

Bijlage 2 Kosten rijksbrede invoering integraal BLS

1 Aanleiding

Al diverse malen is gekeken naar de kosten van een eventuele rijksbrede invoering van een baten-lastenstelsel (BLS). In de miljoenennota 2001 kondigt het kabinet een rijksbrede invoering van het BLS aan. Naar aanleiding van deze aankondiging is het 'Eigentijds Begrotings Stelsel (EBS)' gestart. Dit is de meest recente discussie over het BLS geweest. Hierin werd door meerdere partijen kritisch gekeken naar de invoering van het BLS. Verschillende departementen hebben aangegeven dat zij zich zorgen maken over het gevaar dat de invoeringskosten van het EBS hoog gaan oplopen. Daarnaast blijkt uit het rapport van de Algemene Rekenkamer (2002-2003) dat het noodzakelijk is om voldoende tijd uit te trekken voor een zorgvuldig invoeringstraject. Uiteindelijk is besloten het BLS niet rijksbreed in te voeren (TK 2003-2004 28737, nr. 7). De invoeringskosten zijn ten tijde van het EBS (2001) geschat tussen de €100 en €160 miljoen. Hierin zijn geen structurele kosten meegenomen. Verdisconteerd naar 2009 zou dit tussen de € 200 en € 300 miljoen zijn. De meest recente schatting voor invoeringskosten van een BLS is 'honderden miljoenen' (TK 2008-2009 28737, nr. 17).

2 Conclusies

Naar aanleiding van de motie van lid Mastwijk (TK 2008-2009 31865, nr. 3) zijn de kosten van een rijksbreed BLS in kaart gebracht. Hierbij is onderscheid gemaakt tussen incidentele - ofwel eenmalige - kosten en structurele kosten. Hierbij is gebruik gemaakt van het internationale onderzoek. Ook is gekeken naar literatuur over invoering van IT-systemen.

Het Expertise Centrum (HEC) heeft in de periode half januari tot eind februari 2010 conceptversies en eindversie van de rapportage beoordeeld. HEC heeft de aannames en kostenramingen, zoals opgenomen in deze eindrapportage, getoetst en reëel bevonden. De gemaakte opmerkingen zijn in deze rapportage verwerkt.

Bij de berekening van de ondergrens is uitgegaan van een invoeringstraject van 2,5 jaar en van aanpassing van de huidige IT-systemen. Voor de berekening van de bovengrens is uitgegaan van een invoeringstraject van 5 jaar en de aanschaf van nieuwe IT-systemen. Bij de berekening van de bovengrens is sterker ingezet op de meest genoemde risico's (volgens de buitenlandse ervaringen en de literatuur). Gebleken is dat de totale incidentele kosten tussen de € 129 miljoen en € 261 miljoen uitkomen. De stijging van de structurele kosten per jaar komen tussen de € 13 miljoen en € 28 miljoen uit. In tabel 1 een overzicht per kostensoort.

| Tabel 1 Totaaloverzicht kosten rijksbrede implementatie BLS | | |
|--|----------------------|----------------------|
| Incidentele kosten (eenmalig) | ondergrens | Bovengrens |
| <i>IT-systemen</i> | € 30 miljoen | € 71 miljoen |
| <i>Personeel</i> | € 16 miljoen | € 25 miljoen |
| <i>Waardering activa</i> | € 11 miljoen | € 22 miljoen |
| <i>Veranderingstraject</i> | € 72 miljoen | € 143 miljoen |
| totaal implementatie | € 129 miljoen | € 261 miljoen |
| Structurele kosten | | |
| <i>Personeel</i> | € 6 miljoen | € 14 miljoen |
| <i>Onderhoud IT-systemen</i> | € 2 miljoen | € 4 miljoen |
| <i>Waardering activa</i> | € 5 miljoen | € 11 miljoen |
| totaal structureel per jaar | € 13 miljoen | € 28 miljoen |

3 Toelichting

3.1 Algemeen

3.1.1 **Kostensoorten**

Het internationale onderzoek (zie bijlage 1) geeft geen duidelijk beeld van de kosten van de invoering van een BLS. Er worden weinig kosten gekwantificeerd. Daar waar wel bedragen worden genoemd, hebben deze (vaak) betrekking op het gehele kostenplaatje of op slechts enkele kostenposten. Het gevolg hiervan is dat deze kosten niet met elkaar te vergelijken zijn. Om deze reden zijn de gegeven bedragen niet als maatstaf te gebruiken bij de bepaling van de invoeringskosten van een rijksbreed BLS in Nederland. Er is wel kwalitatieve informatie over kostensoorten uit het internationale onderzoek bruikbaar. Verschillende landen benoemen specifieke kostensoorten. Een overzicht is gegeven in tabel 2. hierin staan alleen kostensoorten weergegeven die in de enquêtes en interviews specifiek als kostensoort zijn benoemd.

| Tabel 2 Overzicht kostensoorten buitenland | |
|---|--|
| Kosten soort | Landen |
| Training personeel | Noorwegen, Canada, Frankrijk, Roemenië |
| Waardering activa | Noorwegen, Canada, Frankrijk |
| Ontwikkeling IT systemen | Australië, Canada, Zwitserland |
| Aanschaf IT systemen | Australië, Frankrijk, Zwitserland |
| Verandermanagement | Canada, Engeland |
| Interne personeelskosten | Australië, Zwitserland |

Wat precies onder interne personeelskosten valt wordt niet duidelijk omschreven. Aangenomen wordt dat deze kosten voornamelijk betrekking hebben op verandermanagement en training & opleiding.

Naast de kostensoorten in de tabel, wordt in het Verenigd Koninkrijk aangegeven dat er kosten zijn voor het aanhouden van twee systemen. In de Verenigde Staten en Frankrijk is ook sprake van structurele kosten. In de Verenigde Staten is meer administratief personeel nodig. In Frankrijk wordt jaarlijks gebruik gemaakt van externe inhuur voor de eindejaarsrekening.

In de literatuur is nog niet veel bekend over kostensoorten en de berekening van kosten voor de invoering van ERP-systemen (Smullen, 2010; Wynne, 2008; Heemstra et al, 2009; Heemstra et al, 2005).

Specifieke kostensoorten worden in een aantal publicaties genoemd. Oosterom en Soons (2001) geven aan dat bij baten-lastendiensten de kosten vooral betrekking hadden op de aanschaf van softwarepakketten, opleiding van personeel en externe inhuur om het veranderingstraject vorm te geven. Heemstra et al (2006) geven aan dat personeelskosten - met name de kosten van externe adviseurs - de voornaamste kostenpost zijn. Ook kunnen de kosten voor maatwerk, opleiding, training en gebruikersondersteuning aanzienlijk oplopen. Ouda (2005) geeft in zijn proefschrift aan dat de kosten niet alleen technisch van aard zullen zijn. De IT-systemen en daarbij behorende accounting procedures zullen ontwikkelkosten met zich meebrengen. Ook zal de behoefte aan hoger gekwalificeerd personeel toenemen. Ook noemt Ouda de noodzaak van training van het huidige personeel. Bunea-Bontas et al (2009) benoemen waardering van activa, ontwikkeling van accounting procedures en (IT)systemen, ontwikkelen van vaardigheden bij en geven van trainingen aan ontwikkelaars en gebruikers. Wynne (2008) en het Institute for Economic Research (2007) spreken over de toename van structurele kosten. Dit komt omdat er meer hoger gekwalificeerd personeel, zoals accountants, nodig is dan bij een kasstelsel.

Daarnaast wordt in de literatuur vaak ingegaan op aspecten die de kosten kunnen beïnvloeden, zonder dat deze worden benoemd als kostensoort. Zo hebben Heemstra et al. (2009) onderzocht dat betrokkenheid (van gebruikers en management), kennis en kunde, opleiding en ervaring invloed hebben op de invoeringskosten. Oosterom en Soons

(2001) en Hilverts en Kuipers (2002) geven, op basis van hun ervaringen met baten-lastendiensten, aan dat commitment bij leiding en draagvlak bij medewerkers cruciaal zijn. Aan het creëren van draagvlak moet dan ook voldoende tijd worden besteed bij de overgang naar een BLS (Ulrich, 2000).

3.1.2 Risico's

In de praktijk blijkt dat ERP-implementaties vaak niet volgens plan verlopen. Er is regelmatig sprake van grote kostenoverschrijdingen en te late opleveringen (Heemstra et al, 2006 [1], 2006 [2]). De belangrijkste risico's die volgens het onderzoek van Heemstra et al. (2006 [1]) uit zowel de praktijk als de literatuur naar voren komen zijn:

- Geringe betrokkenheid van gebruikers
- Geringe betrokkenheid van (top)management
- Te weinig of gebrekkige opleiding en training
- Te weinig kennis en kunde in huis
- Geen goede aansluiting tussen (ERP) systeem en bedrijfsprocessen

Bij het maken van een goede kostenschatting is het dan ook van belang om deze risicofactoren niet te onderschatten.

3.1.3 Aannames

De volgende kostensoorten komen zowel in de literatuur als in de (buitenlandse) ervaringen naar voren:

- Ontwikkeling en/of aanschaf van IT-systemen
- Opleiding
- Waardering activa
- Veranderingstraject

Deze kostensoorten zijn incidentele kosten. Om een compleet beeld te krijgen zal ook de verandering van de jaarlijkse structurele kosten bepaald worden.

Om de kosten in kaart te kunnen brengen, is er een aantal aannames gedaan:

- De nieuwe systemen zullen zowel BLS informatie moeten leveren alsmede kasinformatie. Deze aanname wordt gedaan op basis van de ervaringen in het buitenland. In de meeste landen wordt nog steeds begroot op basis van kasinformatie. In de landen waar dit niet gebeurt, wil men hier veelal weer naar terug. Het BLS zal dus een aanvulling zijn op het bestaande kasverplichtingenstelsel.
- Er zal in de berekeningen gewerkt worden met een minimum en maximum variant. Hierbij kan de minimum variant worden gezien al een best case scenario. In deze variant wordt niet hoog ingezet op de risico's zoals deze in het voorgaande beschreven zijn en wordt ervan uitgegaan dat de huidige IT-systemen kunnen worden aangepast. De maximum variant is een worst-case scenario. Hierbij wordt hoog ingezet op voorgaande risico's en wordt er van uitgegaan dat er een volledig nieuw IT-systeem nodig is.
- De geraamde kosten bevatten kosten die gemaakt moeten worden wanneer op dit moment een BLS rijksbreed ingevoerd zal worden. Er wordt niet ingegaan op de manier waarop deze kosten opgevangen worden. Dit betekent dat er geen rekening gehouden is met reeds gereserveerde budgetten bij departementen voor de aanpassing van hun IT-systemen.
- Invoering zal geleidelijk plaatsvinden. Het is een te groot risico om de implementatie in één keer te laten plaatsvinden.

Waar noodzakelijk is er bij de afzonderlijke kostensoorten nog extra aannames gedaan.

3.2 Incidentele kosten

De incidentele kosten hebben betrekking op de kosten die éénmalig gemaakt zullen moeten worden. Deze kosten zijn opgesplitst in kosten voor IT-systemen, opleiding, waardering activa en het verandertraject.

3.2.1 IT-systemen

Voor de bepaling van de IT-kosten wordt uitgegaan van de implementatie van een ERP-systeem. De IT-kosten die hierbij komen kijken voor het BLS zijn in deze fase moeilijk te bepalen. De reden hiervoor is dat het nog niet duidelijk is wat de specificaties voor het systeem zullen zijn (aantal modules, mate van maatwerk, kwaliteit van tools etc). De in de literatuur beschreven methode voor het schatten van kosten van ERP-systemen gaat uit van de situatie dat deze specificaties wel bekend zijn (Heemstra et al, 2009). Deze methode is in deze fase hierdoor lastig toe te passen.

De (buitenlandse) ervaringen en literatuur geven aan dat de IT kosten te splitsen zijn in aanschaf en ontwikkeling. Daarnaast zullen ook kosten voor de overgang- en testfase bepaald worden.

Ontwikkeling

Volgens een onderzoek van de US Air Force¹ zijn de kosten voor ontwikkeling van een ERP-systeem gemiddeld 18% van de totale kosten van een ERP-implementatie. Onderzoek van Heemstra et al (2006) naar verdeling van de kosten bij een ERP-implementatie specificeert de kosten voor ontwikkeling niet.

Justitie heeft onlangs een nieuw financieel ERP informatiesysteem aangeschaft voor zowel het kerndepartement als de baten-lastendiensten. De totale kosten zijn € 18 miljoen. Uitgaande van 18% ontwikkelkosten betekent dit dat deze € 3,2 miljoen bedragen. SZW heeft in 2006 tevens een nieuw ERP-systeem ingevoerd (HERMES). De totale kosten voor dit systeem bedroegen € 15 miljoen. Uitgaande van 18% ontwikkelkosten bedroegen deze € 2,7 miljoen². Gemiddeld is dit € 3 miljoen.

De volwassenheid van de bedrijfsprocessen, ofwel de mate waarin de organisatie haar bedrijfsprocessen 'kent' is bepalend voor de ontwikkelkosten (Heemstra et al, 2006[2]). Eén van de risico's die dan ook benoemd is, is het risico dat er geen juiste aansluiting is tussen het ERP systeem en de bedrijfsprocessen. Het is dan ook van belang dat de bedrijfsprocessen helder zijn bij de start van de ontwikkeling. Het is zeer lastig een oordeel te vellen over deze volwassenheid bij de verschillende departementen. Om dit goed in beeld te kunnen brengen is verder onderzoek nodig. Voor de berekeningen is om deze reden gewerkt met aannames. Aangenomen wordt dat deze volwassenheid per departement verschilt. Er wordt veronderstelt dat de volwassenheid bij de helft van de departementen hoog is en bij de andere helft minder hoog.

De in het voorgaande berekende ontwikkelkosten worden gebruikt in de verdere berekeningen. Hierbij moet worden opgemerkt dat deze ontwikkelkosten betrekking hadden op de verdere ontwikkeling van processen in het kas-verplichtingenstelsel. Het betrof geen ontwikkeling van nieuwe processen.

¹ Improving ERP cost estimating; Mr Wilson Rosa, Mr David Cashin, Mr Noel Bishop, <https://acc.dau.mil/GetAttachment.aspx?id=149301&pname=file&aid=28719&lang=en-US>

² Ook zijn gegevens van het SPEER project bij Defensie opgevraagd. Dit systeem is echter zo verschillend ten opzichte van een systeem wat voor een BLS ontwikkeld zou moeten worden, dat deze gegevens niet gebruikt kunnen worden.

Voor de berekening van de ondergrens wordt aangenomen dat € 3 miljoen de ontwikkelkosten zijn bij departementen waar de volwassenheid minder hoog is. De ontwikkelkosten voor de andere departementen worden voor de ondergrens gehalveerd. Voor het berekenen van de bovengrens is dit uitgangspunt tegenovergesteld. Hier zijn de ontwikkelkosten € 3 miljoen voor de departementen waarbij de volwassenheid hoog is. De kosten voor de andere departementen worden verdubbeld naar € 6 miljoen. In de ontwikkeling zal sprake zijn van een leereffect. Zoals in de aannames aangegeven zal de implementatie stap voor stap plaats vinden. Dit betekent dat er geleerd kan worden van de eerste stappen. Aangenomen wordt dat de totale kosten hierdoor af zullen nemen van 100% naar 80%. De ontwikkelkosten worden om deze reden met een factor 0,80 vermenigvuldigd. De ondergrens voor de ontwikkelkosten komt hiermee uit op € 23 miljoen en de bovengrens op € 46 miljoen.

Aanschaf

Zoals aangegeven bij de aannames wordt voor het berekenen van de ondergrens ervan uitgegaan dat de huidige IT-systemen kunnen worden aangepast. Voor het berekenen van de bovengrens wordt ervan uitgegaan dat er een nieuw systeem ontwikkeld moet worden. Bij de ondergrens is er om deze reden geen sprake van aanschafkosten. Bij de bovengrens wel. De aanschafkosten zullen dan ook alleen gelden voor de bovengrens.

Aanschafkosten zijn afhankelijk van het aantal gebruikers van de financiële informatiesystemen. Deze gebruikers hebben licenties nodig. Er zijn verschillende soorten licenties. De uitgebreide licenties, die overal toegang tot geven, zijn per persoon gemiddeld € 4000 euro. Normale licenties, die minder uitgebreid zijn, kosten per persoon gemiddeld € 2500.

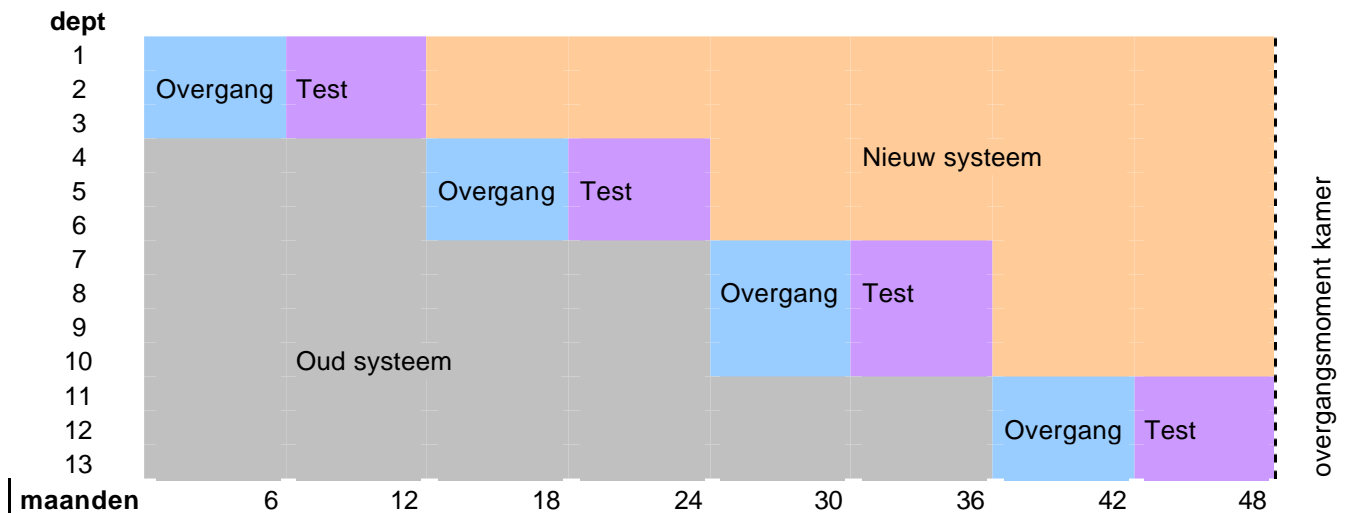
Niet alle medewerkers zullen een licentie nodig hebben. De financieel administratieve functie zal een uitgebreide licentie nodig hebben. De overige financiële functies zullen een normale licentie nodig hebben. Daarbij zal nog zo'n 10% worden opgeteld om overige licenties binnen de rijksoverheid te kunnen incalculeren. Denk hierbij aan managers, leidinggevende en projectleiders van grote projecten.

In totaal zijn er 1076 personen werkzaam binnen de financiële administratieve functie³ (exclusief baten-lastendiensten). Rekening houdende met een toename van personeel van 5% (zie 'Structurele kosten) is dit 1130. Licentiekosten voor deze groep komen hiermee uit op € 4,5 miljoen. Binnen de overige financiële functies zijn 2120 personen werkzaam. Vermeerderd met de eerder genoemde opslag van 10% is dit 2332. Licentiekosten voor deze groep komen hiermee uit op € 5,8 miljoen. Dit betekent dat de totale aanschafkosten € 10 miljoen zijn.

Overgang en schaduwdraaien

Zoals bij de aannames is aangegeven zal de invoering geleidelijk plaatsvinden. Dit betekent dat niet alle departementen tegelijkertijd over zullen gaan op het nieuwe informatiesysteem. Per jaar zullen drie of vier departementen overgaan. Aangenomen wordt dat de overgangsfase voor elk departement een half jaar duurt. Hierna zal nog een half jaar met zowel het oude als het nieuwe systeem gewerkt worden. Dit is standaardprocedure bij de implementatie van nieuwe systemen. Op deze manier wordt gewaarborgd dat het oude systeem pas uit de lucht gaat wanneer het nieuwe systeem volledig naar behoren werkt. Dit brengt echter wel extra kosten met zich mee. In onderstaande figuur is de overgang voor alle departementen gezamenlijk schematisch weergegeven. Te zien is dat de totale overgang 4 jaar (48 maanden) zal duren.

³ "Rapportage inventarisatie FEZ taken", Directie Begrotingszaken, Ministerie van Financiën; April 2009



In de huidige situatie zijn de totale exploitatiekosten per jaar € 19,5 miljoen. Gemiddeld is dit € 125.000 per departement per maand.

In een overgangsfase, wanneer de technische componenten van het nieuwe systeem worden ingevoerd, zal niet gedurende deze hele fase met twee systemen gewerkt worden. De exploitatiekosten zullen zich dan ook geleidelijk opbouwen. In de fase die hierop volgt, de testfase, wordt een half jaar met twee systemen gewerkt. In deze fase zal dan ook sprake zijn van dubbele exploitatiekosten.

Voor het berekenen van de bovengrens wordt, zoals eerder genoemd, uitgegaan van het ontwikkelen van een nieuw systeem. In de testfase zal het oude systeem parallel aan het nieuwe systeem draaien. Dit betekent dat er per departement per maand € 125.000 extra exploitatiekosten worden gemaakt. In de overgangsfase zullen deze extra kosten, zoals in het voorgaande aangegeven, geleidelijk toenemen.

Voor het berekenen van de ondergrens wordt, zoals eerder genoemd, uitgegaan van de aanpassing van de bestaande systemen. Dit betekent dat de exploitatiekosten van het nieuwe systeem gedeeltelijk dezelfde kosten zullen zijn als de exploitatiekosten van het oude systeem. In de berekening van de kosten van de overgang- en testfase zal hiermee rekening gehouden moeten worden. Dit is gedaan door de kosten voor de ondergrens met een factor 0,5 te vermenigvuldigen. Met andere woorden, de helft van de 'oude' exploitatiekosten zullen een onderdeel zijn van de nieuwe exploitatiekosten.

Uitgaande van € 125.000 per departement per maand aan exploitatiekosten én een geleidelijke opbouw van exploitatiekosten gedurende de overgangsfases, komt de ondergrens uit op € 7 miljoen en de bovengrens op € 15 miljoen.

In tabel 3 een overzicht van de totale IT-kosten, uitgesplitst naar de verschillende kostensoorten. Te zien is dat de ondergrens € 30 miljoen is en de bovengrens € 71 miljoen.

| | min ondergrens | max ondergrens /min bovengrens | max bovengrens | Leereffect correctie | Ondergrens | Bovengrens |
|-----------------------|----------------|--------------------------------|----------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| ontwikkeling | € 1.5 miljoen | € 3 miljoen | € 6 miljoen | 80% | € 23 miljoen | € 46 miljoen |
| aanschaf | | | | | € 0 | € 10 miljoen |
| Overgang- en testfase | | | | | € 7 miljoen | € 15 miljoen |
| Totaal | | | | | € 30 miljoen | € 71 miljoen |

3.2.2 Opleidingskosten

In het internationale onderzoek is duidelijk naar voren gekomen dat opleiding als een kritische succesfactor wordt gezien voor de invoering van een BLS, omdat de kennis hiervan binnen de publieke sector gering is. Tijdens de LNV-pilot is gebleken dat binnen het departement een gebrek aan kennis is over het BLS. Dit geldt ook voor de Rijks Gebouwen Dienst (RGD) toen zij een baten-lastendienst werden. Geconcludeerd mag worden dat training noodzakelijk is bij een rijksbrede invoering van het BLS. Op die manier leren medewerkers te werken met de complexere financiële administratie en informatievoorziening die het BLS met zich meebrengt.

In mei 2002 is, in het kader van het EBS, onderzoek⁴ gedaan naar de opleidingsbehoefte bij invoering van een BLS. De doelgroepen die hierbij zijn onderscheiden waren (1) financieel personeel, (2) financieel administratief personeel, (3) management en (4) beleidsmedewerkers. Hier wordt de (5) Tweede Kamer als doelgroep toegevoegd. Buitenlandse ervaringen tonen aan dat ook parlementsleden en hun ondersteunende medewerkers het interpreteren van BLS informatie lastig vinden.

De opleidingskosten zijn bepaald door per doelgroep het aantal personen en hun opleidingsbehoefte te bepalen.

Soorten opleidingen

Als uitgangspunt is gewerkt met de opleidingen die worden aangeboden door de Rijksacademie voor Financiën en Economie (RAFE). Dit is het opleidingsinstituut van het ministerie van Financiën dat werkt aan de verbetering van de financiële functie binnen de rijksoverheid. Opgemerkt moet worden dat alle genoemde opleidingen waarschijnlijk aangepast moeten worden om adequaat in de kennisbehoefte te kunnen voorzien. Bovendien zijn de kosten lager dan de kosten bij commerciële instellingen zijn. Dit komt doordat de RAFE geen winstoogmerk heeft.

Er zijn drie, reeds bestaande, opleidingen gericht op het BLS:

- *Basis verslaggeving BLS* € 800
- *Werken met het BLS* € 900
- *Financieel management van uitvoeringsorganisaties* € 1500

Aangezien het belang van opleiding zeer groot is, zal al het financiële personeel in elk geval deze – of vergelijkbare – opleidingen moeten volgen.

Te weinig of gebrekkige opleiding is één van de risicofactoren bij invoering van ERP systemen. Ook blijkt uit de buitenlandse ervaringen dat dit cruciaal is. Om deze redenen wordt voor de bepaling van de bovengrens per doelgroep gekeken naar mogelijke aanvullende opleidingen.

Financieel personeel

Financieel personeel - niet werkzaam bij baten-lastendiensten - heeft extra kennis nodig over de beleidsmatige achtergrond én over de toepassing van het BLS in hun dagelijkse werkzaamheden. Financieel personeel werkt binnen de FEZ-functies, audit en bij de Rekenkamer. Als aanvulling op de basis opleidingen zal een opleiding 'basis administratieve organisatie' nuttig kunnen zijn voor deze groep. Hierbij wordt ingegaan op de organisatiestructuur, informatievoorziening en controle. Kosten van deze opleiding bedragen € 1650. In totaal zijn er 3100 mensen werkzaam binnen dit functiegebied. De ondergrens komt hiermee op € 10 miljoen en de bovengrens op € 15 miljoen.

Financieel administratief personeel

Financieel administratief personeel heeft voornamelijk kennis nodig over de praktische administratieve toepassing van het BLS. Naast de basisopleidingen zullen zij ook een opleiding 'financiële administratie' kunnen volgen. Hier wordt ingegaan op de manier van administreren. De kosten van deze opleiding bedragen € 1350. In totaal zijn er 1076 mensen werkzaam in dit functiegebied. De ondergrens komt hiermee op € 3 miljoen en de bovengrens op € 5 miljoen.

⁴ Notitie d.d. 16 mei 2002, Mr. W. Remco Gerritsma en drs. S.A.M. Verberne, Opleidingsplan EBS

Managers

Creëren van draagvlak is van zeer groot belang bij de overgang naar een BLS. Managers zijn verantwoordelijk voor het creëren van dit draagvlak binnen de organisatie. Zij moeten dan ook zeer goed voor ogen hebben waarom het BLS ingevoerd wordt en moeten dit ook kunnen overbrengen. Zij moeten kunnen inspelen op weerstand die kan ontstaan binnen hun organisatie. Tot slot moeten zij kennis hebben van de werkwijze die komt kijken bij een BLS. Vanwege deze brede leerdoelen is het zinvol voor managers een masterclass te ontwikkelen specifiek gericht op de genoemde kennisgebieden.

Een masterclass, zoals Financieel management, kost € 1250. Dit wordt voor managers beschouwd als het minimaal benodigde aan opleiding. Het is echter zeer goed mogelijk dat dit niet voldoende is. Voor het berekenen van de bovengrens worden de kosten verdubbeld. Uitgaande van 500 managers komt de ondergrens uit op € 0,5 miljoen en de bovengrens op € 1 miljoen.

Tweede Kamer

Zoals in de enquête en in de interviews naar voren is gekomen, is het zeer belangrijk dat de kamerleden kennis over het BLS opdoen. Zij zijn degene die de informatie moeten controleren en daarom is het zeer belangrijk dat zij ook kunnen werken met de BLS informatie. Ook is het verstandig om de medewerkers van de Tweede Kamerleden kennis hierover te laten vergaren.

De totale groep kamerleden en medewerkers bestaat uit 510 personen. Dit betekent dat de ondergrens uitkomt op € 2 miljoen. De internationale ervaringen wijzen uit dat parlementsleden de baten-lasteninformatie complex vinden en lastig om mee te werken. Voor de bovengrens wordt om deze reden uitgegaan van het dubbele van de ondergrens en komt daarmee uit op € 4 miljoen.

Beleidsmedewerkers

Een groot deel van de beleidsmedewerkers zal willen weten waarom een BLS nu eigenlijk wordt ingevoerd en wat voor gevolgen dit heeft voor hun – dagelijkse – werkzaamheden. Hiertoe zullen bijeenkomsten georganiseerd worden. Daarnaast zullen er folders gemaakt worden waarin informatie wordt gegeven over het BLS en de effecten hiervan op de werkzaamheden. Op basis van het eerder opgestelde opleidingsplan wordt de ondergrens geschat op € 0,5 miljoen en de bovengrens op € 1 miljoen.

In tabel 4 een totaaloverzicht van de kosten voor opleiding van personeel. Hierin is te zien dat de ondergrens € 16 miljoen is en de bovengrens € 26 miljoen.

| Tabel 4 Incidentele kosten personeel | | | | | | |
|---|---------------|-------------------|-------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------|
| | <i># pers</i> | <i>min kosten</i> | <i>max kosten</i> | <i>totaal ondergrens</i> | <i>totaal bovengrens</i> | |
| financieel personeel | | | | | | |
| <i>FEZ</i> | 2120 | € 3.200 | € 4.850 | € 7 miljoen | € 10 miljoen | |
| <i>Audit</i> | 680 | € 3.200 | € 4.850 | € 2 miljoen | € 3 miljoen | |
| <i>Algemene Rekenkamer</i> | 300 | € 3.200 | € 4.850 | € 1 miljoen | € 2 miljoen | |
| financieel administratief | 1076 | € 3.200 | € 4.550 | € 3 miljoen | € 5 miljoen | |
| Managers | 500 | € 1.250 | € 2.500 | € 0,5 miljoen | € 1 miljoen | |
| Tweede Kamer | 510 | € 3.200 | € 3.200 | € 2 miljoen | € 4 miljoen | |
| Beleidsmedewerkers | <i>EBS</i> | | | | | <i>verdisconteerd</i> |
| <i>bijeenkomsten</i> | € 74.000 | | | | | |
| <i>brochures e.d</i> | € 290.000 | | | | | |
| <i>Totaal</i> | € 364.000 | | | € 0,5 miljoen | € 1 miljoen | |
| Totaal | | | | € 16 miljoen | € 26 miljoen | |

3.2.3 Waardering activa

Waarderen van activa kan op twee manieren. Op basis van actuele waarde of op basis van historische waarde⁵. Wanneer gewaardeerd wordt op actuele waarde, moet elk jaar alle activa gewaardeerd worden. Ook de activa van de baten-lastendiensten. Wanneer op historische waarde gewaardeerd wordt hoeft alles slechts eenmalig gewaardeerd te worden. Voor de bepaling van de kosten is uitgegaan van actuele waarde. De reden hiervoor is omdat de Kamer bij de LNV pilot heeft aangegeven 'actuele waarde' als grondslag te willen hanteren.

In alle landen wordt aangegeven dat het waarderen van activa gezien wordt als een bottleneck. Met name bij de start van het proces wordt hier tegenaan gelopen. In Frankrijk bleek het waarderen zeer arbeidsintensief, voornamelijk het categoriseren bleek erg lastig. In Zwitserland bleek het waarderen van Defensie-materieel erg tijdrovend. In Australië ontstond er vooral veel discussie over de manier van waarderen. Ook bij de LNV pilot en de RGD bleek het waarderen van vaste activa een arbeidsintensief en complex proces, waarbij veel discussie ontstaat. Met name deze discussie moet niet onderschat worden. Over de kosten van waarderen van activa zijn geen kwantitatieve gegevens beschikbaar.

Om een inschatting van de kosten te kunnen maken is er onderscheid gemaakt tussen ministeries met veel activa (zoals V&W) en ministeries met weinig activa (zoals SZW). Voor de ministeries met veel activa is uitgegaan van 4 fte gedurende één jaar. Voor de ministeries met weinig activa is uitgegaan van 2 fte gedurende één jaar. Voor de bovengrens wordt ervan uitgegaan dat er twee jaar nodig is. Dit betekent dat er in totaal 38 externen ingehuurd zouden moeten worden voor één of twee jaar.

Voor de waardering zal gebruik gemaakt worden van externe inhuur. Ten eerste vanwege de ervaring die externen hebben met het principe van een BLS. Ten tweede omdat externen minder nauw betrokken zijn.

Uitgaande van een uurtarief van € 180 voor 1557⁶ uur per jaar komt de ondergrens uit op € 11 miljoen en de bovengrens op € 21 miljoen. Zoals in het voorgaande aangegeven moet waardering op actuele waarde elk jaar terugkeren. De structurele kosten die hierbij komen kijken worden besproken in 3.3.3.

Tabel 5 Incidentele kosten waardering vaste activa

| | # fte | # jaar | kosten p/u | uur p j p fte | ondergrens | bovengrens |
|---------------|-------|--------|------------|---------------|---------------------|---------------------|
| BZK | 2 | 1 | € 180 | 1557 | € 0,6 miljoen | € 1,1 miljoen |
| BuZa | 2 | 1 | € 180 | 1557 | € 0,6 miljoen | € 1,1 miljoen |
| V&W | 4 | 1 | € 180 | 1557 | € 1,2 miljoen | € 2,2 miljoen |
| LNV | 4 | 1 | € 180 | 1557 | € 1,2 miljoen | € 2,2 miljoen |
| VROM | 4 | 1 | € 180 | 1557 | € 1,2 miljoen | € 2,2 miljoen |
| Defensie | 4 | 1 | € 180 | 1557 | € 1,2 miljoen | € 2,2 miljoen |
| Justitie | 4 | 1 | € 180 | 1557 | € 1,2 miljoen | € 2,2 miljoen |
| OCW | 2 | 1 | € 180 | 1557 | € 0,6 miljoen | € 1,1 miljoen |
| VWS | 2 | 1 | € 180 | 1557 | € 0,6 miljoen | € 1,1 miljoen |
| EZ | 2 | 1 | € 180 | 1557 | € 0,6 miljoen | € 1,1 miljoen |
| AZ | 2 | 1 | € 180 | 1557 | € 0,6 miljoen | € 1,1 miljoen |
| Financiën | 4 | 1 | € 180 | 1557 | € 1,2 miljoen | € 2,2 miljoen |
| SZW | 2 | 1 | € 180 | 1557 | € 0,6 miljoen | € 1,1 miljoen |
| Totaal | | | | | € 11 miljoen | € 21 miljoen |

⁵ Bij actuele waarde wordt gewaardeerd op de huidige marktwaarde. Bij historische waarde waardeert men op basis van de aanschafwaarde.

⁶ De Handleiding Overheidstarieven 2009 geeft aan dat er sprake is van 1557 aanwezige uren per jaar, gebaseerd op een 36-urige werkweek. Ervan uitgaande dat voor aanwezig uren betaald moet worden, wordt voor consultants met dit uren aantal per jaar gewerkt.

3.2.4 Veranderingstraject

De meeste landen geven aan dat verandermanagement belangrijk is. In Zwitserland is gebleken dat er meer problemen ontstonden op plekken waar geen centraal projectteam was aangesteld. Ook in Frankrijk en Canada wordt het belang van veranderingsmanagement bij de invoering van een BLS benadrukt. Tijdens de LNV pilot zijn hiermee geen ervaringen opgedaan, omdat er toen niet is overgegaan naar een volledig BLS. Ulrich (2000) geeft aan dat bij het overgaan naar een BLS voor de rijksoverheid de nadruk gelegd moet worden op sturing van de verandering en de nieuwe werkwijze. Met andere woorden, de nadruk moet niet puur bij de technische veranderingen liggen. Verandering van de manier van werken is vele malen belangrijker dan de technische aanpassing van systemen.

Met het oog op de (buitenlandse) ervaringen en de literatuur is het zinvol om per ministerie een projectgroep op te richten die het proces aanstuurt en het belang van het BLS benadrukt. Aangezien er gewerkt gaat worden met een nieuw stelsel is het verstandig om in deze projectgroep mensen te plaatsen die ervaring hebben met het BLS. Om deze reden wordt externe inhuur nodig geacht. Naast een projectteam per departement zal er ook een rijksbreed projectteam opgericht worden.

De capaciteit binnen de financiële functie is op dit moment redelijk beperkt. Dit betekent dat er ofwel taken geschrapt moeten worden ofwel dat er nieuw personeel aangenomen moet worden om het project team te vormen. Taken schrappen is geen optie. Dit betekent dat er extra kosten gemaakt moeten worden voor zowel nieuwe interne medewerkers als voor externe inhuur.

Op basis van de ervaringen in het buitenland, wordt aangenomen dat - per ministerie - voor een periode van 2,5 jaar een projectgroep opgericht moet worden. Deze projectgroepen zullen de volgende samenstelling hebben:

- 5000 uur consultants per jaar extern € 250 p/u
- 1 projectleider intern schaal 15
- 1 projectmedewerker intern schaal 13
- 1 communicatie intern schaal 11-12
- 1 training intern schaal 11-12
- 2 accountants intern schaal 13
- 1 administratie intern schaal 9-10

Met behulp van de handleiding overheidstarieven (HOT) 2009 zijn de kosten voor intern personeel bepaald. De kosten voor de externe inhuur zijn, net als bij de waardering vaste activa, € 250 per uur. Er wordt uitgegaan van in totaal 5000 uur per jaar, dit komt overeen met iets meer dan 3 consultants. In tabel 6 is een totaaloverzicht gegeven. Dit zijn de kosten voor alle 13 ministeries plus een extra rijksbreed team. Voor het bepalen van de ondergrens is uitgegaan 2,5 jaar full-time. Voor het bepalen van de bovengrens is uitgegaan 5 jaar full time. De ondergrens komt hiermee uit op € 72 miljoen en de bovengrens op € 143 miljoen.

Tabel 6 Incidentele kosten invoeringsproces

| | # uur | kosten p/u/schaal | kosten pj | # fte | ondergrens | bovengrens |
|----------------------|-------|----------------------|-------------|-------|---------------------|----------------------|
| externe inhuur | 5000 | € 250 | € 1.250.000 | | € 44 miljoen | € 88 miljoen |
| projectleider | | 15 | € 136.178 | 1 | € 5 miljoen | € 9 miljoen |
| projectmedewerker | | 13 | € 116.703 | 1 | € 4 miljoen | € 8 miljoen |
| Communicatie/cultuur | | 12 | € 106.038 | 1 | € 4 miljoen | € 8 miljoen |
| training | | 12 | € 106.038 | 1 | € 4 miljoen | € 8 miljoen |
| accountants | | 13 | € 116.703 | 2 | € 8 miljoen | € 16 miljoen |
| administratie | | 10 | € 87.733 | 1 | € 3 miljoen | € 6 miljoen |
| Totaal | | | | | € 72 miljoen | € 143 miljoen |

3.3 Structurele kosten

Het invoeren van een BLS brengt naast incidentele kosten ook veranderingen in de structurele kosten met zich mee. Zowel de literatuur als de (buitenlandse) ervaringen laten dit zien. Deze kosten zullen gaan zitten in de personeelskosten, kosten voor onderhoud van de IT-systemen en kosten voor het jaarlijks waarderen van activa.

3.3.1 Personeelskosten

In de administratieve en audit functie zal extra personeel nodig zijn. De aantallen zijn echter moeilijk te kwantificeren. Dit komt doordat hier geen kwantitatieve gegevens over beschikbaar zijn vanuit de – buitenlandse - ervaringen. Er zal dan ook een schatting gemaakt moeten worden.

Het voeren van een BLS betekent dat er meer administraties zijn. Het is dan ook zeer aannemelijk dat er extra administratief financieel personeel nodig is. Zoals eerder vermeld, zijn hier 1076 fte werkzaam. De toename wordt tussen de 3% en 8% geschat. De kosten volgens het HOT voor een schaal 10 functie is € 87.733 per jaar. Dit betekent dat de ondergrens uitkomt op € 2,8 miljoen en de bovengrens op € 7,5 miljoen per jaar.

De complexiteit van een BLS zal de behoefte aan hoger gekwalificeerd personeel, zoals accountants, doen toenemen. Hierover zijn echter geen kwantitatieve gegevens of voorbeelden beschikbaar. Aangenomen wordt dat het aantal extra benodigde accountants ook hier afhangt van de grootte van het ministerie. Voor kleine ministeries wordt uitgegaan van minimaal 1 en maximaal 2 extra accountants. Voor grote ministeries wordt uitgegaan van minimaal 2 en maximaal 4 extra accountants. De ondergrens komt hiermee uit op € 2,2 miljoen en de bovengrens op € 4,4 miljoen.

Naast de toename van het interne personeel wijzen de ervaringen uit dat er voor de eindejaarsafrekening in een BLS, ten opzichte van een KVS, jaarlijks tijdelijk extra mankracht nodig is. Het ministerie van Financiën in Frankrijk heeft aangegeven elk jaar voor 2 tot 3 maanden 2 fte's in te huren ten behoeve van de financiële jaarafsluiting. Deze ervaring wordt in de bepaling van de kosten als maatstaf gebruikt. Net zoals bij de waardering van de activa wordt hierbij onderscheid gemaakt tussen grote en kleine ministeries. Bij grote ministeries wordt uitgegaan van 2 fte's en bij kleine ministeries van 1 fte. Voor de ondergrens wordt gerekend met 7 weken per fte. Voor de bovengrens met 14 weken per fte. Aangezien dit complexere werkzaamheden zijn dan bij het waarderen van activa, wordt uitgegaan van een iets hoger uurtarief, namelijk € 200. De ondergrens komt hiermee uit op € 1 miljoen en de bovengrens op € 2 miljoen per jaar.

De ondergrens voor de totale extra structurele kosten voor personeel komt hiermee uit op € 6 miljoen per jaar. De bovengrens komt uit op € 14 miljoen per jaar. In tabel 7 het totaaloverzicht van de toename van de structurele personeelskosten.

| Tabel 7 Structurele personeelskosten | | | | | |
|---|-------------|-------------|-------------|--------------------------|--------------------------|
| intern | # fte FEZ | % extra min | % extra max | kosten ondergrens | kosten bovengrens |
| <i>administratief</i> | 1076 | 3,00% | 8,00% | € 2.8 miljoen | € 7.5 miljoen |
| | # extra min | # extra max | kosten pppj | | |
| <i>accountants</i> | 19 | 38 | € 116.703 | € 2.2 miljoen | € 4.4 miljoen |
| | | | | | |
| Inhuur tbv jaarafsluiting | | | | <i>kosten ondergrens</i> | <i>kosten bovengrens</i> |
| | | | | € 1 miljoen | € 2 miljoen |
| Totaal personeel | | | | € 6 miljoen | € 14 miljoen |

3.3.2 Onderhoud IT-systemen

Eén van de aannames is dat het nieuwe systeem zowel BLS informatie levert als kasinformatie. Dit betekent echter wel dat de nieuwe systemen complexer zullen zijn dan

de oude. Om deze reden wordt bij de ondergrens aangenomen dat de exploitatiekosten 10% hoger zullen zijn dan in de huidige situatie. Echter, een dergelijk systeem is niet standaard om te ontwikkelen. Dit brengt onzekerheid met zich mee over de mate van complexiteit van het uiteindelijke systeem. Om deze reden wordt een ruimere marge ingebouwd voor de exploitatiekosten. Voor de bovengrens wordt aangenomen dat de exploitatiekosten 20% hoger zullen zijn.

Dit betekent dat voor de ondergrens de stijging van de structurele kosten € 2 miljoen per jaar zullen zijn. Voor de bovengrens is dit € 3,9 miljoen.

3.3.3 Waardering activa

Tijdens de LNV-pilot heeft de kamer waardering op basis van actuele waarde als grondslag te willen hanteren. In de berekening van de structurele kosten wordt om deze reden ook rekening gehouden met jaarlijkse kosten voor de waardering van de vaste activa.

Omdat er elk jaar gewaardeerd moet worden, zal het proces van waardering geleidelijk aan standaardiseren. Er treden leereffecten op. In de loop der tijd zal er dan ook minder tijd en daarmee minder kosten nodig zijn voor de waardering van de activa. Er wordt vanuit gegaan dat, in de loop der tijd, de structurele kosten ongeveer 50% zullen zijn van de kosten zoals die de eerste keer waren. Dit betekent dat de structurele kosten voor waardering van activa tussen de € 5 miljoen en € 11 miljoen op jaarbasis zullen zijn.

3.4 Aandachtspunten

Naar aanleiding van het onderzoek naar de kosten is er een aantal aandachtspunten naar voren gekomen.

3.4.1 Onvoldoende bekend over verdere functionele eisen BLS

Uit de discussies die gevoerd zijn is duidelijk naar voren gekomen dat het nog niet duidelijk is wat de specifieke functie-eisen van de systemen zouden moeten zijn bij een BLS (zie ook 'incidentele kosten'). Wat betekenen deze specificaties voor de ontwikkeling van de nieuwe systemen? Welke informatie moet gebruikt worden bij de begroting en welke bij de verantwoording?

Fundamentele keuzes over systeemspecificaties zijn in deze fase nog niet gemaakt. Keuzes die wel van grote invloed zijn op het uiteindelijk systeem en daarmee op de kosten. Zoals eerder genoemd, is het noodzakelijk dit verder te onderzoeken. Dan ontstaat er een betrouwbaar beeld van de benodigde ontwikkeling van de IT-systemen en de daarmee gemoeide kosten.

3.4.2 Zeer grootschalig project met daarbij behorende risico's

Bij de invoering van een rijksbreed BLS gaat het niet om slechts één of enkele departementen. Omdat alle departementen hierbij betrokken zijn is het een zeer grootschalig project. Deze grootschaligheid brengt hoge risico's met zich mee. Ervaring binnen de rijksoverheid laat zien dat dergelijke grote IT-projecten vaak onderhevig zijn aan vertraging en zelfs mislukking. Dit kan de kosten aanzienlijk doen oplopen. Het is dan ook van belang dat deze risico's niet onderschat worden.

Artikelen

Amanda Smullen; *"Business style accounting for the core of government: academic debates and international experience"*; University of Amsterdam; 2010

Andy Wynne; *"Accrual accounting for the public sector: a fad that has had its day?"*; International journal on Financial Governmental Management; 2008

Christina Aurora Bunea-Bontas, Petre Mihaela Cosmina; *"Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector"*; University of Pitesti, faculty of management marketing of economic business of braila; 2009

Fred J. Heemstra, Arjan Jonker, Rob J. Kusters; *"Wat bepaalt de kosten van een ERP-implementatie?"*; Management Accounting; 2005

Fred J. Heemstra, Arjan Jonker, Rob J. Kusters; *"Implementatie van ERP-systemen: een kostbaar avontuur"*; Viewpoint Financien; mei 2006 [1]

Fred J. Heemstra, Arjan Jonker, Rob J. Kusters; *"Organisaties hebben geen benul van kosten van ERP-systemen"*; Automatiseringsgids; 2006 [2]

Fred J. Heemstra, Arjan Jonker, Rob J. Kusters; *"Er kleven risico's aan implementatie en onderhoud van ERP-systemen"*; Viewpoint: risicomanagement bij ERP; 2009

Drs. R.P. van Oosterom RC, mw. Drs. M.A. Soons RC; *"Ervaringen met het baten-lastenstelsel bij de rijksoverheid"*; Planning en control – Overheid; 2002

Ulrich, Ronald; *"Baten-lastenstelsel voor het Rijk, betere prestaties en tevredener klanten"*; Andersson, Elfix Felix jaarboek; 2000

Boeken

Albert Kraak en Ronald van Oosterom; *"Agentschappen: innovatie in bedrijfsvoering"*; SDU uitgevers

Hassan A.G. Ouda; *"Transition to accrual accounting in the public sector in developed and developing countries"*; Universal press – Veenendaal; 2005; p. 135-136

C. Verhoef, *"Quantitative IT portfolio management"*, Science of Computer Programming, Volume 45, Issue 1, October 2002, Pages 1-96.

Rapporten

"Accrual Accounting in the public sector"; Institute for Economic Research; CESifo DICE Report; 3/2007

"Begroting en verantwoording in balans; het BLS voor de rijksoverheid"; Algemene Rekenkamer; vergaderjaar 2002-2003; 28 860 nrs 1-2

"Rapportage inventarisatie FEZ taken", Directie Begrotingszaken, Ministerie van Financiën; April 2009

"Rapportage inventarisatie departementale auditdiensten"; Directie Begrotingszaken, Ministerie van Financiën; November 2006