrijke rol speelde. De verantwoordingsdocumenten zijn in de praktijk echter nog beperkt op vergelijking gericht. Diegenen die betrokken zijn bij de verantwoording van gemeenten (waaronder controllers en accountants, maar ook de commissie BBV als standard setter) zouden op zoek moeten gaan naar manieren om deze situatie te verbeteren.

1. Inleiding

Sinds het begrotingsjaar 2017 dienen gemeenten op het vlak van externe verslaggeving te voldoen aan nieuwe verslaggevingsrichtlijnen. Een van de achterliggende redenen voor vernieuwing van die richtlijnen was de wens tot betere vergelijkbaarheid. Deze vergelijkbaarheid had niet alleen betrekking op financiële, maar ook op niet-financiële aspecten. Om dit te realiseren werden voor alle gemeenten uniforme indicatoren geïntroduceerd, alsmede nieuwe regels over hoe de overheadkosten en andere kosten (en opbrengsten) moeten worden gerapporteerd. In dit artikel gaan wij na in hoeverre gemeenten in de praktijk invulling hebben gegeven aan de nieuwe richtlijnen. Dit doen we door te analyseren welke plaats gemeenten aan deze nieuwe instrumenten geven: hebben ze deze tot een centraal element van hun verantwoordingsdocumenten gemaakt of worden deze ergens ‘weggestopt’ in een bijlage? En blijft het alleen bij het vermelden van de nieuw geïntroduceerde cijfers en indicatoren, of worden aan de gebruikers van de stukken ook handreikingen geboden om deze te kunnen duiden, zoals door normen hiervoor

aan te geven of cijfers te vergelijken met die van andere gemeenten?

In dit artikel zullen wij na een korte uiteenzetting van de achtergrond van de wetswijzigingen (in paragraaf 2) eerst ingaan op drie terreinen waarop de wetswijzigingen betrekking hadden: het werken met taakvelden (paragraaf 3), het voorschrijven van uniforme *financiële* indicatoren en het eveneens voorschrijven van uniforme *beleids*indicatoren (beide in paragraaf 4). Vervolgens geven wij in paragraaf 5 aan hoe wij ons onderzoek hebben uitgevoerd, gevolgd door een presentatie van de resultaten in paragraaf 6. Daarna komen we in paragraaf 7 tot onze conclusies en bespreken we de uitkomsten kort in het licht van relevante literatuur.

2. Achtergrond verslaggeving gemeenten

De gemeentelijke verslaggeving kent een rijke historie. In de jaren 30 van de vorige eeuw werden reeds de eerste voorschriften voor verslaggeving van gemeenten

van kracht. Deze werden een aantal keren tussentijds gewijzigd. Een van de belangrijkste daarvan was die in de jaren 80 waarbij het baten-lastenstelsel werd ingevoerd. De voorschriften kwamen daarmee op diverse onderdelen in lijn te liggen met die bij het bedrijfsleven, hoewel er ook sprake was van een aantal aanzienlijke verschillen (zie Budding and Bac 2004). Deze verschillen waren met name toe te schrijven aan het feit dat een gemeente een inkomsten-bestedende en niet (zoals een bedrijf) een inkomsten-verwervende huishouding is. Hoewel het wettelijk figuur voor de gemeentelijke verslaggeving in eigenstandige wetgeving is verankerd, gold tot 2004 de regel dat als de gemeentelijke verslaggeving niet in een bepaald issue voorzag, gekeken diende te worden naar hoe dit thema in Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) was geregeld. Dit regime veranderde in 2004 toen het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) van kracht werd. Dat bepaalde onder meer dat er een commissie BBV moest worden ingesteld, aan wie vragen over de interpretatie van regelgeving voorgelegd konden worden. Met ingang van 2017 is de regelgeving wederom gewijzigd. In figuur 1 is de achtergrond van deze wijziging geschetst. Zoals daaruit blijkt is een van de belangrijkste drijfveren voor de vernieuwing de wens om te komen tot een betere vergelijkbaarheid van begrotingen en jaarrekeningen.

In dit artikel gaan we in op drie wijzigingen die alle als primaire doel hebben om gemeenten beter met elkaar te kunnen vergelijken¹: het werken met uniforme taakvelden, het voorschrijven van uniforme financiële indicatoren en het eveneens voorschrijven van uniforme beleidsindicatoren. Naast deze elementen waren er nog diverse andere vernieuwingen, die veelal gericht waren op andere aspecten dan de vergelijkbaarheid, zoals het toegestane activeringsbeleid en de wijze waarop bouwgronden moeten worden gewaardeerd. Onderstaand gaan wij nu eerst in op het thema taakvelden.

3. Taakvelden

Tot het jaar 2004 waren gemeenten verplicht om de baten en lasten te rapporteren volgens een verplicht voorgeschreven indeling in producten en diensten, de zogeheten functies. Het ging hierbij om een lijst van een kleine honderd functies, die naast een inhoudelijke aanduiding ook met een code werden aangeduid. Enige voorbeelden daarvan waren: functie 001-Bestuursorganen, functie 003-Burgerzaken en functie 721-Afvalverwijdering en -verwerking. Deze functies waren op hun beurt weer gerangschikt onder een tiental hoofdfuncties. Een belangrijk voordeel van deze indeling was dat gemeenten de baten en lasten tussen gemeenten onderling in principe goed met elkaar konden vergelijken. Externe partijen, en dan in het bijzonder Deloitte en haar voorganger VB, hadden onder dit regime tools ontwikkeld om gemeenten met elkaar te vergelijken, waaronder een instrument met

de veelzeggende naam Vergelijkende Budget Analyse (VBA). Tegenover het voordeel van de vergelijkbaarheid stond echter dat gemeenten zelf geen keuzemogelijkheden hadden voor de inrichting van hun begroting en jaarrekening. Men was verplicht de voorgeschreven indeling te hanteren, of die nu herkenbaar voor de diensten van de gemeenten was of niet.

Bij de invoering van het BBV werd besloten om de gemeenten juist zelf de vrije hand te geven in hun indeling voor de externe verslaggeving. Voortaan mochten gemeenten eigenstandig programma's en onderliggende producten definiëren waarvan ze de baten en lasten gingen rapporteren. Met die programma's worden samenhangende gehelen van activiteiten bedoeld. Deze zijn veelal gegroepeerd in inhoudelijke thema's (zoals openbare orde en veiligheid, wonen en leefomgeving, en zorg) en sluiten aan bij de thema's/speerpunten die de gemeente zelf onderscheidt. De producten zijn dan de onderliggende activiteiten onder die thema's, zoals de activiteiten op het vlak van toezicht en handhaving bij het thema openbare orde en veiligheid. Een belangrijk adagium van de wetgever bij de invoering van het BBV was dat iedere gebruiker recht had op zijn eigen documenten: de informatie op programmaniveau was hierbij met name bedoeld voor de raad, die de baten en lasten op dit niveau ook zou moeten accorderen, en de informatie op productniveau was bestemd voor het college van Burgemeester & Wethouders alsmede de ambtelijke organisatie. In de praktijk vroegen echter veel raadsleden ook om de informatie op productniveau en gingen veel gemeenten ertoe over om – in tegenstelling tot de bedoeling van de wetgever – niet twee aparte documenten (een programmabegroting en een productenraming) uit te brengen, maar beide te integreren in een document (zie Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2010).

Het werken met zelfgekozen programma's en producten gaf in de praktijk een belangrijke complicatie: voor statistische doeleinden alsmede analyses die nodig zijn om geld op een passende manier over gemeenten te verdelen is een uniforme indeling van producten en diensten, gehanteerd door alle gemeenten, nodig. Een oplossing voor dit probleem werd gevonden in het invoeren van de zogeheten iv3-matrix. Dit is een spreadsheet met uniforme producten en diensten die alle gemeenten ieder kwartaal moesten aanleveren aan het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). In de praktijk was de animo vanuit gemeenten om deze matrix in te vullen niet zo groot. Dit had onder andere ermee te maken dat gemeenten meenden zelf weinig belang te hebben bij deze matrix en op onderdelen aangaven moeite te hebben met de gepresenteerde indeling. Die indeling was overigens geheel gebaseerd op de oude functionele indeling, zoals die voor 2004 van kracht was. Het ging hierbij derhalve om een kleine honderd functies, die in de loop van de tijd enigszins werden uitgebreid. Vrij snel na de invoering van de iv3-matrix werd door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aangegeven

Figuur 1. Achtergrond wijzigingen.

Op initiatief van de commissie Financiën van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) is in 2013 een adviescommissie ingesteld die zich heeft gebogen over de vraag of en hoe de verslaggevingsrichtlijnen voor provincies en gemeenten zouden moeten worden aangepast. De commissie stond onder voorzitterschap van de toenmalige Eindhovense wethouder Staf Depla. De commissie zag een zevental ontwikkelingen die de vraag tot aanpassing van de voorschriften opportuun maakte, waaronder (Commissie Depla 2014, p. 7):

- De wens om de kaderstellende en controlerende rol van de raad te versterken: om deze democratische rol goed te kunnen vervullen is meer en gemakkelijker inzicht in begroting en verantwoording noodzakelijk.
- De wens bij raadsleden en bestuurders tot betere financiële vergelijkbaarheid. Gemeenten maken nu een aantal individuele keuzes bij de nadere invulling van wet- en regelgeving. Dat maakt het vergelijken moeilijk.
- De wens tot meer inzicht in elkaars financiële positie. Wanneer gemeenten in dusdanig financieel zwaar weer komen dat ze er niet meer zelfstandig uit kunnen komen, is het aan de andere gemeenten om hen bij te staan. Inzicht in het financiële reilen en zeilen van gemeenten is dus van belang.

De voorzitter van de adviescommissie zelf was bijzonder kritisch over de transparantie en vergelijkbaarheid van de begroting en jaarrekening. Dit blijkt uit de volgende tekstpassage uit het voorwoord: “In het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten zijn de spelregels opgenomen voor de begroting en de jaarstukken van gemeenten. Deze spelregels zijn met de beste bedoelingen gemaakt. Maar het leidt onvoldoende tot begrotingen en jaarrekeningen die voor grote groepen toegankelijk zijn. Om gemeenteraadsleden en burgers echt inzicht en invloed te kunnen geven, is vergelijkbaarheid van onze cijfers en prestaties noodzakelijk. Niet omdat we allemaal hetzelfde zijn, maar om bestuurders uitleg te kunnen vragen over die verschillen. En om inspiratie op te doen voor hoe het ook kan” (Commissie Depla 2014, p. 4).

Aan de hand van een enquête die door 1.164 respondenten werd ingevuld en een drietal rondetafelbijeenkomsten kwam de adviescommissie tot haar aanbevelingen. Van die respondenten was het merendeel (74%) lid van de gemeenteraad of van de gedeputeerde staten van een provincie. Opvallend aan de uitkomsten van de enquête is met name dat hieruit naar voren komt dat men het van belang vindt om de vrijheid te blijven houden om zelf hun programma's en producten te mogen blijven kiezen, maar dat circa drie op de vijf respondenten ook van mening is dat er meer mogelijkheden moeten komen om de financiële positie van de gemeente beter te kunnen vergelijken met die van andere gemeenten.

dat ze voornemens was om de indeling aan de wensen van de gemeenten aan te passen. Met name in de beginperiode van het BBV waren er de nodige klachten van de kant van het ministerie over de betrouwbaarheid van de cijfers. De gemeenten werd gewezen op het eigenbelang voor het goed opleveren van de cijfers, te weten voor de voeding van het Gemeentefonds (de belangrijkste inkomstenbron van gemeenten) en de verdeling daarvan. Er is zelfs gedreigd om de bevoorschotting vanuit het Rijk stop te zetten. Dit is echter nooit gebeurd. Tevens is de indeling in de praktijk nooit aangepast aan de wensen vanuit de gemeenten.

Wat betreft de keuze van producten en programma's lijkt er sprake te zijn geweest van een ontwikkelproces. In de beginjaren van het BBV was die indeling vaak nog gebaseerd op de structuur die onder de hiervoor geldende verslaggevingsvoorschriften (de Comptabiliteitsvoorschriften 1995) was voorgeschreven (Dekker and Budding 2005). Zo waren veel producten die jaren nog gelijk aan de onder die oude voorschriften voorgeschreven functies. In de loop van de jaren gingen veel gemeenten over naar een eigen indeling, los van de oude functionele structuur (zie Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2010).

Bij het herziene BBV wordt zoals al eerder omschreven veel waarde gehecht aan vergelijkbaarheid. Tegelijkertijd constateert de commissie Depla – de commissie die de herziening heeft voorbereid – dat men in de praktijk veel waarde hecht aan de vrijheid van het hanteren van een zelf gekozen begrotingsindeling naar programma's en producten. De oplossing die door de commissie gevonden werd was om gemeenten vrij te laten in de keuze van programma's en producten, maar hen daarnaast te verplichten zogeheten ‘nieuwe producten’ te rapporteren. Deze ‘nieuwe producten’ zouden dan in de plaats moeten komen van de producten die door het college van B&W gebruikt zouden worden en (tevens) in plaats van de functionele indeling (die alleen voor de iv3 matrix moest worden aangeleverd aan het CBS). Overigens blijkt de nieuwe taakveldindeling met name een clustering te zijn van de voorheen gehanteerde functies. Zo bestaat het taakveld 0.1 Bestuur uit de oude functies 001-Bestuurorganen, 005-Bestuurlijke samenwerking en het onderdeel rekenkamerfunctie van 006- Bestuursondersteuning raad en Rekenkamerfunctie. Het wordt aan de gemeenten zelf overgelaten op welke plaats in de begroting en jaarrekening zij het taakveldoverzicht² opnemen en welke toelichting zij daarop geven.

4. Prestatie-indicatoren

Een ander instrument dat volgens de commissie Depla kon bijdragen aan het doel om gemeenten meer met elkaar te kunnen vergelijken, is het werken met uniforme indicatoren. Hierbij werd zowel geadviseerd om financiële als niet-financiële kengetallen te gaan hanteren. Na het uitbrengen van het rapport van de commissie Depla is door werkgroepen een uitwerking van deze kengetallen gemaakt. Een belangrijk criterium daarbij was ook de beschikbaarheid daarvan. Uiteindelijk zijn er zes financiële en 39 beleidsindicatoren geïdentificeerd, die gemeenten sinds het begrotingsjaar 2017 moeten opnemen in hun begroting en jaarrekening (zie figuur 2). Net als bij het overzicht van de taakvelden, is niet aangegeven waar in deze stukken deze indicatoren moeten worden vermeld.

5. Onderzoek

Om meer inzicht te krijgen in de vraag of gemeenten de nieuwe richtlijnen slechts formeel hebben doorgevoerd, maar hier weinig belang aan lijken te hechten, of deze aangrijpen om de gebruikers van de begroting en jaarrekening betere mogelijkheden aan te reiken om cijfers met elkaar te vergelijken, hebben wij een steekproef getrokken van 121 gemeenten en zijn hiervoor nagegaan hoe zij om zijn gegaan met de verplichting om voortaan een overzicht van de baten en lasten voor een veertigtal taakvelden op te nemen alsmede om zes financiële en 39 beleidsindicatoren te rapporteren. Om er zorg voor te dragen dat wij uitspraken kunnen doen over zowel kleine als grote gemeenten, hebben wij gebruik gemaakt van een gestratificeerde steekproef, bestaande uit vier cate-

Figuur 2. Uniforme indicatoren.

In het BBV wordt een onderscheid gemaakt tussen beleidsindicatoren en financiële indicatoren. Bij de beleidsindicatoren gaat het om een breed scala aan indicatoren, variërend van de verhouding overheadkosten ten opzichte van de totale lasten van de gemeente tot aan het percentage van de bevolking dat niet aan sport doet. Overigens kan de vraag worden gesteld of de indicatoren vooral gericht zijn op het verschaffen van informatie over de **uitkomsten** van ingezet beleid, of dat ze meer het karakter hebben van kengetallen die informatie verschaffen over de **uitgangssituatie** van de gemeente op een bepaald beleidsterrein, en daarmee een indicatie geven van de intensiteit waarop beleid moet worden ingezet. Voorbeelden hiervan zijn het aantal geweldsmisdrijven en het aantal banen. Uit onderzoek door de **Open State Foundation** blijkt dat in de begroting 2018 van de Nederlandse gemeenten (slechts) 80% van de verplichte beleidsindicatoren daadwerkelijk zijn opgenomen (Kunzler 2018). Op het vlak van financiën zijn er zes indicatoren verplicht voorgeschreven³:

- Netto schuldquote – heeft de gemeente/provincie een hoge schuld (schulden gedeeld door totale baten van de gemeente)?
- Netto schuldquote gecorrigeerd voor leningen aan derden – bovenstaande ratio, waarbij de schulden zijn gecorrigeerd voor bedragen die zijn doorgeleend aan derden.
- Structurele exploitatieruimte – heeft de gemeente voldoende structurele baten om de structurele lasten te dekken?
- Belastingcapaciteit – heft de gemeente relatief veel belastingen en is er ruimte om de belastingen te verhogen?
- Grondexploitatie – heeft de gemeente relatief veel grond en loopt zij daardoor relatief veel risico?
- Solvabiliteit – heeft de gemeente relatief veel eigen vermogen om aan haar financiële verplichtingen te voldoen?

gorieën: gemeenten met minder dan 20.000 inwoners, met tussen de 20.000 en 50.000 inwoners, met 50.000 tot 100.000 inwoners en met meer dan 100.000 inwoners. Voor iedere categorie hebben wij een steekproef gehanteerd van 30 gemeenten, met uitzondering van de grootste gemeenten, omdat het aantal daarvan vrijwel gelijk is (31) aan de steekproefgrootte van de andere categorieën.⁴

Ons onderzoek richtte zich zowel op de begrotingen als de jaarrekeningen van Nederlandse gemeenten. Artikel 4 van het BBV schrijft voor dat de begroting en het jaarverslag een identieke indeling dienen te hebben. Daarom is hierbij aangenomen dat het beeld dat naar voren komt bij de begroting ook representatief is voor de jaarverslagen. Vanwege het moment van het beschikbaar komen van de jaarrekeningen (veelal pas kort voor de zomervakantie) hebben wij ervoor gekozen ons in eerste instantie te richten

op de begroting voor het jaar 2018. Onderstaande overzichten en analyses zijn dan ook daarop gebaseerd. Om na te gaan of ons uitgangspunt van het representatief zijn van de begrotingen voor de jaarverslagen juist was, hebben wij een steekproef van vijf gemeenten per grootte-categorie (totaal 20 gemeenten) genomen om dit te verifiëren. Hieruit bleek dat de uitkomsten op basis van de begroting inderdaad aansluiten bij die op basis van de jaarrekening.⁵

6. Resultaten

Ten eerste hebben wij gekeken naar de plaats waarop het overzicht in taakvelden is opgenomen (zie tabel 1). Wij zien daarbij het plaatsen daarvan in de hoofdtekst van de verantwoordingsdocumenten als indicatie dat gemeenten

belang hechten aan het verschaffen hiervan, terwijl het opnemen in een bijlage meer wijst op het slechts willen voldoen aan een formele eis. In de praktijk heeft ongeveer de helft van de gemeenten het overzicht opgenomen in de hoofdtekst (bij de programma's) en de andere helft in een bijlage. Hierbij zijn er verschillen waar te nemen in de verschillende grootte-categorieën die wij onderscheiden, naarmate gemeenten groter zijn hebben zij relatief vaker het overzicht in de hoofdtekst opgenomen. Deze verschillen zijn echter niet statistisch significant.⁶ Een hieraan gerelateerd element is of er een beleidsmatige toelichting wordt gegeven bij het taakveldoverzicht, kortom volstaat de gemeente met het alleen presenteren van de financiële cijfers per taakveld of worden deze ook in het licht geplaatst van het gemeentelijke beleid? Slechts net iets meer dan een kwart van de gemeenten blijkt laatstgenoemde te doen (zie ook figuur 3). Ook hierbij constateren wij verschillen tussen de onderscheiden grootte-categorieën, maar er lijkt weinig lijn te zijn tussen omvang van de gemeente en het al dan niet geven van een beleidsmatige toelichting. Zo gaan weinig 100.000+ gemeenten hier toe over, en zijn juist de middelgrote gemeenten (50.000 -100.000 inwoners) hier nog relatief het meest actief in.

Vervolgens hebben wij geanalyseerd hoe gemeenten omgaan met de financiële indicatoren (zie tabel 2).

Als belangrijke indicator voor het gebruik daarvan is of gemeenten hiervoor streefwaarden aangeven, dat wil zeggen of zij normen hebben ontwikkeld waar ze wat betreft deze indicatoren naar streven. Circa twee op de vijf gemeenten hanteert geen streefwaarden voor de financiële indicatoren, en circa drie op de vijf wel. Als ze dat vervolgens doen, gebeurt dit in de meeste gevallen voor meer dan 80% van de financiële indicatoren. Als we kijken naar de verschillen tussen de categorieën gemeenten nemen we waar dat de 100.000+ gemeenten en de categorie met minder dan 20.000 inwoners relatief wat vaker streefwaarden hanteren, terwijl de tussenliggende, middelgrote, categorieën dit wat minder vaak doen. Een gerelateerd aspect is of gemeenten in de tekst verwijzen naar de financiële indicatoren, kortom blijft het bij het weergeven van een tabel met financiële indicatoren, of wordt hier in de hoofdtekst regelmatig naar verwezen? Minder dan drie op de tien gemeenten verwijst in de hoofdtekst regelmatig naar de cijfers. Ook hierbij vinden we weinig structurele verschillen tussen de categorieën van gemeenten. Een volgend aspect waar we wat betreft de financiële indicatoren naar hebben gekeken is of gemeenten deze cijfers vergelijken met andere gemeenten. Dit blijkt beperkt het geval te zijn, ongeveer drie op de tien gemeenten doet dit. Hierbij constateren wij kleine,

Tabel 1. Taakvelden.

	Plaats taakvelden		Beleidsmatige toelichting
	Bij programma's	Bijlage	Ja (%)
<20.000 inwoners	45,8% (11)	56,5% (13)	20,0% (6)
20.000 - 50.000 inwoners	50,0% (14)	50,0% (14)	30,0% (9)
50.000 -100.000 inwoners	43,3% (13)	56,7% (17)	40,0% (12)
> 100.000 inwoners	64,5% (20)	35,5% (11)	12,9% (4)
Hele steekproef	51,3% (58)	48,7% (55)	25,2% (31)

Figuur 3. Best practice taakvelden.

Een goed voorbeeld hiervan is de gemeente Stichtse Vecht. Zij presenteren niet alleen de verplichte programmatotalen, maar geven bij de programmabeschrijving ook de onderverdeling in de taakvelden, inclusief een duiding van de belangrijkste (financiële) ontwikkelingen.

maar weinig structurele, verschillen tussen de categorieën van gemeenten. Overigens zien we dat als deze vergelijking wel plaatsvindt, dit vrijwel altijd voor minder dan 80% van de indicatoren gebeurt. Het BBV schrijft zes financiële indicatoren specifiek voor, maar laat gemeenten vrij om eigen financiële indicatoren te definiëren en op te nemen.⁷ Dit gebeurt in de praktijk echter maar beperkt, slechts een op de tien gemeenten doet dit. De 100.000+ gemeenten onderscheiden zich hierbij, omdat deze gemeenten dit relatief het vaakste doen, hier zien we dat twee op de tien gemeenten wel eigen financiële indicatoren heeft ontwikkeld⁸ (zie ook de best practice in figuur 4). Overigens nemen we waar dat als gemeenten eigen financiële indicatoren hebben ontwikkeld, het hierbij meestal gaat om slechts enkele (minder dan drie) additionele indicatoren.

Als we dan kijken naar de beleidsindicatoren (zie tabel 3A) dan ontstaat het volgende beeld. Iets meer dan vier op de vijf gemeenten neemt de beleidsindicatoren op in de hoofdtekst, en iets minder dan een op de vijf in een bijlage. Opvallend hierbij is dat de categorie met de relatief kleinste gemeenten (< 20.000) vaker ertoe overgaat om de indicatoren in de hoofdtekst op te nemen, dan dat met name de 100.000+ gemeenten dit doen. Dit duidt erop dat laatstgenoemde categorie minder het belang hiervan inziet dan de eerstgenoemde categorie. Een andere belangrijke indicator voor de intensiteit waarmee de beleidsindicatoren in de praktijk worden gebruikt is of er streefwaarden (normen) aan zijn gekoppeld. Slechts een derde van de gemeente gaat hiertoe over, waarbij we wel zien dat de relatief grotere gemeenten dit wat vaker doen dan de relatief kleinere gemeenten.⁹ Van de gemeenten

Tabel 2. Financiële indicatoren.

	Streefwaarden			Regelmatig verwijzen Ja (%)	Vergelijking			Eigen indicatoren		
	geen	<80%	>=80%		Nee	Ja, <80%	Ja, >=80%	geen	<3	>=3
<20.000 inwoners	31,0% (9)	6,9% (2)	62,1% (18)	34,5% (10)	83,3% (25)	16,7% (5)	0,0% (0)	96,6% (28)	3,4% (1)	0,0% (0)
20.000 -50.000 inwoners	55,2% (16)	10,3% (3)	34,5% (10)	24,1% (7)	86,2% (25)	10,3% (3)	3,4% (1)	100,0% (28)	0,0% (0)	0,0% (0)
50.000 -100.000 inwoners	53,3% (16)	6,7% (2)	40,0% (12)	23,3% (7)	100,0% (30)	0,0% (0)	0,0% (0)	90,0% (27)	6,7% (2)	3,3% (1)
> 100.000 inwoners	32,3% (10)	9,7% (3)	58,1% (18)	32,2% (10)	93,5% (29)	3,2% (1)	3,2% (1)	90,0% (27)	6,7% (2)	3,2% (1)
Hele steekproef	42,9% (51)	8,4% (10)	48,7% (58)	28,6% (34)	90,8% (109)	7,5% (9)	1,7% (2)	91,6% (109)	6,7% (8)	1,7% (2)

Figuur 4. Best practice financiële indicatoren.

Een best practice op het vlak van financiële indicatoren is de gemeente Amersfoort. Blijkens de begroting 2018 heeft de gemeente in 2014 een nota normering gemeentefinanciën opgesteld. De gemeente hanteert 24 (in plaats van de verplichte zes) financiële indicatoren die geclusterd zijn onder de categorieën weerbaarheid, stabiliteit en flexibiliteit. Aan de meeste indicatoren is een “signaalwaarde” gekoppeld. In de toelichting staat aangegeven wat de eventuele herkomst is van de betreffende norm.

Tabel 3A. Beleidsindicatoren.

	Plaats van de verantwoording		Streefwaarden			Regelmatig verwijzen Ja (%)
	Hoofdttekst	Bijlage	Geen	<80%	>=80%	
<20.000 inwoners	90,0% (27)	10,0% (3)	76,7% (23)	10,0% (3)	13,3% (4)	10,3% (3)
20.000 -50.000 inwoners	79,3% (23)	20,7% (6)	76,7% (23)	13,3% (4)	10,0% (3)	13,3% (4)
50.000 -100.000 inwoners	79,3% (23)	20,7% (6)	65,5% (19)	13,8% (4)	20,7% (6)	6,9% (2)
> 100.000 inwoners	64,5% (20)	35,5% (11)	45,1% (14)	22,6% (7)	32,2% (10)	25,8% (8)
Hele steekproef	78,2% (93)	21,8% (26)	65,8% (79)	15,0% (18)	19,2% (23)	14,2% (17)

Tabel 3B. Beleidsindicatoren.

	Vergelijking			Eigen indicatoren		
	Geen	<80%	>=80%	geen	<5	>=6
<20.000 inwoners	43,3% (13)	10,0% (3)	46,7% (14)	56,7% (17)	13,3% (4)	30,0% (9)
20.000 - 50.000 inwoners	58,6% (17)	3,4% (1)	37,9% (11)	36,7% (11)	16,7% (5)	46,7% (14)
50.000 -100.000 inwoners	65,4% (17)	7,7% (2)	26,9% (7)	30,0% (9)	6,7% (2)	63,3% (19)
> 100.000 inwoners	63,3% (19)	3,2% (1)	33,3% (10)	6,5% (2)	9,7% (3)	83,9% (26)
Hele steekproef	57,4% (66)	6,1% (7)	36,5% (42)	32,2% (39)	11,4% (14)	55,3% (68)

Figuur 5. Best practice beleidsindicatoren.

Eén van de best practices op het terrein van de beleidsindicatoren is de programmabegroting van de gemeente Delft. Deze gemeente presenteert niet alleen de verplichte indicatoren, maar neemt per programma een aantal eigen indicatoren op die tegelijkertijd gekoppeld zijn aan de doelstellingen en de prestaties die gezamenlijk integraal onderdeel uitmaken van het programma.

die wel streefwaarden opnemen, doet iets minder dan de helft dit voor minder dan 80% van de indicatoren, terwijl iets meer dan de helft dit voor 80% of meer van de indicatoren doet. Een volgend aspect waar we naar hebben

gekeken is of er regelmatig in de tekst wordt verwezen naar de beleidsindicatoren (zie figuur 5). Als we naar de gehele steekproef kijken, dan doet minder dan een op de zeven gemeenten dit. Hierbij zien we wel dat de categorie

grootste gemeenten dit relatief net iets vaker doet dan de andere categorieën, maar de verschillen zijn beperkt. Een andere indicatie voor het belang dat wordt gehecht aan de beleidsindicatoren is of gemeenten de cijfers vergelijken met andere gemeenten (zie tabel 3B). Als we naar de totale steekproef kijken dan vergelijkt circa twee op de vijf de eigen waarden van de beleidsindicatoren met die van andere gemeenten, circa drie op de vijf doet dit derhalve niet. Als deze vergelijking wél plaatsvindt, dan gebeurt dit meestal voor het grootste deel (80% of meer) van de beleidsindicatoren. Als we vervolgens analyseren welke verschillen er zijn tussen de categorieën gemeenten constateren we eenzelfde beeld als dat we bij het hiervoor behandelde aspect van waar de beleidsindicatoren zijn opgenomen hebben geconstateerd. Ook hier zien we namelijk dat juist de categorie met kleinste gemeenten relatief vaker vergelijkt, terwijl de categorie met grootste gemeenten dit relatief het minst vaak doet. Een laatste element dat we in beeld hebben gebracht is of gemeenten naast de verplichte, ook eigen beleidsindicatoren hantieren. Bijna zeven op de tien gemeenten hanteert naast de verplichte beleidsindicatoren ook eigen beleidsindicatoren. Als ze dat doen, dan gebeurt dat veelal voor een substantiële set van zes indicatoren of meer. We zien hierbij grote verschillen tussen de grootte-categorieën: bij meer dan de helft van de kleinste gemeenten worden er geen eigen beleidsindicatoren gehanteerd, terwijl het bij de 100.000+ gemeenten een uitzondering is als de gemeente dit niet doet.¹⁰

7. Conclusies en discussie

Een van de belangrijkste drijfveren van de vernieuwing van de gemeentelijke verslaggevingsvoorschriften, die sinds het begrotingsjaar 2017 van kracht waren, was de wens te komen tot meer vergelijkbaarheid, en daarmee meer transparantie (zie figuur 1). Wij hebben door middel van het onderzoek waarvan we in dit artikel verslag doen na willen gaan hoe gemeenten om zijn gegaan met een drietal vernieuwingen die hierop gericht waren: de verplichting tot de opname van een taakveldoverzicht, het moeten weergeven van financiële indicatoren en het opnemen van beleidsindicatoren.

Uit onze analyses komt een wat wisselend beeld naar voren. Ten eerste blijkt de animo voor het werken met het taakveldoverzicht beperkt. Ongeveer de helft van de gemeenten neemt deze (slechts) op in een bijlage. Verder gaat slechts circa een kwart van de gemeenten ertoe over om de cijfers in het taakveldoverzicht te koppelen aan beleidsmatige aspecten. Ten tweede constateren we dat de financiële indicatoren met name gericht lijken te zijn op duiding van de eigen situatie, zonder vergelijking met andere gemeenten. Terwijl circa drie op de vijf gemeenten streefwaarden opneemt voor de indicatoren, vergelijkt slechts circa drie op de tien gemeenten de eigen kengetallen met die van andere gemeenten. Verder zien we dat de meeste gemeenten op het vlak van financiële kengetallen

met name de verplichte financiële indicatoren in hun verantwoordingsdocumenten opnemen, en nauwelijks overgaan tot het werken met eigen financiële indicatoren. Ten derde lijkt de animo voor het werken met de beleidsindicatoren tussen gemeenten sterk uiteen te lopen. Het beeld komt naar voren dat de verplichte beleidsindicatoren voor de categorie van grootste gemeenten een aanvulling is op de indicatoren die ze zelf al hanteren, terwijl meer dan de helft van de gemeenten in de kleinste grootte-categorie volstaat met het alleen opnemen van deze verplichte indicatoren. Verder vergelijken de kleinste gemeenten zichzelf relatief wat vaker met andere gemeenten en nemen ze de beleidsindicatoren vaker op in de hoofdtekst dan dat grotere gemeenten dat doen.

Al met al lijkt er beperkt sprake te zijn van verwezenlijking van het doel van de vernieuwing van de verslaggevingsvoorschriften, het komen tot meer vergelijkbaarheid (zie figuur 1). Indien de formeel belangrijkste gebruiker van de verantwoordingsstukken van de gemeente, de gemeenteraad, immers een financieel overzicht ontvangt op het niveau van taakvelden, zonder een verdere toelichting daarop, hoe kan zij dan komen tot een vergelijking met andere gemeenten? Voor de financiële indicatoren geldt dat zij wél worden gebruikt als kengetal om de eigen financiële positie aan te geven, maar niet actief door de gemeente zelf worden gebruikt om zichzelf te vergelijken met andere gemeenten. De beleidsindicatoren worden relatief iets vaker vergeleken met andere gemeenten (circa twee op de vijf doet dit bij de beleidsindicatoren, terwijl dit verhoudingsgetal bij de financiële indicatoren op drie van de tien lag), maar ook bij de beleidsindicatoren is het gebruik nog weinig systematisch.

De vraag die nu gesteld kan worden is welke redenen er aan het achterblijven van de uitkomsten van de vernieuwingen ten grondslag kunnen liggen. Ter Bogt and Van Helden (2000) wezen in het figuur van accounting-hervormingen bij Nederlandse gemeenten al eerder op een kloof tussen verwachtingen en uitkomsten, die ze onder meer toeschreven aan een gebrek aan betrokkenheid van het topmanagement. Wij hebben geen specifiek onderzoek gedaan naar het achterblijven van de hervormingen, maar een benadering die hier verder in kan helpen is die van DiMaggio and Powell (1983) die spreken over oorzaken die ten grondslag kunnen liggen aan het verschijnsel van isomorfisme, dat wil zeggen het hanteren van gelijkvormige instrumenten. Hieraan kunnen naar hun inschatting drie verschillende oorzaken ten grondslag liggen:

- **Gedwongen isomorfisme:** Deze vorm van isomorfisme is het gevolg van zowel formele als informele druk vanuit andere organisaties waarvan men afhankelijk is. Dat geldt bijvoorbeeld voor regels vanuit de Rijksoverheid voor de decentrale overheden. Deze druk kan ook te maken hebben met culturele verwachtingen vanuit de samenleving.
- **Mimetisch isomorfisme** – Deze vorm van gelijkvormigheid heeft veelal te maken met onzekerheid die maakt dat organisaties elkaar gaan imiteren. De

onzekerheden kunnen te maken hebben met technologische vragen (niet goed weten hoe bepaalde activiteiten aan te pakken) of met de omgeving (onduidelijkheid over de ontwikkelingen die op de organisatie afkomen), maar zij kunnen ook het gevolg zijn van onduidelijke doelen. Organisaties neigen er in deze omstandigheden vaak naar om zich te spiegelen aan vergelijkbare organisaties die als succesvol worden ervaren en daar vervolgens meer op gaan lijken.

- Normatief isomorfisme - Deze bron van gelijkvormigheid komt voornamelijk voort uit professionalisering. Professionals hebben vaak een gerichte opleiding gevolgd, een eigen kennisbasis en eigen professionele netwerken, die van invloed zijn op de vorming van hun normen.

Als we deze benadering toepassen op de verslaggeving van gemeenten, dan moeten we in de eerste plaats constateren dat er vooralsnog geen sprake lijkt te zijn van gelijkvormigheid tussen gemeenten; gemeenten gaan verschillend om met de vernieuwingen. Dat gemeenten vervolgens met name formeel wel voldoen aan de bepalingen, maar materieel hier vraagtekens bij kunnen wor-

den geplaatst, duidt op mechanismen van gedwongen isomorfisme, men wil zich aan de wet houden.

Dat de wijzigingen met name formeel, maar nog niet zozeer materieel, zijn voltrokken kan echter ook een kwestie van tijd zijn. Dunk (1989) wees er al op dat veranderingen op het vlak van (management) accounting-instrumenten vaak minder snel verlopen, en hiermee meer evolutionair dan revolutionair zijn, omdat dergelijke administratieve wijzigingen vaak minder ‘tastbaar’ zijn dan technische wijzigingen. Mogelijkerwijze ontstaat er in de nabije toekomst de situatie waarbij gemeenten wel aanleiding zien zich te willen vergelijken, en *best practices* op dit vlak gaan overnemen. Op zijn beurt verandert dit wellicht de geldende normen bij met name het ambtelijk management en zien zij het ook als gewenst om instrumenten voor vergelijking actief aan te bieden.

Op dit moment constateren wij echter een aanzienlijke kloof tussen hetgeen geambieerd werd bij het doorvoeren van de recente wijzigingen van de gemeentelijke verslaggevingsrichtlijnen en de praktijk, namelijk de wens te komen tot een betere vergelijkbaarheid. Wij raden gemeenten en de commissie BBV aan om actief op zoek te gaan naar manieren om deze kloof te verkleinen.

■ **Dr. G.T. (Tjerk) Budding** is opleidingsdirecteur van de Public Controllersopleidingen van het Zijlstra Center for Public Control, Governance and Leadership, onderdeel van de Vrije Universiteit Amsterdam.

■ **Drs. G.W. (Erwin) Ormel** is adviseur bij BMC-Implementatie.

Dankwoord

De auteurs danken Dirk van der Biezen, Madelon van der Grijn, Kasper Hendriksen, Thijs Kievit, Umit Keskin, Jan Pijffers, Marlou Schurink en Marijn Seuters (allen werkzaam bij BMC-Implementatie) voor hun ondersteuning inzake de verzameling van de data voor dit onderzoek.

Noten

1. Naast deze drie elementen die sterk gericht zijn op het komen tot een betere vergelijkbaarheid, kan ook een vierde element, namelijk de verplichte scheiding tussen overheadkosten en overige kosten, als een belangrijke vernieuwing worden gezien die gericht is op het doel van een betere vergelijkbaarheid. Voor een eerste verkenning van hoe gemeenten met deze bepalingen omgaan, met name in het figuur van de berekening van lokale heffingen, verwijzen wij naar Ormel (2017).
2. Door de commissie BBV wordt specifiek aangegeven dat het overzicht van taakvelden valt onder de accountantscontrole (zie www.commissiebbv.nl).
3. Zie onder andere <https://kennisopenbaarbestuur.nl/thema/financi%C3%A5Able-kengetallen-gemeenten-en-provincies/>, geraadpleegd op 20 oktober 2018.
4. Omdat op onderdelen de interpretatie van de gegevens uit de begroting 2018 problematisch was, is het aantal waarnemingen op sommige items per grootte-categorie iets lager dan de steekproef van 30 respectievelijk 31.
5. Het overzicht hiervan is op aanvraag beschikbaar bij de auteurs van dit artikel.
6. Voor alle geconstateerde onderzochte variabelen is met behulp van non-parametrische toetsen nagegaan of de verschillen tussen de grootte-categorieën statistisch significant waren. In het vervolg van dit artikel wordt met een voetnoot aangegeven als er sprake is van statistisch significante verschillen tussen de categorieën. Is dit niet het geval, dan vindt geen vermelding daarvan plaats.
7. Met de wijziging van het BBV met ingang van het begrotingsjaar 2017 zijn ook de keuzemogelijkheden die gemeenten hebben in de wijze waarop zij hun activa activeren en deze afschrijven beperkt. Dit geldt echter alleen voor activa die zijn aangeschaft na 1 januari 2017. Wij hebben hier in het figuur van dit artikel geen nader onderzoek naar gedaan.

8. De verschillen tussen de categorieën zijn statistisch significant.
9. De verschillen tussen de categorieën zijn statistisch significant.
10. De verschillen tussen de categorieën zijn statistisch significant.

Literatuur

- Ter Bogt HJ, Van Helden GJ (2000) Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations. *Management Accounting Research* 11(2): 263–279. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0132>
- Budding GT, Bac AD (2004) De gemeentelijke en provinciale overheid. In: Hoogendoorn MN, Klaassen J, Krens F (eds.) *Externe verslaggeving in theorie en praktijk*. Reed Business Information (Den Haag): 1690–1714.
- Commissie BBV (2017) *Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten*. www.commissiebbv.nl en <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/2017-12-09>
- Commissie Depla (2014) *Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten*. Den Haag: Vereniging van Nederlandse Gemeenten (Den Haag). <https://vng.nl/onderwerpenindex/gemeentefinancien/accountantscontrole-begroting-verantwoording/brieven/rapport-vernieuwing-van-de-begroting-en-verantwoording-van-gemeenten>
- Dekker P, Budding GT (2005) Kostentoerekening binnen duale begroting. *B&G* 32(3): 14–17.
- DiMaggio PJ, Powell WW (1983) The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review* 48(2): 147–160. <https://www.jstor.org/stable/2095101>
- Dunk AS (1989) Management accounting lag. *Abacus* 25(2): 149–155. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1989.tb00228.x>
- Kunzler T (2018) *Beleidsindicatoren BBV gemeenten – begroting 2018*. Geraadpleegd op 20 oktober 2018, <https://data.openstate.eu/dataset/beleidsindicatoren-bbv-gemeenten-begroting-2018>
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2010) *Evaluatie financiële functie gemeenten en provincies*. Eindrapportage. BMC Advies en Management (Amersfoort). https://vng.nl/files/vng/vng/Documenten/Extranet/Gemeenterecht/Evaluatie_financie_functie_gemeenten_en_provincies_BMC_20100708.pdf
- Ormel GW (2017) *De paragraaf lokale heffingen: krijgt de gemeenteraad al het vereiste inzicht? De wijziging van het BBV, een jaar later*. Beschikbaar via LinkedIn en op aanvraag bij de auteur.

Bijlagen

Gemeenten met minder dan 20.000 inwoners	Gemeenten met tussen de 20 en 50.000 inwoners	Gemeenten met tussen de 50 en 100.000 inwoners	Gemeenten met meer dan 100.000 inwoners
1. Aalburg	31. Aalsmeer	61. Almelo	91. Alkmaar
2. Ameland	32. Aalten	62. Assen	92. Almere
3. Beek (L.)	33. Bergen (NH.)	63. De Fryske Marren	93. Alphen aan den Rijn
4. Bergeijk	34. Beverwijk	64. Den Helder	94. Amersfoort
5. Brielle	35. Borger-Odoorn	65. Doetinchem	95. Amsterdam
6. Bunnik	36. Boxmeer	66. Hardenberg	96. Apeldoorn
7. De Marne	37. Coevorden	67. Heerhugowaard	97. Arnhem
8. Druten	38. Cuijk	68. Heerlen	98. Breda
9. Eemnes	39. Deurne	69. Helmond	99. Delft
10. Eemsmond	40. Dongen	70. Hengelo (O.)	100. Dordrecht
11. Eersel	41. Dronten	71. Hilversum	101. Ede
12. Ferwerderadiel	42. Geldrop-Mierlo	72. Kampen	102. Eindhoven
13. Gennep	43. Gemert-Bakel	73. Katwijk	103. Emmen
14. Hardinxveld-Giessendam	44. Hellendoorn	74. Lansingerland	104. Enschede
15. Harlingen	45. Langedijk	75. Leidschendam-Voorburg	105. Groningen (gemeente)
16. Hattem	46. Leudal	76. Meierijstad	106. Haarlem
17. Heerde	47. Lochem	77. Midden-Groningen	107. Haarlemmermeer
18. Kapelle	48. Loon op Zand	78. Nieuwegein	108. Leeuwarden
19. Lingewaal	49. Maassluis	79. Nissewaard	109. Leiden
20. Midden-Delfland	50. Oegstgeest	80. Oosterhout	110. Maastricht
21. Montfoort	51. Oisterwijk	81. Rijswijk (ZH.)	111. Nijmegen
22. Nuth	52. Rucphen	82. Roermond	112. Rotterdam
23. Olst-Wijhe	53. Sliedrecht	83. Schiedam	113. 's-Gravenhage (gemeente)
24. Oostzaan	54. Stein (L.)	84. Sittard-Geleen	114. 's-Hertogenbosch
25. Pekela	55. Tiel	85. Stichtse Vecht	115. Tilburg
26. Staphorst	56. Venray	86. Súdwest-Fryslân	116. Utrecht (gemeente)
27. Uitgeest	57. Waadhoeke	87. Veenendaal	117. Venlo
28. Vlieland	58. Wageningen	88. Velsen	118. Westland
29. Voerendaal	59. Weststellingwerf	89. Vlaardingen	119. Zaanstad
30. Westervoort	60. Winterswijk	90. Woerden	120. Zoetermeer
			121. Zwolle