

Sturen met middelen

Rolverdeling tussen Provinciale Staten en
Gedeputeerde Staten van Limburg inzake
de sturing en beheersing van apparaatskosten

14 november 2006

ISBN-10 90-8768-004-X
ISBN-13 978-90-8768-004-6

Inhoudsopgave

1	Conclusies en aanbevelingen	4
1.1	Provinciale Staten	6
1.2	Provinciale Staten	7
1.3	Gedeputeerde Staten en Provinciale Staten	8
1.4	Gedeputeerde Staten	8
1.5	Gedeputeerde Staten	9
2	Het onderzoek	10
2.1	Aanleiding	10
2.2	Doelstelling en onderzoeksvragen	10
2.3	Afbakening onderzoek	12
2.4	Normenkader	13
2.5	Werkwijze onderzoek	14
3	Apparaatskosten	16
3.1	Definitie apparaatskosten	16
3.2	Apparaatskosten bij de provincie Limburg	17
3.3	Sturing en beheersing van het ambtelijk apparaat	18
4	Onderzoeksbevindingen	20
4.1	Wettelijk kader	20
4.1.1	Theorie	20
4.1.2	Bevindingen	23
4.1.3	Samenvatting bevindingen	28
4.2	Beleidskader	29
4.2.1	Theorie	29
4.2.2	Bevindingen	30
4.2.3	Samenvatting bevindingen	33
4.3	Sturings- en beheerskader	33
4.3.1	Theorie	33
4.3.2	Bevindingen	34
4.3.3	Samenvatting bevindingen	37
4.4	Verantwoordingskader	38
4.4.1	Theorie	38
4.4.2	Bevindingen	39
4.4.3	Samenvatting bevindingen	42
5	Inzicht in apparaatskosten	44
6	Reactie Gedeputeerde Staten	50
7	Nawoord rekenkamer	52
Bijlage 1	Algemene principes van sturing en beheersing	54
Bijlage 2	Normenkader	56
Bijlage 3	Overzicht geraadpleegde documenten	58
Bijlage 4	Lijst geïnterviewde personen	60
Bijlage 5	Overzicht apparaatskosten 2001 - 2006	61

1 Conclusies en aanbevelingen

De Zuidelijke Rekenkamer heeft in de periode februari tot en met augustus 2006 binnen de provincie Limburg onderzoek verricht naar de rolverdeling tussen Provinciale Staten (PS) en Gedeputeerde Staten (GS) inzake de sturing en beheersing van de apparaatskosten.¹ De centrale vraagstelling van het onderzoek is uitgewerkt in een aantal onderzoeksvragen:

- Wat is het wettelijk kader waarbinnen PS en GS kunnen opereren?
- Wat is het beleids- en beheerskader dat PS aan GS hebben meegegeven?
- Hoe ziet het systeem van verantwoording en informatievoorziening eruit en in welke mate sluit dit aan op gemaakte afspraken, en op wensen en mogelijkheden tot kaderstelling en controle vanuit PS?
- Welk beeld kan uit de reguliere bestuursdocumenten worden opgemaakt over het verstrekken van inzicht in de financiële omvang, de ontwikkeling en het systeem van toerekening van de apparaatskosten?

Het onderzoek maakt deel uit van een breder onderzoek naar de apparaatskosten. Op basis van een eerste inventarisatie in 2005 heeft de rekenkamer het onderzoeksterrein afgebakend en in een meerjarig perspectief geplaatst. Bij het huidige onderzoek richt de rekenkamer zich op de rolverdeling tussen PS en GS in het kader van de sturing en beheersing van de apparaatskosten. Hoe ziet deze er formeel uit, wat is er afgesproken en hoe functioneert het in de praktijk? Centraal daarbij staan de nieuwe duale verhoudingen in het algemeen en in het bijzonder de rol en positie van PS. Op termijn zal de rekenkamer een verdiepend onderzoek uitvoeren naar de beheersing en normstelling van de apparaatskosten door GS. In het huidige onderzoek is een inhoudelijke beoordeling van de apparaatskosten dan ook nog geen onderwerp van onderzoek geweest.

De rekenkamer heeft zich bij haar onderzoek geconcentreerd op de begrotingsjaren 2004 en 2005. Teneinde bepaalde ontwikkelingen te kunnen signaleren en uit oogpunt van beeldvorming heeft zij daarnaast beperkt gekeken naar relevante documenten en overzichten over eerdere jaren (2001-2003).

De rekenkamer streeft met het onderzoek een tweeledig doel na:

1. het transparant maken van de rollen van PS en GS binnen het duale stelsel in relatie tot de sturing en beheersing² van de apparaatskosten, alsmede de informatievoorziening en verantwoording die daarover plaatsvindt;

¹ Apparaatskosten: De kosten van het ambtelijk apparaat (personeel en overhead) die via een vorm van kostenverdeling direct of indirect worden toegerekend aan de programma's en producten.

² Sturen is het richting geven aan het realiseren van bepaalde doelstellingen. Beheersen is het via een stelsel van processen, procedures en maatregelen nastreven en realiseren van beleidsdoelstellingen. Voor een beschrijving van algemene principes van sturing en beheersing wordt verwezen naar bijlage 1.

2. het verschaffen van inzicht aan PS in de systematiek van de apparaatskosten en de mogelijkheden om hier in kaderstellende en controlerende zin invulling aan te kunnen geven.

De apparaatskosten van de provincie Limburg vertegenwoordigen een groot financieel belang. Voor 2006 werden zij geraamd op € 69,5 miljoen. Het totaal van de werkelijke apparaatskosten nam de afgelopen jaren toe van € 56 miljoen in 2001 tot € 72 miljoen in 2005. Deze kosten worden jaarlijks ten laste van de algemene middelen gebracht. Omdat de apparaatskosten, evenals overige kosten die samenhangen met de uitvoering van het provinciale beleid, worden gefinancierd met publieke middelen dient het bestuur van de provincie ervoor zorg te dragen dat deze middelen doeltreffend en doelmatig worden besteed.

Op grond van hun budgetrecht bepalen PS hoeveel middelen voor welk doel jaarlijks op de begroting worden gebracht. Dit geldt ook voor de post apparaatskosten, die als middel wordt ingezet om beleidsdoelen te realiseren. In principe geven PS daarmee, ook voor wat betreft de inzet van het ambtelijke apparaat, de financiële en beleidsmatige kaders aan waarbinnen GS dienen te opereren. GS dienen zich vervolgens in de reguliere P&C-documenten over de realisatie van de beleidsdoelen met de ingezette middelen (inclusief de apparaatskosten) te verantwoorden en PS dienen zich hierover een oordeel te vormen (controlerende taak).

Om invulling te kunnen geven aan hun kaderstellende en controlerende rol op het punt van de apparaatskosten staan PS wettelijke bevoegdheden ter beschikking. Met name het besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten (BBV) en de artikelen 216³ en 217a⁴ van de Provinciewet (PW) bieden PS de ruimte om een eigen invulling te geven aan de gewenste sturing op en beheersing van de apparaatskosten. PS dienen daarover dan wel duidelijke afspraken met GS te maken en vast te leggen.

Op basis van haar onderzoek formuleert de rekenkamer als hoofdconclusie dat PS wettelijk gezien in het duale stelsel over aanzienlijk meer bevoegdheden beschikken om inhoud te geven aan de sturing en beheersing van de apparaatskosten dan zij thans benutten.

De afgelopen jaren is het vraagstuk van de apparaatskosten nauwelijks onderwerp van discussie geweest tussen PS en GS. Er ontbreken daardoor duidelijke regels en afspraken tussen PS en GS over wat wel en niet mag. Ook ontbreekt het aan een transparant verantwoordingsstelsel op dit punt. De rekenkamer constateert dat er jaarlijks vrij veel begrotingswijzigingen zijn, waarbij het niet altijd gemakkelijk is

³ Artikel 216 Provinciewet: Provinciale Staten stellen bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. De verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan

⁴ Artikel 217a Provinciewet: Gedeputeerde Staten verrichten periodiek onderzoek naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het door hen gevoerde bestuur. Provinciale Staten stellen bij verordening regels hierover.

om de directe relatie tussen de precieze wijzigingen en de daaraan ten grondslag liggende besluitvorming te leggen. Ook worden via begrotingswijzigingen losse budgetten van het ene jaar naar het andere jaar overgeheveld, hetgeen de integrale begrotingsafweging door PS en een goede vergelijkbaarheid van cijfers bemoeilijkt. De rekenkamer constateert dat de invulling van de kaderstellende en controlerende rol van PS ten aanzien van deze aspecten nog verre van uitgekristalliseerd is.

In het licht van deze hoofdconclusie beveelt de rekenkamer PS aan om hun huidige rol ten aanzien van de sturing op en beheersing van de apparaatskosten kritisch te bezien en een bewuste afweging te maken op welke wijze zij hieraan, uitgaande van hun wettelijke bevoegdheden, inhoud willen geven.

In het onderzoeksrapport van de rekenkamer worden, met name in de paragrafen 'Samenvatting bevindingen' (paragrafen 4.1.3, 4.2.3, 4.3.3 en 4.4.3) diverse zaken genoemd die de aandacht vragen. De rekenkamer beveelt in algemene zin aan GS en PS aan om deze als toetsingspunten te betrekken bij de aan te brengen aanpassingen en verbeteringen van het proces van sturing en beheersing van de apparaatskosten.

Ongeacht de uitkomst van nadere besluitvorming over de rolverdeling tussen PS en GS, is er naar de mening van de rekenkamer een aantal aspecten dat nader aandacht behoeft. Deze worden hieronder in de vorm van aanbevelingen weergegeven.

1.1 *Provinciale Staten*

Formuleer een samenhangend geheel van heldere beleidsuitgangspunten en -regels ten aanzien van de sturing en beheersing van de apparaatskosten

PS kunnen beleidsinhoudelijke keuzes maken en doelen en grenzen stellen ten aanzien van de inzet van het ambtelijk apparaat. Daarbij kan gedacht worden aan het te voeren personeelsbeleid, de ontwikkeling van de formatie, de uitvoering van wettelijke versus autonome taken, het principe van in- versus uitbesteden van werk, de uitvoering van bedrijfseconomische analyses, het plegen van benchmarks en de ontwikkeling van doelmatigheidsnormen.

Binnen de provincie Limburg ontbreekt het aan een uitgesproken beleidskader inzake de apparaatskosten.

De rekenkamer constateert daarnaast dat, voorzover PS in incidentele gevallen wel specifieke beleidsbeslissingen hebben genomen, deze zich toespitsen op de sturing van de personeelsformatie (input), inhuur van externen en het opleggen van financiële taakstellingen. Daarbij wordt geen relatie gelegd met de uitvoering van

beleid en de kosten daarvan. De door PS genomen beleidsbeslissingen richten zich niet op de doelmatigheid van de inzet van het ambtelijk apparaat in relatie tot de te realiseren doelstellingen (output). Naar de mening van de rekenkamer kan dit ten koste gaan van de flexibiliteit die nodig is om te kunnen inspelen op de uitvoering van de programma's en de realisatie van de provinciale doelstellingen ('sturen op inhoud').

1.2 *Provinciale Staten*

Formuleer kaders voor de bedrijfsvoering ten aanzien van de apparaatskosten

PS hebben op basis van wet- en regelgeving de bevoegdheid c.q. de plicht om ten aanzien van de bedrijfsvoering nadrukkelijk invulling te geven aan hun kaderstellende en controlerende rol. Zo biedt artikel 216 PW aan PS de mogelijkheid om in de Financiële Beheers- en beleidsverordening specifieke regels en uitgangspunten vast te leggen met betrekking tot de bedrijfsvoering, die zij uit oogpunt van sturing en beheersing belangrijk vinden. Uit artikel 9 van het BBV vloeit voort dat PS in de begroting de beleidslijnen van relevante beheersaspecten dienen vast te leggen in de zogenaamde verplichte paragrafen, waaronder de bedrijfsvoeringsparagraaf. Daarnaast hebben PS ingevolge artikel 217a van de Provinciewet de ruimte om ook op het punt van de doelmatigheid van de bedrijfsvoering (inclusief de inzet van het ambtelijk apparaat) regels en normen vast te leggen. Naar de mening van de rekenkamer dienen PS zich uit te spreken over wat zij als relevante beheersmatige aspecten definiëren met betrekking tot de bedrijfsvoering.

De rekenkamer constateert dat in de door PS vastgestelde verordeningen ingevolge de artikelen 216 en 217a van de Provinciewet geen expliciete regels zijn opgenomen met betrekking tot de bedrijfsvoering c.q. apparaatskosten. Ook hebben PS geen specifieke uitgangspunten geformuleerd betreffende van belang geachte, in de bedrijfsvoeringsparagraaf aan de orde te stellen, sturings- en beheersingsaspecten.

De rekenkamer beveelt aan dat PS specifieke kaders voor de bedrijfsvoeringsparagraaf formuleren.

1.3 *Gedeputeerde Staten*

Draag zorg voor een transparant en kwalitatief goed systeem van kostentoe rekening

Provinciale Staten

Formuleer normen om de doelmatigheid van het in te zetten ambtelijk apparaat te kunnen beoordelen

Een goede registratie van en analyse op de apparaatskosten, ook van de ondersteunende functies, is een basisvoorwaarde om kosten te beheersen, te reguleren en te benutten voor kostentoe rekening/kostprijsberekening. Daarnaast kan de registratie worden gebruikt voor sturing en beheersing van de bedrijfsprocessen en kan zij bijdragen aan het versterken van de afwegingsfunctie van PS en daarmee aan een betere besluitvorming.

Belangrijke principes die bij de kostentoe rekening gelden, zijn naar de mening van de rekenkamer: een juiste toerekening van baten en lasten aan programma's en producten; het realiseren van een reële en betrouwbare (integrale) kostprijsbepaling; beheersbaarheid en in acht te nemen efficiency. Aan deze principes wordt thans nog niet voldaan.

PS beschikken over de beleidsruimte om hiervoor normen vast te stellen en wel op een zodanige wijze dat hiermee tevens de voorwaarden worden geschapen om de doelmatigheid en effectiviteit van het ingezette ambtelijk apparaat op hoofdlijnen te kunnen beoordelen. Op dit moment beschikken PS nauwelijks over een geschikt instrumentarium voor een dergelijke beoordeling, waardoor de controlerende rol van PS in het gedrang komt.

De rekenkamer heeft daarnaast geconstateerd dat met PS is afgesproken dat vanaf 2006 taakstellend sprake moet zijn van een structurele reductie van € 2,5 miljoen op de apparaatskosten. De rekenkamer juicht de ambitie van de provincie op dit punt toe, maar vraagt zich daarbij wel af op grond van welke inhoudelijke criteria voor dit bedrag is gekozen.

1.4 *Gedeputeerde Staten*

Formuleer een stappenplan gericht op de invoering van een volledige programmabegroting

De rekenkamer heeft goede nota genomen van het streven van de provincie om te komen tot een omslag in de wijze van begroting. Waar tot en met 2003 apparaatskosten arbitrair werden toegerekend naar producten, is in 2003 besloten om in een periode van vier jaar geleidelijk aan toe te werken naar een 'echte' programmabegroting, met toedeling van de financiële middelen voor de verschillende programma's (inclusief de te gebruiken spelregels), de indicatoren voor de prestatiemeting en de daarvoor in te zetten apparaatskosten. Naar de mening van de rekenkamer is het belangrijk hiervoor, in samenspraak met Provinciale Staten, een concreet stappenplan te hanteren. De rekenkamer vraagt in

dat verband specifiek aandacht voor een heldere en inzichtelijke wijze waarop de apparaatskosten in de programmabegroting worden opgenomen.

1.5 *Gedeputeerde Staten* Stem de informatie van GS af op de informatiebehoefte van PS

PS dienen informatie te krijgen die past bij de kaders die zijn afgesproken met GS. Uitgangspunt daarbij is dat de informatie over de apparaatskosten bijdraagt aan het verstrekken van een zodanig inzicht, dat afgewogen beslissingen kunnen worden genomen ten aanzien van de beleidsvoering en de bedrijfsvoering, in het bijzonder voor wat betreft de inzet van personele capaciteit en middelen. Uiteindelijk is het aan PS om te bepalen wanneer zij van mening zijn dat de informatie beantwoordt aan het vereiste inzicht. Ook het BBV heeft als doel waarborging van de informatiebehoefte van PS.

Dat betekent dat er een heldere informatieafpraak moet worden gemaakt. Naar de mening van de rekenkamer dienen daarbij de volgende onderwerpen aan de orde te komen:

- het bepalen van de in relatie met de apparaatskosten gewenste informatie (vorm en inhoud) bij begroting en jaarrekening;
- het stellen van eisen aan de noodzakelijke toelichtingen en analyses (o.a. verduidelijking van de grondslagen waarop de apparaatskosten worden toegerekend);
- het verstrekken van inzicht in de ambtelijke inzet op programma/hoofdproductniveau (scheiding programmakosten en apparaatskosten);
- bepaling van de uit oogpunt van bijsturing gewenste tussentijdse informatie;
- vaststelling van de informatiestructuur en inhoud van de 'bedrijfsvoeringsparagraaf';
- het benoemen van specifieke variabelen, zoals bestuurlijke indicatoren, die PS in het kader van de sturing en controle van belang achten.

Het is de overtuiging van de rekenkamer dat het zorg dragen voor heldere kaders, duidelijke regels, goede afspraken, een transparante verantwoording en de juiste informatie - in samenhang bezien - kunnen leiden tot een betere sturing en beheersing van de apparaatskosten. Het is aan PS en GS gezamenlijk om de leemte op dit punt in te vullen.

2 Het onderzoek

2.1 Aanleiding

Apparaatskosten beslaan een substantieel deel van de begroting van de provincie Limburg:

Totaal jaarrekening 2005 provincie Limburg: € 71,6 miljoen

Totaal begroting 2006 provincie Limburg: € 69,5 miljoen

De omvang van de apparaatskosten in de provincie Limburg en de nieuwe duale verhoudingen tussen Gedeputeerde Staten (GS) en Provinciale Staten (PS), die ook hun weerslag hebben op de sturing en beheersing van de apparaatskosten, vormen voor de Zuidelijke Rekenkamer aanleiding om een onderzoek naar de apparaatskosten te verrichten.

Onder apparaatskosten verstaat de rekenkamer de kosten van het ambtelijk apparaat (personeel en overhead) die via een vorm van kostenverdeling direct of indirect worden toegerekend aan de programma's en producten.

2.2 Doelstelling en onderzoeksvragen

Het doel dat de rekenkamer met dit onderzoek nastreeft is tweeledig:

1. het transparant maken van de rollen van PS en GS binnen het duale stelsel in relatie tot de sturing en beheersing van de apparaatskosten⁵, alsmede de informatievoorziening en verantwoording die daarover plaatsvindt;
2. het verschaffen van inzicht aan PS in de systematiek van de apparaatskosten en de mogelijkheden om hier in kaderstellende en controlerende zin invulling aan te kunnen geven.

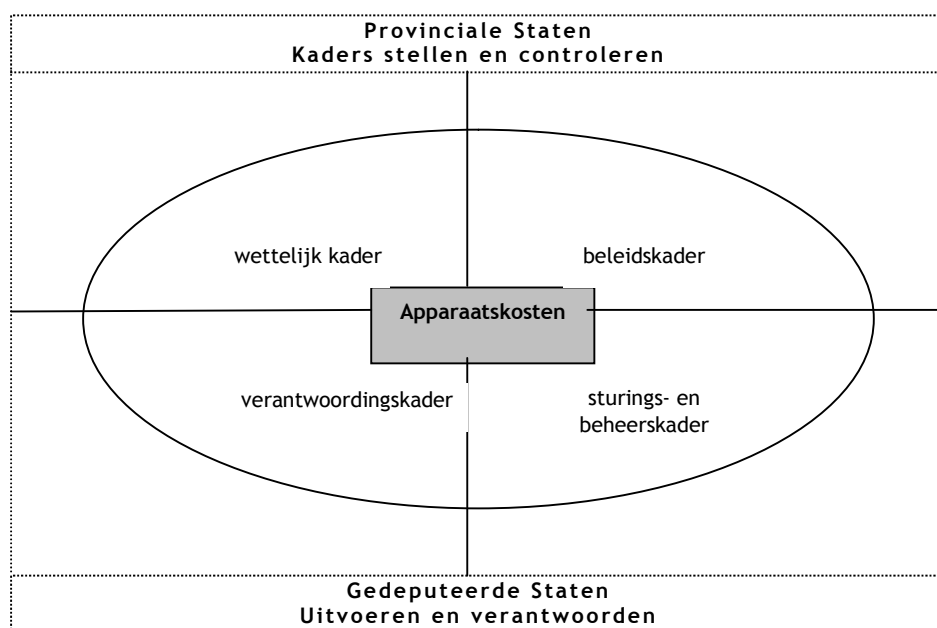
De rekenkamer heeft de centrale vraagstelling als volgt geformuleerd:

Hoe wordt invulling gegeven aan de rolverdeling tussen Provinciale Staten en Gedeputeerde Staten inzake de sturing en beheersing van de apparaatskosten?

⁵ Sturen is het richting geven aan het realiseren van bepaalde doelstellingen. De wijze van inzet van middelen, waaronder de inzet van het ambtelijk apparaat, speelt hierbij een rol. Beheersen is het via een stelsel van processen, procedures en maatregelen nastreven en realiseren van beleidsdoelstellingen. Voor een beschrijving van algemene principes van sturing en beheersing wordt verwezen naar bijlage 1.

De centrale vraagstelling is uitgewerkt in de volgende onderzoeksvragen:

1. Wat is het van toepassing zijnde wettelijk kader waarbinnen PS en GS kunnen opereren?
 - a) Welke formele rolverdeling bestaat er tussen PS en GS?
 - b) Hoe manifesteert zich dit bij de vaststelling van de begroting?
2. Wat is het van toepassing zijnde beleids- en beheerskader dat PS aan GS hebben meegegeven?
 - a) Welke (kaderstellende) beleidsuitgangspunten en beleidsregels zijn terzake door PS vastgelegd?
 - b) Welke (kaderstellende) beheersuitgangspunten en beheersregels zijn terzake door PS vastgelegd?
 - c) Hoe verhoudt het stellen van kaders door PS zich op dit punt met de verantwoordelijkheid van GS voor de bedrijfsvoering?



Figuur 1 : rolverdeling PS en GS

3. Hoe ziet het systeem van verantwoording en informatievoorziening eruit en in welke mate sluit dit aan op gemaakte afspraken, bestaande wensen en mogelijkheden tot kaderstelling en controle vanuit PS?
4. Welk beeld kan uit de reguliere bestuursdocumenten worden opgemaakt over het verstrekken van inzicht in de financiële omvang, de ontwikkeling en het systeem van toerekening van de apparaatskosten?

Ad 1.

Om inzicht te krijgen in de verantwoordelijkheden en bevoegdheden van en de rolverdeling tussen PS en GS is het van belang het van toepassing zijnde wettelijke kader in kaart te brengen. Als gevolg van de dualisering zijn andere verhoudingen ontstaan, die onder andere tot uitdrukking komen in de introductie van de programmabegroting in 2004. De vraag is op welke wijze de (autorisatie van de) apparaatskosten in de begrotingsprocedure een plaats hebben gekregen.

Ad 2.

Binnen het wettelijk kader hebben PS de ruimte om ook voor wat betreft de apparaatskosten algemene en specifieke beleids- en beheerskaders te formuleren. Zo kunnen bepaalde beleidsuitgangspunten en/of spelregels worden vastgelegd in afzonderlijke nota's, dan wel in het kader van de jaarlijkse begrotingsprocedure of ook via afzonderlijke regelgeving. Voorts kunnen beheerskaders (onder andere middels het vaststellen van verordeningen ex. artikel 216, 217 en 217a van de Provinciewet⁶) worden vastgelegd.

Ad 3.

Het opzetten van een goed systeem van verantwoording en informatievoorziening kan bijdragen aan een heldere en effectieve communicatie en rolverdeling tussen PS en GS. Uitgaande van duidelijke kaders worden PS zo tevens in staat gesteld om op een efficiënte wijze toezicht te houden, te controleren en daar waar nodig bij te sturen.

De vraag is derhalve welke informatieafspraken zijn gemaakt binnen de reguliere P&C-cyclus en welke rol de apparaatskosten daarbij (zowel bij de begroting als bij de jaarrekening) innemen.

Ad 4.

Ten behoeve van sturing en beheersing zal inzicht moeten worden verstrekt in de apparaatskosten in de zin van afbakening, presentatie, specificatie en samenstelling, financiële omvang en ontwikkeling. Een specifiek element hierbij vormt de wijze waarop de apparaatskosten aan de programma's en producten worden toegerekend.

2.3 Afbakening onderzoek

Op basis van een eerste inventarisatie heeft de rekenkamer besloten om het brede onderzoeksterrein van de apparaatskosten af te bakenen en in een meerjarig perspectief te plaatsen.

Bij het huidige onderzoek richt de rekenkamer zich op de rolverdeling tussen PS en GS in het kader van de sturing en beheersing van de apparaatskosten. Hoe ziet deze er formeel uit, wat is er afgesproken en hoe functioneert het in de praktijk?

⁶ Wet van 10 september 1992.

Centraal daarbij staan de nieuwe duale verhoudingen in het algemeen en in het bijzonder de rol en positie van PS.

Op termijn zal de rekenkamer een verdiepend onderzoek uitvoeren naar de beheersing en normstelling door GS van de apparaatskosten.

De rekenkamer heeft zich bij het huidige onderzoek geconcentreerd op de jaren 2004 en 2005. Teneinde bepaalde ontwikkelingen te kunnen signaleren en uit oogpunt van beeldvorming heeft zij daarnaast beperkt gekeken naar relevante documenten en overzichten over eerdere jaren (2001-2003).

De rekenkamer heeft het onderzoek zowel uitgevoerd in de provincie Limburg als in de provincie Noord-Brabant. Beide onderzoeken staan echter nadrukkelijk op zichzelf; vergelijking is geen doel van het onderzoek, de provincies ontvangen ieder een eigen onderzoeksrapport en er zijn aparte onderzoeksdossiers aangelegd.

2.4 Normenkader

De rekenkamer hanteert voor het beantwoorden van de onderzoeksvragen normen waaraan de bevindingen kunnen worden getoetst. Het normenkader vloeit voort uit relevante wet- en regelgeving, (beleids)stukken en diverse documenten, alsmede uit vakliteratuur, professionele inzichten en opvattingen.

Als basisnorm geldt dat dient te worden voldaan aan het wettelijk kader; de Provinciewet, het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV)⁷ en provinciale verordeningen. Afspraken tussen PS en GS dienen in dit kader te passen en te worden nageleefd.

Binnen het wettelijk kader dient de provincie beleid te formuleren en het beheer te regelen. Het beleid en beheer dienen helder te zijn geformuleerd, concrete afspraken te bevatten, samenhangend en toetsbaar te zijn. Uiteindelijk dient hierover verantwoording te worden afgelegd, die betrouwbaar (juiste informatie), toereikend (informatie die beantwoordt aan het doel) en inzichtelijk (presentatie en toelichting) is.

Bijlage 2 bevat een overzicht van de belangrijkste toetsingsnormen zoals die door de rekenkamer zijn vastgelegd. Deze normen hebben betrekking op het wettelijk kader, het beleidskader, het beheerskader en het verantwoordingskader. In hoofdstuk 3 worden de normen nader uitgewerkt; iedere paragraaf start met een overzicht van de 'theorie' (normen), waaraan vervolgens de praktijk wordt getoetst.

⁷ Besluit van 17 januari 2003.

2.5 Werkwijze onderzoek

De rekenkamer heeft het onderzoek gefaseerd uitgevoerd. Gestart is met een inventarisatie en eerste analyse van gegevens uit opgevraagde documenten en overzichten (dossieronderzoek). Een overzicht van de geraadpleegde documenten is opgenomen in bijlage 3.

In de tweede fase heeft een nadere analyse van de diverse ontvangen (aanvullende) documenten plaatsgevonden. Ter verdieping en toetsing van het dossieronderzoek zijn oriënterende interviews gehouden, gevolgd door ambtelijke en bestuurlijke diepte-interviews. Tevens is een groepsgesprek gevoerd met een afvaardiging van PS. De verslagen van de interviews zijn ter goedkeuring aan de geïnterviewden voorgelegd. Een overzicht van de geïnterviewden is weergegeven in bijlage 4. De derde fase betrof het ordenen en het verifiëren van de feitelijke bevindingen.

3 Apparaatskosten

3.1 Definitie apparaatskosten

Zoals in het vorige hoofdstuk reeds is aangegeven verstaat de rekenkamer onder apparaatskosten:

De kosten van het ambtelijk apparaat (personeel en overhead) die via een vorm van kostenverdeling direct of indirect worden toegerekend aan de programma's en producten.

Hoewel in de praktijk meerdere definities voor apparaatskosten worden gehanteerd sluit de rekenkamer met deze definitie aan bij wat er over het algemeen in de publieke sector onder apparaatskosten wordt verstaan.

CV 1995-2003

In de oude Comptabiliteitsvoorschriften worden apparaatskosten omschreven als:

“Alle kosten die met het functioneren van het apparaat samenhangen, zoals lonen, huisvestingskosten, bureaunkosten, gereedschappen (pc's)”

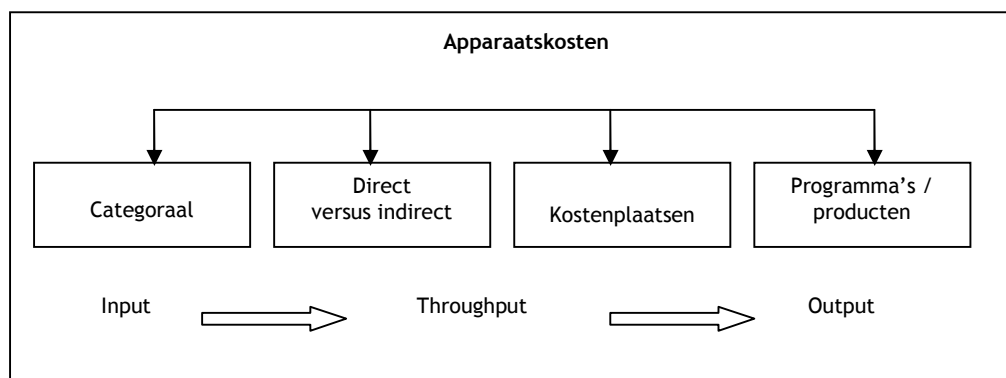
Vervolgens wordt elders in de stukken een iets ruimere omschrijving gegeven:

“De kosten van het inzetten van personeel en het gebruik van niet direct toerekenbare geïnvesteerde productiemiddelen en goederen en diensten van derden voor de uitvoering van provinciale taken”

Kosten die rechtstreeks drukken en worden geboekt ten laste van de programma's en producten (de programmakosten) vallen buiten de hier gehanteerde definitie. De programmakosten onderscheiden zich van de apparaatskosten, doordat deze een directe relatie hebben met de programma's en producten en dientengevolge rechtstreeks op de programma's worden verantwoord (zoals specifieke goederen en diensten, subsidies en dergelijke).

Apparaatskosten kunnen vanuit een aantal invalshoeken worden beschouwd:

1. indeling naar kostencategorieën
(kostensoorten, zoals personeelskosten, huisvestingskosten, bureaunkosten en dergelijke)
2. indeling naar directe en indirecte kosten
(kosten al dan niet direct samenhangend met de beleidsuitvoering)
3. indeling naar hulp- en hoofdkostenplaatsen
(apparaatskosten van de ondersteunende en uitvoerende afdelingen)
4. indeling naar kostendragers
(aan programma's en producten toegerekende apparaatskosten)



Figuur 2 : apparaatskosten van input naar output (1)

De in figuur 2 schematisch weergegeven indeling van de apparaatskosten is over het algemeen administratief te volgen en mede gebaseerd op principes van sturing en beheersing, verantwoordingsaspecten en verslaggevingsregels.

De feitelijke grondslag waarop kosten aan de programma's en producten worden toegerekend (de kostenverdeling) dient bij te dragen aan het verstrekken van inzicht aan management en bestuur, in het bijzonder omtrent de inzet van personele capaciteit en bijbehorende middelen.

3.2 Apparaatskosten bij de provincie Limburg

Binnen de provincie Limburg wordt onder apparaatskosten verstaan:
de kosten van het inzetten van personeel, organisatie, huisvesting, automatisering en dergelijke voor de uitvoering van provinciale taken.

Als basisuitgangspunt geldt dat het hier alle kosten betreft van het ambtelijk apparaat inclusief overhead die via de kostenverdeling worden toegerekend aan de programma's en producten. In de provincie Limburg wordt in plaats van programma's en producten gesproken over thema's/actieprogramma's en speerpunten.

Binnen de provincie worden deze kosten ook wel aangemerkt als 'indirecte apparaatskosten' om onderscheid te maken met de zogenaamde 'directe apparaatskosten'. Dat zijn de kosten van inhuur personeel, uitbestede diensten, reis- en verblijfkosten en dergelijke, die rechtstreeks op programmabudgetten worden verantwoord⁸.

Voor het onderzoek is dit onderscheid verder niet van belang. Het gaat om de kosten van het ambtelijk apparaat die via de kostenverdeling worden toegerekend aan de programma's en producten. Het door de provincie Limburg gehanteerde basisuitgangspunt sluit hierbij aan.

⁸ Door deze handelwijze zijn het in de visie van de rekenkamer programmatische kosten en geen apparaatskosten.

De apparaatskosten worden via de kostenplaatsenmethode doorbelast. Dit houdt in dat de op de hulpkostenplaatsen (ondersteunende diensten) verantwoorde kosten eerst via bepaalde verdeelsleutels naar de hoofdkostenplaatsen worden doorbelast. Vervolgens worden de op de hoofdkostenplaatsen verantwoorde kosten, samen met de vanuit de hulpkostenplaatsen doorbelaste kosten, op basis van toegestane formatie naar de programma's en producten toegerekend. Binnen de programma's en producten vinden ook onderlinge doorbelastingen plaats. Daarnaast vindt de doorbelasting ook plaats op basis van uitgangspunten, grondslagen en rekenregels. De systematiek van toerekening van de apparaatskosten naar de programma's en producten, zoals hierboven kort omschreven, is de afgelopen jaren niet gewijzigd.

In onderstaande tabel wordt een en ander kort samengevat.

Apparaatskosten	
Definitie	de kosten van het inzetten van personeel, huisvesting, organisatie, automatisering etc. voor de uitvoering van provinciale taken
Basisbegrip	Apparaatskosten die <u>via de kostenverdeelstaat</u> als kosten aan de programma's en producten worden toegerekend
<i>Aanvullend gebruik</i>	<i>Apparaatskosten (uitbestede diensten, inhuur personeel e.d.) die rechtstreeks aan de programma's en producten worden toegerekend</i>
Toerekening	Kostenplaatsenmethode
Grondslag hulpkostenplaatsen	diverse verdeelsleutels
Grondslag hoofdkostenplaatsen	Formatie
Jaarrekening 2004	€ 70.200.000,-
Begroot bedrag 2005	€ 76.600.000,-
Jaarrekening 2005	€ 71.600.000,-

Tabel 1 : apparaatskosten bij de provincie Limburg

3.3 Sturing en beheersing van het ambtelijk apparaat

Ten aanzien van de inzet van het ambtelijk apparaat kunnen beleidskeuzes worden gemaakt. Daarbij kan worden gekeken naar de inzet van personeel in relatie tot de inzet van automatiseren en/of uitbesteding.

In het kader van de keuze- en afwegingsfunctie (allocatiefunctie) rond de begroting is het van belang inzicht te hebben in vragen als hoeveel apparaatskosten verbonden zijn aan de uitvoering van bepaalde programma's en wat het kost als bepaalde taken worden uitgebreid, verminderd dan wel afgestoten. Daartoe dienen de kosten aan programma's en producten te worden toegerekend en inzichtelijk te worden gemaakt.

Soms is het nodig een precies inzicht te hebben in de kosten die verband houden met de levering van bepaalde producten en diensten. Er is dan sprake van een vorm van kostprijsbepaling waar specifieke afspraken (beleidsuitgangspunten, calculatiegrondslag en dergelijke) over kunnen worden gemaakt.

Om de doelmatigheid van de bedrijfsvoering te kunnen beoordelen en toetsen dienen normen en kengetallen te worden ontwikkeld. Op deze manier kan worden bepaald dat niet meer dan nodig aan apparaatskosten wordt uitgegeven.

Daarnaast kunnen kwalitatieve factoren van belang zijn bij de keuzes die worden gemaakt omtrent de inzet van het ambtelijk apparaat, de eisen die daaraan worden gesteld en de kosten die daaraan zijn verbonden.

4 Onderzoeksbevindingen

4.1 Wettelijk kader

4.1.1 Theorie

Rolverdeling PS en GS

Om inzicht te krijgen in de rolverdeling tussen PS en GS en met name de mogelijkheden van PS om aan de sturing en beheersing van de apparaatskosten invulling te geven volgt onderstaand een korte inventarisatie van het van toepassing zijnde wettelijk kader.

Met de invoering van het dualisme is de rolverdeling tussen PS en GS scherper geworden; PS stellen vooraf de kaders en controleren achteraf, GS zijn verantwoordelijk voor de uitvoering en verantwoorden zich daarover.

In onderstaande tabel is de (nieuwe) rolverdeling tussen PS en GS kort samengevat.

Stap	Vraag	Bevoegdheid
Sturen/normeren en kaders vaststellen	Wat willen we bereiken en wat mag het kosten?	PS
Sturen en beheersen uitvoering	Wat doen we daarvoor?	GS
Verantwoorden uitvoering	Wat hebben we gedaan?	GS
Controle uitoefenen	Hebben we bereikt wat we wilden en kost het niet meer dan het mocht?	PS

Tabel 2 : rolverdeling PS en GS

PS sturen en controleren op doelstellingen: Wat willen we bereiken, respectievelijk wat is bereikt en in welke samenhang. Het College operationaliseert deze doelen en bepaalt wat er gedaan moet worden om de doelen te realiseren.

Voor de uitoefening van hun kaderstellende en controlerende taak hebben PS andersoortige informatie nodig dan in het monistische tijdperk waarin zij nog medebestuurder⁹ waren. Het meest nadrukkelijk is dit het geval rond (de totstandkoming en vaststelling van) de programmabegroting.

De programmabegroting is met de invoering van het dualisme het centrale sturingsinstrument voor PS geworden.

⁹ Ingevolge de wijziging van de Provinciewet in 2003 (artikel 158), is de rol van PS als medebestuurder teruggedrongen en zijn de bevoegdheden van GS niet meer een directe afgeleide van PS. GS besturen niet meer 'namens' PS.

Vaststellen begroting

Net als in het monistische stelsel ligt in het duale stelsel het budgetrecht bij PS.

Artikel 193 Provinciewet

1. Voor alle taken en activiteiten brengen Provinciale Staten jaarlijks op de begroting de bedragen die zij daarvoor beschikbaar stellen, alsmede de financiële middelen die zij naar verwachting kunnen aanwenden.

Artikel 195 Provinciewet

1. Provinciale Staten stellen de begroting vast in het jaar voorafgaande aan dat waarvoor zij dient.

De programmabegroting is voor PS van belang met het oog op het budgetrecht dat zij hebben; PS zijn bevoegd GS te autoriseren tot het doen van uitgaven en het aangaan van verplichtingen. In dit geval heeft de programmabegroting een autorisatiefunctie. Een tweede belangrijke functie van de programmabegroting voor PS is de allocatiefunctie (aan welke doeleinden worden wel of geen en aan welke minder of meer middelen besteed). Met het oog op deze functie is in het Besluit Begroting en Verantwoording gemeenten en provincies (BBV) opgenomen dat de begroting dient te bestaan uit een beleidsbegroting en een financiële begroting.

Artikel 7 BBV

1. De begroting bestaat ten minste uit:
 - a. de beleidsbegroting;
 - b. de financiële begroting.
2. De beleidsbegroting bestaat ten minste uit:
 - a. het programmaplan;
 - b. de paragrafen.
3. De financiële begroting bestaat ten minste uit:
 - a. het overzicht van baten en lasten en de toelichting;
 - b. de uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting.

Artikel 8 BBV

1. Het programmaplan bevat de te realiseren programma's, het overzicht van algemene dekkingsmiddelen en het bedrag voor onvoorzien.
2. Een programma is een samenhangend geheel van activiteiten.
3. Het programmaplan bevat per programma:
 - a. de doelstelling, in het bijzonder de beoogde maatschappelijke effecten;
 - b. de wijze waarop ernaar gestreefd zal worden die effecten te bereiken;
 - c. de raming van baten en lasten.
4. De provincie kan de baten en lasten per programma verdelen in de onderdelen baten en lasten voor prioriteiten en voor overig.

GS leggen de uitvoering van de programmabegroting vast in een ‘eigen’ document, de productenraming. De productenraming heeft als document een sterke beheerstechnische en bedrijfseconomische functie en vervult met name een rol in de interne verantwoording.

Zoals gezegd is het vaststellen/autoriseren van de begroting voorbehouden aan PS. In het duale stelsel staat, in tegenstelling tot het monistische stelsel, de beleidsmatige autorisatie (de uitvoering van het beleid), binnen de (financiële) kaders zoals door PS aangegeven, meer centraal. De strekking van de autorisatie hangt af van de wijze waarop de programmabegroting gestalte krijgt en de aard en inhoud van de financiële en beleidsmatige kaders die daarbij worden gesteld. PS en GS dienen hier gezamenlijk invulling aan te geven en goede afspraken over te maken.

Begroting en apparaatskosten

PS bepalen hoeveel middelen voor welk doel jaarlijks op de begroting worden gebracht. Dit geldt ook voor een omvangrijke post als de kosten voor het ambtelijk apparaat (apparaatskosten), die als middel wordt ingezet om de beleidsdoelen te realiseren. Deze kosten worden uiteindelijk ten laste van de programma's en producten gebracht en maken daarmee deel uit van de baten en lasten van de programma's.

In de begroting moeten de grondslagen worden vastgelegd waarop de raming van de baten en lasten van de programma's zijn gebaseerd en zonodig bepaalde analyses en verschillenverklaringen.

Artikel 19 BBV

De toelichting op het overzicht van baten en lasten bevat ten minste:

- a) het gerealiseerde bedrag van het voorvorig begrotingsjaar, het geraamde bedrag van het vorig begrotingsjaar na wijziging en het geraamde bedrag van het begrotingsjaar;
- b) de gronden waarop de ramingen zijn gebaseerd en, in geval van aanmerkelijk verschil met de raming, respectievelijk de realisatie, van het vorig, respectievelijk voorvorig, begrotingsjaar de oorzaken van het verschil;

De financiële middelen geven de grenzen aan waarbinnen GS dienen te opereren. Zowel ten aanzien van de totale middeleninzet (de apparaatskosten aan de inputkant) als ten aanzien van de baten en lasten van de programma's (output inclusief toegerekende apparaatskosten) geldt dus een normering. Met het oog daarop is het van belang dat PS en GS met betrekking tot de apparaatskosten goede afspraken maken over wat wel en niet mag en binnen wiens bevoegdheden dat valt.

Ook ten aanzien van het beheer van de apparaatskosten is nadrukkelijk een rol voor PS weggelegd. Dit komt tot uitdrukking in artikel 9 van het BBV.

Artikel 9 BBV

1. In de begroting worden in afzonderlijke paragrafen de beleidslijnen vastgelegd met betrekking tot relevante beheersmatige aspecten, alsmede tot de lokale heffingen.
2. De begroting bevat ten minste de volgende paragrafen:
 - e. bedrijfsvoering

Artikel 14 BBV

De paragraaf inzake de bedrijfsvoering geeft ten minste inzicht in de stand van zaken en de beleidsvoornemens ten aanzien van de bedrijfsvoering.

In de nota van toelichting bij het BBV en in de handreiking van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) inzake de nieuwe verordeningen is aangegeven dat PS met de paragrafen, waaronder de bedrijfsvoeringsparagraaf, hun eigen invulling kunnen geven aan de beleidsvoornemens en aan hun eigen informatiebehoefte.

De paragraaf bedrijfsvoering dient onder meer informatie te bevatten over de doelmatigheid van de inzet van het personeel. Dit is de belangrijkste post binnen de apparaatskosten van elke provincie.

Uit het bovenstaande volgt dat PS met de begroting zowel het beleid als de baten en lasten vaststellen. In het verlengde daarvan ligt het in de rede dat zij ook zowel over financiële afwijkingen als substantiële afwijkingen in de uitvoering van het beleid door GS worden geraadpleegd.

4.1.2 Bevindingen

Begrotingsprocedure

De begrotingsprocedure binnen de provincie Limburg is niet in een afzonderlijk document vastgelegd, maar heeft een plaats gekregen in de reguliere P&C-cyclus die mede in het licht van de nieuwe wet- en regelgeving is herzien. Onder meer kan worden verwezen naar de nota 'Herijking planning en controlcyclus'¹⁰, waarin de hoofdlijnen van de cyclus planning, uitvoering / voortgangbewaking en verantwoording zijn vastgelegd. Tevens zijn daarbij bepaalde spelregels en afspraken vastgelegd. Deze zijn overigens op onderdelen aangepast met de GS-nota 'Eindejaarsbijstelling 2005'¹¹.

In hoofdlijnen komt het erop neer dat in november voor aanvang van het nieuwe begrotingsjaar de begroting (programmabegroting) wordt vastgesteld. De programmabegroting is opgezet rond thema's en actieprogramma's, die nader zijn uitgewerkt in speerpunten zoals vastgelegd in de productenraming.

¹⁰ PS-besluit van 28 mei 2004.

¹¹ 8 november 2005.

Bij de behandeling van de begroting en in de loop van het begrotingsjaar worden vervolgens de nodige begrotingswijzigingen aan PS gepresenteerd (onder andere voortvloeiend uit de voortgangsrapportage). Het begrotingsjaar wordt afgesloten met een zogenaamde eindejaarsbijstelling (slotwijziging). Daarnaast worden er binnen bepaalde spelregels door GS zelf bepaalde wijzigingen aangebracht die niet tot een begrotingswijziging leiden¹².

Artikel 5 Uitvoering begroting

3. Gedeputeerde Staten dragen er zorg voor dat de lasten van de programma's zoals geautoriseerd in de (gewijzigde) begroting niet worden overschreden.

(bron: 'Financiële verordening provincie Limburg 2003')

Ook wat betreft de apparaatskosten worden jaarlijks aan PS meerdere begrotingswijzigingen voorgelegd. Hieruit valt naar de mening van de rekenkamer af te leiden dat blijkbaar als uitgangspunt geldt dat bij wijzigingen in de totale omvang van de apparaatskosten PS dit dienen te autoriseren (bijvoorbeeld bij uitbreiding van de formatie).

Regels en afspraken

De 'Financiële verordening provincie Limburg 2003' bevat geen specifieke bepalingen met betrekking tot de wijze waarop begrotingswijzigingen aan PS ter besluitvorming dienen te worden voorgelegd. Wel bevat de verordening een algemene regel dat de baten en lasten zoals geautoriseerd in de (gewijzigde) begroting niet worden overschreden (artikel 5).

De programmabegroting 2005 bevat onder de bedrijfsvoeringsparagraaf 5.5 wel diverse (autorisatie)regels en afspraken. Deze zijn door PS bij het vaststellen van de begroting geaccordeerd. Ten aanzien van de regels en afspraken is in de betreffende paragraaf aangegeven dat 'deze in de relevante regelingen worden verwerkt'.

- PS autoriseren GS op het niveau van de actieprogramma's. Dat wil zeggen dat GS in speerpunten binnen een actieprogramma inhoud en middelen kunnen aanpassen, zolang doel, resultaat en budget van het actieprogramma zelf niet veranderen;
- PS verlenen aan GS mandaat voor actieprogramma-overstijgende mutaties onder voorwaarde dat het beleid op het niveau van het actieprogramma (4-jarige doelen) niet wordt gewijzigd. Deze wijzigingen zullen worden verzameld en periodiek aan PS worden aangeboden bij de halfjaarrapportage en de jaarstukken;
- Via informatie-uitwisseling in het kader van de actieve informatieplicht worden PS hierover zo spoedig mogelijk geïnformeerd.

(bron: Programmabegroting 2005, paragraaf 5.5)

¹² Zie nota 'Flexibilisering van Inhoud en Middelen' van 7 september 2004 en de Programmabegroting 2005 paragraaf 5.5.

De in de programmabegroting 2005 vastgelegde regels en afspraken zijn grotendeels gebaseerd op de nota 'Flexibilisering van Inhoud en Middelen'¹³. In deze nota zijn diverse spelregels opgenomen met betrekking tot 'flexibilisering' van de begrotingsuitvoering op politiek, bestuurlijk en ambtelijk niveau. Onder andere is vastgelegd dat mandaat aan PS moet worden gevraagd om in bepaalde gevallen te mogen 'schuiven' tussen thema's onderling.

In de programmabegroting 2006 worden onder het hoofdstuk 'Ambities voor 2006' onder verwijzing naar de begroting 2005 de regels kort samengevat (niet integraal opgenomen). In hoeverre hierin nog wijzigingen zijn aangebracht is moeilijk te beoordelen. Uit de GS-nota 'Eindejaarsbijstelling 2005' blijkt overigens dat deze er wel zijn geweest.

Onduidelijk is of de bij de nota 'Flexibilisering van Inhoud en Middelen' aangekondigde aanpassing van de relevante regelingen ook daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en welke aanpassingen dat dan betreft. Uit de stukken en de interviews kan de rekenkamer niet opmaken of beide GS-nota's aan PS ter besluitvorming zijn voorgelegd, dan wel of voor specifieke regels apart mandaat aan PS is gevraagd, anders dan hetgeen in de gebruikelijke besluitvormingsprocedure rond de programmabegroting als geheel, wordt geacht te zijn begrepen. De rekenkamer is van mening dat een dergelijke werkwijze (vastleggen van regels in de begroting en aparte GS-nota's) niet bevorderlijk is voor de transparantie (wat is er precies geregeld en afgesproken en is dat juist verwoord?) en consistentie (zijn er wijzigingen en welke dan?).

Autorisatie apparaatskosten

PS autoriseren op het niveau van de thema's/actieprogramma's. Hierin zijn echter alleen de programmatische baten en lasten opgenomen en niet de apparaatskosten. PS autoriseren op het niveau van de totale apparaatskosten, omdat deze kosten apart in één totaalbedrag in de begroting zijn opgenomen. Elke verhoging van de apparaatskosten (bijvoorbeeld uitbreiding van formatie) dient strikt genomen via een begrotingswijziging aan PS te worden voorgelegd. Wat dit betreft zijn zowel over 2004 als 2005 diverse begrotingswijzigingen ter besluitvorming aan PS aangeboden. Hieruit blijkt overigens dat veelal op het niveau van 'budgetten' de bij- en aframingen worden voorgelegd, waarbij als uitgangspunt onderscheid wordt gemaakt tussen budgetten voor 'personeelskosten' en budgetten voor 'overige apparaatskosten'.

Ramingen apparaatskosten

De apparaatskosten worden in één totaalbedrag opgenomen in de Financiële begroting en niet volgens een bepaalde kostenverdelingssystematiek gepresenteerd onder de baten en lasten van de thema's en actieprogramma's in de Programmabegroting. Naar de mening van de rekenkamer staat dit op gespannen

¹³ GS-besluit van 7 september 2004.

voet met artikel 8, lid 3c, van het BBV, waarin voorgeschreven wordt dat het programmaplan per programma de raming van baten en lasten bevat. In de productenraming worden de apparaatskosten en programmakosten wel zichtbaar gemaakt, zij het dat dit gebeurt op het niveau van speerpunten. In de kostenverdeelstaat (bijlage van de productenraming) zijn de apparaatskosten echter niet doorberekend.

Budgetrecht

Voor de uitoefening van het budgetrecht is het in geval van afwijkingen (begroting oud versus nieuw; begroot versus werkelijkheid) voor PS van belang te kunnen bepalen of deze verschillen verband houden met apparaatskosten of met programmatische uitgaven. Verschillen in apparaatskosten werken vaak door in programma's, terwijl dat voor de programmakosten niet het geval is. Dit inzicht wordt echter niet geboden, omdat op thema/actieprogrammaniveau alleen de programmatische baten en lasten worden vermeld en niet daarnaast de apparaatskosten. Hierdoor wordt het beantwoorden van de vraag 'wat het mag kosten' voor PS bemoeilijkt. Daarnaast belemmert het een goede uitoefening van de keuze- en afwegingsfunctie van PS, omdat lastig te beoordelen is welke programmatische lasten enerzijds en apparaatskosten anderzijds verbonden zijn aan de uitbreiding of vermindering van bepaalde taken.

Het niet bieden van een dergelijk inzicht staat ook haaks op de volgende in de programmabegroting 2006 onder het hoofdstuk 'Ambities voor 2006' opgenomen passage: 'het verbeteren van een koppeling tussen personele inzet en producten zal bijdragen aan een effectievere en efficiëntere werkwijze; programmatisch werken is daarbij een speerpunt'.

'Schuiven'

Begrotingswijzigingen worden, ingevolge de geldende spelregels en afspraken, ter besluitvorming aan PS voorgelegd voorzover de inhoud of de middeleninzet op het niveau van de actieprogramma's naar boven of beneden dienen te worden bijgesteld. Dit impliceert dat GS kunnen 'schuiven' tussen speerpunten (producten), mits op het niveau van het actieprogramma de budgetten en doelen/resultaten niet veranderen. Niet duidelijk is of ook mag worden geschoven tussen 'programmakosten' enerzijds en 'apparaatskosten' anderzijds. Zowel op bestuurlijk als ambtelijk niveau zijn hierover geen afspraken gemaakt. Uit de voortgangsrapportage 2005 (inclusief 50^e begrotingswijziging 2005) maakt de rekenkamer overigens op dat er blijkbaar wel overhevelingen kunnen voorkomen tussen apparaatskosten en programmakosten, zoals is verwoord onder het 'actieprogramma' 4.2.

Ingevolge de nota 'Flexibilisering van Inhoud en Middelen' kunnen GS overigens ook 'schuiven' tussen actieprogramma's, mits de meerjarige doelen niet wijzigen of in gevaar komen. Aan de hand van de voortgangsrapportages 2005 en de bijbehorende begrotingswijzigingen kan moeilijk worden vastgesteld in welke gevallen en in

welke omvang deze situatie zich in 2005 heeft voorgedaan (GS dienen dergelijke mutaties formeel aan PS voor te leggen).

Het uitgangspunt van 'meerjarige doelen' is overigens een abstract criterium dat voorbij gaat aan de daadwerkelijke beleidsinspanningen (prestaties). Daarnaast is niet helder of het alleen betrekking heeft op programmatische uitgaven of ook op de aan deze doelen verbonden apparaatskosten.

Eindejaarsbijstelling (bestemming resultaat 2005)

Tot en met 2004 werd aan PS voor het einde van het begrotingsjaar een zogenaamde slotwijziging ter besluitvorming voorgelegd. Daarin werden, naast diverse af- en bijramingen, ook diverse overhevelingsvoorstellen opgenomen inzake niet bestede budgetten, waaronder apparaatskosten.

Met de nota 'Eindejaarsbijstelling 2005' is besloten om mee- en tegenvallers die zich voor de jaarafsluiting manifesteren niet meer mee te nemen bij de traditionele eindejaarsbijstelling, maar door te schuiven naar de jaarrekening en in dat kader toe te lichten en te presenteren.

Bij de jaarrekening 2005 is met de 5^e begrotingswijziging 2006 voor een bedrag van € 17,9 miljoen overgeheveld naar 2006. Hierin zijn ook apparaatskostenbudgetten opgenomen, waaronder niet bestede middelen voor automatisering, nog niet gerealiseerde taakstellingen en frictiekostenbudgetten. De overheveling is gepresenteerd als 'Bestemming resultaat 2005', omdat na 31 december van elk jaar geen besluiten meer kunnen worden genomen over de wijziging van de begroting van dat jaar.

De jaarrekening 2005 van de provincie Limburg sluit met een nadelig resultaat van € 2,8 miljoen. Ingevolge het BBV betreft dit het resultaat na bestemming (resultaat voor bestemming (saldo baten en lasten) waarop vervolgens de werkelijke toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves zijn gemuteerd).

De rekenkamer meent dat het sluiten van de jaarrekening 2005 met een negatief resultaat niet rijmt met het feit dat als bestemming van het resultaat een bedrag van € 17,9 miljoen wordt overgeheveld ten laste van de 'Algemene reserve per ultimo 2005'. In formele zin kan niet met terugwerkende kracht ten laste van het afgesloten verslagjaar 2005 naar 2006 worden overgeheveld. Daarnaast is onduidelijk hoe in materiële zin een negatief saldo (tekort) uit 2005 kan worden bestemd voor het doen van uitgaven in 2006.

Overhevelen budgetten

Zoals reeds is aangegeven worden jaarlijks aanzienlijke budgetten overgeheveld van het ene jaar naar het andere jaar. Op basis van de nota 'Flexibilisering van Inhoud en Middelen' geldt als algemene regel dat budgetten in beginsel niet naar een volgend jaar mogen worden doorgeschoven. Op deze regel zijn twee uitzonderingen van toepassing, namelijk als:

- er een GS-verplichting aan de budgetoverheveling ten grondslag ligt;
- het doorschuiven noodzakelijk is ter afronding van door GS in het lopende jaar genomen besluiten.

Deze regels zijn bij de programmabegroting 2006 ingeperkt in die zin dat met een 'houdbaarheidsdatum' wordt gewerkt om te vermijden dat middelen te lang 'op de plank blijven liggen'. Uit de interviews is gebleken dat als regel gehanteerd wordt dat het overgehevelde bedrag binnen een termijn van drie maanden besteed dient te worden.

Uit de reguliere bestuursdocumenten kan niet worden opgemaakt of de bij de jaarrekening 2005 overgehevelde apparaatskostenbudgetten voldoen aan de eigen spelregels om middelen te mogen doorschuiven.

Het overhevelen van budgetten maakt het naar de mening van de rekenkamer voor PS lastig om een goede invulling te geven aan de keuze- en afwegingsfunctie (allocatiefunctie) van de begroting. Immers budgetten die niet leiden tot uitgaven en/of prestaties worden doorgeschoven en komen niet terecht in een integrale afweging. Dit belemmert tevens de transparantie - ook voor wat betreft de beoordeling van de apparaatskosten in relatie tot de inzet en geleverde prestaties - en kan tot een verminderde begrotingsdiscipline leiden.

Inzet van efficiencyvoordelen

In de nota 'Flexibilisering van Inhoud en Middelen' is bepaald dat als in de loop van het begrotingsjaar blijkt dat middelen niet ingezet hoeven te worden in een bepaald actieprogramma of bepaalde sectorportefeuille (bijvoorbeeld als gevolg van efficiencyvoordelen), de portefeuillehouder deze middelen op een andere wijze binnen een actieprogramma van een thema kan inzetten.

Niet duidelijk is echter hoe dit wordt vastgesteld, wat onder 'sectorportefeuille' wordt verstaan en of een andere middeleninzet binnen het betreffende thema/actieprogramma plaatsvindt of niet. Tevens is niet helder of deze regel ook, of met name, van toepassing is voor de apparaatskosten. Daarnaast is het de vraag of dit voor efficiencyvoordelen - indien deze tussentijds zijn vast te stellen - dient te gelden of juist niet. Uitgangspunt bij de begroting en de allocatie van middelen is immers dat de uitvoering efficiënt plaatsvindt. De programmatische budgetten (inkoop, subsidies) zullen normaal gesproken al gebonden zijn aan strakke normen en grenzen.

4.1.3 Samenvatting bevindingen

De rekenkamer stelt vast dat:

- het vraagstuk rond de apparaatskosten binnen de provinciale begrotingscyclus nauwelijks een punt van discussie vormt tussen PS en GS;
- de wijze waarop de apparaatskosten op de programmabegroting worden gebracht niet inzichtelijk is en daarmee op gespannen voet staat met de artikelen 8 en 21 van het BBV;
- de 'Financiële verordening provincie Limburg 2003' geen specifieke bepalingen bevat met betrekking tot de gevallen waarin en de wijze waarop wijzigingen van de begroting aan PS ter besluitvorming dienen te worden voorgelegd;

- bij de jaarlijkse begroting en in GS-nota's wel de nodige spelregels en afspraken zijn 'vastgelegd' over de wijze waarop autorisatie door PS en mandaat aan GS dienen plaats te vinden;
- vanwege het ontbreken van een integraal document echter niet duidelijk is welke formele regelgeving van toepassing is, welke wijzigingen worden voorzien of zijn aangebracht en wat de status van het geheel is;
- niet helder is welke spelregels nu precies voor GS van toepassing zijn om te 'schuiven', 'budgetten over te hevelen' en 'efficiencyvoordelen in te zetten', en welke afspraken daarover zijn gemaakt;
- de wijze waarop bij de jaarrekening 2005 een bedrag van € 17,9 miljoen (waaronder apparaatskostenbudgetten) als 'bestemming resultaat 2005' overgeheveld is naar 2006 onduidelijk is.

4.2 Beleidskader

4.2.1 Theorie

Beleidskeuzes maken

Het formuleren van beleidskaders is een belangrijke taak van provinciale bestuurders. Immers, hiermee wordt bepaald welke effecten worden nagestreefd, met welke producten en met welke middelen (personeel en materieel). Deze kaders gaan over de algemene en specifieke beleidsinhoudelijke keuzes die de provincie wenst te maken en vloeien voort uit de visie en strategie die het politieke bestuur heeft op het functioneren van de eigen provincie.

Binnen het hiervoor geschetste wettelijk kader hebben PS de ruimte om ook voor wat betreft (de kosten van) het ambtelijk apparaat algemene en specifieke beleidskaders te formuleren. Zo kunnen bepaalde beleidsuitgangspunten en/of spelregels worden vastgelegd in afzonderlijke nota's, dan wel in het kader van de jaarlijkse begrotingsprocedure of ook via afzonderlijke regelgeving.

Beleid versus bedrijfsvoering

Met de invoering van het duale stelsel doet zich de vraag voor of het ambtelijk apparaat (of wel de apparaatskosten) nog tot het aandachtsveld van PS behoort of dat de zorg hiervoor volledig aan GS toekomt. Op het eerste gezicht lijkt het voornamelijk een bedrijfsvoeringszaak van GS, waarbij PS geen beleidsinhoudelijke rol horen te spelen. Dit is echter niet het geval, omdat op het punt van kaderstelling en controle de bedrijfsvoering ook een zaak van PS is. Hierbij kan verwezen worden naar:

- de bestuurlijke verantwoordelijkheid die PS ingevolge de Provinciewet hebben inzake de rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van het gevoerde bestuur, waaronder begrepen de inrichting van de organisatie en de bedrijfsvoering;
- de plicht die PS ingevolge artikel 9 van het BBV hebben om de beleidsvoornemens vast te leggen ten aanzien van de bedrijfsvoering;

- de plicht die PS hebben om regels vast te stellen inzake controle en onderzoek naar het bestuur en beheer, waaronder de bedrijfsvoering.

PS hoeven zich weliswaar niet te bemoeien met de aansturing van de ambtelijke organisatie en de dagelijkse bedrijfsvoering, maar dat laat onverlet dat zij op deze punten een kaderstellende en controlerende taak hebben.

Los van dit formele punt kunnen PS beleidsinhoudelijke keuzes maken en doelen en grenzen aangeven met betrekking tot de ontwikkeling en de besturing van de organisatie, waaronder begrepen de plaats, rol en ontwikkeling van het ambtelijk apparaat. Belangrijke thema's kunnen zijn het te voeren personeelsbeleid, de ontwikkeling van de formatie, de uitvoering van wettelijke versus autonome taken, het principe van in- versus uitbesteden van werk, de uitvoering van bedrijfseconomische analyses, het plegen van benchmarks en de ontwikkeling van doelmatigheidsnormen.

4.2.2 Bevindingen

Binnen de provincie Limburg zijn geen algemene beleidsuitgangspunten en/of beleidsregels vastgesteld ten aanzien van de wijze waarop met de apparaatskosten dient te worden omgegaan. Wel zijn er in de loop van de tijd besluiten genomen en documenten opgesteld, waaraan bepaalde beleidsuitgangspunten kunnen worden ontleend. Hierbij kan onder andere gewezen worden op:

1. de 'Financiële verordening provincie Limburg 2003';
2. het Coalitieakkoord 2003-2007;
3. de 'Nota formatiebeleid';
4. de paragraaf 'Bedrijfsvoering' bij de programmabegroting.

Ad 1.

In de 'Financiële verordening provincie Limburg 2003' is een en ander bepaald over de kostentoerekening aan de programma's/producten (artikel 5: de baten en lasten moeten via kostentoerekening eenduidig zijn toegewezen), maar niet helder is of PS hier bepaalde beleidsuitgangspunten belangrijk achten en welke dat dan zijn.

Artikel 13 Kostprijsbepaling

1. Voor het bepalen van de geraamde kostprijs van producten en diensten van de provincie wordt een systeem van kostentoerekening gehanteerd. Bij de kostentoerekening worden naast de directe kosten alleen die indirecte kosten betrokken, die rechtstreeks samenhangen met de door de provincie verleende diensten.

(bron: Financiële verordening provincie Limburg 2003)

Wel zijn in artikel 13 bepalingen opgenomen over de wijze van 'kostprijsbepaling' van producten en diensten van de provincie. Niet duidelijk is of hier bedoeld wordt op in de productenraming opgenomen 'producten' in relatie tot de in de begroting

door PS vastgelegde programma's of specifieke producten en/of diensten die door derden afgenomen worden en waar een 'afnameprijs' tegenover staat. Er bestaat geen beleidsnota waarin bepaalde uitgangspunten en beleidsregels met betrekking tot kostprijsbepaling zijn vastgelegd en uitgewerkt.

Teneinde bijvoorbeeld inzicht te waarborgen in alle kosten die verband houden met de uitvoering (en eventuele uitbreiding of vermindering) van provinciale taken is informatie over kostprijsberekening echter wel van belang.

Overigens dienen GS op basis van de verordening (artikel 9) ervoor zorg te dragen dat het beleid, waartoe PS hebben besloten, in de uiteenzetting van de financiële positie en meerjarenraming is opgenomen. Zowel in de begroting als de jaarstukken valt echter lastig te identificeren waar precies deze 'uiteenzetting' is opgenomen en welke paragrafen daar al dan niet onder vallen.

De paragraaf 'Uitgangspunten en kaders van de begroting' bij de begrotingen 2005 en 2006 bevat financiële rekenregels. Een vergelijkbare paragraaf is niet in de jaarstukken van de provincie terug te vinden. De financiële regels zijn overigens wel vastgelegd in de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen.

Ad 2.

In het Coalitieakkoord is onder meer vastgelegd dat de personeels- en apparaatskosten kritisch dienen te worden gezien op effectiviteit en efficiency, opdat met ingang van 2006 jaarlijks een uitgavenreductie van € 2,5 miljoen zou kunnen worden gerealiseerd. Als uitvloeisel hiervan en nader ingevuld door GS wordt in dit verband onder andere in het kader van 'Verbeterend Veranderen'¹⁴ uitvoering gegeven aan deze te realiseren uitgavenreductie.

Volgens de programmabegroting 2006 wordt deze reductie gerealiseerd door de zogenaamde uittreedregeling en een aantal kleinere maatregelen. De precieze uitwerking daarvan en de consequenties voor de formatie kunnen niet uit deze stukken worden opgemaakt. Ook de paragraaf 'Financiën en Formatie op orde houden' uit de Voorjaarsnota 2006 biedt op dit punt geen informatie.

Ad 3.

Medio 2002 heeft de provincie Limburg een benchmarkonderzoek laten uitvoeren naar de formatieomvang van het ambtelijk apparaat. Naar aanleiding hiervan is door PS de 'Nota formatiebeleid' vastgesteld. Als uitgangspunt is het volgende principe vastgelegd: 'taak erbij, formatie erbij; taak eraf, formatie eraf'. Tevens hebben PS ingestemd met het voorstel de actuele formatie (939,2 fte's) terug te dringen naar 844,2 fte's (basisformatie).

Volgens de nota zou de definitieve vaststelling van de formatieomvang gekoppeld worden aan de vaststelling van het nieuwe coalitieakkoord 2003-2007. Uit het

¹⁴ Verbeterend Veranderen is het organisatieontwikkelingstraject voor de periode 2004-2008. Dit traject richt zich op de speerpunten sturing, klantdenken, daadkracht en kwaliteit. Door middel van een klein aantal robuuste afdelingen wordt getracht doelgericht te werken aan routinematige taken, projecten en programma's. Hiermee beoogt de organisatie een versterking in samenhang innovatie en resultaatgerichtheid te bewerkstelligen. (Intranet provincie Limburg)

coalitieakkoord en de programmabegroting 2004 valt echter niet op te maken of hierover een besluit is genomen en welke formatieomvang als uitgangspunt heeft gediend. Ook de bijlage bij het programma Verbeterend Veranderen waarin de formatieontwikkelingen 2002-2005 worden geschetst, biedt deze duidelijkheid niet. Er wordt uitgegaan van cijfers die niet aansluiten bij de begrotings- en rekeningstukken over deze jaren.

Volgens de jaarrekening 2004 bedraagt de formatie per 31 december 2004 893,7 fte's (31-12-2003 897,4 fte's). Deze omvang ligt boven de voorgestelde formatieomvang van 844,2 fte's. Onduidelijk is of deze afwijking (taakmutatie) ter besluitvorming aan PS is voorgelegd.

Uit de reguliere bestuursdocumenten over de jaren 2005 en 2006 blijkt niet dat de beleidsuitgangspunten van PS inzake de formatie, zoals vastgelegd in de nota uit 2002, zijn veranderd dan wel dat er een nieuwe formatieomvang (basisformatie) is vastgesteld. In de voortgangsrapportage 2006 wordt verslag gedaan over de formatieontwikkeling in relatie tot 'Verbeterd Veranderen'. Overigens wordt hierbij geen sluitend cijfermatig overzicht van het formatieverloop gepresenteerd.

Het hanteren van een basisformatie volgens de principes van de 'Nota formatiebeleid' kan een goed sturingsinstrument zijn ('sturen op formatie'), mits het wordt gerelateerd aan de uitvoering van beleid ('sturen op inhoud') en de kosten daarvan ('sturen op geld'). Juist deze laatste twee elementen vormen belangrijke input voor PS in het kader van de keuze- en afwegingsfunctie rond de begroting. Dat betekent wel dat aan PS inzicht dient te worden verstrekt in de ontwikkeling van de formatie (in relatie tot taken erbij/eraf en kosten erbij/eraf) en dat wordt aangegeven hoe deze zich verhoudt tot het vastgestelde beleid (beleidsnota).

Ad 4.

De jaarlijks in de programmabegroting opgenomen paragraaf 'Bedrijfsvoering' bevat onder meer informatie over personeel, organisatie, informatie, communicatie en P&C. Desondanks is de rekenkamer van mening dat het moeilijk vast te stellen is wat nu precies de relevante beleidsvoornemens zijn van PS en hoe de realisatie daarvan verloopt. Zo komen bepaalde uitgangspunten ten aanzien van inzet personeel, inhuur externen en ICT hierin nauwelijks terug en ontbreekt het vaak aan toetsbare grootheden qua tijd en meetbaarheid.

Wel is vanuit PS aandacht gevraagd voor de kosten van inhuur van externen. In het coalitieakkoord 2003-2007 is ten aanzien daarvan vastgelegd om 'meer zelf te doen en minder uit te besteden'. Dit algemene uitgangspunt is niet nader uitgewerkt. De mate van inhuur en uitbesteding kan naar de mening van de rekenkamer niet los worden gezien van bijvoorbeeld de taakomvang van de provincie, de inzet van eigen personeel en de benutting van ICT-mogelijkheden. In dat licht bezien kan inhuur van expertise dan wel uitbesteding van taken soms juist te overwegen zijn boven het zelf uitvoeren daarvan.

4.2.3 Samenvatting bevindingen

De rekenkamer stelt vast dat:

- er geen uitgesproken beleidskader of integrale beleidsnota inzake de apparaatskosten is vastgelegd;
- er wel een nota is vastgesteld inzake het formatiebeleid (in 2002). Onduidelijk is echter of deze nota nog actueel is;
- er, behoudens de nota inzake het formatiebeleid, in diverse stukken en besluiten nauwelijks beleidsuitgangspunten (ook als het gaat om kwalitatieve aspecten inzake de sturing en beheersing van het ambtelijk apparaat) kunnen worden teruggevonden, die als kaderstellend kunnen worden aangemerkt;
- mogelijk relevante beleidsuitgangspunten inzake kostentoe rekening, kostprijsbepaling en de ontwikkeling van bedrijfseconomische normen niet of nauwelijks op de agenda van PS voorkomen;
- het beleid van PS zich in zeer beperkte mate richt op de sturing van de personeelsformatie (inputkant) en niet op de doelmatigheid van de voor de programma's en producten ingezette apparaatskostenbudgetten in relatie met de te realiseren doelstellingen (outputkant).

4.3 Sturings- en beheerskader

4.3.1 Theorie

Als uitvloeisel van de gewijzigde bestuurlijke verhoudingen zijn - kort samengevat - GS verantwoordelijk voor de sturing en beheersing van de uitvoering. Aan PS komt de verantwoordelijkheid toe om beheersmatige kaders te stellen middels het vaststellen van de verordeningen ex. artikel 216, 217 en 217a van de Provinciewet.

In het bijzonder artikel 216 biedt PS de mogelijkheid om naast algemene beheersregels specifieke regels en uitgangspunten vast te leggen die zij uit oogpunt van sturing en beheersing belangrijk vinden.

Artikel 216 Provinciewet

1. Provinciale Staten stellen bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede de regels voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. De verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.

Zoals reeds is aangegeven vloeit uit het BBV (artikel 9) voort dat PS in de begroting de beleidsuitgangspunten van het beheer vastleggen in de zogenaamde verplichte paragrafen, waaronder de bedrijfsvoeringsparagraaf.¹⁵

¹⁵ Onder bedrijfsvoering kan worden verstaan de sturing en beheersing van alle primaire en ondersteunende processen in een organisatie.

Dit betekent dat PS ook kaders kunnen stellen ten aanzien van de wijze waarop de sturing en beheersing van de apparaatskosten vorm gegeven dient te worden, welke normen daarvoor gelden en hoe daar verantwoording over dient te worden afgelegd. Concreet valt te denken aan kaders inzake ‘het schuiven’, normering van formatie/overhead, de systematiek van kostendoorberekening en het gebruik van kostprijscalculaties.

Normaal gesproken beperken de beheersmatige kaders zich tot hoofdlijnen en wordt het aan GS overgelaten hiertoe uitvoeringsregels vast te stellen. Daarbij kan worden gedacht aan regels inzake mandatering, budgetbeheer, formatiebeheer, tijdschrijven, kwaliteitsbewaking en efficiency van de bedrijfsvoering. Hieruit voortvloeiend zullen procedures en instructies moeten worden vastgesteld, gericht op het waarborgen van een juiste naleving van deze regels en van een ordelijk en toetsbaar financieel beheer.

Daarnaast hebben PS mogelijkheden om kaders te stellen ingevolge de artikelen 217 (controleverordening) en 217a van de Provinciewet (onderzoeken naar doelmatigheid en doeltreffendheid). Met deze artikelen hebben PS instrumenten in handen om het beheer te laten onderzoeken en te laten toetsen.

Met name het vaststellen van de verordening ex artikel 217a geeft PS de ruimte om ook op het punt van de doelmatigheid van de bedrijfsvoering (inclusief inzet van het ambtelijk apparaat) regels en normen vast te leggen.

Artikel 217a Provinciewet

1. Gedeputeerde Staten verrichten periodiek onderzoek naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het door hen gevoerde bestuur. Provinciale Staten stellen bij verordening regels hierover.
2. Gedeputeerde Staten brengen schriftelijk verslag uit aan Provinciale Staten van de resultaten van het periodiek onderzoek.

4.3.2 Bevindingen

PS hebben naast de ‘Financiële verordening provincie Limburg 2003’ en de ‘Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid provincie Limburg 2003’ voortvloeiend uit de artikelen 216 respectievelijk 217a van de Provinciewet, geen andere beheerskaders vastgesteld.

De betreffende verordeningen bevatten algemene regels die overigens ook voor het beheer van de apparaatskosten van toepassing zijn. Expliciete regels gerelateerd aan de begrippen ‘apparaatskosten’, ‘personeel/formatie’, ‘budgetregels’ en dergelijke zijn hierin niet opgenomen. Wel zijn een paar specifieke bepalingen opgenomen inzake de wijze van kostentoe rekening en mogelijke begrotingsoverschrijdingen (artikelen 5 en 13)

Artikel 5 Uitvoering begroting

2. Gedeputeerde Staten dragen ten aanzien van de productenraming er zorg voor dat:

- b) de lasten en baten, door middel van kostentoerekening, eenduidig zijn toegewezen aan de begrotingsproducten van de productenraming;
- c) de budgetten uit de productenraming en kredieten voor investeringen passen binnen de kaders zoals geautoriseerd bij de vaststelling van de uiteenzetting van de financiële positie;
- d) de lasten van producten niet zodanig worden overschreden dat het verwezenlijken van andere producten binnen hetzelfde programma onder druk komt.

(bron: Financiële verordening provincie Limburg 2003)

Kostentoerekening

Wat het aspect van kostentoerekening betreft hebben PS bepaald dat de kosten eenduidig dienen te worden toegewezen aan de producten van de productenraming. Deze bepaling is een vormvereiste voor een heldere niet voor meerdere uitleg vatbare wijze van 'toewijzing'. Nadere eisen en inhoudelijke criteria (grondslagen, verdeelsleutels, rekenregels) worden blijkens de verordening niet door PS opgelegd. Overigens merkt de rekenkamer op dat gesproken wordt over de productenraming (uitvoeringsdocument van GS) en niet over de programmabegroting (sturingsdocument van PS).

Daarnaast constateert de rekenkamer dat PS wel het punt van de kostentoerekening aan de orde stellen, maar niets hebben bepaald over het zichtbaar maken van het onderscheid tussen apparaatskosten enerzijds en programmakosten anderzijds. Zoals reeds aangegeven onder paragraaf 3.1.2 kan dit een relevant onderscheid zijn.

Bedrijfsvoeringsparagraaf

In artikel 19 van de 'Financiële verordening provincie Limburg 2003' is bepaald dat in afzonderlijke paragrafen van de begroting de beleidslijnen worden vastgelegd met betrekking tot relevante beheersmatige aspecten. Gedoeld wordt hier op de bedrijfsvoeringsparagraaf, zoals voorgeschreven in artikel 14 van het BBV en waarin is bepaald dat bij de begroting dient te worden ingegaan op de stand van zaken en de beleidsvoornemens ten aanzien van de bedrijfsvoering.

Deze bepaling is overgenomen uit de modelverordening van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) en niet verder uitgewerkt. Er wordt niet ingegaan op aan de bedrijfsvoering gerelateerde relevante zaken die wel in het BBV worden genoemd, zoals personeel, informatisering, organisatie en financieel beheer. Ook bevat de verordening geen specifieke, door het bestuur van de provincie belangrijk geachte, bepalingen.

Artikel 217 a

In de 'Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid provincie Limburg 2003' is de opdracht aan GS vastgelegd om naar deze aspecten jaarlijks en

planmatig onderzoek te doen en over de voortgang en uitkomsten daarvan aan PS te rapporteren.

Aan deze algemene bepalingen is geen nadere invulling gegeven toegespitst op de concrete behoefte en wensen van PS.

Tot op heden hebben GS nog geen onderzoeksplan aan PS voorgelegd en ook niet gerapporteerd over de voortgang van onderzoeken in de bedrijfsvoeringsparagraaf van de begroting en jaarstukken.

Wel komt uit het jaarverslag 2005 naar voren dat GS in 2006 opdracht hebben gegeven onderzoek te verrichten naar de doelmatigheid van de kosten van derden (inhuur externe expertise, externe adviezen) met als doel beleidsmatig deze kosten te reduceren. Wat hier precies onder dient te worden verstaan en of dit doel in samenhang met andere beleidsuitgangspunten (personeel, ICT) wordt gezien is niet duidelijk.

Rol van Unit Control

Binnen de provincie Limburg is een Unit Control ingesteld, die onafhankelijk onderzoek doet naar rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid. In dit kader is medio 2006 het 'Controllerstatuut provincie Limburg 2006' vastgesteld. De Unit Control functioneert primair ten behoeve van GS, maar verricht ook ondersteunende en adviserende taken voor het ambtelijk apparaat en Statencommissies, waaronder de Controle Commissie.

Uit het groepsgesprek met leden van PS is naar voren gekomen dat er behoefte is aan onafhankelijke ondersteuning op het gebied van controle en onderzoek. Deze ondersteuning dient ondergebracht te worden bij de Griffie. Bij de invulling dient rekening te worden gehouden met andere instrumenten die reeds ter beschikking van PS staan.

Sturing en beheersing door GS

Door de rekenkamer is niet onderzocht welke beheersingsregels op het niveau van GS zijn vastgelegd. Wel kan uit de bestudeerde stukken worden opgemaakt dat er beheersingsregels zijn opgesteld dan wel afgesproken inzake:

- mandatering
(besluit 'mandaat, volmacht en machtiging' en waarin verwezen wordt naar door GS en PS vastgestelde kaders)
- begrotingsbeheer
(onder andere nota Flexibilisering van inhoud en middelen)
- budgetbeheer
(onder andere regeling op het budgethouderschap, overigens alleen gericht op de financiële beheersing en niet gekoppeld aan prestaties)

Artikel 5 Uitvoering begroting

1. Gedeputeerde Staten stellen regels die waarborgen dat de uitvoering van de begroting rechtmatig, doelmatig en doeltreffend verloopt.

(bron: Financiële verordening provincie Limburg 2003)

In hoeverre betreffende regels aansluiten op of worden geacht te passen binnen artikel 5 lid 1 van de 'Financiële beheers- en beleidsverordening' en of GS hier expliciet over hebben besloten, kan op grond van de bestudeerde documenten en de gehouden interviews niet eenduidig worden vastgesteld.

Eind 2005 is een projectteam 'Planning en Control' in het leven geroepen met als doel de 'P&C-cyclus' te verbeteren. Verder is het de rekenkamer gebleken dat met name op het punt van de bedrijfsvoering binnen de provincie ingrijpende maatregelen zijn genomen (Verbeterend Veranderen) en nog worden voorzien (cultuurverandering, financieel systeem). Deze maatregelen zullen tevens van invloed zijn op de wijze van sturing en beheersing van de apparaatskosten.

4.3.3 Samenvatting bevindingen

De rekenkamer stelt vast dat:

- de door PS ingevolge artikel 216 van de Provinciewet vastgestelde 'Financiële verordening provincie Limburg 2003' algemene beheerskaders bevat en geen expliciete beheerskaders inzake de apparaatskosten;
- door PS geen specifieke beleidsuitgangspunten zijn geformuleerd betreffende van belang geachte, in de bedrijfsvoeringsparagraaf aan de orde te stellen, sturings- en beheersingsaspecten;
- de door PS ingevolge artikel 217a van de Provinciewet vastgestelde 'Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid provincie Limburg 2003' algemene bepalingen bevat en geen specifieke regels en normen ten aanzien van bijvoorbeeld uit te voeren onderzoek naar de doelmatigheid van de bedrijfsvoering;
- anderszins geen expliciete kaders door PS zijn vastgesteld;
- bij PS de wens bestaat aan meer onafhankelijke ondersteuning op het gebied van controle en onderzoek;
- niet geheel duidelijk is welke beheersingsregels door GS zijn vastgesteld voor een rechtmatige, doelmatige en doeltreffende uitvoering van de begroting.

4.4 Verantwoordingskader

4.4.1 Theorie

Informatieplicht

Op grond van de Provinciewet (artikel 167) zijn GS verplicht PS actief en passief te informeren en dienen zij aan PS verantwoording af te leggen over de realisatie van de begrotingsuitvoering (beleidsmatig en financieel).

Artikel 167 Provinciewet

1. Gedeputeerde Staten en elk van hun leden afzonderlijk zijn aan Provinciale Staten verantwoording schuldig over het door hen gevoerde bestuur.
2. Zij geven Provinciale Staten alle inlichtingen die Provinciale Staten voor de uitoefening van hun taak nodig hebben.

PS hebben de mogelijkheid om de actieve informatieplicht van GS nader uit te werken in bijvoorbeeld een informatieprotocol.

Planning en Controlcyclus

Voor wat betreft de jaarlijkse verantwoording kan aansluiting worden gevonden bij de begrotingscyclus. De lijn die vastligt in de opzet en inhoud van de begroting (uit te voeren beleid, geraamde baten en lasten en verplichte paragrafen) komt terug in de jaarstukken (jaarverslag en jaarrekening), met dien verstande dat hierin een nadere analyse van afwijkingen dient te worden opgenomen.

Artikel 26 BBV

Het jaarverslag bevat de paragrafen die ingevolge artikel 9 in de begroting zijn opgenomen. Ze bevatten de verantwoording van hetgeen in de overeenkomstige paragrafen in de begroting is opgenomen.

Artikel 27 BBV

1. De programmarekening bevat:
 - a) de gerealiseerde baten en lasten per programma;
2. De programmarekening bevat van de onderdelen genoemd in het eerste lid ook de ramingen uit de begroting voor en na wijziging.

Er dient sprake te zijn van een P&C-cyclus waarin diverse documenten in het kader van de sturing en beheersing van de provinciale organisatie een plaats krijgen. Over het algemeen worden er tussentijdse rapportagemomenten ingebouwd op zowel ambtelijk als bestuurlijk (GS en PS) niveau. Te denken valt aan periodieke managementrapportages en bestuursrapportages, maar ook specifieke (project)rapportages. Alles wat hier niet onder valt (dus niet van te voren is vastgelegd) kan worden ondervangen door de wettelijke informatieplicht van GS. Maar dan moeten PS daar wel zelf om vragen (passieve informatieplicht), of moeten GS het uit zichzelf verstrekken (actieve informatieplicht).

Zonder informatie kan niet goed worden gestuurd.

Zonder informatie valt niet te sturen. Cruciaal is dus een goede informatievoorziening, die een eigen normstelling verdient (qua periodiciteit, tijdigheid, betrouwbaarheid). Informatie moet begrijpelijk en toegesneden zijn op de functie die de informatie heeft voor PS. De informatievoorziening valt daarbij in grote lijnen uiteen in beleids- en beheersinformatie ten behoeve van kaderstelling (vooraf), toezicht en bijsturing (tussentijds) en controle (achteraf).

PS hebben hier een ordende rol in. Zij dienen te bepalen welke informatie nodig is in het kader van de kaderstelling, het toezicht en de controle en kunnen accenten leggen waar dat gewenst is.

Daarbij gaat het niet alleen om afspraken over (de inhoud van) periodieke voortgangsinformatie, maar ook over informatie over onvoorziene omstandigheden die het risico in zich hebben dat buiten de kaders of budgetten wordt getreden.

Bij het ordenen van de informatievoorziening door PS ten behoeve van de kaderstelling (vooraf), toezicht en bijsturing (tussentijds) en controle (achteraf) kan worden gedacht aan:

- bestuurlijke P&C-cyclus (opzet);
- periodieke bestuursdocumenten (vorm);
- relevante informatie-elementen (inhoud);
- het benoemen van concrete indicatoren voor sturing en/of controle;
- het verstrekken van benchmarkgegevens;
- etc.

Bij het benoemen van indicatoren kan gedacht worden aan de ontwikkeling van de apparaatskosten, de omvang van de formatie, de verhouding intern/extern personeel, het personeelsverloop, de personeelsopbouw en het ziekteverzuim¹⁶.

Het opzetten van een goed systeem van informatievoorziening en verantwoording kan bijdragen aan een heldere en effectieve communicatie en rolverdeling tussen PS en GS. Uitgaande van duidelijke kaders wordt PS zo tevens in staat gesteld om op een efficiënte wijze toezicht te houden, te controleren en daar waar nodig bij te sturen.

4.4.2 Bevindingen

Verantwoording en informatievoorziening

Binnen de provincie Limburg zijn afspraken gemaakt over de P&C-cyclus en de daarin opgenomen (sturings)documenten. Mede als gevolg van de invoering van de dualisering zijn op onderdelen aanpassingen aangebracht (tussentijdse rapportages) en nadere accenten gelegd (eindejaarsbijstelling).

In het voorjaar van 2004 is vanuit het Presidium ter vaststelling aan PS een nota voorgelegd inzake de herijking van de P&C-cyclus. De notitie bevat voorstellen voor het houden van een voorjaarsdebat, het uitbrengen van één voortgangsrapportage per jaar, de aanpassing van termijnen en de hantering van bepaalde spelregels.

¹⁶ Verwezen kan worden naar het plan van aanpak gezamenlijke provincies en IPO inzake 'Programma Andere Overheid', waarbij ook onderzoek wordt gedaan naar het invoeren van een effectiviteitsmonitor.

De nota concentreert zich op de hoofdlijnen van de cyclus (opzet, tijdstippen en termijnen) en weinig op de vorm en inhoud van de sturingsdocumenten.

Op dit moment wordt overigens in projectteamverband gewerkt aan het optimaliseren van de P&C-cyclus, mede in het licht van de begroting 2007.

In de jaarrekeningstukken (en de begrotingsstukken) wordt in principe jaarlijks een zogenaamde kostenverdeelstaat opgenomen, bestaande uit:

- overzichten per (hulp)kostenplaats;
- overzicht toerekening apparaatskosten via (hulp)kostenplaatsen naar functies/producten;
- tevens bijgevoegd: een staat van personeel.

Tot en met 2003 werd hierin de daadwerkelijke kostenverdeling via hulp- en hoofdkostenplaatsen zichtbaar gemaakt. Tevens werd een overzicht van de personeelssterkte ('Staat van personeel') toegevoegd. Dit vaste verantwoordingsstramien wordt echter in het kader van de nieuwe duale begroting met ingang van 2004 niet meer gehanteerd. De toelichting en verschillenverklaring beperkt zich tot cijfermatige overzichten.

Verder worden de uiteindelijk doorbelaste apparaatskosten met ingang van 2004 in de programmabegroting niet toegerekend aan thema's en actieprogramma's en ook niet op dit niveau apart zichtbaar gemaakt. De apparaatskosten worden zonder verdere toelichting in één totaalbedrag in een kolom 'omschrijving actieprogramma' van de 'Financiële begroting' gezet. Dit bemoeilijkt de vergelijkbaarheid met voorgaande jaren, waar deze kosten wel zijn doorberekend. Daarnaast is er geen inzicht in de totale kosten van thema's/actieprogramma's.

In de jaarrekening 2004 werden de apparaatskosten via de kostenverdeelstaat (opgenomen in het bijlagenboek) nog wel aan de thema's/actieprogramma's toegerekend. Met ingang van 2005 is dit niet meer het geval. Het complete bijlagenboek, dat over 2004 nog bij de jaarrekeningstukken zat en waarin de kostenverdeelstaat was opgenomen, is over 2005 niet meer samengesteld. Dit betekent dat ook op jaarrekeningniveau de apparaatskosten alleen in één totaalbedrag (onder 6.9) zijn verantwoord. Overigens is deze wijziging in de gevolgde systematiek niet nader toegelicht in de jaarrekening 2005.

Uit de interviews is naar voren gekomen dat het niet opnemen van de kostenverdeelstaat in de programmarekening een bewuste keuze is geweest. Deze bood namelijk onvoldoende betrouwbare informatie om als verantwoording aan PS te dienen.

De rekenkamer stelt vast dat de gevolgde verantwoordingswijze op gespannen voet staat met de artikelen 27 en 3 van het BBV, waarin bepaald wordt dat de programma's de gerealiseerde baten en lasten bevatten en dat duidelijk en stelselmatig de baten en lasten dienen te worden weergegeven.

Met ingang van 2004 worden, naast de verantwoording van de financiële cijfers, onder de paragraaf bedrijfsvoering in beperkte mate informatie verstrekt over de

inzet van het ambtelijk apparaat. Het verstrekken van informatie over de voortgang van onderzoeken in het kader van artikel 217a heeft tot op heden nog niet plaatsgevonden.

Voorheen werd tweemaal per jaar een bestuursrapportage aan PS aangeboden. In het kader van de herijking van de P&C-cyclus is besloten dit met ingang van 2004 aan te passen. Thans wordt eenmaal per jaar aan PS een voortgangsrapportage aangeboden over de stand van zaken met betrekking tot de begrotingsuitvoering over het eerste halfjaar. De rapportage kent een min of meer vast stramien, maar is nog in ontwikkeling.

In ieder geval:

- wordt inzicht verstrekt in de beleidsuitvoering op het niveau van de actieprogramma's (inclusief doorkijk naar het tweede halfjaar);
- komen specifieke financiële zaken aan de orde;
- wordt de bijstelling van de begroting bijgevoegd.

In de voortgangsrapportage 2005 wordt ook kort gerapporteerd over ontwikkelingen in relatie tot de personeelsformatie en de budgetuitputting van de apparaatskosten en wordt per thema/actieprogramma ingegaan op diverse wijzigingen inzake apparaatskosten (technische toelichting). De voortgangsrapportage 2006 bevat weinig informatie over de apparaatskosten en alleen een aantal passages in meer beschouwende zin (onder andere formatieontwikkeling).

Specifieke informatieafspraken

PS en GS hebben geen specifieke informatieafspraken gemaakt over de periodieke verstrekking van informatie over de inzet van het ambtelijk apparaat, waaronder de ontwikkeling van de apparaatskosten. Wel is afgesproken dat GS in het kader van de actieve informatieplicht periodiek rapportages dient uit te brengen aan de Statencommissies. Zo is de commissie FAZ op 29 september 2005 door de portefeuillehouder geïnformeerd over de stand van zaken van de formatie en de inhuur van derden.

Daarnaast worden op ambtelijk niveau alle rapportages aan PS in kaart gebracht en wordt onderzocht hoe deze zich tot elkaar verhouden en in hoeverre deze aansluiten op de programmabegroting (projectteam P&C).

Uit de interviews komt naar voren dat zowel op het niveau van PS, GS als het ambtelijk apparaat men van mening is dat op het punt van de verantwoording van de apparaatskosten nog niet duidelijk is aan welke sturingsinformatie behoefte is. Vanuit PS bestaat een duidelijke informatiebehoefte (in het bijzonder ten aanzien van de inzet van het personeel), waarbij nog onderscheid kan worden gemaakt in enerzijds informatie die PS nodig heeft voor haar kaderstellende rol en anderzijds informatie voor het vervullen van haar controlerende rol. Ook wordt gewezen op het belang van het ontwikkelen van kengetallen en het benutten van gegevens uit benchmarks en dergelijke.

4.4.3 Samenvatting bevindingen

De rekenkamer stelt vast dat:

- er sprake is van een basissysteem van informatievoorziening en verantwoording, waarbij wordt gewerkt aan het optimaliseren van de P&C-cyclus (aangekondigde evaluatie) en het aanbrengen van verbeteringen in de bedrijfsvoering (programma 'Verbeterend veranderen');
- binnen dit systeem tussen GS en PS in beperkte mate informatie wordt uitgewisseld over relevante thema's met betrekking tot het ambtelijk apparaat;
- tot en met 2003 nog basisgegevens over apparaatskosten in de reguliere begrotings- en jaarrekeningstukken werden opgenomen, zodat inzicht kon worden verkregen in omvang van de kosten enerzijds en de doorbelasting naar de producten anderzijds;
- met ingang van 2004/2005 de apparaatskosten vrijwel volledig uit beeld zijn verdwenen, zodat op thema/actieprogrammaniveau niet meer kan worden vastgesteld wat de precieze apparaatskosten die verband houden met de 'inzet van het ambtelijk apparaat' zijn geweest en hier vanuit PS derhalve geen zicht meer op bestaat;
- het ontbreekt aan een heldere formulering van de informatiebehoefte die PS hebben om invulling te geven aan de eigen kaderstelling en controle (zowel voor wat betreft vorm als inhoud);
- de toelichtingen bij de begrotingswijzigingen in het kader van de eenmaal per jaar uitgebrachte voortgangsrapportage over het algemeen weinig toegankelijk en soms technisch van aard zijn.

5 Inzicht in apparaatskosten

Ontwikkeling apparaatskosten

Aan de hand van de begrotingen en jaarrekeningen van de provincie Limburg kan een bepaald beeld worden verkregen van de ontwikkeling van de apparaatskosten over de jaren 2001-2005. Doordat met ingang van 2004 in verband met de invoering van de duale begroting de opzet van deze documenten is gewijzigd, is het echter moeilijk een goede vergelijking te maken op het niveau van de programma's (thema's en actieprogramma's) en producten (speerpunten). Tevens zijn apparaatskosten aan de hand van reguliere verantwoordingsdocumenten steeds moeilijker te volgen. Wel kunnen de cijfers op het niveau van kostensoorten in meerjarenperspectief worden geplaatst, overigens alleen voor wat betreft de personeelskosten, omdat de overige apparaatskosten niet naar kostensoort zijn gespecificeerd. Betreffende cijfers zijn als achtergrondinformatie in bijlage 5 bij deze rapportage opgenomen.

Onderstaand wordt een aantal totaalcijfers gepresenteerd:

Jaar	Primaire Begroting € 1000	Gewijzigde begroting € 1000	Jaarrekening € 1000	Vershil C-A %	Vershil C -B %
	A	B	C		
2001	54.503	56.583	56.106	2,9%	-/- 0,8%
2002	60.061	66.833	65.259	8,0%	-/- 2,4%
2003	66.157	71.418	68.227	3,0%	-/- 4,7 %
2004	73.304	70.987	70.196	-/- 4,4%	-/- 1,1%
2005	74.587	76.640	71.635	-/- 4,1%	-/- 7,0%
2006	69.538				

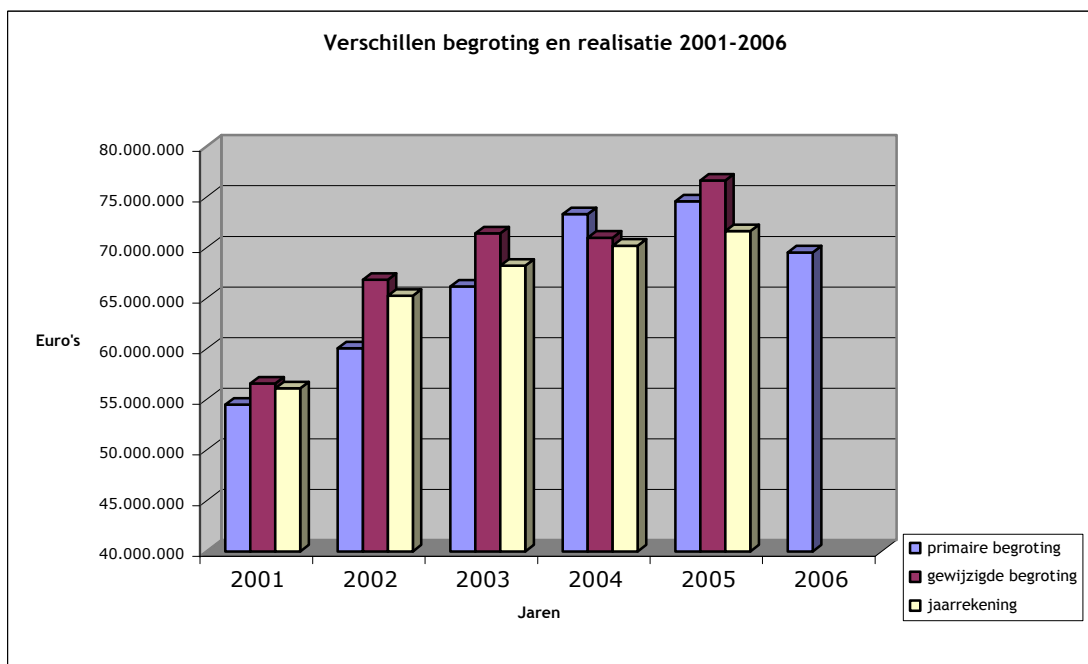
Noot: cijfers gewijzigde begroting 2001 - 2005 en jaarrekening 2005 zijn ontleend aan interne overzichten van de provincie Limburg

Tabel 3 : Overzicht totalen apparaatskosten 2001-2005 provincie Limburg

Uit bovenstaande tabel blijkt dat in absolute zin de apparaatskosten jaarlijks sterk toenemen. In verhouding tot voorgaande jaren is de laatste twee jaar de stijging geringer geworden.

De primaire begroting wordt via diverse begrotingswijzigingen jaarlijks - met uitzondering van 2004 - naar boven bijgesteld. In 2004 is sprake van een verlaging onder andere als gevolg van het opnemen van financiële taakstellingen.

De werkelijke apparaatskosten blijken tot en met 2005 steeds lager uit te vallen dan de gewijzigde begroting (begrotingsonderschrijdingen). Een verklaring voor deze, soms grote verschillen (2005: ruim € 5 miljoen) is op voorhand niet te geven.



Figuur 3 : Verschillen begroting en realisatie 2001-2005

Grote verschillen dienen in principe bij de begroting en jaarrekening te worden verklaard. Daarnaast dienen bepaalde ontwikkelingen en afwijkingen in tussentijdse rapportages aan de orde te worden gesteld. Een belangrijk gegeven daarbij is dat de vergelijkbaarheid bemoeilijkt wordt door de omschakeling naar de nieuwe duale begroting (2004) en de doorontwikkeling daarvan. Een ander gegeven is dat in de huidige begrotings- en rekeningsstukken bepaalde informatie over de ontwikkeling en toerekening van de apparaatskosten niet meer wordt opgenomen. De programmarekening 2004 bevat diverse gegevens over de kostenverdeling (en de personeelssterkte), maar de programmabegroting 2004 in het geheel niet. Volstaan wordt met vermelding van het totaalbedrag aan apparaatskosten, zonder dat deze aan de thema's/actieprogramma's worden toegerekend. In de productenraming 2005 worden de apparaatskosten wel per thema/actieprogramma vermeld, echter in de productenraming 2006 gebeurt dat weer niet. De programmarekening 2005 bevat, met uitzondering van een bijlage inzake de personeelskosten, ook geen informatie meer over de kostentoerekening.

De rekenkamer stelt vast dat in de huidige begrotings- en rekeningsstukken bepaalde informatie over de ontwikkeling en toerekening van de apparaatskosten niet meer terug te vinden is. Daarnaast worden verschillen tussen apparaatskosten op jaarrekeningniveau en begrotingsniveau in geringe mate toegelicht en verklaard. Ook wordt naar de mening van de rekenkamer een goede vergelijkbaarheid bemoeilijkt zolang er geen sprake is van een uniforme presentatie van cijfers en van een min of meer stabiele programma- en productspecificatie.

Verder plaatst de rekenkamer nog de volgende kanttekeningen bij de begrotingscijfers:

1. Er zijn jaarlijks vrij veel begrotingswijzigingen (ook kleine formatiebijstellingen). Een directe relatie tussen de precieze wijzigingen en de besluitvorming (PS-stukken) is op het eerste gezicht moeilijk te leggen. Wat wel blijkt is dat zowel in 2004 als 2005 op grond van de halfjaarrapportage de personeelskosten substantieel naar boven zijn bijgesteld (2004: € 2,1 miljoen; 2005 € 1,7 miljoen). De hierbij door GS verstrekte toelichting en onderbouwing is summier van aard.
2. Via begrotingswijzigingen worden forse budgetten van het ene jaar naar het andere jaar worden overgeheveld. Naar de mening van de rekenkamer gaat dit niet alleen ten koste van een goede (integrale) begrotingsafweging door PS, maar belemmert het ook een goede vergelijkbaarheid van de cijfers.

Door de Controle commissie is bij de behandeling van de jaarrekening 2005 aandacht gevraagd voor de verschillenverklaring en de overheveling van budgetten, waaronder apparaatskosten.

Ontwikkeling formatie

Informatie over de ontwikkeling van de personeelskosten en de personeelsformatie en bezetting worden min of meer standaard in de begroting en jaarrekening opgenomen. Ook in de Voortgangsrapportage 2005 is enig cijfermateriaal terug te vinden, echter in de begrotingen 2004 en 2006 en de voortgangsrapportages 2004 en 2006 ontbreken deze gegevens.

Jaar	2000	2001	2002	2003	2004	2005
begrote formatie	787,1	837,9	837,9	919,7	894,3*	919,6
werkelijk 31-12	787,0	788,8	928,7	920,6**	893,7***	857,5****
gemiddeld	787	788	859	925	907	876
Werkelijke directe personeelskosten		42.040.000	46.590.000	50.929.000	53.278.000	52.912.000
Gemiddelde directe personeelskosten per fte		53.350	54.230	55.050	58.750	60.400
Totale werkelijke apk		56.106.000	65.259.000	68.227.000	70.196.000	71.880.000
		71.200	75.970	73.760	77.390	82.050

* niet opgenomen in de begroting 2004 (cijfers ontleend aan de begroting 2005)
 ** volgens jaarrekening 2003 (vlgs. vergelijkende cijfers in jaarrekening 2004 echter 897,4)
 *** volgens jaarrekening 2004 (vlgs. voortgangsrapportage 2005 echter 936,87 waarvan deel bovenformatief)
 **** volgens productenrealisatie 2005

Noot:
 Volgens de 'Nota formatiebeleid' zou de basisformatie per 1 juli 2004 dienen uit te komen op 844,2 fte's (exclusief eventuele taakmutaties 2003/2004. Dit referentiepunt is echter niet terug te vinden in de reguliere verantwoordingsdocumenten. Wel bevat het 'Actieprogramma verbeterend veranderen' van oktober 2004 gegevens over de formatieontwikkeling 2002-2005, overigens ook zonder dat deze cijfers hiermee precies aansluiten.

Tabel 4 : Overzicht personeelsformatie en kosten per fte provincie Limburg

Het gepresenteerde cijfermateriaal inzake de personeelskosten en formatie is weinig consistent (mede als gevolg van veranderingen in de presentatie, geconstateerde verschillen en dergelijke) en biedt uit sturingsoogpunt nauwelijks tot geen informatie.

De rekenkamer constateert dat het aan de hand van de reguliere bestuursdocumenten (begroting, jaarrekening, voortgangsrapportage) moeilijk is een eenduidig beeld te krijgen van de ontwikkeling in de personeelsformatie.

Daarnaast stelt de rekenkamer vast dat niet duidelijk is welke specifieke informatie inzake (de kosten van) het ambtelijk apparaat, inclusief de presentatie van kengetallen en indicatoren in de reguliere verantwoordingsdocumenten, dient te worden verstrekt (ontbreken van informatieafspraken).

Toerekening naar programma's en producten

De totale apparaatskosten van de provincie Limburg worden zowel bij de begroting (tot 2004) als bij de jaarrekening (tot 2005) integraal toegerekend naar de thema's/actieprogramma's en producten. Dit geschiedt op basis van een bepaalde toerekeningssystematiek, waarbij onderscheid wordt gemaakt in hulpkostenplaatsen en (hoofd)kostenplaatsen.

De kosten van de hulpkostenplaatsen worden op basis van diverse verdeelsleutels doorbelast aan de (hoofd)kostenplaatsen. Vervolgens worden de rechtstreeks op de (hoofd)kostenplaatsen verantwoorde kosten én de via de hulpkostenplaatsen doorbelaste kosten in totaal toegerekend aan de thema's/actieprogramma's en producten. Deze kostentoerekening geschiedt op basis van capaciteitsinzet (formatie).

Uiteindelijk betekent dit dat de kosten van de inzet van het ambtelijk apparaat geregistreerd en verantwoord worden (al dan niet zichtbaar gemaakt in de begroting en jaarrekening) op het niveau van de thema's/actieprogramma's. Op deze wijze kan worden bewerkstelligd dat alle lasten bij de begroting en jaarrekening conform het BBV op de programma's tot uitdrukking worden gebracht. Voor wat betreft de toerekeningssystematiek gelden geen wettelijke voorschriften.

De rekenkamer is van mening dat de wijze waarop binnen de provincie de kosten worden toegerekend vrij complex is (verdeling over en vervolgens van 26 hulpkostenplaatsen). De wijze van toerekening is gebaseerd op in het verleden gekozen en gehanteerde uitgangspunten en rekenregels. De verdeling vindt plaats op basis van formatie en niet van daadwerkelijke inzet (uren ontleend aan tijdschrijven). De waarde van de kostenverdeling als mogelijk sturingsinstrument voor zowel management als bestuur wordt hierdoor beperkt.

Intern wordt onderkend dat de huidige kostentoerekeningssystematiek dient te worden herzien en nader vorm dient te krijgen in het kader van de in gang gezette verbeteringen van de bedrijfsvoering.

Uiteindelijk zal de kostenverdeling dienen bij te dragen aan het verstrekken van inzicht aan management en bestuur, in het bijzonder omtrent de inzet van personele capaciteit en bijbehorende middelen.

Belangrijke principes die hierbij gelden zijn:

- een juiste toerekening van baten en lasten aan programma's en producten;
- het realiseren van een reële en betrouwbare (integrale) kostprijsbepaling;
- beheersbaarheid en in acht te nemen efficiency.

De rekenkamer stelt vast dat de huidige systematiek van kostentoerekening tekortkomingen bevat, waardoor een betrouwbare apparaatskostenverantwoording op thema/actieprogrammaniveau wordt bemoeilijkt.

6 Reactie Gedeputeerde Staten

Op 14 november 2006 ontving de Zuidelijke Rekenkamer de navolgende reactie van Gedeputeerde Staten van Limburg:

Hierbij treft u aan de door Gedeputeerde Staten van de Provincie Limburg vastgestelde reactie op het concept rapport van bevindingen “Sturing en beheersing van apparaatskosten bij de provincie Limburg” van de Zuidelijke Rekenkamer gedateerd d.d. 4 oktober 2006.

We hebben kennis genomen van uw concept rapport en in het bijzonder van de hierin opgenomen conclusies en aanbevelingen.

Om deze in het juiste perspectief te plaatsen geven we u de onderstaande notie mee.

De sturing en beheersing van de apparaatskosten heeft zich, voor zowel het College van Gedeputeerde Staten als voor Provinciale Staten, de afgelopen periode vooral geconcentreerd rondom de sturing en de beheersing van kwantiteit en kwaliteit van de formatie en de inzet van externe inhuur.

In het coalitieakkoord 2003-2007 zijn voor de formatie twee afspraken gemaakt. Eén gericht op de kwantiteit van de formatie en één op de kwaliteit van de formatie. Over de kwantiteit van de formatie is afgesproken dat de personeelsapparaatskosten kritisch zouden worden bezien op effectiviteit en efficiency wat vanaf 2006 zou moeten leiden tot een bezuiniging van 2,5 miljoen euro per jaar. Afspraken over de kwaliteit van de formatie zijn in het bijzonder opgenomen in de stijl van werken die van de ambtelijke organisatie wordt verwacht. Belangrijk is hierbij uiteraard het werken met de thema's maar ook begrippen als internationalisering, richting en ruimte geven, deregulering en klantgerichtheid zijn van belang.

Feitelijk vormde dit de kaders voor wat betreft de apparaatskosten en is hierover periodiek verantwoording afgelegd aan Provinciale Staten. Binnen vier jaar zou er gezorgd moeten worden voor een adequate koppeling van de apparaatskosten aan de organisatiedoelstellingen. Overigens geldt dat Provinciale Staten niet gaan over de formatie, maar wel over het budgetrecht in relatie tot de formatie. De kwantitatieve taakstelling is inmiddels gerealiseerd en een onlangs afgeronde reorganisatie heeft geresulteerd in een substantiële kwaliteitsslag. In totaal zijn er circa 175 nieuwe functies geïntroduceerd waarbij de verandering naar 'de Andere Overheid' centraal heeft gestaan.

Deze reorganisatie maakt deel uit van een omvangrijk organisatieontwikkelingsprogramma waarbinnen ook onderkend wordt dat optimale

sturing en beheersing van de apparaatskosten samen moet gaan met de koppeling van de inzet van apparaatskosten aan de doelen van de organisatie. Om dit te bereiken wordt momenteel onder meer geïnvesteerd in het optimaliseren van de programmabegroting en een daarop ingericht adequaat informatiesysteem welke in de loop van 2007 gereed zullen zijn.

In het licht van bovenstaande ontwikkeling herkennen we uw conclusies grotendeels en zien we dat uw aanbevelingen veelal aansluiten bij de ontwikkelingen die de afgelopen periode binnen de organisatie zijn ingezet. We zullen uw aanbevelingen dan ook betrekken bij het verder vormgeven en uitwerken van genoemde ontwikkelingen die binnen onze organisatie onder het traject 'de Andere Provincie' vorm krijgen.

Gedeputeerde Staten van Limburg

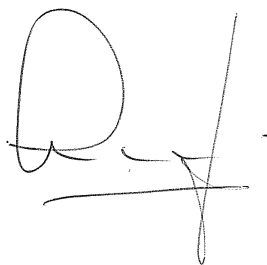
7 Nawoord rekenkamer

De rekenkamer constateert met genoegen dat Gedeputeerde Staten haar conclusies grotendeels herkennen en de aanbevelingen zullen betrekken bij de verdere vormgeving en uitwerking van het provinciale organisatieontwikkelingsprogramma.

De rekenkamer merkt echter op dat deze toezegging op zich weinig specifiek is en geen aanknopingspunten biedt voor concrete sturing. De rekenkamer spreekt de hoop uit dat Provinciale Staten op dit punt een actieve rol zullen vervullen. De eerste drie aanbevelingen van de rekenkamer zijn ook met dat oogmerk geformuleerd: heldere beleidsuitgangspunten en -regels ten aanzien van de sturing en beheersing van de apparaatskosten; kaders voor de bedrijfsvoering; normen om de doelmatigheid van het in te zetten ambtelijk apparaat te kunnen beoordelen. De rekenkamer acht een principiële debat tussen Gedeputeerde Staten en Provinciale Staten wenselijk rond de vraag: welke middelen zetten Gedeputeerde Staten in om welke doelen te realiseren (kaderstelling, begroting) en in hoeverre hebben de ingezette middelen ook daadwerkelijk tot de gewenste resultaten geleid (verantwoording). Naar de mening van de rekenkamer wordt deze relatie thans nog onvoldoende gelegd.

De rekenkamer zal met belangstelling de verdere ontwikkeling van de programmabegroting en het daarop geënt informatiesysteem volgen. Zij heeft goede nota genomen van de mededeling van Gedeputeerde Staten dat deze in 2007 gereed zullen zijn.

Vastgesteld door de Zuidelijke Rekenkamer op 14 november 2006.



drs. L. Markensteyn
voorzitter

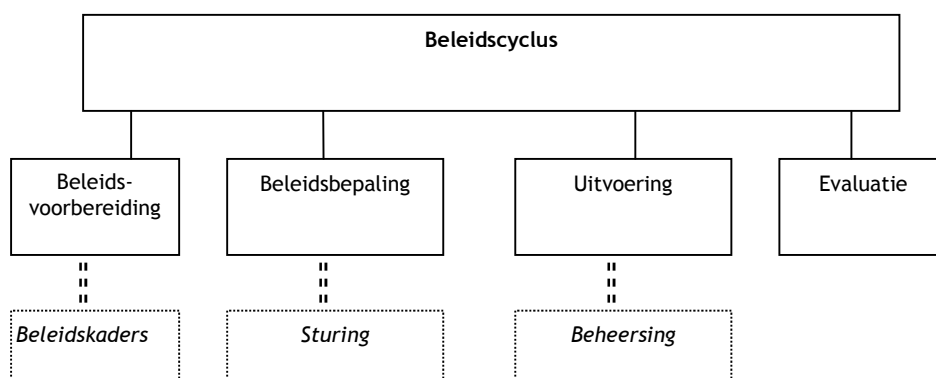


drs. P.W.M. de Kroon
secretaris

Bijlage 1 Algemene principes van sturing en beheersing

Sturing en beheersing binnen de beleidscyclus

Kerntaak voor bestuurders is het formuleren van beleid met het oog op het oplossen van maatschappelijke problemen. Het beleidsproces volgt daarbij de fases van de beleidscyclus, hetgeen kan worden geïllustreerd aan de hand van onderstaand schema.



Beleidskaders hebben betrekking op algemene en specifieke beleidsinhoudelijke keuzes die de provincie wenst te maken en de eventuele randvoorwaarden die daarbij gelden. Deze komen tot uitdrukking in:

- coalitieprogramma/collegeprogramma;
- algemene beleidsvisies e.d.;
- specifieke beleidsnota's;
- kader/voorjaarsnota;
- programmabegroting e.d.

Vanuit het beleid dient invulling te worden gegeven aan de gewenste overheidssturing. Sturen houdt immers in het richting geven aan het realiseren van bepaalde beleidsdoelstellingen. Hier komt ook de wijze van inzet van de middelen (waaronder de inzet van het ambtelijk apparaat) om de hoek kijken. Uitgangspunt vanuit het beleidskader zal te allen tijde zijn dat sprake is van een doelmatige en doeltreffende middeleninzet, dus zonder dat verspilling plaatsvindt en met gebruikmaking van het effectiefste instrument .

Een adequate sturing staat of valt met het formuleren van heldere beleidskaders.

De wijze van sturen bepaalt in een grote mate de wijze van beheersing. Beheersen houdt in het via een stelsel van processen, procedures en maatregelen nastreven en realiseren van de beleidsdoelstellingen.

Dit betekent dat helderheid nodig is over:

- organisatie (helderheid verantwoordelijkheden en bevoegdheden);
- tijd (planning en beslismomenten);
- geld (budgetbewaking en administratievoering);
- informatie (rapportages en communicatie);
- kwaliteit (bewaking en meting).

Uiteindelijk zal een systematische evaluatie plaats moeten vinden op de beleidsrealisatie (vergelijking uitkomsten met oorspronkelijke doelstellingen) en de beleidsuitvoering (inventarisatie ervaringen en leerpunten). Hierbij zal uiteraard ook de kwaliteit van de sturing en beheersing als belangrijk evaluatiepunt aan de orde komen.

Sturing en beheersing op basis van informatie

Zonder informatie kan niet worden gestuurd en beheerst. Het zal duidelijk zijn dat een goede informatievoorziening cruciaal is voor de effectiviteit van de sturing en beheersing. de informatievoorziening verdient een eigen normstelling qua periodiciteit, tijdigheid, betrouwbaarheid e.d.

Informatie moet begrijpelijk en toegesneden zijn op de functie die de informatie heeft voor de gebruiker ervan. De informatievoorziening valt in grote lijnen uiteen in:

- beleidsinformatie voor de sturing;
- beheersinformatie over de uitvoering.

PS dienen te bepalen welke informatie nodig is in het kader van de kaderstelling (vooraf), het toezicht (tussentijds) en de controle (achteraf).

Bijlage 2 Normenkader

Instrument	Sturing en beheersing van apparaatskosten
Wettelijk kader	<p>Criteria: overeenkomstig wettelijke regels en helder uitgewerkt</p> <ul style="list-style-type: none"> • formele rolverdeling • expliciete momenten kaderstelling en controle • heldere begrotingsprocedure • autorisatie begroting • duidelijke regels en afspraken
Beleidskader	<p>Criteria: breed, samenhangend en concreet</p> <ul style="list-style-type: none"> • brede visie en strategie • vaststelling beleidsuitgangspunten • vastleggen beleidsregels • expliciete sturingsvariabelen
Sturings- en beheerskader	<p>Criteria: duidelijk, tijdig en 'in control'</p> <ul style="list-style-type: none"> • heldere uitgangspunten, regels en voorschriften • duidelijke rolverdeling • expliciete besluitvorming • afspraken over bedrijfsvoering
Verantwoordingskader en informatievoorziening	<p>Criteria: juist, tijdig en volledig</p> <ul style="list-style-type: none"> • systeem van Planning & Control • op basis van informatieafspraken (vorm en inhoud) • te gebruiken voor sturing en beheersing • logisch en consistent • toegankelijk en begrijpelijk

Bijlage 3 Overzicht geraadpleegde documenten

2006

- Programmabegroting 2006
- Productenraming 2006
- GS-brief Wijziging voortgangsrapportage 2006 (PS 16-12-05)
- Voorjaarsnota 2006
- Voortgangsrapportage 2006

2005

- PS A-292 20-05-05 Voorjaarsdebat 2005
- Programmabegroting 2005
- Productenraming 2005
- Voorjaarsnota 2005
- Voortgangsrapportage 1^e halfjaar 2005 (inclusief 50^e begrotingswijziging)
- Mededeling portefeuillehouder aan commissie FAZ van 27-09-05
- GS-nota 11-11-05 Eindejaarsbijstelling (aanpassing procedure)
- Jaarrekening, Jaarverslag en Sociaal Jaarverslag 2005
- Productenrealisatie 2005
- Accountantsrapport 2005

2004

- PS A-276 28-05-04 vaststelling 'P&C-cyclus'
- GS-nota 07-09-04 'Flexibilisering van Inhoud en Middelen'
- Programmabegroting 2004
- Productenraming 2004
- Voortgangsrapportage 1^e halfjaar 2004 (incl. 14^e begrotingswijziging)
- PS B-93 12-11-04 'Actieprogramma Verbeterend Veranderen'
- Jaarrekening en Jaarverslag 2004
- Productenrealisatie 2004
- Accountantsrapport en managementletter 2004

2003

- Begroting 2003
- Concern maraps I en II
- Bestuursrapportages I en II
- Jaarverslag 2003
- Rekening en balans 2003
- Accountantsverslag en managementletter 2003

2002

- Begroting 2002
- Concern maraps I en II

- Bestuursrapportage I en II
- Jaarverslag 2002
- Rekening en balans 2002
- Accountantsverslag 2002

2001

- Begroting 2001
- Concern maraps I en II
- Bestuursrapportages I
- Jaarverslag 2001
- Rekening en balans 2001
- Accountantsverslag 2001

Algemeen

- Memo projectteam P&C aan RNBL inzake apparaatskosten (08-02-06)
- P&C-kalender 2006
- PS-nota formatiebeleid (14-11-02) inclusief Rapport benchmarkonderzoek

Financiële overzichten (Excel-bestanden)

- Overzicht apparaatskosten naar functies 2001-2003 (raming versus realisatie)
- Overzicht apparaatskosten indirect 2004 en 2005 naar categorieën. (begroot oorspronkelijk/begroot gewijzigde jaarrekening)
- Overzicht begrotingswijzigingen apparaatskosten 2004 en 2005
- Overzicht IV 2004 ten behoeve van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK)
- Overzichten kostenverdeelstaat 2004 inclusief toelichting en staat personeel en kostenverdeelstaat 2005 (conversietabel)

Bijlage 4 Lijst geïnterviewde personen

- Financieel beleidsmedewerker
dhr. L.M.L. Boumans d.d. 31-05-06
- Secretaris GS/Algemeen directeur
dhr. W.L.J. Weijnen d.d. 31-05-06
- Accountant PWC
dhr. R.W.J.M. Dohmen d.d. 31-05-06
dhr. M.J.M. Thijssen d.d. 31-05-06
- Afdelingshoofd Financiën
dhr. P.L.M. Geraets d.d. 07-06-06
- Senior Planning & Control
dhr. R.F.D. Bosman d.d. 07-06-06
- Afdelingshoofd Bedrijfsvoering
dhr. L.H.M. Vroomen d.d. 07-06-06
- Controller
dhr. A.M.J. Dreuw d.d. 07-06-06
- Financial controller
dhr. J.M.J. Rompelberg d.d. 07-06-06
- Griffier
dhr. J.B.M.J. Stijnen d.d. 08-06-06
- Gedeputeerde
dhr. H.T.J. Vreken d.d. 23-06-06
- Programmadirecteur
dhr. J.A.J. Smeelen d.d. 23-06-06
- Focusgroep PS d.d. 23-06-06
dhr. B.J.M. Bettinger
dhr. E.H.J. Bus
dhr. F.H. de Langen
dhr. N.M.J.G. Lebens
dhr. H.J.G. Schroeder

Bijlage 5 Overzicht apparaatskosten 2001 - 2006

Overzicht apparaatskosten 2001-2005 op kostensoortniveau

PROVINCIE LIMBURG

(lasten minus baten; x € 1.000)

Kostensoort	werkelijk 2001	begroot 2002	werkelijk 2002	begroot 2003	werkelijk 2003	begroot 2004	werkelijk 2004	begroot 2005	werkelijk 2005	begroot 2006
Personeelskosten	43.578	44.179	49.646	51.819	52.744	52.958	55.567	56.870	56.416	55.425
Overige kosten 1)	12.528	15.882	15.613	14.338	15.483	20.346	14.629	17.717	15.464	14.113
Totaal	56.106	60.061	65.259	66.157	68.227	73.304	70.196	74.587	71.880	69.538

1) Uit de begrotingen en jaarrekeningen kunnen de totale apparaatskosten en de component 'personeelskosten' worden overgenomen. Het verschil is als 'overige kosten' in dit overzicht in aanmerking genomen. Inzake deze kosten kan geen specificatie naar 'kostensoort' in de stukken worden teruggevonden

Overzicht personeelskosten 2001-2006 verdeeld naar indirecte en directe kosten

PROVINCIE LIMBURG

(lasten minus baten; x € 1.000)

Kostenverdeling	werkelijk	begroot	werkelijk	begroot	werkelijk	begroot	werkelijk	begroot	werkelijk	begroot
	2001	2002	2002	2003	2003	2004	2004	2005	2005	2006
Direct	42.040	42.179	46.590	50.047	50.929	51.672	53.278	54.253	52.912	52.825
Indirect	1.538	2.000	3.056	1.772	1.815	1.286	2.289	2.617	3.505	2.600
Totaal	43.578	44.179	49.646	51.819	52.744	52.958	55.567	56.870	56.417	55.425

Aandeel indirecte kosten %	4%	5%	6%	3%	3%	2%	4%	5%	6%	5%
----------------------------	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

bron:

primitieve begroting

jaarrekening