

DE BEGROTING

Bas Savenije

Gepubliceerd in: Savenije, J.S.M. & A.L.M. van Noord (eds.) (1992). De Cirkel Gesloten: Planning en Control op Universitair Niveau. Uitgeverij LEMMA.. ISBN: 90-5189-129-6. P. 69-90.

'There is considerable evidence that the processes commonly prescribed in the literature on formal planning and relating planning to budgeting are not proving effective in practice' (Schmidlein, 1990, p. 22).

In de planning- en controlcyclus van de Universiteit Utrecht is de universitaire begroting het eindproduct van de bestuurlijke activiteit budgettering. Deze activiteit kan worden omschreven als het bestuurlijk proces waarin de activiteiten en daarmee samenhangende middelen voor het komend kalenderjaar worden vastgelegd in zoveel mogelijk kwantitatieve termen: enerzijds financiële gegevens (baten en lasten), anderzijds niet-financiële gegevens om de taakstelling ten aanzien van de activiteiten nader te specificeren.

De volgende functies van de begroting kunnen worden onderscheiden (Biesmeijer e.a., 1988; Groot & van der Poel, 1985):

- de allocatie- of keuzefunctie: de verdeling van beschikbare middelen op basis van beleidskeuzen over organisatieonderdelen of verantwoordelijke budgethouders;
- de autorisatie-functie: de machtiging om uitgaven te verrichten op basis van de in de begroting opgenomen bedragen;
- de beheerstechnische functie: het delegeren van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden aan organisatieonderdelen en personen;
- de controle-functie: het leveren van een grondslag voor controle op beleidsuitvoering en het afleggen van rekening en verantwoording.

De universitaire begroting bevat in de eerste plaats een raming van de noodzakelijke middelen met een globale specificatie van de herkomst en de voorgenomen besteding in kostensoorten. Dit wordt wel een categorische indeling van de begroting genoemd (Mol, 1988). Daarnaast geeft de begroting aan voor welke concreet omschreven activiteiten de middelen worden aangewend en wie daarvoor de verantwoordelijkheid draagt. Hiertoe wordt de begroting ingedeeld naar universitaire onderdelen en centraal beheerde kredieten: de functionele indeling van de begroting (Mol, 1988).

Door de koppeling van de geraamde aanwending van de middelen aan activiteiten worden de beheerstechnische functie en controle-functie aanmerkelijk versterkt. Vaak wordt de term 'budget' gehanteerd wanneer de raming van de middelen wordt gekoppeld aan een specificatie van de activiteiten (Biesmeijer e.a., 1988; Mol, 1988). De begroting van de Universiteit Utrecht bevat in deze zin budgetten voor elk van de universitaire onderdelen en voor elk van de centrale kredieten.

De essentie van budgettering is de conversie van beleid in geld op alle niveaus van de organisatie (Mellink, 1989). 'A budget is a series of goals with price tags attached' (Wildavsky, 1984, p. 2). De universitaire begroting bevat dan ook de concretisering van het ontwikkelingsplan naar de universitaire onderdelen in de zin van een in financiële termen uitgedrukte overeenkomst omtrent de verantwoordelijkheid van het betreffende management in het komende jaar. De activiteit budgettering markeert dan ook de overgang van de planningsfase naar de uitvoering en de evaluatie van de resultaten daarvan.

Voorgeschiedenis (1)

Sinds de invoering van de WUB (Wet Universitaire Bestuurshervorming) in 1970 heeft de universiteitsraad het budgetrecht: de raad stelt de universitaire begroting vast. Dit houdt in dat de universiteitsraad de door het college van bestuur voorbereide begrotingsvoorstellen kan wijzigen (recht van amendement), voorwaarden kan verbinden aan het gebruik van een onderdeel van de begroting (recht van conditie) en het recht heeft nieuwe begrotingsposten in de begroting op te nemen (recht van initiatief).

Vóór de invoering van de WUB was het begrotingsrecht in handen van het College van Curatoren. In die tijd was er nog sprake van een zgn. vraagbegroting die ter goedkeuring werd opgestuurd naar de minister van Onderwijs & Wetenschappen. Indien deze niet kon instemmen met de vraagbegroting, deelde hij de universiteit mee dat de begroting moest worden aangepast waarbij dan vrij nauwkeurig werd aangegeven welke aanpassing was gewenst.

De alsdus herziene begroting werd dan vastgesteld door het College van Curatoren dat immers formeel en feitelijk de gemachtigde was van de minister.

De invoering van de WUB in 1970 leidt niet direct tot volledige vernieuwing van de uit 1964 daterende richtlijnen van de minister voor de universitaire begroting; slechts geleidelijk worden de oude richtlijnen aangepast. De aanpassingen betreffen in het bijzonder de regelgeving over de eigen inkomsten en de bestemming van overschotten.

Op instigatie van de door de minister ingestelde Commissie Begrotingsrichtlijnen en een aanbeveling van de Algemene Rekenkamer (1986) wordt een discussie gevoerd over de vraag of en zo ja in welke mate het principe van kostendragers moet worden toegepast. Dit principe houdt in dat de in een bepaalde periode gemaakte kosten (lasten) worden gegroepeerd naar clusters van activiteiten. Toepassing hiervan voor de universiteiten zou betekenen dat in de begroting en de jaarrekening de lasten worden gespecificeerd naar onderwijs- en onderzoekprogramma's. Gelet op het relatief grote aandeel van de personele lasten in de exploitatie van de universiteiten, zou dit in ieder geval tijdschrijven van het personeel noodzakelijk maken.

In 1988 verschijnen integrale nieuwe richtlijnen voor de universitaire begroting en jaarrekening (Ministerie van O&W, 1988). De minister ziet af van de invoering van kostendragers, doch kan hiermee niet voorkomen dat de discussie over de wenselijkheid daarvan tot op dit moment voortduurt in het wetenschappelijk onderwijs. Een belangrijk winstpunt van de nieuwe richtlijnen is dat meer en meer gedacht wordt vanuit het baten/lastenstelsel, in plaats van het in de rijksoverheid traditioneel gehanteerde kasstelsel. Als belangrijke bezwaren van de nieuwe richtlijnen kunnen worden genoemd dat de in de begroting op te nemen informatie onvoldoende beargumenteerd wordt vanuit sturingsoverwegingen en dat de relatie met het ontwikkelingsplan niet uit de verf komt.

In het Hoger Onderwijs en Onderzoek Plan (HOOP) in 1989 laat de minister doorschemeren dat hij in de toekomst alleen nog achteraf verantwoording wil zien over de toegekende rijksbijdrage; tevens zou het budgetrecht van de universiteitsraad worden beperkt tot het verdelen van de beschikbare rijksbijdrage over de verschillende faculteiten in de vorm van een lump sum (Ministerie van O&W, 1989, p. 303). De werkelijkheid pakt anders uit. In goed overleg met de universiteiten verschijnen in 1991 beperkte herziene richtlijnen voor de universitaire begroting, gekoppeld aan nieuwe richtlijnen voor de jaarrekening gebaseerd op het Burgerlijk Wetboek (VSNU, 1989). De nieuwe WHW (artikel 2.8) bepaalt niet langer dat de minister de universitaire begroting moet goedkeuren, doch dat de universitaire begroting binnen veertien dagen na vaststelling ter kennis aan de minister wordt gezonden.

De belangrijke wijzigingen die in de loop der jaren zijn geïntroduceerd in de richtlijnen voor de universitaire begroting hebben binnen de Universiteit Utrecht gaandeweg geleid tot veranderingen in de systematiek van begroting en financiële verantwoording.

Het baten/lastenstelsel

Voor wat betreft de jaarrekening werd, mede onder druk van de externe accountant, al snel zoveel als mogelijk het baten/lastenstelsel gevolgd. De begrotingssystematiek bleef echter tot en met 1990 duidelijke sporen van het kasstelsel dragen, omdat het financiële denken hierdoor historisch sterk werd bepaald. Als voorbeeld kan worden genoemd de interne overboeking van saldi van het ene boekjaar naar het andere, waarover binnen faculteiten vaak harde afspraken met vakgroepen of onderzoeksgroepen waren gemaakt. Deze overboeking betrof dan de eerste geldstroom, dat wil zeggen het overschot in het aandeel in de rijksbijdrage.

Het kasstelsel kan worden gezien als een uitgavenadministratie. De overheid stelde taken vast en gaf de universiteit hiervoor middelen; op basis van een ingediende begroting werd toestemming gegeven voor het doen van uitgaven tot een bepaald niveau. In het kasstelsel is het geen vanzelfsprekendheid dat geld dat aan het eind van een boekjaar over is, beschikbaar blijft voor de betrokken organisatie of functionaris. In feite had de minister in het verleden dan ook de bevoegdheid om een saldo uit de eerste geldstroom een bestemming te geven in het nieuwe boekjaar; alleen voor vastgelegde verplichtingen mocht het geld naar volgend jaar worden meegenomen. Begrijpelijkerwijs leidde een dergelijke regeling zo nu en dan tot een 'opmaak-woede' aan het eind van een boekjaar: een teveel aan saldo zou immers van hogerhand worden weggenomen.

In het baten/lastenstelsel is voor de exploitatie in een jaar niet langer de vraag bepalend hoeveel geld er binnenkomt en wordt uitgegeven, maar:

- op welke met de taakuitvoering samenhangende inkomsten men recht heeft in het betreffende jaar, ongeacht het moment waarop deze middelen feitelijk binnenkomen, en
- welke financiële offers plaatsvinden voor de uitvoering van de taken in een begrotingsjaar, wederom ongeacht het moment waarop de feitelijke uitgaven worden gedaan.

In de begroting komt tot uiting welke baten en lasten worden verwacht in verband met de uit te voeren taken. De begroting en de feitelijke exploitatie kunnen een positief of negatief saldo te zien geven. Essentieel in het baten/lastenstelsel is dat de geleverde en ontvangen prestaties de basis vormen van het opmaken van de exploitatierekening aan het eind van het jaar. Dat betekent dat ultimo december de bestaande schulden bij de bepaling van de lasten in

aanmerking worden genomen, waarbij van belang is dat schulden en verplichtingen twee verschillende begrippen zijn: bij schulden moet de prestatie immers al zijn geleverd. Evenzo worden de aan derden geleverde prestaties waarvoor nog geen gelden ontvangen zijn, bij de bepaling van de baten betrokken. Op basis van de exploitatierekening wordt de balans opgemaakt, waarin de financiële positie op de peildatum van 31 december zo volledig mogelijk wordt beschreven.

De overgang van het kasstelsel naar het baten/lastenselsel heeft gevolgen voor de begroting, omdat niet langer het moment van betalen of ontvangen van geld bepalend is voor het jaar waarop het resultaat hiervan drukt. Verder ligt het niet langer voor de hand het exploitatiesaldo of een deel ervan over te schrijven naar de exploitatie van het volgend boekjaar. Immers de met de geplande activiteiten samenhangende baten en lasten in het nieuwe boekjaar waren al integraal gepland.

Overigens moet worden geconstateerd dat de wijze waarop de bouwinvesteringen worden gefinancierd nog altijd in het teken van het kasstelsel staan. De minister geeft toestemming voor projecten en stelt daarvoor jaarlijks de middelen op kasbasis beschikbaar.

De eigen inkomsten

In het verleden hanteerde de minister in het kasstelsel een verschillend regiem voor eerste en derde geldstroom: hij behield zich het recht voor een saldo uit de eerste geldstroom (de rijksbijdrage) een andere bestemming te geven, doch bemoeide zich niet met de derde geldstroom (de opbrengsten uit diensten voor derden, zoals contract-onderzoek). Dit onderscheid is inmiddels vervallen, doch leverde wel jarenlang de noodzaak op duidelijke schotten te hanteren tussen eerste en derde geldstroom.

Daarnaast zijn in de afgelopen jaren de derde-geldstroominkomsten in omvang sterk toegenomen: contract-activiteiten zijn een normaal verschijnsel in de universiteit geworden. Een gevolg hiervan is dat op vele fronten een vervlechting van de reguliere taken en de contract-activiteiten is ontstaan. Vaak oefent een en hetzelfde personeelslid zowel reguliere taken als contract-activiteiten uit, hebben contract-activiteiten een directe spin-off voor het reguliere onderwijs en/of onderzoek en vindt begeleiding van beide taken door één hoogleraar plaats.

Van belang is hoe dan ook dat voor contract-activiteiten een goede voor- en nacalculatie plaatsvindt van alle directe en indirecte kosten. Van belang is voorts dat alle inkomsten uit de derde geldstroom goed worden begroot en correct worden geadmistriseerd. Daarbij is het vaak echter verre van eenvoudig of zelfs onmogelijk om op ieder moment voor iedere persoon en voor iedere infrastructurele voorziening ondubbelzinning aan te geven voor welke activiteit deze worden ingezet. Dit vergt een gecompliceerde kostenverdeelstaat en veronderstelt tijdschrijven bij het betreffende personeel. Dit soort ingewikkelde exercities vindt in de praktijk niet of nauwelijks plaats en is in feite niet noodzakelijk. Dit leidt er echter wel toe dat het niet volledig mogelijk is om voor alle lasten aan te geven op welke activiteit (regulier of contract) ze betrekking hebben. Met andere woorden, de lasten worden integraal begroot en verantwoord, voor alle activiteiten gezamenlijk. Maar ook een exploitatiesaldo kan dan niet meer worden opgesplitst in een eerste- en derde-geldstroomsaldo. Een richtlijn voor het wel geven van een dergelijke splitsing levert slechts papieren en willekeurige resultaten op.

Bestuurlijke vernieuwing

De operatie Bestuurlijke vernieuwing was een goede aanleiding om een aantal veranderingen in onderlinge samenhang consequent door te voeren. De uitgangspunten van decentralisatie en integraal management betekenen dat besluitvorming de taken en de inzet van middelen geschiedt op het niveau dat de consequenties het beste kan overzien. Deze uitgangspunten hebben geleid tot een accentuering van het verantwoordingsaspect in de planning en controlcyclus en een toegenomen aandacht voor de koppeling tussen taken en middelen in de begroting.

Tevens is in dit verband van belang dat het college van bestuur een deel van zijn bevoegdheden op het gebied van middelenbesteding heeft gemandateerd aan mandatarissen (de directeuren van de onderdelen). Deze zijn daarmee bevoegd namens het college de financiën te beheren. In het verleden hadden zij deze bevoegdheid formeel niet; er was dan ook een veelheid aan regels waarin werd bepaald hoe het beheer van de financiële middelen binnen de onderdelen vorm moest krijgen en waarmee men rekening moest houden bij de uitvoering van de begroting. Eén van de overbodig geworden regels betrof de overboeking van personele naar materiele middelen, de zgn. conversie. Als gevolg van mandatering kan een onderdeel thans zelf de verdeling tussen personele en materiële middelen wijzigen, doch dient wel verantwoording achteraf te worden verschaft over de afwijkingen ten opzichte van de oorspronkelijke begroting.

Het past, tenslotte, in bestuurlijke vernieuwing om het onderdeel het voordeel c.q. het nadeel van zijn exploitatie te laten behouden: is er positief resultaat, dan kan het onderdeel daar zelf een bestemming aan geven, zoals de aanschaf van apparatuur; is er een negatief resultaat dan zal het onderdeel dat in komende jaren moeten inlopen. Het ligt daarom voor de hand het verschil tussen baten en lasten van een onderdeel naar de balans over te brengen als exploitatiereserve van dat onderdeel.

Relatie met ontwikkelingsplan en intern financieel schema

Het ontwikkelingsplan beschrijft het meerjarig beleid van de universiteit in onderlinge samenhang. Het wordt geconcretiseerd in veranderingsprojecten en beleidsafspraken over beleidsmatige veranderingen tussen het college van bestuur en de universitaire onderdelen. De beleidsafspraken hebben in feite het karakter van een contract, zij het dat deze afspraken niet de integrale taakuitvoering van de faculteiten en diensten betreffen. Ze beslaan slechts een deel van de taakuitvoering, te weten de beleidswijzigingen, de veranderingsactiviteiten of -projecten die voortvloeien uit het strategisch beleid.

Het intern financieel schema (IFS) geeft globaal de financiële consequenties van het universitaire beleid. Het bevat een indicatie van de verdeling van de rijksbijdrage voor de komende vijf jaar en geeft tevens aan hoeveel gelden beschikbaar zijn voor de centrale stimulering van nieuwe ontwikkelingen. Het IFS levert aldus de kaderstelling voor de begroting van de onderdelen voor het eerstvolgend jaar. De verdeling van de stimuleringsgeldten voor het eerstvolgend jaar dient hetzij vóór, hetzij bij de begroting plaats te vinden.

Het IFS brengt voor de middellange termijn de koppeling tussen taken en middelen tot stand voor de lopende processen van onderwijs en onderzoek. Het kent echter geen operationele uitwerking voor het eerste jaar van de planperiode. Het eerste jaar uit het IFS is weliswaar kaderstellend voor de begrotingsplannen van de onderdelen, maar geeft geen specificatie in de vorm van een integrale koppeling tussen taken en middelen. De kaderstelling is ook niet de directe uitkomst van een normatieve berekening op basis van de taakomvang doch het gevolg van bestuurlijke overwegingen uitgaande van berekeningen voor het eind van de planperiode en het vorige IFS.

Zowel voor een zinvol bestuurlijk overleg over de begrotingsplannen als voor een verantwoording over de inzet van de middelen achteraf is het noodzakelijk de koppeling tussen taken en middelen te concretiseren per jaar. Het is zinvol daarbij ook de beleidsafspraken voor het eerste jaar van de planperiode te betrekken, evenals de toewijzing van stimuleringsgeldten. De begroting specificeert voor deze toewijzing het beoogde resultaat, opdat op deze wijze verantwoording kan plaatsvinden. Evaluatie van vernieuwingsgeldten wijst immers uit dat het niet efficiënt is deze op declaratiebasis toe te wijzen, doch dat wel de beoogde output dient te worden gespecificeerd en verantwoord (Savenije, 1991; de Vries e.a., 1990).

Budgettering speelt een essentiële rol bij contractmanagement, zelfbeheer en decentralisatie-operaties in de rijksoverheid en non-profitorganisaties in de afgelopen jaren (zie bijvoorbeeld de rapporten van de Ambtelijke Heroverwegingswerkgroep Verbetering van de Bedrijfsvoering van de Overheid uit 1983; Buurma e.a., 1986; Mol, 1988). Door een taakstellende budgettering van de zelfbeherende eenheden kan inhoud worden gegeven aan de doelmatigheidsbeoordeling. De budgethouders worden daarbij binnen ruime grenzen vrij gelaten in de besteding van de middelen, mits zij daartegenover de hen opgelegde taakstelling naar behoren volbrengen. Het budget neemt de gedaante aan van een contract waarin de partijen zich verplichten tot enerzijds het uitvoeren van de overeengekomen werkzaamheden en anderzijds het beschikbaar stellen van de daarvoor benodigde middelen. De taakstellende budgettering heet daarom ook wel contractmanagement (Croonen, 1988; Mol, 1986). Sturing vindt plaats vooraf bij de opstelling van het contract en achteraf bij de beoordeling van de contractuitvoering. Het budget betreft een bilateraal commitment 'unless circumstances change significantly' (Anthony & Herzlinger, 1975). Het dient als basis te fungeren om het periodiek te vergelijken met de realisatie en de verschillen te kunnen analyseren en verklaren (Bossert, 1990).

De Universiteit Utrecht kent na bestuurlijke vernieuwing een bestuursconceptie die duidelijke parallellen heeft met zelfbeheer en contractmanagement. De universitaire begroting kan, parallel aan de gedachten van zelfbeheer, ook worden beschouwd als een contract tussen universitair management en facultair management. De in de universitaire begroting opgenomen begrotingsplannen van de onderdelen kunnen dan worden gezien als een budget: een begroting met de specificatie van de activiteiten waarvoor de middelen worden aangewend.

De universitaire begroting is dan zowel

- een raming van de noodzakelijk geachte middelen, waarbij zowel de herkomst als de besteding is aangegeven, als
- een verdeling van de beschikbare middelen over de organisatieonderdelen, waarbij voor die onderdelen tevens wordt vastgelegd voor welke concreet omschreven activiteiten of producten de uitgaven worden gedaan en wie daarvoor de verantwoordelijkheid draagt.

Aldus kan de begroting de vier in de inleiding genoemde functies representeren.

De koppeling taken-middelen in de begroting

In deze paragraaf komt aan de orde op welke wijze en op welk detailniveau de overeen te komen activiteiten in de begroting moeten worden gespecificeerd en hoe de koppeling wordt gelegd tussen gespecificeerde activiteiten en geld. Hierbij is het nuttig de nuanceringen in oenschouw te nemen die worden onderscheiden bij de budgettering

bij decentralisatie bij non-profitorganisaties, zonder dat het overigens mogelijk is deze alle een op een te vertalen naar een universiteit.

De discussie over budgetvormen wordt vaak gevoerd aan de hand van een scherp onderscheid tussen input- en outputfinanciering: bij inputfinanciering wordt het budget bepaald op beleidsoverwegingen zonder directe relatie met het functioneren van de betreffende organisatie, terwijl bij outputfinanciering geleverde prestaties bepalend zijn voor het budget (Groot & van de Poel, 1985). De Ambtelijke Heroverwegingswerkgroep Verbetering Bedrijfsvoering bij de Overheid (1983) is echter tot de conclusie gekomen dat een keuze tussen deze uitersten een onvruchtbaar dilemma oplevert. Men baseerde zich daarbij op de ontbinding van de relatie tussen input en output van organisatieonderdelen in de volgende twee componenten (zie vooral Mol 1986, 1988):

1. de samenhang tussen middelen en activiteiten: kunnen de functies in het productieproces worden uitgesplitst in homogene activiteiten, d.w.z. activiteiten die eenduidig aan input (kostensoorten) kunnen worden gerelateerd, zodat voor die activiteiten standaardkosten kunnen worden gecalculeerd?
2. de samenhang van de activiteiten met de geproduceerde goederen en diensten: in hoeverre zijn de functies in het productieproces af te leiden uit een te identificeren output? Bij een aanwijsbare output kunnen de activiteiten op basis van de verlangde prestaties worden genormeerd.

Met behulp van dit onderscheid kan men ernaar streven zich waar mogelijk te baseren op outputbudgettering en voor processen waarvan de meetbaarheid van output minder duidelijk is, gebruik te maken van tussenvormen van budgettering. Hierdoor ontstaat een verschuiving van inputbudgettering naar de andere budgetteringsvormen en juist het contractmanagement moet de flexibiliteit bezitten om in elke situatie de geschikte budgetteringsvorm te kiezen (Groot & van de Poel, 1985).

Met behulp van deze analyse kunnen de volgende vier budgetvormen worden onderscheiden:

		is de output te identificeren?	
		ja	nee
sprake van homogene activiteiten?	ja	I	II
	nee	III	IV

Deze budgetvormen kunnen als volgt worden toegelicht.

- I. Outputbudgettering.
De taakstelling betreft de te leveren prestaties in termen van output. Voorwaarde is dat de output naar kwaliteit en omvang voldoende eenduidig is vast te stellen. Kostprijsberekening is mogelijk en is de basis voor toe te wijzen budget. Voorbeeld: bedrijfsmatige activiteiten.
- II. Procesbudgettering, ook wel activiteitenbudgettering genoemd.
De taakstelling heeft betrekking op het activiteitsniveau, maar biedt geen houvast aan een outputnormering, daar de output niet eenduidig is vast te stellen. De activiteiten zijn echter wel zodanig omschreven en meetbaar, dat het budget op de te verwachten bedrijfsdrukke (activiteitsniveau) kan worden gebaseerd, bijvoorbeeld aan de hand van variabele en constante kosten. Voorbeeld: dienstverlenende activiteiten met moeilijk traceerbare prestaties, zoals inspecties.
- III. Opdrachtbudgettering, ook wel projectbudgettering genoemd.
De taakstelling heeft het karakter van een opdracht die met een gegeven budget moet worden gerealiseerd. Er kan sprake zijn van een taakstelling ten aanzien van de output, maar de middeleninzet kan niet eenduidig uit een productiefunctie worden afgeleid. Achteraf is wel een verantwoording in outputtermen mogelijk. Deze vorm komt vooral voor bij activiteiten gekenmerkt door beschikbaarheidsnut zoals de brandweer.
- IV. Inputbudgettering.
De taakstelling betreft slechts een globale omschrijving of een abstract doel, die achteraf ook niet concreet kunnen worden gemaakt. Beoordeling beperkt zich tot rechtmatigheidscontrole op aanwending van middelen vanuit de vraag of de aanwending niet in strijd is met de doeleinden waarvoor de middelen ter beschikking zijn gesteld. Als voorbeeld kunnen stafafdelingen worden genoemd.

In een universiteit komen alle genoemde varianten in taakstelling voor, zoals duidelijk te zien is in de discussies over landelijke dan wel plaatselijke modellen voor middelenverdeling. Bij onderwijs is sprake van procesbudgettering: de omvang van de taakstelling wordt met name uitgedrukt in termen van bedrijfsdrukke (de berekening van de onderwijsvraag). Bij onderzoek is sprake van opdrachtbudgettering (Mol, 1986). De universitaire diensten laten allerlei mengvormen zien. De facilitaire diensten hebben, voorzover zij een budget krijgen toegewezen, meestal een combinatie van opdrachtbudget en outputbudget; de bestuursdiensten kennen een

combinatie van opdrachtbudget en inputbudget. Bij de bibliotheek is weer eerder sprake van een combinatie van procesbudget en opdrachtbudget.

Van belang is nu welke mogelijkheden deze analyse biedt in termen van sturing. Biesmeijer e.a. (1988) geeft een overzicht van de sturingsmogelijkheden voor het naasthogere managementniveau bij de verschillende budgetvormen.

figuur 1

Goede sturingsmogelijkheden kunnen worden bereikt met de specificatie van de output of het gewenste activiteitsniveau. De sturingsmogelijkheid van de specificatie in kostensoorten is beperkt.

Voor het aggregatieniveau van de koppeling taken-middelen in de universitaire begroting zijn de volgende twee vragen relevant:

1. Is de taakstelling te analyseren in activiteiten die afzonderlijk zijn te budgetteren, anders dan via kostensoorten?
2. Is sturing gewenst door middel van een koppeling van deelbudgetten aan verschillende soorten activiteiten?

Vraag 1 kan bevestigend worden beantwoord voor alle universitaire onderdelen behalve voor de bestuursdiensten waar voor een deel sprake is van inputfinanciering.

Vraag 2 moet ontkennend worden beantwoord voor de faculteiten. Faculteiten hebben zelf de wettelijke bevoegdheid tot het vaststellen van onderwijs- en onderzoekprogramma's. Zij zijn dus degene die bepalen hoe hun aandeel in de rijksbijdrage het best kan worden ingezet. Het universiteitsbestuur stuurt niet via een verdeling tussen onderwijs en onderzoek, noch via een verdeling tussen verschillende studierichtingen binnen een faculteit, maar in feite ook niet via verdeling over kostensoorten.

Met name vanwege de verwevenheid van onderwijs en onderzoek moet in het wetenschappelijk onderwijs worden afgezien van budgettering op basis van kostendragers. Uiteraard dient achteraf wel verantwoording te worden afgelegd over doelmatigheid en kwaliteit.

De diensten zijn niet op dezelfde wijze als faculteiten autonoom ten aanzien van de integrale uitoefening van de taken. Diensten voeren ook geen zgn. primaire taken uit: ze zijn in feite overhead. Daarom dient bij de diensten wel duidelijk te zijn hoe de rijksbijdrage wordt aangewend voor de onderscheiden activiteiten. Bij voorkeur dient het beoogde doel van hun aandeel in de rijksbijdrage op meerjarenbasis te worden vastgelegd. Daarom is bij de diensten wel een koppeling van deelbudgetten aan verschillende activiteiten gewenst.

Dit leidt tot het volgende overzicht:

		sturing budgetten - activiteiten	
		ja	nee
analyse in activiteiten mogelijk	ja	A	B
	nee	C	D

Categorie A omvat de facilitaire en onderwijs- en onderzoekondersteunende diensten. Categorie B omvat de faculteiten. Categorie C is leeg. Categorie D omvat met name de stafachtige activiteiten van de bestuursdiensten.

De conclusie luidt dat het uit het oogpunt van sturing van belang is bij de diensten waar mogelijk en relevant een koppeling te leggen tussen activiteiten en deelbudgetten, doch dat voor de faculteiten een dergelijke koppeling niet zinvol is.

Enige terminologische kwesties

Uitgaande van de bovenstaande analyses kunnen een aantal veelal slordig gehanteerde begrippen scherper worden omschreven.

Basisbudget, activiteitenbudget en specifieke toewijzingen

Een basisbudget wordt toegewezen met het oog op de lopende activiteiten, zoals gespecificeerd, waarbij het oordeel van de geldgever (het centraal niveau) zich beperkt tot de vraag of de activiteiten een relatie hebben met het doel

van de organisatie. Geheel in lijn hiermee wordt ook geen gedetailleerd inzicht gevraagd in de koppeling tussen geld en deelactiviteiten (Commissie Financieringsstructuur Onderzoek en Ontwikkeling, 1985). Gelet op deze implicaties kan dit echter uitsluitend betrekking hebben op de primaire taken van de universiteit. Strikt genomen hebben dus alleen faculteiten een basisbudget.

Indien de geldgever zich wel een oordeel over de inhoud van de activiteiten vormt en inzicht wenst in de relatie geld-activiteiten, ligt het meer voor de hand te spreken van een 'activiteitenbudget': de middelen worden toegewezen met het oog op overeengekomen activiteiten, waarover de geldgever zich ook zelfstandig een oordeel vormt; dit oordeel concentreert zich op de vraag of de activiteit past binnen de doelstelling die tussen centraal niveau en het onderdeel is overeengekomen.

Daarnaast hebben faculteiten (en in mindere mate ook diensten) zgn. specifieke toewijzingen waarvoor gespecificeerde resultaten moeten worden behaald, dan wel gespecificeerde activiteiten moeten worden ondernomen; het betreft een toewijzing voor een beperkte, gespecificeerde periode. Over deze activiteiten heeft het centraal niveau zich een inhoudelijk en gedetailleerd oordeel gevormd. De te verrichten activiteiten of de te realiseren output dienen zo concreet mogelijk te worden vastgelegd met het oog op verantwoording.

Lump sum en oormerkingen

Een lump sum budget wordt wel omschreven met de volgende kenmerken (zie onder meer Mol, 1986; Groot & van de Poel, 1985):

- de toepassingsrichting wordt alleen gebonden aan de taakomschrijving van het onderdeel of de budgethouder;
- er is geen directe relatie met de gespecificeerde activiteiten binnen het budget, output of kostensoorten;
- voorzover deelbudgetten of kostensoorten zijn gespecificeerd, heeft de budgetontvanger een zekere vrijheid om middelen op een andere wijze te besteden dan in het budget is aangegeven.

Geoormerkte budgettering kent onder meer de volgende omschrijvingen:

- door een specificatie van de toepassingsrichting binnen het budget ontstaan deelbudgetten die elk voor een bepaalde aanwending zijn geoormerkt;
- de budgetontvanger mag de gelden niet anders aanwenden dan waarvoor de budgetgever ze heeft bedoeld;
- de middelen moeten worden besteed aan een gespecificeerde activiteit of gespecificeerde kostensoorten.

Deze omschrijving laat in het midden of er een afrekening moet plaatsvinden, wellicht zelfs op declaratiebasis.

In het onderscheid lump sum versus oormerking lijkt een zekere parallel aanwezig met de indeling basisbudget en activiteitenbudget. De overlap in beide indelingen is echter onvoldoende duidelijk. Het verdient daarom de voorkeur de omschrijvingen als volgt toe te spitsen. Een lump sum budget geeft de budgethouder ongeacht de specificatie van deelbudgetten en kostensoorten gedurende de budgetperiode een zekere vrijheid om middelen op andere wijze te besteden, waarbij overigens achteraf verantwoording moet plaatsvinden. Bij een geoormerkt budget is de budgethouder gebonden aan één of meer van de volgende regels:

- overheveling tussen deelbudgetten is niet toegestaan,
- verschuivingen tussen kostensoorten is niet toegestaan,
- aan het eind van de budgetperiode dient op declaratiebasis een afrekening plaats te vinden.

Bij de oormerking van een bedrag dient te worden aangegeven welke van de genoemde restricties van toepassing zijn.

Richtlijnen voor de begrotingsplannen van de onderdelen

De universitaire begroting komt tot stand op basis van de begrotingsplannen van de organisatorische onderdelen die daarvoor richtlijnen van de universiteitsraad ontvangen. Deze richtlijnen zullen zodanig zijn dat de begrotingsplannen het inzicht leveren dat nodig is om de universitaire begroting op te stellen; hierbij zijn dus de richtlijnen van de minister medebepalend.

De richtlijnen betreffen in de eerste plaats het aandeel in de rijksbijdrage waarvan de onderdelen moeten uitgaan. Het eerste jaar van het IFS levert automatisch de kaderstelling voor de begrotingsplannen voor dat jaar. Daarnaast zijn er richtlijnen die de vorm betreffen en wel met name de bepaling van de kostensoorten waarin de lasten moeten worden onderverdeeld, en de uitsplitsing die moet worden aangehouden voor de te verwachten baten. Tenslotte moeten de plannen een specificatie geven van de activiteiten.

Aan de hand van de vorige paragrafen wordt nu duidelijk wat de minimale inhoud van de richtlijnen voor de begrotingsplannen moet zijn.

De onderwijstaken worden vastgelegd door

- een specificatie van de programma's in de vorm van een opsomming van de studierichtingen volgens het bestuursreglement;
- de te verwachten bedrijfsdrukte zoveel mogelijk met behulp van dezelfde factoren als waarmee de omvang van de rijksbijdrage is bepaald.

De onderzoektaken worden vastgelegd door

- een specificatie of aanduiding van de goedgekeurde programma's in het kader van voorwaardelijke financiering;
- een indicatie van de te minimaal te verwachten output in de zin van programma-omvang in arbeidsjaren.

Voor de overige activiteiten van de onderdelen dient zoveel mogelijk een indicatie van de output of de bedrijfsdrukte te worden gegeven.

Daar waar sprake is van activiteitenbudgetten binnen een onderdeel dient voor deze activiteiten een afzonderlijke begroting van baten en lasten te worden opgesteld.

Naast de bovengenoemde gegevens over de lopende processen dienen ook de overeengekomen beleidswijzigingen te worden vastgelegd, in ieder geval

- afspraken die betrekking hebben op (wijzigingen in) de aard en omvang van de genoemde activiteiten,
- afspraken die gepaard gaan met een specifieke toewijzing van middelen.

Zoals gezegd spelen de kostensoorten slechts een beperkte rol bij de sturing. Een minimale opplitsing ligt daarom voor de hand. De indeling in kostensoorten wordt dan bepaald door de richtlijnen van de minister en de wensen ten aanzien van consolidatie. Dit brengt als uitgangspunt de volgende indeling met zich mee, waar om actuele bestuurlijke redenen uiteraard specificaties aan kunnen worden toegevoegd.

lasten

personele lasten

materiële lasten

(afschrijving)

dotaties aan voorzieningen

storting in de exploitatiereserve

baten

aandeel rijksbijdrage

interne opbrengsten

externe opbrengsten

onttrekkingen aan voorzieningen

beroep op de exploitatiereserve

Het begrip afschrijving vraagt nog een nadere toelichting. In de richtlijnen van de minister voor de jaarrekening wordt de mogelijkheid van afschrijving op apparatuur en inventaris genoemd. Invoering hiervan op korte termijn is zonder meer problematisch, onder meer vanwege de relatie met de liquiditeitspositie per onderdeel en waarderingsproblemen.

Het is nog de vraag of integrale afschrijving op inventaris en apparatuur op langere termijn gewenst is. Voor een groot deel zal er bij de onderdelen sprake zijn van een 'ideaalcomplex': de afschrijving in enig jaar komt overeen met de voor vervanging aangewende middelen. Het ligt daarom meer voor de hand te volstaan met de vraag aan de onderdelen om aan te geven voor welke inventaris/apparatuur het ideaalcomplex niet geldt. Voor de vervanging van die elementen dienen zij te reserveren. Dit maakt een eventuele toekomstige invoering van afschrijving aanzienlijk eenvoudiger.

Indien onderdelen (bijvoorbeeld de facilitaire bedrijven) wel afschrijven, ligt het voor de hand dit administratief vooralsnog te verwerken als reservering.

De totstandkoming van de universitaire begroting

Over de begrotingsplannen van de onderdelen vindt overleg plaats tussen het college van bestuur en het management van het betreffende onderdeel. Daarna worden de begrotingsplannen van de onderdelen geconsolideerd tot de universitaire begroting. De begroting wordt door de universiteitsraad vastgesteld voor de aanvang van het begrotingsjaar, gewoonlijk in december. De begroting wordt aangeboden aan de minister van O&W.

De onderdelen kunnen bij het indienen van hun begroting eventuele knelpunten aanmelden. Dit zijn noodzakelijk geachte lasten, waarvoor naar hun oordeel de baten (voornamelijk de rijksbijdrage) niet toereikend zijn.

Het overleg tussen het college van bestuur en het universitaire onderdeel concentreert zich met name op:

- eventuele beleidswijzigingen ten opzichte van voorgaande jaren;
- eventuele actuele wijzigingen in de taakstelling;
- de mate waarin de exploitatie sluitend is;
- eventuele ernstige knelpunten in de exploitatie;
- een nadere specificatie van specifieke activiteiten in relatie tot specifieke middelentoe wijzing.

Ten aanzien van de knelpunten doen zich de volgende mogelijkheden voor:

- er kan sprake zijn van een afwijking in de taakstelling ten opzichte van de informatie die beschikbaar was bij de opstelling van het IFS; dit kan in het bijzonder het geval zijn op het gebied van eerstejaarsaantallen;
- er kan sprake zijn van een wijziging in het middelenperspectief voor de universiteit als geheel: inmiddels is immers de rijksbegroting beschikbaar en het zou niet de eerste keer zijn dat deze een onverwachte tegenvaller bevat;

Het is overigens mogelijk dat bij een van de universitaire onderdelen sprake is van een zodanig knelpunt dat dit extra middelen vraagt die slechts verkregen kunnen worden door te korten op de rijksbijdrage van andere onderdelen. Een voorbeeld hiervan is de stijging van het aantal eerstejaars bij de faculteit sociale wetenschappen voor het academisch jaar 1991/1992: er schreven zich 1070 eerstejaars in, terwijl het IFS was gebaseerd op 665!

Er kunnen zich ook meer incidentele knelpunten voordoen. De vraag is dan aan de orde in hoeverre sprake is van onvoldoende prioriteitstelling binnen de faculteit of dienst en in hoeverre de benodigde extra middelen uit de eigen exploitatiereserve kunnen worden verkregen.

Het overleg kan tot gevolg hebben dat de faculteit of dienst een herzien begrotingsplan moet indienen. De begrotingsplannen van de onderdelen worden als bijlage in de universitaire begroting opgenomen.

De aldus opgestelde universitaire begroting geeft een goed ijkpunt voor de verantwoording achteraf. Daar dienen eventuele afwijkingen te worden verklaard. De vraag kan worden gesteld in hoeverre deze handelwijze op gespannen voet staat met het budgetrecht van de universiteitsraad, dat immers niet alleen de verdeling van de rijksbijdrage maar ook de uitsplitsing naar kostensoorten vaststelt. Begrotingswijzigingen moeten door de universiteitsraad worden vastgesteld.

In beperkte mate wordt hieraan tegemoet gekomen doordat in de loop van het jaar veelal een gewijzigde begroting wordt opgesteld. Deze begroting verwerkt eventuele wijzigingen in de daadwerkelijk ter beschikking gekomen rijksbijdrage van de minister, zodanige afwijkingen in de te verwachten baten en lasten ten opzichte van de oorspronkelijke begroting dat van een beleidswijziging sprake is, en eventuele gevolgen van het bekend worden van het definitieve resultaat van het vorig boekjaar voor het lopend jaar. Als leidraad geldt hier echter dat het bij voorkeur slechts gaat om veranderingen om de begroting als ijkpunt voor verantwoording te verbeteren. Daarnaast worden grote wijzigingen binnen de onderdelen gesignaleerd via kwartaalrapportages waarin de eigen inkomsten en de meest elementaire kostensoorten voorkomen, maar natuurlijk ook het beroep op exploitatiereserve, met andere woorden de vraag in hoeverre sprake is (blijft) van een sluitende exploitatie.

De universiteitsraad ontleent aan het budgetrecht een aanzienlijk deel van haar macht. Het hoeft dan ook geen verbazing te wekken dat dit aspect de nodige aandacht kreeg bij de evaluatie van de WUB in 1979. In het rapport Gewubd en gewogen (Ministerie van O&W, 1979, p. 161) staat hierover: 'In de praktijk is namelijk gebleken dat vooral het "budgetrecht" voor de raad een middel is geweest om zich in detail bezig te houden met zaken die in wezen tot het werkterrein van het college van bestuur moeten worden gerekend'. In de WWO van 1986 is de bevoegdhedenverdeling tussen college van bestuur en universiteitsraad echter niet wezenlijk veranderd ten opzichte van de WUB. De praktijk van de besluitvorming in de universitaire raden gaf trouwens ook onvoldoende aanleiding tot een drastische wijziging.

Overigens moet de sturingskracht die uitgaat van de vaststelling van de universitaire begroting ook niet worden overschat. De zeggenschap over de primaire processen onderwijs, onderzoek en maatschappelijke dienstverlening berust met name bij de faculteiten. Hoewel universiteitsbesturen de begroting in toenemende mate benutten om de besluitvorming over onderwijs en onderzoek te beïnvloeden met behulp van stimuleringsgelden, wordt anderzijds de invloed van de faculteiten op de universitaire begroting groter doordat zij in toenemende mate beschikken over eigen inkomsten (Westerheijen e.a., 1991). Uit evaluaties van modellen voor middelenverdeling en toewijzing van specifieke stimuleringsmiddelen blijkt dan ook dat sturing die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gebaseerd is op middelentoewijzing, weinig effectief is (Savenije, 1992).

Noot

- (1) Bij het schrijven van deze paragraaf is dankbaar gebruik gemaakt van notitie van H. Fekkers uit november 1989 ten behoeve van een VSNU-werkgroep.

Literatuur

Algemene Rekenkamer (1986). Bestuurlijke informatievoorziening van universiteiten. 's-Gravenhage: SDU.
 Ambtelijke Heroverwegingswerkgroep Verbetering van de Bedrijfsvoering van de Overheid (1983). Zelfbeheer I & II. Heroverwegingsrapport verbetering bedrijfsvoering overheid. 's-Gravenhage.

- Anthony, R.N. & Herzlinger, R. (1975). Management control in nonprofit organizations. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Biesmeijer, E., Fehr, R.G.L., Kindt, J.I.R. & Rikken, W. (1988). De financiële functie. In W. Lemstra e.a. (red.), Handboek voor overheidsmanagement. Alphen a/d Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink.
- Bossert, J. (1990). Van strategie naar budget: decentrale activiteitenplannen. Tijdschrift voor Financieel Management, 5, 35-41.
- Buurma, H., Edelman Bos, J.B.M. & Swanink, J.J. (red.) (1986). Management bij de overheid. Vlaardingen: Nederlands Studie Centrum.
- Commissie Financieringsstructuur Onderzoek en Ontwikkeling (1985). Rekenschap van creativiteit. Eindrapport. Den Haag: SDU.
- Croonen, J.W.L.H. (red.) (1988). Planning en control en de bestuurlijke informatievoorziening. Vlaardingen: Nederlands Studie Centrum.
- Enden, C. van der (1989). Budgettering in management perspectief. Alphen aan den Rijn: Samsom.
- Groot, T.L.C.M. & van de Poel, J.H.R. (1985). Financieel management van nonprofit organisaties. Groningen: Wolters-Noordhoff.
- Mellink, M. (1989). Budgetteren is converteren van geschreven beleid in geld. Zoetermeer: Ministerie van O&W, TRN GROEP Volder & Vis.
- Ministerie van Onderwijs en Wetenschappen (1979). Gewubd en gewogen. Rapport van de Commissie voor de Bestuurshervorming ex art. 56 WUB. 's-Gravenhage: SDU.
- Ministerie van Onderwijs en Wetenschappen (1988). Richtlijnen voor de inrichting van de begroting en de jaarrekening. 's-Gravenhage: SDU.
- Ministerie van Onderwijs en Wetenschappen (1989). Ontwerp Hoger Onderwijs en Onderzoek Plan 1990. 's-Gravenhage: SDU.
- Mol, N.P. (1986). Budgettering ten behoeve van zelfbeheer. In Buurma, H., Edelman Bos, J.B.M. & Swanink, J.J. (red.), Management bij de overheid. Vlaardingen: Nederlands Studie Centrum.
- Mol, N.P. (1988). Bedrijfseconomie voor de collectieve sector. Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink.
- Savenije, J.S.M. (1992). University budgeting: creating incentives for change? Paper presented at the 31st Annual forum of the Association for Institutional Research. San Francisco, 26-29 mei 1991.
- Schmidlein, F.A. (1990). Why linking budget to plans has proven difficult in higher education. Planning for Higher Education, 18(2), 9-23.
- Vries, P. de, Koelman, J.B.J. & Boorsma, P.B. (1990). Bekostiging van het specifieke hoger-onderwijsbeleid. Zoetermeer: Ministerie van Onderwijs & Wetenschappen.
- VSNU (1989). Vernieuwing richtlijnen begroting en financiële verslaglegging. Rapport van de werkgroep richtlijnen financieel verslag van universiteiten. Utrecht.
- Westerheijden, D.F., Bruggert, A.M. & Buchem, M.T.E. van (1991). De praktijk van bestuurlijke organisatie van universiteiten. Universiteit Twente: Centrum voor Studies van het Hoger Onderwijsbeleid.
- Wildavsky, A.B. (1984). The politics of the budgetary process. Boston: Little, Brown and Co.