Bespreeknotitie verbetering inzicht oorzaken jaarresultaten gemeente Noordwijk

Aan: Auditcommissie Gemeente Noordwijk

Van: Karel van Herwaarden, Jordi Zwart

Inleiding

Wij hebben begin juli een advies geschreven over de jaarrekening waarin een aantal aandachtspunten is benoemd.

Kort gezegd bleek:

1. Er opnieuw een aanzienlijk positief baten lasten saldo te zijn tov de oorspronkelijke begroting van 2024, groter zelfs dan je zou afleiden uit de gepresenteerde jaarrekening en de toelichting daarop.
2. Een overzichtelijke, samenvattende verklaring waardoor deze grote verschillen over het gehele jaar ontstonden bleef opnieuw achterwege.
3. Voor veel beleidsterreinen is onduidelijk in hoeverre prestaties zijn geleverd en of doelstellingen zijn gerealiseerd.

Dit is niet nieuw, deze drie factoren spelen al jaren. Niet alleen in Noordwijk, beslist ook elders[1]. Maar dat is geen excuus om er blijvend genoegen mee te nemen. Het valt immers onze inwoners niet uit te leggen dat we de afgelopen jaren spraken over bezuinigingen, terwijl we elk jaar veel meer dan de bezuinigingsbedragen overhielden. En het is op z'n zachtst gezegd ongemakkelijk dat wij als toezichthouders op het gemeentebestuur slechts beperkt weten hoe adequaat onze gemeente haar operationele taken uitvoert en op welke indicatoren wordt gestuurd.

In onze auditciebrief van juli 2025 riepen we op tot verdere analyse. Hierbij een aanzet daartoe, hoe zo'n analyse zou moeten worden uitgevoerd.

We lichten hieronder de drie constateringen verder toe en presenteren daarbij aanbevelingen voor oplossingen. *Kort samengevat wordt voorgesteld om:*

a voortaan verschillen in de jaarrekening ook te verklaren ten opzichte van de oorspronkelijke begroting

[1] Zie bijvoorbeeld Voorspellende waarde van de begroting - Rekenkamer Amsterdam-Zaanstad

b voortaan de baten lasten verschillen te classificeren naar achterliggende oorzaken (prijs / volume / timing / capaciteit), zodanig dat de achterliggende oorzaken bij elkaar kunnen worden opgeteld, zodat er een beoordeelbaar totaalbeeld ontstaat

1 Opnieuw een fors begrotingsoverschot, voor het zesde jaar op rij

Als je wilt weten hoe het operationeel / uitvoerend met de financiën van een gemeente gesteld is, moet je niet kijken naar het zgn begrotingsresultaat (na reservemutaties), maar naar het baten lasten saldo (voor reservemutaties). Het baten / lasten saldo verklaart de ontwikkeling van het totale eigen vermogen van de gemeente, de reservemutaties breng je in kaart om toe te spitsen op de ontwikkeling van de algemene reserve[2].

In de afgelopen zes jaar sinds de fusie heeft Noordwijk in elke novemberbegroting een negatief baten lasten saldo gepresenteerd, in totaal over die zes jaar € 21,2 mln, zie de excel bijlage. Vervolgens bleek (m.u.v. 2024) in de loop van elk jaar het verwachte baten lasten saldo nog verder te verslechteren, tot totaal € 49,2 mln over deze zes jaar. De laatste begrotingsbijstelling, bij de najaarsnota, is gebaseerd op de verwachtingen per 1 oktober, als het jaar nog drie maanden te gaan heeft. Vervolgens blijkt elk voorjaar erna dat de verwachting over het baten lasten saldo veel te pessimistisch is geweest: in plaats van een groter tekort resteert er (m.u.v. 2019) telkens een baten lasten overschot; in totaal, opnieuw over zes jaar, € 26,4 mln. Dus een verwacht baten lasten tekort van gemiddeld € 3,5 mln bij de presentatie van de begroting, verslechterde in de loop van het jaar naar gemiddeld € 8,2 mln bij de najaarsnota en sloeg bij de jaarrekening om naar een gemiddeld overschot van € 4,4 mln.

Dit patroon is al meerdere malen benoemd. Hoe kan dit? Tot dusverre hebben we te horen gekregen dat met name de rijksoverheid verantwoordelijk is voor deze gang van zaken, omdat de septembercirculaire steevast veel positiever was dan de meicirculaire. Verder werd er tot nu toe gewezen op eenmalige lastenmeevallers, waar geen patroon in zit. Maar als je de cijfers analyseert, zie je dat de grote positieve omslag in het baten

[2] Gemeenten zijn gewend (en wettelijk verplicht) twee soorten resultaten te presenteren: enerzijds het baten lasten saldo, dat ontstaat door alle primaire baten en lasten uit de programma s alsmede alle belastingen, rijksmiddelen en soortgelijke externe baten bij elkaar op te tellen, met uitzondering van reservemutaties. (Dit baten lasten saldo is vergelijkbaar met het resultaat zoals dat in het bedrijfsleven wordt berekend.) Als het primaire baten lasten saldo negatief is (lasten > baten), dan kan de gemeente het tekort aanvullen door gebruik te maken (onttrekken) van in het verleden opgebouwde reserves. Die lopen daardoor overigens wel terug. In gemeenteland wordt een geplande reserveonttrekking opgeteld bij het baten lasten saldo om aldus het zgn begrotingsresultaat te vormen, dat is de tweede resultatensoort. Aldus is het mogelijk dat een gemeente geld vrijmaakt uit de reserves en tóch een positief begrotingsresultaat boekt, iets wat in het bedrijfsleven ongebruikelijk is. Dit tweede begrotingsresultaat is gebaseerd op de gedachte dat een gemeente niet bestaat om winst te maken, maar om publieke voorzieningen op een bepaald niveau te onderhouden, en moet ook door de raad worden geautoriseerd.

lasten saldo niet ontstaat door onverwacht meevallende baten, maar door onverwacht nog veel sterker meevallende lasten. Zie de € 76,7 mln in het overzicht van de bijlage. Hier lijkt toch wel degelijk sprake van een structureel patroon van lastenmeevallers, waarvan je je moet afvragen of dat nou een wenselijk beeld is, kenmerkend voor een organisatie die goed in control is, en zich houdt aan de door de raad goedgekeurde bestedingspatronen.

Dát er afwijkingen zijn tussen begroting en rekening is als zodanig absoluut geen probleem, dat weerspiegelt normale dynamiek. Maar dat de afwijking tussen begroting en rekening toeneemt (van € 47,6 naar € 75,6 mln baten lasten saldo) bij de gewijzigde begroting (die laat in het begrotingsjaar definitief wordt) én structureel positief is, dat duidt op een bias waar vraagtekens bij passen. Worden de lasten niet bewust te hoog geraamd? Is de organisatie te traag met geld uitgeven? Of is de organisatie juist supergoed bezig, door vrijwel alle gewenste voorzieningen te leveren, tegen lagere dan redelijkerwijs te verwachten kosten? Dat zijn de vragen die spelen als we tegen structurele overschotten aankijken.

2 Een overzichtelijke, samenvattende verklaring van de begrotingsresultaten over het gehele jaar ontbreekt

Op die vragen krijgen we momenteel onvoldoende zicht.

In de jaarrekening van 2024 worden vanaf p 177 ruim 30 pagina s besteed aan de verklaring van begrotingsresultaten. Dat is heel veel, maar tot een compact, overkoepelend inzicht waarmee je het resultaat economisch en operationeel kunt beoordelen leidt dit niet. De analyse van baten en lastenverschillen in de jaarrekening heeft een aantal onvolkomenheden.

Allereerst is de verklaring alleen ten opzichte van de gewijzigde begroting, niet ten opzichte van de oorspronkelijke. Zoals hiervoor uiteengezet betekent dat niet per definitie kleinere verschillen, omdat de voorspelling in de loop van het jaar, dichter bij de eindstreep, in Noordwijk feitelijk niet beter wordt. Maar dat op die manier een deel van eerder veroorzaakte afwijkingen buiten de analyse kunnen raken, is wel duidelijk. Een voorbeeld hiervan is meteen al programma 1 Organisatie en Dienstverlening. In 5 pagina's wordt € 1,23 mln verschil geanalyseerd. Eerder (in voorjaarsnota en najaarsnota) werd € 2,86 mln verschil verklaard, die blijft nu buiten beeld, terwijl deze wél deel uitmaakt van het totale begrotingsresultaat van dat programma in 2024. En we willen toch het hele jaarbeeld ook kunnen beoordelen.

Een tweede onvolkomenheid is dat de afwijkingen alleen worden ingedeeld als voordelig / nadelig, zonder classificatie van achterliggende oorzaak. Die oorzaak moet blijken uit de toelichting. De toelichting is echter in Noordwijk vormvrij, en je ziet dan ook dat in de praktijk de kwaliteit van toelichtingen zeer varieert. Veel toelichtingen gaan primair uit

van boekhoudkundige logica, in plaats van operationele, primair-proces logica. En bovenal: verschillen worden niet (optelbaar) geclassificeerd naar de achterliggende oorzaak.

Hoe zouden we dat kunnen verbeteren?

Er bestaat niet één landelijk verplicht of overal identiek gebruikt classificatiestelsel, maar er is wel een aantal gangbare *analytische invalshoeken*. De meest gebruikte komt uit de bedrijfseconomie en is vertaald naar de publieke sector. Je ziet in gemeentelijke rekenkamers en bij accountants de volgende categorieën terug[3]:

a. Volumeverschillen

- Oorzaak: meer/minder productie of afname van diensten dan begroot.
- Voorbeeld: minder aanvragen voor Wmo-huishoudelijke hulp → lagere lasten (maar ook minder geleverde zorg).

b. Prijsverschillen

- Oorzaak: werkelijke prijzen van inputs hoger/lager dan begroot.
- Voorbeeld: tarieven jeugdzorg stijgen harder dan verwacht → hogere lasten.

c. Tijdverschillen (fasering)

- Oorzaak: uitvoering vindt later plaats dan begroot.
- Voorbeeld: investering in riolering schuift door naar volgend jaar → lasten nu lager, maar niet structureel.

d. Bezettings-/capaciteitsverschillen[4]

- Oorzaak: bezetting van formatie, gebouwen of middelen wijkt af van planning.
- Voorbeeld: vacatures niet ingevuld → loonkosten lager.

Door de organisatie bij de toelichting van begrotingsverschillen per product te vragen om die in deze vier termen toe te lichten[5], ontstaat meer zicht op achterliggende

---

[3] De indeling volume / prijs / timing / bezetting vertoont overeenkomsten met de bekende indeling scope / kosten / tijd / kwaliteit, die vaak gebruikt wordt voor project management. Voor producten die vooral een projectkarakter hebben kan deze mogelijk als alternatief worden gebruikt.

[4] Naast deze vier soorten verschillen wordt vaak ook gesproken over beleidsverschillen versus exogene verschillen, maar die labels geven slechts aan of een afwijking eigen initiatief is, of dat die ons van buitenaf 'overkomt'. Ze kunnen dus niet dienen als alternatief voor het volume / prijs / timing / bezetting stramien. Wel kunnen ze een rol spelen bij de beoordeling van de voorzienbaarheid van de verschillen. Die factor is weer van belang voor het verbeteren van de ramingen in de toekomst.

[5] In de praktijk is vaak sprake van meer dan één oorzaak. En deze oorzaken kunnen tegen elkaar inwerken. Bijvoorbeeld, er is op een product een lastenverschil, ten opzichte van de oorspronkelijke begroting, van €

oorzaken, kan er beter worden bijgestuurd op voorspellingen, en kan er een zinvol gesprek over het totale jaarresultaat worden gevoerd. Want het is heel vreemd dat we dat niet doen. Wel heel lang discussiëren over de begroting, nauwelijks interesse voor de (hoofdlijnen van) de feitelijke uitvoering..... dat is op z'n zachts gezegd een ouderwetse kijk op de zaak.

Dus voortaan zou de jaarrekening naast de verschillen met de *gewijzigde* begroting, die in hoge mate gericht zijn op de rechtmatigheidsverantwoording, ook een analyse moeten bevatten van de verschillen met de oorspronkelijke begroting, waarbij de operationele doeltreffendheid en doelmatigheid veel meer op de voorgrond staan. Daarbij begin je, stap één, met *het verklaren van het (operationele) baten lasten saldo*, per programma en als totaal, als volgt:

- voor elk product (of taakveld) worden baten en lasten verschillen getoond, voor- en nadelig, productraming versus rekening. Ook als deze klein zijn (< € 100 k[6])
- voor elk product wordt – globaal - bepaald of er sprake is van een significant prijsverschil ten opzichte van de begroting. Als er zo'n verschil is, en het is groter dan € 100 k, dan wordt dat gerapporteerd en verklaard. Het restant (totaal verschil minus prijsverschil) wordt dan geclassificeerd (onderbouwd) als een volume of timing / capaciteitsverschil.
- Door alle verschillen op deze manier te rubriceren en op te tellen per categorie, ontstaat een overzicht dat veel rijker is dan het netto baten lasten saldoverschil (oorspronkelijke begroting versus rekening)
- Zie het ingevoegde voorbeeld:

Voorbeeld (fictief), op programma niveau:

Categorie	**Som van afwijkingen**	**% van totaal afwijkingen**	**Toelichting**
Volume	– € 1,9 mln	35%	Vooral meer beroep op jeugdzorg

50 k positief (lagere lasten). Daarbij blijkt er sprake te zijn van een prijseffect van bijvoorbeeld € 100 negatief. Dan weet je dus dat er ook nog sprake moet zijn van een ander effect: volume, tijd of capaciteit. Het gaat er niet om verschillen tot de laatste euro te verklaren, maar wel om er globaal zicht op te krijgen. Bedragen mogen worden geschat, mits onderbouwd.

[6] We sluiten in deze notitie aan bij de huidige rapportage grens van € 100 k. Kleinere afwijkingen worden niet toegelicht. Omdat er met de voorgestelde werkwijze meer verschillen ontstaan, kan het nodig zijn de verklaringsgrens hoger te leggen.

Prijs	– € 0,9 mln	17%	Tariefstijging zorgaanbieders
Tijd	+ € 2,1 mln	39%	Actieprogramma toegang doorgeschoven
Capaciteit	+ € 0,5 mln	9%	Vacatures niet ingevuld

Totaal afwijkingen (bruto) = € 5,4 mln

Netto Baten lasten saldo) = – € 0,2 mln

Zo ziet de raad:

- Dat er in werkelijkheid € 5,4 mln aan beweging zat
- Dat vooral volume en tijd de motor achter afwijkingen zijn
- En dat het saldo van – € 0,2 mln eigenlijk niet zoveel zegt zonder context

Daarna, stap twee, *toon je de (dekkings)verschillen tussen de begrote en de gerealiseerde reservemutaties*, om aldus te komen tot het begrotingsresultaat (waarmee de mutatie van de algemene reserve wordt verklaard), als volgt:

- Eerst vergelijk je per reserve de begrote versus de gerealiseerde mutaties; eveneens ten opzichte van de oorspronkelijke begroting
- Ook deze verschillen worden geclasssificeerd. Net als bij de “gewone” baten lasten afwijkingen kun je de reservemutatie-verschillen rubriceren. Bijvoorbeeld:
    - **Technische mutaties** deze zijn het automatisch gevolg van baten-lastenverschillen, dus niet van nieuw beleid. Voorbeeld: we zouden, ten laste van een onderhoudsreserve, wegen gaan onderhouden. Dat onderhoud hebben we uitgesteld, dus hadden we geen lasten en dus hoefden we die ook niet te dekken uit de onderhoudsreserve. Gevolgen:
        - gunstiger baten lasten saldo dan begroot,
        - dito hogere onderhoudsreserve,
        - geen effect op het begrotingssaldo (omdat het voordeel van het baten lasten saldo wordt gecompenseerd door het ‘nadeel’ van de lagere reserve onttrekking)

        - wél een hoger eigen vermogen dan begroot, waarmee duidelijk wordt dat een hoger EV ook niet altijd verkieslijk is (immers, nu een onderhoudsachterstand).
    - **Beleidsmatige mutaties** (bewust ander gebruik van reserves).
    - **Exogene mutaties** (bijv. algemene uitkering fluctueert, met storting in egalisatiereserve).
- Aldus kom je van het (operationele) baten lasten saldo, via de vaak dempende werking van reservemutaties (dekking) uiteindelijk uit op het begrotings(jaar)resultaat, waarmee de mutatie van de algemene reserve inzichtelijk wordt verklaard.

De achterliggende idee van deze relatief uitgebreide resultaten analyse, is dus dat deze veel meer licht werpt op de achterliggende oorzaken van begrotingsoverschotten, waarmee meer druk ontstaat om zulke positieve resultaten kritisch te bekijken. Ze zijn soms een prestatie, maar vaak ook een indicatie van een mogelijk probleem.

3 Voor veel beleidsterreinen (en dus ook producten) is onduidelijk in hoeverre prestaties zijn geleverd en dus doelstellingen zijn gerealiseerd

Het op een zinvolle manier overzichtelijk in kaart brengen van de door een gemeente geleverde prestaties is een taaie opgave. Toch zou je als raadslid per product wel enige informatie daarover willen ontvangen; al was het maar om te laten zien (in de eerste plaats aan de inwoners) dat de organisatie rationeel bestuurd wordt. In een begroting doe je voor elk 'echt'[7] product redelijkerwijs een opgave van de volgende indicatoren:

- Het verwachte maatschappelijk doel / effect, of een lange termijn doelstelling
    - Bijvoorbeeld bij riolering: het percentage ontkoppeling hemelwaterafvoer, dat in verband in verband met klimaatadaptatie geleidelijk moet stijgen
- het verwachte 'productievolume'
    - Het verwachte aantal m3 verwerkt afvalwater
    - Het aantal km netwerk dat in een jaar gerenoveerd wordt
- de prijsontwikkeling
    - De gemiddelde procentuele stijging van de belangrijkste rioolinputs
- wachttijden
    - Vermoedelijk bij riolering niet zo relevant
- kwaliteitsaspecten
    - Bijvoorbeeld inspectieresultaten, klachtenmeldingen etc.

[7] Niet alle Noordwijkse producten uit de productraming zijn 'echte' producten, waar de inwoner iets om geeft. Bijvoorbeeld Planning en Control, zeer belangrijk, maar hooguit een intern 'product'.

En vergelijk je de realisaties met de begroting. Zo ontstaat een – zichtbare – leercyclus.

Uiteraard is dat verre van gemakkelijk, omdat elk product zijn eigen complexiteit heeft, vaak uit meerdere subproducten bestaat, en je wilt niet in een eindeloze verzameling details belanden. Overzicht, daar gaat het om, en om gefundeerd vertrouwen dat de organisatie zelf een helder beeld heeft van de hoofd- en bijzaken. De kunst zit daarbij in verstandig vereenvoudigen.

Aangezien deze notitie primair gaat over de beoordeling van het jaarresultaat, terwijl we tot dusverre in Noordwijk niet gewend zijn om in de begroting per product dit soort indicatoren te benoemen, de eerste noodzakelijke stap hiervoor, werken we dit hier nog niet verder uit. Een aanzet daartoe zit overigens wel besloten in de verschillencategorieën van de hiervoor in paragraaf 2 behandelde begrotingsresultaten.

4 Hoe nu verder?

Deze bespreeknotitie is niet primair bedoeld om het resultaat van 2024 nu alsnog opnieuw te gaan beoordelen. Beter is het vermoedelijk om de inzichten ervan toe te passen op de planning & control van 2025 en op de begroting van 2026. Om dit voortvarend te kunnen doen stellen we hierbij de volgende stappen voor:

1. Deze notitie voorleggen aan de accountant, met als voornaamste adviesvraag welke invloed deze aanpak zou moeten hebben op de verklaringsgrens (tot nu toe netto € 100k) en of het inderdaad logisch is om bij elke analyse van het baten lasten saldo te beginnen met het analyseren van een prijs- of volumeverschil, zie voetnoot 5
2. De notitie met de feedback van de accountant voorleggen aan de auditcie en aan de portefeuillehouder
3. Consequenties bepalen voor de P&C van 2025, in het bijzonder de analyse van de jaarrekening 2025 en voor de begroting van 2026 (met name het toepassen van indicatoren per product (zie 3)