

*Uitgavenanalyse
van het
Cluster Bestuursorganen
van het
Gemeentefonds*

onderzoeksverslag

bruno steiner advies

in opdracht van het

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Den Haag

21 april 2006

*Uitgavenanalyse van het Cluster Bestuursorganen van het Gemeentefonds
- onderzoeksverslag*

Inhoud

<i>Samenvatting</i>	3
1. Inleiding	4
2. Probleemstelling & werkwijze	5
2.1 Probleemstelling	5
2.2 Werkwijze	5
3. Cluster Bestuursorganen in het gemeentefonds	7
4. Cluster Bestuursorganen bij onderzoeksgemeenten	8
4.1 Inleiding	8
4.2 Apparaatskosten	8
4.3 Boeking op andere functies	9
5. Cijfermatige bevindingen bij onderzoeksgemeenten	10
5.1 Inleiding	10
5.2 Cluster bestuursorganen voor en na omboeking	10
5.3 Vergelijking met het ijkpunt Bestuursorganen	11
6. Conclusies	14
6.1 Beantwoording van de onderzoeksvragen	14
6.2 Algemene conclusie	14
7. Opmerkingen over het onderhoud van het verdeelstelsel	15
Bijlage 1. Vergelijking bij 21 onderzoeksgemeenten van uitgaven cluster Bestuursorganen uit rekening 2004 en begroting 2005	17
Bijlage 2. Omboeking van apparaatskosten bij de 21 onderzoeksgemeenten in rekening 2004 en begroting 2005	19
Bijlage 3. De feitelijke uitgaven Bestuursorganen vóór en na omboeking en de omboeking van apparaatskosten en van functies bij de 21 onderzoeksgemeenten in 2005.	21
Bijlage 4. Het ijkpunt Bestuursorganen, de feitelijke uitgaven vóór en na omboeking en hun afwijkingen van het ijkpunt bij de 21 onderzoeksgemeenten in 2005	23

Samenvatting

Uit het Periodiek OnderhoudsRapport gemeentefonds 2006 (verschenen in september 2005) komt het beeld naar voren dat het ijkpunt Bestuursorganen in het gemeentefonds onvoldoende aansluit bij de feitelijke uitgaven. Alle gemeenten samen lijken tekort te komen, en daarbinnen vooral de kleine(re) gemeenten. Voor alle onderzochte gemeenten tezamen beloopt het verschil rond 40%, goed voor €150 miljoen. Dit spoort met het beeld van eerdere jaren.

Tegelijk bestaat het sterke vermoeden dat het zicht op de werkelijke uitgaven wordt versluierd door boekingsverschillen. Als dat vermoeden juist is, dan zullen de werkelijke verschillen tussen ijkpunt en uitgaven lager zijn dan nu lijkt.

Uit dit onderzoek - gebaseerd op de cijfers uit 2004 en 2005 van 21 geselecteerde gemeenten - blijkt dat dit vermoeden inderdaad juist is. Het overgrote deel van de afwijkingen tussen feitelijke uitgaven en het ijkpunt Bestuursorganen hangt samen met boekingsverschillen. Gemiddeld bedragen deze verschillen circa 14 euro per inwoner (48%). Als de uitgaven worden omgeboekt, dwz. ontdaan van boekingsverschillen, resteert gemiddeld over de hele groep slechts een minimale afwijking van het ijkpunt.

Per afzonderlijke gemeente is het beeld gevarieerd. Bij enkele is het boekingsverschil enkele euro's per inwoner, bij andere tientallen euro's per inwoner. Ook voor individuele gemeenten is er nauwe relatie tussen boekingsverschillen en afwijkingen van het ijkpunt. Na omboeking - dus zonder boekingsverschillen - blijven maar kleine verschillen over tussen ijkpunt en feitelijke uitgaven. Deze bedragen enkele euro's per inwoner. Soms positief, soms negatief.

Het beeld uit het Periodiek OnderhoudsRapport dat kleine(re) gemeenten meer tekort komen op het ijkpunt dan grote(re) wordt evenmin bevestigd. Op grond van de omgeboekte cijfers zijn de verschillen tussen grote(re) en kleine(re) gemeenten beperkt.

De conclusie luidt dat er op grond van dit onderzoek geen reden is het ijkpunt Bestuursorganen aan te passen. Wel is het aan te bevelen na te gaan of de boekingsverschillen kunnen worden verminderd.

1. Inleiding

Uit het Periodiek OnderhoudsRapport gemeentefonds 2006 (POR 2006, verschenen in september 2005) komt het beeld naar voren dat het ijkpunt Bestuursorganen in het gemeentefonds onvoldoende aansluit bij de feitelijke uitgaven voor dat cluster. Ten eerste blijken de uitgaven van alle gemeenten samen hoger dan het ijkpunt.¹ Ten tweede blijkt dat de uitgaven bij kleine(re) gemeenten meer afwijken van het ijkpunt dan bij grote(re). Voor alle onderzochte gemeenten tezamen is het verschil €150 miljoen op een totaal van € 390 miljoen in het ijkpunt, dus 38%.² Ook eerdere onderhoudsrapporten lieten een dergelijk beeld zien.

Tegelijk bestaat het sterke vermoeden dat het zicht op de werkelijke uitgaven wordt versluierd door boekingsverschillen. In het geval van het cluster Bestuursorganen houdt dit in, dat gemeenten er kosten op boeken die in het gemeentefonds op een andere 'plek' staan. Als dat vermoeden juist is, dan zullen de in het POR 2006 geconstateerde afwijkingen tussen ijkpunt en uitgaven in werkelijkheid lager zijn.

In opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft **bruno steiner advies** daarom een verkennende uitgavenanalyse van het cluster Bestuursorganen verricht bij een beperkte maar beredeneerde selectie van gemeenten. Doel van dit onderzoek is na te gaan in welke mate de afwijkingen tussen ijkpunt en feitelijke uitgaven voor het cluster Bestuursorganen worden veroorzaakt door boekingsverschillen.

Dit onderzoeksverslag heeft de volgende opbouw.

Hoofdstuk 2 bevat de probleemstelling en de werkwijze.

Hoofdstuk 3 beschrijft de inhoud van het cluster Bestuursorganen in het gemeentefonds.

Hoofdstuk 4 bespreekt de inhoud van het cluster zoals aangetroffen in de rekening 2004 en begroting 2005 van de geselecteerde gemeenten.

Hoofdstuk 5 bevat de cijfermatige resultaten van het onderzoek. Het vergelijkt de feitelijke uitgaven uit de gemeentelijke documenten, de feitelijke uitgaven volgens de CBS-statistiek (de basis van het POR) én het ijkpunt van gemeentefonds.

Hoofdstuk 6 beantwoordt de onderzoeksvragen en geeft de algemene conclusie.

Hoofdstuk 7 sluit af met enkele opmerkingen over het onderhoud van het verdeelstelsel.

Bijlage 1 vergelijkt de uitgaven voor Bestuursorganen in de rekening 2004 met de begroting 2005.

Bijlage 2 geeft informatie over de boekhoudkundige aanpassingen m.b.t. de apparaatskosten.

Bijlage 3 geeft de resultaten van alle boekhoudkundige aanpassingen (= "omboeking") in 2005.

Bijlage 4 vergelijkt de afwijkingen tussen het ijkpunt en de uitgaven vóór en na omboeking in 2005.

¹ Dit betreft in beginsel alle gemeenten behalve de vier grote steden en de vijf Waddeneilanden; om datatechnische reden vielen 40 gemeenten af, zodat de analyse feitelijk 418 gemeenten besloeg.

² Door enkele technische correcties in het kader van dit onderzoek zijn deze bedragen wat veranderd, nl. in €153 miljoen respectievelijk €377 miljoen, waarmee het verschil op 41% komt.

2. Probleemstelling en werkwijze

2.1 Probleemstelling

In geval van boekingsverschillen zijn de afwijkingen tussen ijkpunt en feitelijke uitgaven niet reëel, maar het gevolg van uiteenlopende boekingsmethoden. Op grond van diverse waarnemingen is dit als *vermoedelijke* verklaring genoemd voor de afwijkingen bij het cluster Bestuursorganen. Dit onderzoek is bedoeld om dit vermoeden te toetsen. Daarom luidt de centrale onderzoeksvraag:

In welke mate worden de geconstateerde afwijkingen tussen feitelijke en geijkte uitgaven op het cluster Bestuursorganen verklaard uit zgn. boekingsverschillen?

Deze centrale vraag is in drie deelvragen uitgewerkt:

- a) Wat is de samenstelling van het cluster Bestuursorganen in het gemeentefonds?
- b) Wat zijn de feitelijke boekingen op dit cluster door de onderzoeksgemeenten in 2004 en 2005?
- c) In hoeverre kunnen de afwijkingen tussen ijkpunt en uitgaven van de onderzoeksgemeenten door boekingsverschillen worden verklaard?

2.2 Werkwijze

De werkwijze telde vier stappen. Ten eerste is een selectie van circa twintig onderzoeksgemeenten gemaakt. Ten tweede zijn van deze gemeenten de rekeningcijfers 2004 en begrotingscijfers 2005 opgevraagd. Ten derde zijn de gemeentelijke baten en lasten voor het cluster Bestuursorganen omgeboekt op een wijze die aansluit bij het gemeentefonds. Ten vierde zijn de verschillen tussen oorspronkelijke en omgeboekte cijfers vergeleken en zijn beide vergeleken met het ijkpunt. De stappen worden nu toegelicht.

selectie van onderzoeksgemeenten

Uit het POR 2006 komt het beeld naar voren dat de gemeenten samen 38% meer uitgeven dan in het ijkpunt Bestuursorganen wordt verondersteld én dat dit percentage bij kleinere gemeenten gemiddeld hoger is dan bij grotere. Tegen deze achtergrond is een selectie van gemeenten gemaakt op basis van twee criteria. Ten eerste een brede spreiding naar grootte. Ten tweede een spreiding naar mate van afwijking tussen feitelijke uitgaven en het ijkpunt.³

³ Bepaalde gemeenten zijn buiten beschouwing gelaten. Ten eerste gemeenten die recent zijn geherindeeld, dan wel dat eerdaags zullen worden. Enerzijds hebben zij specifieke kosten voor o.a. bestuursorganen, anderzijds ontvangen zij er een compensatie voor resp. zullen zij die ontvangen. Al met al zijn ze onvoldoende representatief. Ten tweede zijn - om vergelijkbare redenen - artikel 12-gemeenten buiten het onderzoek gehouden.

Omdat dit een verkennend onderzoek is, is de selectie beperkt tot circa twintig gemeenten. Deze selectie is klein, maar is door haar samenstelling geschikt om een antwoord op de onderzoeksvraag te geven. Als boekingsverschillen in deze evenwichtig gespreide selectie een wezenlijke rol spelen, dan is het waarschijnlijk dat dit in de gehele populatie van gemeenten ook zo is.

Uiteindelijk hebben wij van 21 gemeenten bruikbare gegevens ontvangen, waarvoor wij alle betrokkenen zeer erkentelijk zijn.

Tabel 1. Selectie van onderzoeksgemeenten

gemeente	inwoners 1.1.2005	gemeente	inwoners 1.1.2005
Abcoude	8.597	Maassluis	32.700
Bolsward	9.353	Wijchen	40.000
Oudewater	9.900	Huizen	42.090
Marum	10.396	De Bilt	42.310
Waalre	16.550	Woerden	48.600
Sint-Oedenrode	17.100	Almelo	72.754
Enkhuizen	17.300	Leeuwarden	91.600
Schagen	18.384	Alkmaar	94.700
Geertruidenberg	21.050	Zwolle	112.200
Dongeradeel	24.910	Zaanstad	140.000
Culemborg	26.882		

dataverzameling

De dataverzameling bestond vooral uit het opvragen bij de gemeenten van hun beheersrekening 2004 en de (primitieve) beheersbegroting 2005. De beheersdocumenten maken het mogelijk tot een omboeking te komen van de oorspronkelijke begrotingen en rekeningen die aan de CBS-statistieken ten grondslag liggen. In een tweede ronde is aan de meeste gemeenten om aanvullende informatie gevraagd. Tot slot zijn de omgeboekte cijfers voor commentaar aan de gemeenten voorgelegd, wat soms tot kleine aanvullende omboekingen leidde. Naast deze rechtstreeks van gemeenten betrokken gegevens konden we beschikken over alle relevante gemeentefondsgegevens, inclusief de CBS-begrotingscijfers 2004 en 2005 die de basis van het POR 2006 vormen.

omboeking van baten en lasten

Op basis van de voor het gemeentefonds vastgestelde indeling van baten en lasten voor het cluster Bestuursorganen (zie hoofdstuk 3) zijn de in de gemeentelijke administratie aangetroffen indelingen gedeeltelijk omgeboekt (zie hoofdstuk 4).

vergelijking van ijkpunt, oorspronkelijke en omgeboekte data

Ten slotte is nagegaan hoe de oorspronkelijke en de omgeboekte cijfers zich tot elkaar en tot het ijkpunt verhouden (zie hoofdstuk 5).

3. Cluster Bestuursorganen in gemeentefonds

Het ijkpunt Bestuursorganen omvatte bij de introductie in 2001 een deel van de baten en lasten van de gemeentelijke *begrotingsfunctie 001, Bestuursorganen*. Vanaf 2004 is daar *begrotingsfunctie 006, Bestuursondersteuning raad en rekenkamerfunctie* bijgekomen, althans in het kader van onderhoud en het daarop geënte POR.⁴

De kosten die tot het cluster worden gerekend zijn:

- salarissen en overige personele kosten van het college van burgemeester en wethouders;
- vergoedingen en overige personele kosten van de gemeenteraad;
- uitkeringen aan voormalige college- en raadsleden;
- fractieondersteuning;
- representatiekosten van college- en raadsleden;
- vergoedingen en overige personele kosten van de leden (niet zijnde raadsleden) van commissies ex artikel 96 (inclusief een eventuele ombudsfunctie);
- salarissen en overige personele kosten van de griffie;
- salarissen en overige personele kosten van de rekenkamer dan wel vergoedingen en overige personele kosten van de leden (niet zijnde raadsleden) van de rekenkamerfunctie en
- onderzoekskosten van de rekenkamer(functie).

Ter toelichting een opmerking over de toevoeging van functie 006, Bestuursondersteuning raad en rekenkamerfunctie, in 2004, het jaar van de dualisering van het gemeentebestuur.

De dualisering leidde tot introductie van de griffie(r) en de rekenkamer(functie). Daarmee heeft functie 006 een wat heterogeen karakter. Enerzijds bevat ze ambtelijke ondersteuning die lijkt op de ambtelijke ondersteuning die op functie 002 wordt geboekt en binnen het verdeelstelsel van het gemeentefonds niet tot het cluster Bestuursorganen wordt gerekend. De griffier en eventuele griffiemedewerkers zijn immers ambtenaren. Anderzijds is de griffie nadrukkelijk bedoeld als exclusieve ondersteuning van het bestuursorgaan gemeenteraad. Niet voor niets wordt de griffier niet door het college, maar door de raad benoemd. Bovendien behoort ook de rekenkamer(functie) tot functie 006 en zij vormt een eigenstandig bestuursorgaan. Tot slot ligt samenvoeging van functie 006 met functie 001 voor de hand, omdat de rekenkamerfunctie (te onderscheiden van de 'echte' rekenkamer) vaak een commissie ex artikel 96 is en op functie 001 doorgaans de kosten van andere soortgelijke commissies worden geboekt.

Alles afwegende is toen besloten begrotingsfunctie 006 bij het cluster Bestuursorganen te voegen. In het verlengde hiervan zijn de toevoegingen aan het gemeentefonds voor de kosten van de dualisering - bijvoorbeeld van de griffie - via het cluster Bestuursorganen verdeeld.

⁴ In de begrotingsanalyse van de Inspectie Financiën Lagere Overheden (IFLO) bestaat cluster Bestuursorganen alleen uit functie 001 en wordt functie 006 tot het hulpcluster "Algemene ondersteuning" gerekend.

4. Cluster Bestuursorganen bij onderzoeksgemeenten

4.1 Inleiding

Om de vertaling te maken van de oorspronkelijke gemeentelijke begrotingen en rekeningen naar de indeling van het gemeentefonds moeten diverse omboekingen worden ondernomen. Bij het cluster Bestuursorganen zijn dat er twee. De eerste betreft de apparaatskosten. De tweede omboeking hangt samen met kosten die gemeenten soms wel op de functies 001 en 006 boeken, maar die in het gemeentefonds - en soms ook volgens het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) - op andere functies thuis horen; het omgekeerde komt ook voor.

4.2 Apparaatskosten

Onder apparaatskosten verstaan we in dit onderzoek facilitaire kosten (huisvesting, automatisering, catering, notuleren raadsvergaderingen, drukwerk e.d.), kosten van stafafdelingen (financiën, personeel&organisatie, bestuursondersteuning en communicatie) en beleidsafdelingen, de kosten van de accountantscontrole van de jaarrekening en incidenteel op Bestuursorganen geboekte kosten, zoals de contributie van de VNG.

soorten toegerekende apparaatskosten

Gemeenten plegen apparaatskosten toe te rekenen het cluster Bestuursorganen. De soorten apparaatskosten die worden toegerekend wisselen sterk van gemeente tot gemeente.

Vaak bestaan deze apparaatskosten uit kosten voor huisvesting, automatisering e.d. Minder vaak, maar toch dikwijls, worden uren van stafafdelingen aan de bestuursorganen toegerekend. Een enkele keer betreft het ook uren van beleidsafdelingen. Incidenteel worden ook andere posten geboekt.

mate van toerekening apparaatskosten

Niet alleen naar soort, maar ook naar omvang schommelt het aandeel apparaatskosten in het cluster Bestuursorganen aanzienlijk. Deels hangt dat samen met de variatie in de toegerekende kostensoort: als men alleen huisvesting toerekent is het bedrag doorgaans lager, dan wanneer ook stafkosten worden toegerekend. Maar ook bij dezelfde soort kunnen de uitkomsten fors verschillen.

In totaal lopen de toegerekende apparaatskosten uiteen van 2 tot 45 euro per inwoner.

begrijpelijke variatie

Als zodanig is deze variëteit goed te begrijpen. Ze is er de uiting van dat het toerekenen van apparaatskosten aan primaire activiteiten en producten tot op zekere hoogte willekeurig is en afhankelijk van lokale omstandigheden en inzichten. Vandaar ook dat de regels aan de gemeenten op dit punt een grote vrijheid geven.

Vanuit de verdeelsystematiek van het gemeentefonds is die variëteit lastig. Het verdeelstelsel is gebaseerd op per cluster geformuleerde formules. Zo bestaat de ijkpuntformule Bestuursorganen in hoofdzaak uit een vast bedrag en bedragen per inwoner en per woonruimte.⁵ Met zo een formule is het onmogelijk de 'willekeurige' toerekening van apparaatskosten te beschrijven. Mede daarom is al bij de introductie van dit ijkpunt in 2001 besloten die kosten buiten het cluster te houden.⁶

4.3 Boeking op andere functies

In hoofdstuk 3 is uiteengezet dat het cluster hoofdzakelijk bestaat uit de personele kosten die (doorgaans) worden geboekt op de begrotingsfuncties 001 en 006. In de praktijk van 2004 en 2005 blijken gemeenten op 001 en 006 kosten te boeken die er volgens de aanpak in het gemeentefonds en soms ook volgens de regels van het BBV niet thuis horen. Ook het omgekeerde komt voor: men boekt elders kosten die juist wel op 001 en 006 thuishoren. De voornaamste oorzaken zijn tweërlei. Ten eerste heeft het te maken met de overgang naar de nieuwe boekingsvoorschriften van het BBV. Niet alle gemeenten hebben deze aanpassingen in 2004 en 2005 volledig doorgevoerd. Ten tweede hangt het boeken op andere functies dan in het gemeentefonds samen met de 'vrije interpretatieruimte' van de boekingsvoorschriften.

Enkele voorbeelden:

- *Bestuurlijke samenwerking*, zoals gemeenschappelijke regelingen. Tot 2004 vielen deze onder functie 001. Sinds de invoering van het BBV behoren deze onder functie 005, Bestuurlijke samenwerking te worden geboekt. (Conform de aanpak van het gemeentefonds hebben wij deze kosten in voorkomende gevallen buiten het cluster gehouden.)
- *Internationale samenwerking*, zoals stedenbanden of partnerschappen met buitenlandse gemeenten. Sommige gemeenten boeken die onder functie 005, Bestuurlijke samenwerking. Sommige boeken ze onder 001, Bestuursorganen. (Conform de aanpak van het gemeentefonds hebben wij deze kosten in voorkomende gevallen buiten het cluster gehouden.)
- *Representatiekosten bestuur*. Deze worden nu eens geboekt op functie 001, dan eens op functie 002, Bestuursondersteuning college, en ook wel op beide. (Conform de aanpak van het gemeentefonds hebben wij deze kosten in voorkomende gevallen in het cluster opgenomen.)
- De meeste gemeenten boeken *vergoedingen aan commissieleden* (niet zijnde raadsleden) onder functie 001 of - als het de rekenkamerfunctie betreft - op functie 006. Maar soms worden deze op functie 002 geboekt, in het bijzonder van de commissie bezwaar en beroep en de klachtencommissie of ombudsfunctie. (Conform de aanpak van het gemeentefonds hebben wij deze kosten in voorkomende gevallen in het cluster opgenomen.)

Deze en andere voorbeelden waren reden tot omboeking van de oorspronkelijke gemeentelijke cijfers van 2004 en 2005.

⁵ Daarnaast speelt ook de centrumfunctie een (negatieve) rol in het ijkpunt, maar met een relatief gering gewicht.

⁶ Samen met andere apparaatskosten worden ze als een algemene opslag over alle andere (uitgaven)clusters verdeeld. Deze methode leidt tot een redelijk gelijkmatige spreiding van de apparaatskosten over alle andere gemeentelijke beleidsvelden.

5. Cijfermatige bevindingen bij onderzoeksgemeenten

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk presenteren we de cijfermatige bevindingen van de omboeking van het cluster Bestuursorganen. Ze zijn gebaseerd op de door de 21 gemeenten aangeleverde beheersrekening 2004 en de (primitieve) beheersbegroting 2005. Die laatste zorgen voor aansluiting bij het POR 2006, dat hoofdzakelijk is gebaseerd op (primitieve) begrotingscijfers 2005.⁷ In minder mate steunde het POR op begrotingscijfers 2004; deze waren om diverse redenen niet altijd even betrouwbaar. Vandaar dat we - inmiddels is het driekwart jaar later - voor dit onderzoek de rekeningcijfers van 2004 gebruiken.

Dit hoofdstuk bevat vooral grafieken; de achterliggende tabellen staan in de Bijlagen 1, 3 en 4.

5.2 Cluster Bestuursorganen vóór en na omboeking

ontwikkeling tussen 2004 en 2005

De cijfers van 2004 zijn gebruikt om na te gaan of de uitkomsten van 2005 al dan niet door incidentele omstandigheden worden veroorzaakt. De conclusie is dat er in 2005 geen vertekening door incidentele posten is. De paar grote verschillen die er zijn, hangen alle samen met incidentele baten of lasten in 2004. (Zie Bijlage 1.)

feitelijke uitgaven cluster Bestuursorganen in 2005

Grafiek 1 brengt de feitelijke uitgaven van het cluster in beeld op basis van de begrotingen 2005, zowel vóór als na omboeking, en ook de grootte van de omboeking zelf.

De bovenste, sterk schommelende lijn (met de grijze ruiten) geeft voor de 21 gemeenten de waarde van de feitelijke uitgaven vóór omboeking, dus vóór correctie van boekingsverschillen. De onderste, eveneens sterk schommelende lijn (met de zwarte vierkantjes) geeft de omvang van de omboeking. De vrij geleidelijke verlopende lijn (met de kruisjes) daartussen beeldt de uitgaven na omboeking uit.

Uit Grafiek 1 blijkt het volgende:

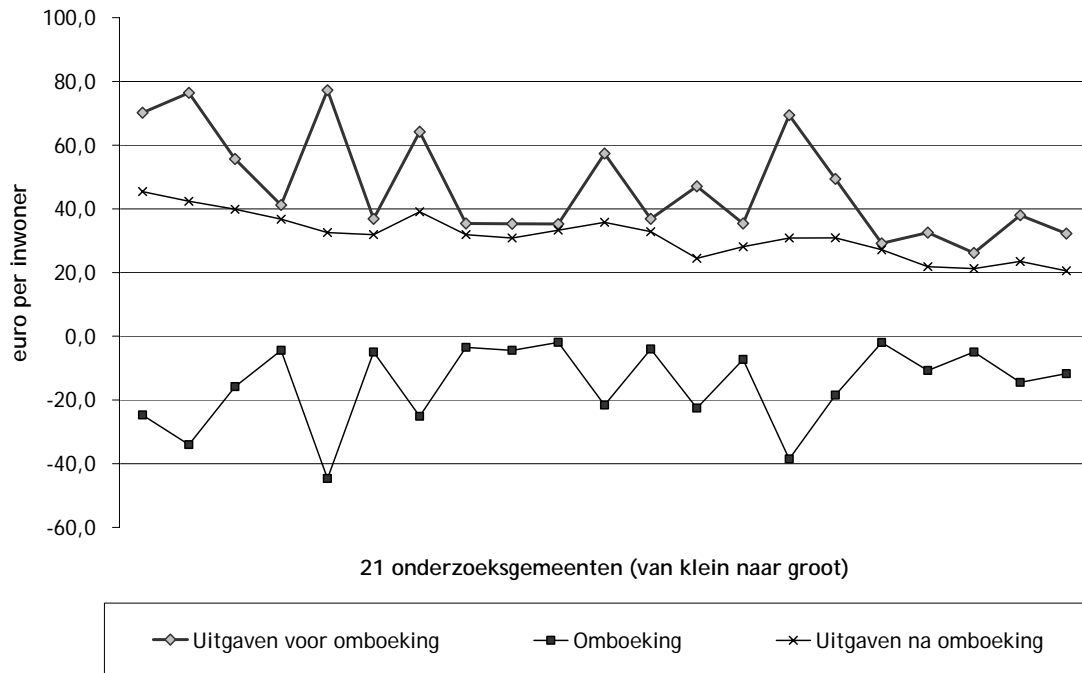
- De feitelijke uitgaven vóór omboeking variëren sterk en lopen uiteen van 26 tot 77 euro per inwoner.
- De omvang van de omboeking schommelt eveneens aanzienlijk en is in alle gevallen negatief. Hij loopt van -2 tot -45 euro per inwoner.
- Voorgaande twee lijnen bij elkaar 'opgeteld' geven de lijn van feitelijke uitgaven na omboeking. Deze vertoont een veel gelijkmatiger patroon.

⁷ Af en toe verschillen de begrotingen zoals bekend bij het CBS (en waarop het POR is gebaseerd) van de begrotingen die de gemeenten voor dit onderzoek aanleverden. Vermoedelijk hangt dit samen met aanloopperikelen rond de zogeheten IV3-informatie. Daarom zijn in voorkomende gevallen de cijfers van de gemeenten zelf gebruikt.

In aanvulling hierop noemen we de voornaamste conclusies die te trekken zijn uit de achterliggende cijfers (zie Bijlage 3):

- Gemiddeld bedraagt de omboeking circa een derde t.o.v. het oorspronkelijke niveau en de helft t.o.v. het niveau na omboeking.
- De omboekingen hangen vrijwel volledig samen met apparaatskosten; de omvang van de boekingen op andere functies is meestal verwaarloosbaar en gemiddeld genomen nihil.

Grafiek 1. Feitelijke uitgaven op cluster Bestuursorganen vóór en na omboeking en de omboeking zelf (€ per inwoner) voor 21 gemeenten in 2005



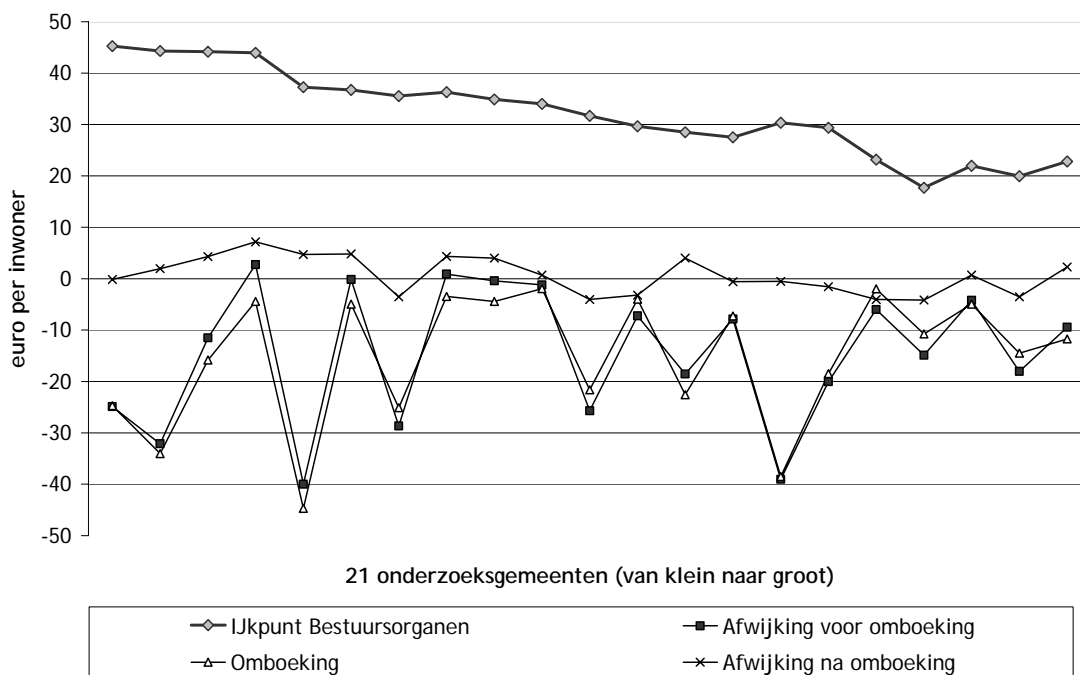
5.3 Vergelijking met ijkpunt Bestuursorganen

De vraag is vervolgens hoe deze boekingsverschillen zich verhouden tot de afwijkingen tussen ijkpunt en feitelijke uitgaven zoals geconstateerd in POR 2006. Dit brengen we voor het jaar 2005 in beeld met grafiek 2. Omwille van de vergelijkbaarheid luiden alle bedragen in euro's per inwoner. (De cijfers zijn te vinden in Bijlage 4.)

De bovenste lijn (met de grijze ruiten) geeft voor de 21 gemeenten de waarde van het ijkpunt; de lijn daar onder (met de kruisjes) beeldt de afwijking tussen ijkpunt en uitgaven na omboeking uit. Beide hebben een vrij rustig verloop.

De ene sterk schommelende lijn (met de vierkantjes) betreft de afwijking tussen ijkpunt en uitgaven vóór omboeking, dus vóór correctie van boekingsverschillen. De andere grillige lijn (met de witte driehoekjes) geeft de omvang van de omboeking zelf.

Grafiek 2. Ijkpunt Bestuursorganen, omboeking en afwijkingen tussen ijkpunt en feitelijke uitgaven op cluster Bestuursorganen vóór en na omboeking (€ per inwoner) voor 21 gemeenten in 2005



Uit grafiek 2 is het volgende af te leiden:

- Het ijkpunt loopt betrekkelijk geleidelijk van 45 euro per inwoner voor kleine gemeenten naar rond 20 voor grote. Het verschil tussen beide heeft te maken met de vaste kosten die bij kleine gemeenten natuurlijk relatief hoog zijn in verhouding tot het aantal inwoner. Ter vergelijking de bedragen in euro's voor de kleinste en de grootste van de 21 onderzoeksgemeenten: 400.000 euro respectievelijk 3.200.000 euro.
- De afwijking tussen ijkpunt en uitgaven vóór de omboeking van uitgaven is grillig. Ze varieert van licht positief tot minus 40 euro per inwoner. Gemiddeld bedraagt de afwijking 14 euro per inwoner, wat 48% is ten opzichte van het ijkpunt. Evenals in POR2006 lijken deze 21 gemeenten veel meer uit te geven dan in het gemeentefonds wordt aangenomen.
- Echter, als de begrotingsuitgaven 2005 worden ontdaan van boekingsverschillen, zijn voor de onderzoeksgemeenten tezamen de (gewogen en ongewogen) gemiddelde afwijkingen van het ijkpunt verwaarloosbaar. Voor de afzonderlijke gemeente zijn de afwijkingen eveneens beperkt. Ze variëren tussen +7 en -4 euro per inwoner. Onder de "+"gemeenten, dus de gemeenten die iets minder uitgeven dan het ijkpunt, zijn wat meer klein gemeenten dan grote. Hier kan een rol spelen dat kleine gemeenten minder snel de griffie en de rekenkamer (de laatste is pas per 2006 verplicht) 'op sterkte' hadden.
- Uit het voorgaande volgt - de grafiek laat het ook duidelijk zien - dat er een sterke samenhang is de afwijking van het ijkpunt enerzijds en de boekingsverschillen anderzijds. Met andere woorden: de afwijkingen zijn in sterke mate het gevolg van boekingsverschillen.

- Uit POR 2006 blijkt dat kleine gemeenten doorgaans een grotere afwijking van het ijkpunt hebben dan grote gemeenten. Dat is een constatering op grond van uitgaven vóór omboeking. Na het wegnemen van boekingsverschillen komt dit verband bij de 21 onderzoeksgemeenten niet meer naar voren.

6. Conclusies

6.1 Beantwoording van de onderzoeksvragen

Na het onderzoek kunnen we de drie deelvragen van centrale vraag beantwoorden:

- a) Wat is de samenstelling van het cluster Bestuursorganen in het gemeentefonds?
Het cluster bestaat voor het leeuwendeel uit de salaris- en overige personele kosten van college, gemeenteraad, commissies, griffie en rekenkamer. (Zie hoofdstuk 3.)
- b) Wat zijn de feitelijke boekingen op het cluster Bestuursorganen voor de onderzoeksgemeenten in de jaren 2004 en 2005?
De feitelijke boekingen bevatten naast de onder a) genoemde personele kosten vooral apparaatskosten. Deze bedragen circa de helft van die personele kosten. (Zie hoofdstuk 4.)
- c) Kunnen de afwijking tussen ijkpunt en uitgaven van de onderzoeksgemeenten in betekenende mate door eventuele boekingsverschillen worden verklaard?
Dat is inderdaad het geval. De boekingsverschillen verklaren de afwijkingen grotendeels. De dan resterende afwijkingen zijn van een beperkte omvang. (Zie hoofdstuk 5.)

6.2 Algemene conclusie

Na beantwoording van de onderzoeksvragen luidt de algemene conclusie dat het cluster Bestuursorganen noch een volumeprobleem, noch een verdeelprobleem kent. Na het wegnemen van boekingsverschillen wijkt zowel het gemiddelde uitgavenniveau als het uitgavenniveau voor de afzonderlijke gemeenten weinig af van het ijkpunt. Anders gezegd: noch het collectief van gemeenten, noch de afzonderlijke gemeenten komen voor dit cluster stelselmatig tekort in de jaren 2004 en 2005.

Verrassend is deze conclusie niet. Ten eerste is het cluster Bestuursorganen een vrij 'hard' cluster, dat wil zeggen, het biedt vrij weinig speelruimte. Dat komt doordat 'prijs' en 'hoeveelheid' nauw zijn gereguleerd. Het aantal raadsleden, burgemeesters en griffiers ligt wettelijk vast; in het aantal collegeleden en het aantal externe leden van commissies (inclusief rekenkamer) zit enige marge. De salarissen en vergoedingen liggen door formele regelgeving of informele 'benchmark' eveneens grotendeels vast. Ten tweede zijn deze feitelijke kosten (zonder de apparaatskosten!) betrekkelijk eenvoudig in een ijkpuntformule te gieten, dus modelmatig te beschrijven.

7. Opmerkingen over het onderhoud van het verdeelstelsel

Nu we kunnen concluderen dat er geen aanwijzingen zijn voor een scheve verdeling van het cluster Bestuursorganen, resteren er wel twee andere kwesties. De eerste heeft vooral een communicatief karakter, de tweede is verbonden met de kwaliteit van het POR als monitor van het verdeelstelsel.

Communicatief is het hinderlijk om jaar in jaar uit in het POR te moeten constateren dat de feitelijke uitgaven voor bestuursorganen hoger lijken dan het ijkpunt, maar dat schijn bedriegt vanwege het bestaan van boekingsverschillen.

De tweede kwestie - die raakt aan het *POR als monitor* - heeft twee kanten. 1) Dat gemeenten op de functies van het cluster Bestuursorganen kosten boeken die daar volgens het verdeelstelsel van het gemeentefonds niet thuis horen, betekent dat deze kosten ten onrechte *niet* op andere clusters staan. De feitelijke uitgaven van andere clusters lijken dan te laag en de bijbehorende ijkpunten in dezelfde mate te hoog. Groot is dit effect overigens niet. In de methodiek van het gemeentefonds worden deze apparaatskosten uitgesmeerd over alle andere (uitgaven)clusters. En omdat deze samen twintig maal zo groot zijn als het cluster Bestuursorganen, vallen de apparaatskosten daarbij enigszins in het niet. Dat neemt niet weg dat er enige vertekening optreedt. 2) Het bestaan van boekingsverschillen met een zo grillig patroon ontnemt het zicht op eventueel wel bestaande verdeelproblemen, die kunnen immers pas zichtbaar worden na een bewerkelijke omboeking.

Er zijn drie opties denkbaar om iets aan deze kwesties te doen.

optie 1: ijkpunt Bestuursorganen verhogen ten koste van andere ijkpunten

Dit is een simpele oplossing. Op basis van POR 2006 kunnen de bedragen in het ijkpunt zodanig worden verhoogd, dat het totale bedrag van € 390 miljoen naar €540 miljoen gaat. Daar tegenover staat een verlaging van de opslag voor apparaatskosten over alle andere uitgavenclusters.

Op deze wijze verdwijnt het ogenschijnlijke verschil tussen ijkpunt en feitelijke uitgaven voor alle gemeenten tezamen en deels zelfs per groottegroep. Het bezwaar van deze optie is dat de boekingsverschillen per afzonderlijke gemeente er niet door verdwijnen. In feite is deze optie slechts een cosmetische ingreep. Het werkelijke probleem - de zeer uiteenlopende toerekening van apparaatskosten - wordt er niet mee opgelost.

optie 2: andere berekening van feitelijke uitgaven uit CBS-statistiek

In beginsel kan het CBS met behulp van de zogeheten IV3-gegevens per begrotingsfunctie een onderscheid maken tussen loonkosten en andere kosten. Zoals we hebben gezien vormen personele kosten de hoofdmoot van het cluster. Door alleen de salariskosten voor huidig en voormalig personeel van de functies 001 en 006 te nemen, moeten de feitelijke uitgaven zoals af te leiden uit de CBS statistieken dichter bij het ijkpunt komen. Niet alleen gemiddeld, maar ook voor de afzonderlijke gemeenten. Voor de overige kosten zou een kleine opslag kunnen worden gehanteerd.

“In beginsel” behelst een voorbehoud. Uit dit onderzoek blijkt namelijk dat voor een kwart van de 21 gemeenten zulk een splitsing niet mogelijk is. Binnen het bestek van dit onderzoek hebben wij *niet* kunnen nagaan of dat a) representatief is voor alle gemeenten, of er b) iets aan te doen is, en zo niet, of dit c) verstorend is voor het algemene beeld. Onze indruk is echter dat het stellig de moeite waard is deze optie nader te verkennen. Dit te meer omdat de IV3-gegevens over 2004 en 2005 nog hadden te kampen met ‘kinderziektes’ maar gaandeweg zullen zijn overwonnen.

optie 3: nader voorschrift over toerekening van apparaatskosten

Theoretisch is dit denkbaar, maar er zijn veel bezwaren tegen. Het eerste is dat de gemeenten met de introductie van het BTW-compensatiefonds, het Besluit Begroting van Verantwoording (BBV) en de aangescherpte accountantscontrole al een aanzienlijke reorganisatie van hun administratie hebben moeten doorvoeren. Het tweede bezwaar is dat het zowel theoretisch als praktisch haast ondoenlijk is tot een zinvolle uniformering van de toerekening van apparaatskosten te komen. *Last but not least* is een dergelijk nader voorschrift strijdig met het kabinetsbeleid gericht op het terugdringen van administratieve lasten.

Bijlage 1. Vergelijking voor 21 onderzoeksgemeenten van uitgaven cluster Bestuursorganen uit rekening 2004 en begroting 2005

De cijfers van 2004 zijn gebruikt om na te gaan of de uitkomsten van 2005 al dan niet door incidentele omstandigheden worden veroorzaakt. Tabel A geeft daarom een overzicht van de netto kosten in 2004 en 2005 ná de omboeking en het verschil tussen die beide (in euro's per inwoner).

Voor de meeste gemeenten komen de cijfers voor 2004 en 2005 redelijk met elkaar overeen. In drie gevallen is dat niet zo: de netto kosten van 2005 zijn meer dan tien euro per inwoner lager dan in 2004. Bestudering van het achterliggende materiaal leert dit is terug te voeren op bijzondere omstandigheden in 2004. De dalingen tussen 2004 en 2005 bij Oudewater, Waalre en Culemborg hangen grotendeels samen met een eenmalige verhoging van de "voorziening uitkering aan gewezen bestuurders" in het jaar 2004. De daarna grootste daling - in De Bilt - hangt overigens volledig samen met een incidentele bate in 2005.

Los van deze incidentele dalingen, laten de kosten van de 21 onderzoeksgemeenten een lichte stijging zien. Dit hangt samen met een vrij sterke groei van functie 006, Bestuursondersteuning raad en rekenkamerfunctie. De invloed hiervan op het hele cluster is gering, omdat de kosten ervan voor driekwart worden bepaald door functie 001, die zelf een vrij stabiel verloop heeft (afgezien van genoemde dalingen).

We concluderen dat het beeld van de begroting 2005 geen vertekening door incidentele posten kent en in dit zin ook representatief is door de tijd heen.

Tabel A. Cluster Bestuursorganen in 2004 en 2005 (€ per inwoner) na omboeking

gemeente	inwoners 1.1.2005	rekening 2004 na omboeking	begroting 2005 na omboeking	Vershil 2004/05
Abcoude	8597	47	45	-2
Bolsward	9353	41	42	1
Oudewater	9900	51	40	-11
Marum	10396	37	37	0
Waalre	16550	45	33	-13
Sint-Oedenrode	17100	34	32	-2
Enkhuzen	17300	43	39	-4
Schagen	18384	34	32	-2
Geertruidenberg	21050	31	31	-1
Dongeradeel	24910	33	33	0
Culemborg	26882	48	36	-12
Maassluis	32700	33	33	0
Wijchen	40000	25	24	-1
Huizen	42090	25	28	3
De Bilt	42310	36	31	-5
Woerden	48600	26	31	4
Almelo	72754	27	27	0
Leeuwarden	91600	20	22	1
Alkmaar	94700	21	21	0
Zwolle	112200	25	23	-1
Zaanstad	140000	19	21	2
Totaal	897376			
gemiddeld, ongewogen		33	31	-2
gemiddeld, gewogen		27	27	0
Opmerking: o Door afronding kan het verschil van 2004 en 2005 afwijken van de kolom "verschil".				

Bijlage 2. Omboeking van apparaatskosten

Uit Tabel 2 in de hoofdtekst is af te leiden dat de 21 onderzochte gemeenten aanzienlijke bedragen aan apparaatskosten boeken op de functies die behoren tot het cluster Bestuursorganen. Het gewogen gemiddelde is 13 euro per inwoner met als uitersten driemaal méér en driemaal minder. Zetten we de 13 euro af tegen het niveau van het cluster na omboeking (27 euro), dan maken apparaatskosten daar dus 48% vanuit. Dit spoort redelijk met de 38% uit POR 2006, een percentage dan door enkele technische correcties zelfs 41% is geworden.

In deze bijlage wordt beschreven welke werkwijze is gehanteerd bij het omboeken van apparaatskosten en om welke soorten kosten het gaat.

Ten eerste zijn alle kosten van huisvesting, automatisering etc weggehaald. Vaak hebben deze de vorm van een aandeel in een kostenplaats en worden ook met die naam aangeduid. Ook komt het voor dat dit soort kosten direct op de functies 001 en 006 worden geboekt (dus niet via een kostenplaats). De mate waarin dit soort kosten aan 001 en 006 wordt toegerekend wisselt sterk, maar gebeurt in alle gemeenten.

Ten tweede zijn weggenomen de uren die diverse stafafdelingen en soms ook beleidsafdelingen aan de functies 001 en 006 'in rekening' brengen. De ene keer wordt dit aangeduid met "uren afdeling X", de andere keer "verrekening kostenplaats afdeling X". Toerekening van deze afdelingskosten gebeurt minder vaak dan voor huisvesting e.d.; vaak staan deze kosten op functie 002, bestuursondersteuning. Als ze wel aan 001 en 006 worden toegerekend, gebeurt ook dat in heel wisselende mate.

Ten derde zijn de accountantskosten voor de controle van de jaarrekening steeds weggeboekt. In samenhang met de dualisering is het budget voor de controle van de jaarrekening in vrij veel gemeenten bij de griffier terecht gekomen, terwijl het voor die tijd meestal op functie 002 stond.

Ten vierde zijn bepaalde directe kosten zoals drukwerk (bijvoorbeeld drukkosten jaarrekening en programmabegroting) in het kader van dit onderzoek én conform de eerdere aanpak van het cluster Bestuursorganen als "apparaatskosten" gedefinieerd en weggehaald. Overigens is het niet essentieel of dit soort kosten wel of niet als "overhead" zijn te beschouwen. Waar het om gaat dat ze niet als personeelskosten te betitelen zijn, want alleen die behoren tot het cluster (plus het op het totaal van het cluster relatief geringe onderzoeksbudget van de rekenkamer(funcitie)).

Ten vijfde is - in het verlengde van het vierde punt - is de contributie aan de VNG in voorkomende gevallen uit het cluster weggeboekt. Veelvuldig boeken gemeenten deze op functie 002 en soms op 005. Er zijn er die het op 001 plaatsen. (Daarentegen zijn 'kleine', persoons- en/of functiegebonden contributie tot overige personele kosten gerekend en dus meegenomen als relevante kosten in het cluster; denk aan het lidmaatschap van het genootschap van burgemeesters, de verenging van griffiers e.d.)

Tot slot noemen we nog enkele bijzondere situaties:

- Eén van de gemeenten onderscheidt door de hele begroting heen de “kostenplaats primaire loonkosten”. In geval van ‘beleidsmatige’ begrotingsfuncties betreft dit de uren (gekoppeld aan een bepaald salarisniveau) die diverse afdelingen op die functies boeken. In het geval van de functie 001, betreft die vrijwel alleen de salarissen van het college en de raadsvergoedingen. In dit specifieke geval duidt de omschrijving “kostenplaats” dus niet op overhead dit niet thuis hoort in het cluster.
- In een andere gemeente onderscheidt men “salarissen en overhead”, waarbij het in geval van het college de salarissen een opslag van 35% hebben voor overhead, terwijl dit bij de raadsvergoedingen 0% is.
- Dit betreft een van de gemeenten met een kostenplaats griffie. Daarin zijn loonkosten maar ook andere directe kosten, alsook overhead opgenomen. Het lastentotaal van de kostenplaats wordt vervolgens op diverse functies geboekt, naar functie 006 maar ook naar andere. Ten behoeve van dit onderzoek zijn alle loonkosten van de griffie alleen en uitsluitend naar 006 geboekt. Daardoor doet zich de unieke situatie voor dat het totaal aan kosten op 006 uit de gemeentebegroting lager is, dan het totaal aan loonkosten dat wij op 006 boeken.

Bijlage 3. De feitelijke uitgaven Bestuursorganen vóór en na omboeking, de totale omboeking en de omboeking van apparaatskosten en van functies voor de 21 onderzoeksgemeenten in 2005

Tabel B. Cluster Bestuursorganen volgens begroting 2005 (€ per inwoner) vóór en na omboeking

gemeente	inwoners 1.1.2005	oorspronkelijk niveau	o m b o e k i n g		totale omboe- king	niveau na omboeking
			van kosten apparaat	naar andere functies		
Abcoude	8597	70	-25	0	-25	45
Bolsward	9353	76	-34	0	-34	42
Oudewater	9900	56	-18	2	-16	40
Marum	10396	41	-5	1	-4	37
Waalre	16550	77	-45	0	-45	33
Sint-Oedenrode	17100	37	-7	2	-5	32
Enkhuisen	17300	64	-25	0	-25	39
Schagen	18384	35	-4	0	-3	32
Geertruidenberg	21050	35	-5	1	-4	31
Dongeradeel	24910	35	-3	1	-2	33
Culemborg	26882	57	-19	-3	-22	36
Maassluis	32700	37	-5	1	-4	33
Wijchen	40000	47	-16	-6	-23	24
Huizen	42090	35	-8	1	-7	28
De Bilt	42310	69	-39	0	-39	31
Woerden	48600	49	-19	-1	-18	31
Almelo	72754	29	-2	-0	-2	27
Leeuwarden	91600	33	-11	0	-11	22
Alkmaar	94700	26	-5	0	-5	21
Zwolle	112200	38	-15	1	-15	23
Zaanstad	140000	32	-11	-0	-12	21
totaal	897376					
gemiddeld, ongewogen		47	-15	-0	-15	31
gemiddeld, gewogen		39	-13	-0	-13	27

Opmerkingen:

- o Door afrondingen kan het verschil tussen oorspronkelijk niveau en de beide omboekingen afwijken van het "niveau na omboeking". Idem de som van beide omboekingen versus de "totale omboeking"
- o Bij het ongewogen gemiddelde telt het gemiddelde van kleine gemeenten even zwaar als van grote.
- o Bij het (we/ voor grootte) gewogen gemiddelde telt grootte wel mee.
- o Omdat grote gemeenten door de bank genomen een lagere omboeking hebben dan kleine, is het gewogen gemiddelde lager dan het ongewogen.

Tabel B toont voor de 21 gemeenten het oorspronkelijke en het omgeboekte niveau van de cluster in 2005. Ook geeft de tabel de omvang van de omboeking weer, onderscheiden naar apparaatskosten en boeking op andere functies. Aan de cijfers zijn enkele conclusies te verbinden;

daarbij onderscheiden we het gemiddelde van de onderzoeksgemeenten tezamen en de afzonderlijke gemeenten.

Voor de hele groep geldt:

- De gemiddelde omvang van de omboekingen is aanzienlijk: circa een derde t.o.v. het oorspronkelijke niveau en de helft t.o.v. het niveau na omboeking.
- Gemiddeld hangen de omboekingen volledig samen met het boeken van apparaatskosten; de gemiddelde omvang van de boekingen op andere functies is nihil.

Wat betreft de afzonderlijke gemeenten zien we:

- Er is sprake van een grote variatie. Aan de ene kant zijn er gemeenten waar de omboeking zich beperkt tot 2 euro per inwoner (Dongeradeel en Almelo); aan de andere kant kan ze oplopen tot 40 à 50 euro per inwoner (Waalre en De Bilt).
- Soms laten de 'functionele omboekingen' kleine positieve bedragen zien - de netto kosten van het cluster worden na omboeking dus hoger⁸ - maar de omboeking van apparaatskosten vertoont in alle gevallen veel grotere negatieve bedragen.

⁸ Dit komt vooral doordat soms representatiekosten van het bestuur alsook vergoedingen aan externe leden van commissies op functie 002 staan in plaats van op functie 001 en eventueel 006.

Bijlage 4. Het ijkpunt Bestuursorganen, de feitelijke uitgaven vóór en na omboeking en hun afwijking van het ijkpunt voor de 21 onderzoeksgemeenten in 2005

Tabel C. Afwijking ijkpunt en feitelijke begrotingsuitgaven op cluster Bestuursorganen (€ per inwoner) vóór en na omboeking

Naam	<i>vóór omboeking</i>			<i>totale omboeking</i>	<i>na omboeking</i>	
	ijkpunt	uitgaven	ijkp.-uitg.		uitgaven	ijkp.-uitg.
Abcoude	45	70	-25	-25	45	0
Bolsward	44	76	-32	-34	42	2
Oudewater	44	56	-12	-16	40	4
Marum	44	41	3	-4	37	7
Waalre	37	77	-40	-45	33	5
Sint-Oedenrode	37	37	0	-5	32	5
Enkhuizen	36	64	-29	-25	39	-4
Schagen	36	35	1	-3	32	4
Geertruidenberg	35	35	0	-4	31	4
Dongeradeel	34	35	-1	-2	33	1
Culemborg	32	57	-26	-22	36	-4
Maassluis	30	37	-7	-4	33	-3
Wijchen	28	47	-19	-23	24	4
Huizen	28	35	-8	-7	28	-1
De Bilt	30	69	-39	-39	31	-1
Woerden	29	49	-20	-18	31	-2
Almelo	23	29	-6	-2	27	-4
Leeuwarden	18	33	-15	-11	22	-4
Alkmaar	22	26	-4	-5	21	1
Zwolle	20	38	-18	-15	23	-4
Zaanstad	23	32	-9	-12	21	2
totaal						
gemiddeld, ongewogen	32	47	-15	-15	31	1
gemiddeld, gewogen	26	39	-13	-13	27	-1

Opmerkingen:

- o Door afrondingen kan het totaal afwijken van de som der onderdelen.
- o Bij het ongewogen gemiddelde telt het gemiddelde van kleine gemeenten even zwaar als van grote.
- o Bij het (voor grootte) gewogen gemiddelde telt grootte wel mee.
- o Omdat grote gemeenten door de bank genomen een lagere correctie hebben dan kleine, is het gewogen gemiddelde lager dan het ongewogen. Verhoudingsgewijs is de omboeking voor beide groepen gelijk.

Uit tabel C is het volgende af te leiden:

- Wanneer de begrotingsuitgaven worden ontdaan van boekingsverschillen, dan zijn voor de onderzoeksgemeenten tezamen de (gewogen en ongewogen) gemiddelde afwijkingen van het

ijkpunt verwaarloosbaar. Anders gezegd: gemiddeld genomen is de afwijking het gevolg van boekingsverschillen.

- Niet alleen gemiddeld, maar ook voor afzonderlijke gemeenten is er een nauw verband tussen de boekingsverschillen en de afwijkingen van het ijkpunt.
- Hieruit volgt dat de afwijkingen van het ijkpunt ná omboeking beperkt zijn. Het ene uiterste vormen gemeenten die 4 euro per inwoner méér uitgeven dan het ijkpunt (Enkhuizen, Culemborg, Almelo en Leeuwarden). Het andere uiterste omvat gemeenten die 5 à 7 euro per inwoner minder uitgeven (Waalre⁹ en Marum). De andere gemeenten bevinden zich binnen deze op zich smalle marges.
- Uit POR 2006 blijkt dat kleine gemeenten doorgaans een grotere afwijking van het ijkpunt hebben dan grote gemeenten. Dat is een constatering op grond van uitgaven vóór omboeking. Na het wegnemen van boekingsverschillen bij deze 21 onderzoeksgemeenten komt dat verband niet naar voren.¹⁰

⁹ De casus Waalre is in die zin interessant dat de gemeente ná omboeking blijkt 'over te houden' ten opzichte van het ijkpunt, terwijl ze op basis van de oorspronkelijke uitgaven een van de 'toppers' lijkt te zijn.

¹⁰ De tabel laat verschillen zien tussen kleinere en grotere gemeenten, maar deze verschillen zijn te klein om er harde conclusies aan te verbinden. De wat lagere uitgaven van de kleine(re) gemeenten in 2004 en 2005 zijn ook het gevolg zijn minder dan de grote bezig waren aan de voorbereiding van een rekenkamer(functie), voor zover dat althans in de kosten neerslaat.