

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten nader beschouwd

Het begin vorig jaar in werking getreden Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)¹, is vanaf dit jaar in volle omvang van toepassing. Vanaf nu moeten begrotingen, jaarstukken, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van gemeenten² aan het BBV voldoen. Hoog tijd om stil te staan bij de in het besluit vervatte gemeentelijke boekhoudregels.

**JAN BAERENDS QC en
HARRY MEEUWSEN MBA AC**
Resp. senioradviseur en marktgroep-
manager bij Bestuur en Management
Consultants

Wie ten aanzien van het BBV meent te kunnen volstaan met de voorschriften voor de gemeentelijke begrotings- en verantwoordingsdocumenten te bestuderen, komt bedrogen uit. Als we ons beperken tot de financiële functie, dient men naast het BBV in elk geval kennis te nemen van de volgende (wettelijke) bepalingen en voorschriften:

1 De bepalingen in de Gemeentewet, in het bijzonder de artikelen 186 t/m 215, bieden het wettelijk fundament; zo zal men bijvoorbeeld vergeefs in het BBV zoeken naar de bepaling dat de raad de begroting vaststelt, dit is namelijk geregeld in artikel 191 van de Gemeentewet; het BBV zelf is een nadere uitwerking van de bepalingen in de Gemeentewet en is de algemene maatregel van bestuur, zoals bedoeld in artikel 186 van de Gemeentewet.

2 De Regeling informatie voor derden³ is vervolgens weer een verdere uitwerking van de artikelen 71 en 72 van het BBV; in deze ministeriële regeling worden nadere voorschriften gegeven met betrekking tot de functionele indeling en de zogeheten verdelingsmatrix.

3 Door de Commissie BBV zijn eind mei 2003 de 'uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten' uitgebracht;⁴ dit document geeft de principes die als uitgangspunt voor het BBV hebben gediend; het document is te vergelijken met het 'stramien voor de opstelling en vormgeving van de jaarrekening' in de private sector.

4 Om een eenduidige interpretatie van het BBV te bevorderen, worden door de Commissie BBV periodiek antwoorden gegeven op vragen inzake

de toepassing dan wel uitleg van het BBV;⁵ alhoewel de antwoorden geen formele, wettelijke status hebben, zullen ze in de praktijk wel in belangrijke mate richtinggevend zijn.

5 Vorenstaande regels gelden voor alle gemeenten, niettemin hebben gemeenten zelf ook nog een zekere vrijheid om e.e.a. in te vullen; dit in de verordening, zoals bedoeld in artikel 212 van de Gemeentewet, de zogeheten financiële verordening. Zo worden in het BBV wel de algemene regels gegeven m.b.t. waarden en afschrijven, maar de afschrijvingsmethode en de afschrijvingstermijnen moeten worden vastgelegd in bedoelde verordening. In artikel 212 staat dat in elk geval regels moeten worden opgenomen voor waardering en afschrijving van activa en de financieringsfunctie, alsmede de grondslagen voor de berekening van de kostprijzen voor de aan de burgers in rekening te brengen tarieven. (Een modelverordening van de VNG is beschikbaar.⁶)

6 Omdat zojuist genoemde modelverordening in het kader van het dualisme vooral de relatie regelt tussen de raad en het college, zal de verhouding tussen college en ambtelijk apparaat nader geregeld moeten worden in een collegebesluit.⁷

Vorenstaande toont aan, dat het BBV slechts een deel van de toe te passen (boekhoud)voorschriften omvat. Met name de bepalingen in de Gemeentewet en de door de gemeenteraad vast te stellen financiële verordening bevatten belangrijke aanvullende regels, terwijl de vragen en antwoorden van de commissie BBV fungeren als een vraagbaak voor de interpretatie van de regels.

Alhoewel de belangrijkste wijziging ten opzichte van de Comptabiliteitsvoorschriften 1995 de invoering van de nieuwe begrotingsystematiek⁸ is (een programmabegroting voor de raad en een productenraming voor het college), liggen onze inziens de meest in het oog springende wijzigingen in financiële zin op het vlak van reserves, voorzieningen, investeringen en afschrijvingen. Bij beide onderwerpen zullen we in het kort de nieuwe regels samenvatten en vervolgens enkele kanttekeningen plaatsen bij het BBV.

Reserves en voorzieningen

De reserves worden samen met het resultaat na bestemming (volgend uit de programmarekening) gerekend tot het eigen vermogen (artikel 42, lid 1).⁹ In artikel 43 worden drie soorten reserves onderscheiden:

- a* algemene reserve;
- b* egaliseringsreserve tarieven;
- c* overige bestemmingsreserves.

De algemene reserve is die waaraan geen bestemming is gegeven, deze dient om risico's in algemene zin op te vangen (bufferfunctie). De egaliseringsreservetarieven zijn een bestemmingsreserve die dient om ongewenste schommelingen in tarieven, die aan derden in rekening worden gebracht, te voorkomen. Bestemmingsreserves zijn reserves waaraan de raad een bepaalde bestemming heeft gegeven.

Ingevolge artikel 54 worden in de toelichting op de balans de aard en reden van iedere reserve en de toevoegingen, alsmede onttrekkingen, toegelicht. Van het verloop van iedere reserve, gedurende het jaar, wordt in de toelichting eveneens een overzicht gegeven. Een belangrijke wijziging ten opzichte van de Comptabiliteitsvoorschriften 1995 is het feit dat toevoegingen dan wel onttrekkingen derhalve nog slechts via de resultaatbestemming mogen plaatsvinden en dus niet meer rechtstreeks via de exploitatie (resultaatbepaling). Het 'automatisch' rente bijschrijven op de reserves via de exploitatie is derhalve niet langer toegestaan. Eerst moet het resultaat worden bepaald, inclusief het renteresultaat uit de interne financiering, voordat bestemming plaatsvindt, onder meer door bijschrijving op de reserves. Kortom, zowel iedere voeding als onttrekking aan de reserves dient plaats te vinden bij expliciet raadsbesluit, hetzij bij de vaststelling



*Wie ten aanzien van het
BBV meent te kunnen
volstaan met de voorschriften
voor de gemeentelijke
begrotings- en
verantwoordings-
documenten te bestuderen,
komt bedrogen uit.*

van de begroting, dan wel bij de bestemming van het rekeningresultaat.

De voorzieningen worden gerekend tot vreemd vermogen. Er kleeft als het ware al een verplichting (jegens een derde) aan. Ingevolge artikel 44 kan een viertal voorzieningen worden gevormd wegens:

- a* verplichtingen en verliezen;
- b* bestaande risico's;
- c* egalisatie van kosten;
- d* bijdragen van derden.

Van de verplichtingen, verliezen en risico's zijn tijdstip en omvang onzeker, maar de omvang is redelijkerwijs wel te schatten. De voorzieningen voor egalisatie van kosten hebben tot strekking een gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren. Voorzieningen voor van derden verkregen middelen worden uitsluitend gevormd voorzover die specifiek besteed moeten worden (onder de Comptabiliteitsvoorschriften 1995 werden deze beschouwd als bestemmingsreserves). Voor alle soorten voorzieningen geldt de zogeheten causaliteits eis, dat wil zeggen dat er een oorzakelijke samenhang moet zijn met een gebeurtenis of met het bedrijfsgebeuren in de periode voorafgaande aan de balansdatum. Toevoeging aan en vrijval van voorzieningen vinden plaats ten laste, respectievelijk ten gunste van de exploitatie (dus niet via resultaatbestemming, zoals bij de reserves), terwijl onttrekkingen plaatsvinden door de aanwending rechtstreeks ten laste van de voorziening te brengen.

Artikel 44, lid 3 bepaalt dat geen voorzieningen mogen worden gevormd voor jaarlijks terugkerende aan arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume. In het bijzonder moet hierbij worden gedacht aan het vakantiegeld van de ambtenaren. Verwerking in de meerjarenraming wordt toereikend geacht.

Ingevolge artikel 45 zijn rentetoevoegingen aan voorzieningen niet toegestaan. Blijkens de toelichting bij dit artikel, bestaan hierop twee uitzonderingen:

- a* ingeval van waardering van de voorziening tegen contante waarde;
- b* bij voorzieningen als gevolg van bijdragen van derden als deze derden rentetoevoeging verplicht stellen.

In de toelichting op de balans wordt ingevolge artikel 55 de aard en reden

van iedere voorziening vermeld, benevens elke wijziging daarin en het verloop gedurende het jaar.

In de modelverordening van de VNG wordt in artikel 12 bepaald, dat het college jaarlijks een (bijgestelde) nota van reserves en voorzieningen aan de raad ter vaststelling aanbiedt. Gelet op het feit dat in de toelichting op de balans jaarlijks de nodige informatie aan de raad beschikbaar wordt gesteld over aard, reden en verloop, betwijfelen wij het nut en de noodzaak van zo'n jaarlijkse nota. Naar onze mening volstaat een vierjaarlijkse nota, waarin de beleidsuitgangspunten m.b.t. de reserves en voorzieningen worden vastgelegd. Overwogen zou kunnen worden via een extra paragraaf bij de begroting en de jaarstukken jaarlijks verslag te doen over de realisatie van deze beleidsuitgangspunten.

Investerings en afschrijvingen

Ingevolge artikel 212, lid 2, letter *a* van de Gemeentewet dienen in de financiële verordening regels te worden opgenomen over onder meer waardering en afschrijving van activa. In de modelverordening van de VNG is dit in artikel (10) verder uitgewerkt. In deze bepaling wordt een aantal keuzen gemaakt, dat in het BBV is opengelaten. Bijvoorbeeld: in de modelverordening wordt gekozen voor lineair afschrijven, terwijl het BBV zich hierover niet uitspreekt. Door iedere gemeente zal moeten worden bepaald of en in hoeverre de modelverordening wat de gemaakte keuzen betreft, zal worden gevolgd.

In het BBV worden m.b.t. de balans de activa onderscheiden in vaste en vlottende activa. De vlottende activa (voorraden, uitzettingen,¹⁰ liquide middelen en overlopende activa) blijven in het kader van dit artikel verder buiten beschouwing. De vaste activa zijn ingevolge het BBV als volgt ingedeeld:

- Immateriële vaste activa (art. 34).
- Materiële vaste activa (art. 35).
- Financiële vaste activa (art. 36).

Enige in het oog springende bepalingen met betrekking tot waarden, activering en afschrijven zijn:

- Waarden op basis van verkrijgings- of vervaardigingsprijs (art. 63, lid 1).
- Bij wijziging van de bestemming waarden tegen de actuele waarde (art. 63, lid 5).

- Verplichting om consistent af te schrijven; wijziging grondslagen alleen om gegronde redenen (art. 64, lid 2).
- Afschrijven op basis van de verwachte toekomstige gebruiksduur (art. 64, lid 3).
- Bij duurzame waardevermindering verlies direct nemen (art. 65, lid 1).
- Marktwarde bij voorraden en deelnemingen, indien deze lager is dan verkrijgings- of vervaardigingsprijs (art. 65, lid 2).
- Afwaarderen bij buiten gebruikstelling activa (art. 65, lid 3).

In aanvulling hierop kunnen de voornaamste bepalingen inzake de materiële activa als volgt worden samengevat:

- Onderscheid moet worden gemaakt tussen investeringen met:
 - *economisch nut*: hiervan is sprake ingeval de activa verhandelbaar zijn en/of kunnen bijdragen aan het genereren van middelen;
 - *maatschappelijk nut*: betreft investeringen in de openbare ruimte (wegen, bruggen, viaducten, rotondes, e.d.).
- Uit de toelichting blijkt dat gebou-

wen vanwege hun verhandelbaarheid altijd gerekend worden tot investeringen met economisch nut.

- De belangrijkste bepalingen voor investeringen met economisch nut zijn:
 - activeren is verplicht (art. 59, lid 1);
 - verbod op netto-activeren (art. 62, lid 1);¹¹
 - resultaatafhankelijk afschrijven is niet toegestaan (art. 64, lid 1);
 - kunstvoorwerpen (ondanks economisch nut) niet activeren (art. 59, lid 3);
- De belangrijkste bepalingen voor investeringen met maatschappelijk nut zijn:
 - deze kunnen worden geactiveerd (art. 59, lid 4); maar bij voorkeur niet (pagina 45 toelichting BBV);
 - verbod op netto-activeren is niet van toepassing (art. 62, lid 3);
 - resultaatafhankelijk afschrijven is toegestaan (art. 64, lid 4);
- Bijdragen van derden mogen zowel op investeringen met economisch nut, als met maatschappelijk nut direct in mindering worden gebracht (art. 62, lid 2).

Enkele kritische kanttekeningen

Het BBV is een aanmerkelijke

verbetering t.o.v. de

Comptabiliteitsvoorschriften 1995.

Vooraf het eigenstandig karakter spreekt ons aan. Hierdoor hoeft men bij interpretatiekwesaties niet langer terug te vallen op boek 2, titel 9 van het Burgerlijk Wetboek. Voorts achten wij de vraagbaakfunctie, in de vorm van de Commissie BBV, een goede methode om praktijkvragen (uniform) op te lossen. Kortom: veel waardering voor de nieuwe voorschriften, maar desalniettemin hier en daar een kritische kanttekening.

Allereerst zullen de inmiddels geconstateerde omissies in Gemeentewet en BBV zo snel mogelijk moeten worden weggewerkt:

- Artikel 2, lid 4: behalve over het eigen vermogen wordt bespaarde rente ook over de voorzieningen berekend.
- Artikel 63, lid 7: behalve passiva dienen ook de financiële vaste activa

Bij de immateriële activa kan nog het volgende worden opgemerkt:

- Deze kunnen worden geactiveerd; de voorwaarden waaronder met betrekking tot kosten van onderzoek en ontwikkeling staan vermeld in art. 60.
- Voor kosten sluiten geldleningen en (dis)agio is afschrijvingsduur maximaal gelijk aan de looptijd van de lening (art. 64, lid 5).
- Voor kosten onderzoek en ontwikkeling is afschrijvingsduur ten hoogste vijf jaar (art. 64, lid 6).
- Uit de toelichting bij art. 64 blijkt dat gemeenten er voor kunnen kiezen immateriële activa niet te activeren.

Tot slot kan nog bij de financiële vaste activa worden opgemerkt, dat bijdragen aan activa in eigendom van derden onder voorwaarden kunnen worden geactiveerd. De voorwaarden staan vermeld in art. 61. Uit beantwoording van een vraag door de commissie BBV blijkt dat financiële vaste activa evenals de passiva gewaardeerd moeten worden tegen de nominale waarde.

tegen nominale waarde te worden gewaardeerd.

- Nergens is bepaald door wie de productenraming en -realisatie worden vastgesteld; uit de toelichting blijkt dat dit het college is en dat dit nog in de Gemeentewet moet worden geregeld.

Voor wat het laatste punt betreft, kunnen gemeenten die in de programmabegroting de raming van de baten en lasten specificeren op productniveau formeel niet 'teruggefloten' worden door de toezichthoudende provincie. Gelet op de aard en het karakter van de programmabegroting zijn wij van mening dat aan deze mogelijkheid van het autoriseren op productniveau, door de gemeenteraad zo snel mogelijk een eind moet worden gemaakt. Naast genoemde omissies, achten wij het onderscheid tussen investeringen met economisch en maatschappelijk nut

Noten

- 1 Zie circulaire Ministerie van BZK van 20 januari 2003 (deel 1).
- 2 Alhoewel het BBV ook van toepassing is op provincies wordt in dit artikel in verband met de leesbaarheid alleen gesproken over gemeenten en gemeentelijke organen.
- 3 Zie circulaire Ministerie van BZK van 6 februari 2003 (deel 2).
- 4 Zie circulaire Ministerie van BZK van 22 mei 2003 (deel 3).
- 5 De vragen en antwoorden zijn te vinden op de website van de commissie: www.commissiebbv.nl, maar worden ook gepubliceerd in dit tijdschrift.
- 6 Te downloaden van o.a. de internetsite: www.vernieuwingsimpuls.nl.
- 7 Door de VNG is aangekondigd in het najaar van 2003 met een modelbesluit te komen.
- 8 En analoog uiteraard de nieuwe systematiek m.b.t. de jaarstukken.
- 9 Als artikelen worden vermeld zonder nadere aanduiding dan betreft het artikelen ingevolge het BBV.
- 10 Het betreft hier uitzettingen met een rentetypische looptijd korter dan één jaar.
- 11 Het verbod op netto-activeren houdt in, dat uitgaven niet direct t.l.v. een (bestemmings)reserve mogen worden gebracht.
- 12 Wie meer wil weten over de nadelen van het kasstelsel t.o.v. het baten-lastenstelsel adviseren wij kennis te nemen van de nota *Eigentijds begroten*, waarin voor de rijksoverheid invoering van het stelsel van baten en lasten wordt bepleit.
- 13 Omdat de kaderstellende rol bij de gemeenteraad ligt, zouden wij hieraan minimaal willen toevoegen 'in overleg met de gemeenteraad'.
- 14 Zie *Binnenlands Bestuur* van 30 mei 2003, p. 19.

al met al een gekunstelde constructie (en daarom moeilijk uit te leggen aan o.a. raadsleden). Immers, ook bij investeringen in de openbare ruimte zullen veelal macro-economische voordelen worden gegenereerd. Door investeringen met maatschappelijk nut in een keer of zo snel mogelijk af te schrijven, wordt de consistentie in de gemeentelijke handelwijze m.b.t. waarden en afschrijven doorbroken. In feite wordt voor deze investeringen teruggekeerd naar het kasstelsel, met alle bezwaren van dien (vooral in tijden van bezuiniging zullen investeringsuitgaven vanwege hun grote omvang snel achtergesteld worden ten opzichte van de lopende uitgaven).¹²

In de financiële modelverordening van de VNG is e.e.a. 'opgelost' door investeringen met een maatschappelijk nut in beginsel in één keer ten laste van de exploitatie te brengen, tenzij de raad anders besluit. Het omgekeerde

kunnen wij ons ook voorstellen: consistent afschrijven, tenzij de raad nadrukkelijk anders beslist. Een ander zwak punt in het BBV is het feit dat in artikel 8 bij het programmaplan geen prestatie-indicatoren zijn voorgeschreven. In de verordening van de VNG is in artikel 2, lid 3 wel bepaald, dat 'het college per programma indicatoren voorstelt m.b.t. de beoogde maatschappelijke effecten en de te leveren goederen en diensten'.¹³ Met het oog op versterking van de kaderstellende functie van de gemeenteraad, zijn wij van mening dat hieraan alleen invulling kan worden gegeven door prestatiegegevens op te nemen in de programma's, want zonder prestaties geen kaders en zonder kaders geen controle. Of om het met de woorden van professor Korsten te zeggen: 'een raad, die in een dualistisch stelsel geen kaders stelt, wordt weggespeeld'.¹⁴