

Beïnvloeden gemeenten het jaarresultaat in hun jaarrekening?



Financiën

Dit artikel beschrijft de uitkomsten van een onderzoek naar resultaatsturing bij gemeenten. Het geeft gebruikers van gemeentelijke jaarrekeningen, zoals raadsleden en inwoners, tips bij het interpreteren van de cijfers in jaarrekeningen van gemeenten, maar gaat ook in op de vraag of resultaatsturing, “creatief boekhouden”, nu goed of slecht is.

H.F. (Henri) Loeff Msc Coördinator Financiële Zaken bij de gemeente Cromstrijen

Dr. Ir. F.F.J.M. Schaepkens RC Manager Financiën en Informatievoorziening St Antonius ziekenhuis en docent aan Nyenrode

Om maar meteen met het antwoord op de vraag in de titel te beginnen: ja! Het blijkt dat gemeenten uit politieke overwegingen geneigd zijn om het resultaat van de jaarrekening in de buurt van nul te presenteren. Het is aan de inwoners immers moeilijk uit te leggen dat de gemeentelijke belastingen stijgen, terwijl er een groot financieel overschot in de jaarrekening wordt gepresenteerd. Een overschot zou bovendien - terecht of onterecht - kunnen suggereren dat de doelstellingen niet volledig zijn gerealiseerd, dat activiteiten niet zijn uitgevoerd of dat er te ruim begroot is. Een financieel tekort getuigt daarentegen ook niet van een goede uitvoering van het beleid. Dit zou erop kunnen duiden dat activiteiten bijvoorbeeld niet efficiënt zijn uitgevoerd. Door middel van “creatief boekhouden” kan een overschot of tekort onzichtbaar worden gemaakt met het doel om politiek zo min mogelijk met grote overschotten of tekorten in de jaarrekening op te vallen.

Mogelijkheden voor resultaatsturing

Gemeenten moeten bij het opstellen van hun begroting en jaarrekening (verantwoording) de regels van het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) volgen. Door gebruik te maken van de flexibiliteit in de verslaggevingsregels kunnen gemeenten het resultaat in hun jaarrekening beïnvloeden. Een aantal balansposten in de gemeentelijke jaarrekening biedt vrijheid doordat er wettelijk toegestane keuzemogelijkheden bestaan in de waardering of doordat ze gebaseerd zijn op

schattingen. Doordat ook de omvang van deze posten aanzienlijk kan oplopen, zijn deze posten “gevoelig” om ze in te zetten voor resultaatsturing. Hierbij dient overigens te worden opgemerkt dat er geen sprake is van fraude, aangezien de resultaatsturing zich binnen de boekhoudregels begeeft. Binnen het BBV zijn de volgende mogelijkheden voor resultaatsturing te onderkennen.

Reserves

Gemeenten kunnen, in tegenstelling tot het bedrijfsleven, tussentijds geld aan reserves toevoegen of geld aan reserves onttrekken voordat de jaarrekening wordt vastgesteld en voordat het resultaat wordt bepaald. Hierdoor kunnen overschotten als het ware “weggepoetst” worden. Tekorten daarentegen kunnen aangezuiverd worden door gelden aan de reserves te onttrekken. In feite kan het resultaat door het vullen of legen van reserves richting het gewenste

Gemeenten kunnen, in tegenstelling tot het bedrijfsleven, tussentijds geld aan reserves toevoegen of geld aan reserves onttrekken voordat de jaarrekening wordt vastgesteld en voordat het resultaat wordt bepaald.

resultaat worden gebracht (Van der Schaaf en Van Vugt, 2008).

Voorzieningen

De omvang van voorzieningen is gebaseerd op schattingen van te verwachten verplichtingen of verliezen (BBV, artikel 44). Voor de vorming van de voorziening dubieuze debiteuren dient de mate van oninbaarheid van de uitstaande vorderingen te worden ingeschat. De hoogte van de egalisatievoorziening voor onderhoudskosten is afhankelijk van de inschatting van het toekomstige groot onderhoud. Ook bij de voorziening voor onrendabele bouwgronden geldt dat een schatting wordt gemaakt van de verwachte verliezen bij een bouwgrondexploitatie. Afhankelijk van het resultaat kunnen deze posten pessimistisch of optimistisch worden geschat.

Voorraad bouwgronden

Volgens artikel 38 van het BBV wordt de voorraad bouwgronden afzonderlijk op de balans opgenomen. Het is echter mogelijk om bij bouwgrondexploitaties tussentijds “winst te nemen” (notitie grondexploitaties, www.commissieBBV.nl). Bij een dreigend financieel tekort zouden gemeenten een bouwgrondexploitatie met een verwacht positief resultaat (voor zover die er in de economische crisis nog zijn) eerder kunnen afwikkelen, waardoor eerder extra opbrengsten in de jaarrekening worden verantwoord. De omvang en de mate van subjectiviteit bij de waardering maken de post voorraad gronden uitermate geschikt voor het toepassen van resultaatsturing.

Activa met een maatschappelijk nut

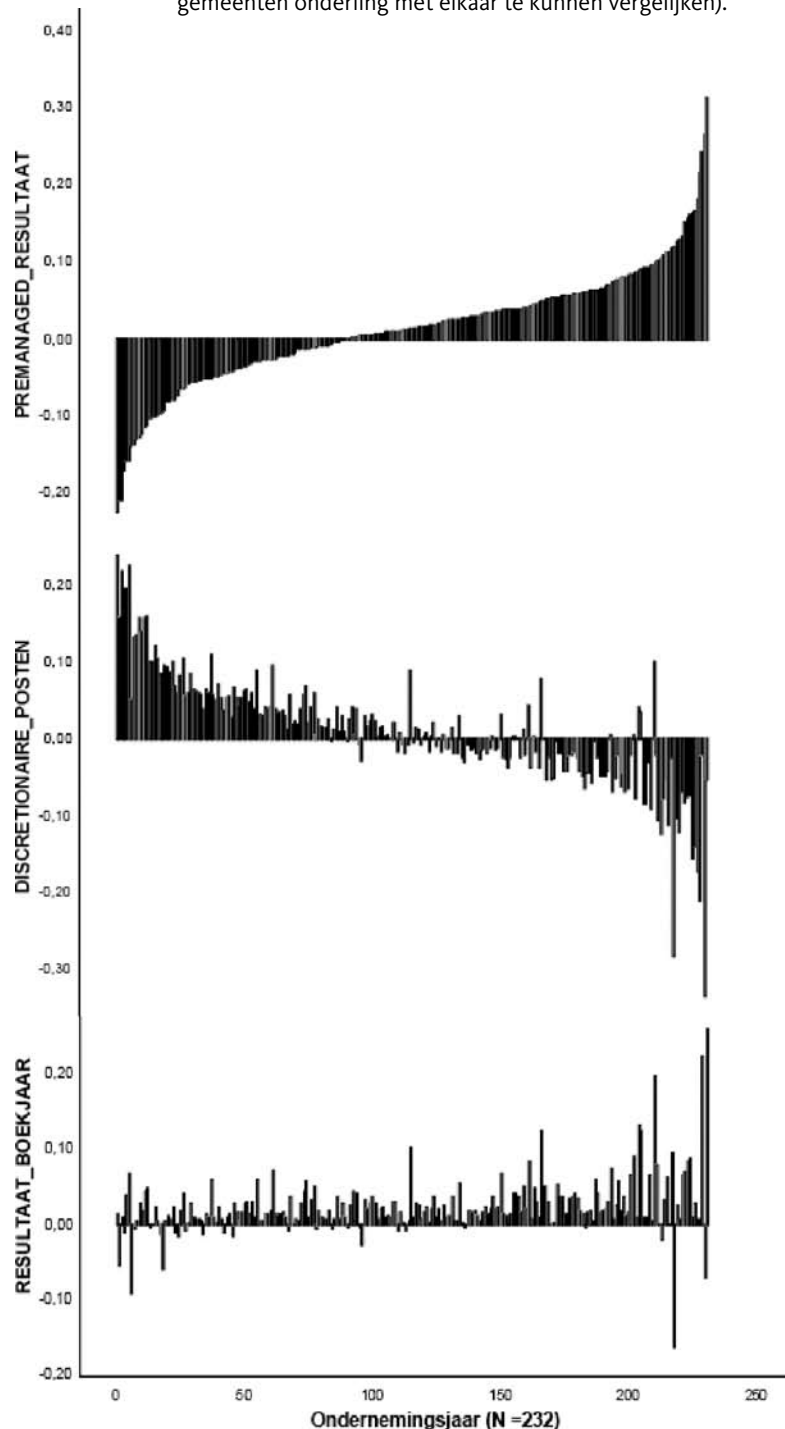
Het BBV maakt onderscheid in investeringen met een economisch nut en investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut. Investeringen hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn of als ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen. Voor deze investeringen is bepaald dat ze geactiveerd moeten worden. Investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut, zoals wegen, water en bruggen, kunnen geactiveerd worden (BBV, artikel 59). Bovendien mogen de investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut als ze geactiveerd zijn, in tegenstelling tot de economisch nuttige investeringen, resultaatafhankelijk en willekeurig worden afgeschreven (BBV, artikel 64). De keuzevrijheid in de waardering en afschrijving van de activa met een maatschappelijk nut maakt deze post bijzonder geschikt voor het sturen van het financiële resultaat.

Door het muteren van bovengenoemde balansposten, de zogenaamde "discretionaire posten" (posten met veel beïnvloedingsmogelijkheden), kunnen gemeenten de resultaten in de jaarrekening beïnvloeden. Extra dotaties aan reserves en voorzieningen leiden tot hogere kosten, waardoor het resultaat afneemt en extra onttrekkingen aan reserves of een vrijval van voorzieningen leiden tot meer opbrengsten en derhalve een hoger resultaat. Een toename van de voorraad gronden of het activeren van activa met een maatschappelijk nut leiden tot een hoger resultaat en een afname van deze posten tot een lager resultaat.

Onderzoek

Door middel van statische analyse van 232 jaarrekeningen van 116 gemeenten (25% van het aantal gemeenten in Nederland) over de jaren 2006 en 2007 is onderzocht of gemeenten resultaatsturing toepassen. Hiervoor zijn de mutaties (eindbalans -/- beginbalans) in de vier discretionaire posten (reserves, voorzieningen, voorraad gronden en activa met maatschappelijk nut) geanalyseerd. Verder zijn in het onderzoek opgenomen het gepresenteerde resultaat van het boekjaar en het resultaat vóórdat er mutaties in de discretionaire posten hebben plaatsgevonden, het zogenaamde premanaged resultaat. Het premanaged resultaat is berekend door het gepresenteerde resultaat van het

Figuur 1 Grafiek van het premanaged resultaat, de totale mutatie van de discretionaire posten en het werkelijk gepresenteerde resultaat van het boekjaar (geschaald naar de totale activa om gemeenten onderling met elkaar te kunnen vergelijken).



boekjaar te vermeerderen met de mutaties in de reserves en de voorzieningen en te verminderen met de mutaties in de voorraad gronden en de activa met maatschappelijk nut.

In figuur 1 is een grafiek weergegeven van de premanaged resultaten, de totale mutaties van de discretionaire posten en de werkelijk gepresenteerde resultaten van het boekjaar. Weergegeven zijn de 232

Financiën

boekjaren bestaande uit de gegevens van 2 jaar (2006 en 2007) van 116 gemeenten. Hieruit blijkt dat de mutaties in de discretionaire posten over het algemeen tegengesteld gericht zijn aan de premanaged resultaten, zodat negatieve resultaten (links in de grafiek) vaak omgebogen worden tot een positief resultaat en sterk positieve resultaten (rechts in de grafiek) vaak afgezwakt worden. Dit zou erop kunnen duiden dat de premanaged resultaten richting het nulpunt worden gestuurd en dat negatieve resultaten en al te sterk positieve resultaten zo mogelijk worden voorkomen.

Aan de hand van de beschikbare gegevens zijn drie motieven om aan resultaatsturing te doen nader onderzocht:

- Voorkomen van negatieve resultaten (verliezen)
- Dempen van (grote) positieve resultaten
- Realisatie dichterbij het begrote resultaat brengen

Resultaatsturing ter voorkoming van negatieve resultaten

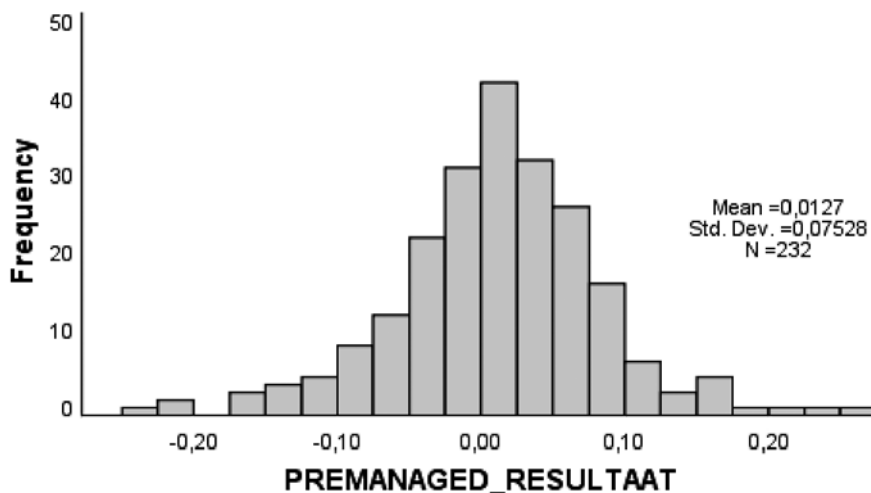
Om vast te stellen of gemeenten daadwerkelijk negatieve resultaten trachten te voorkomen is naar analogie van wetenschappelijk onderzoek in Amerika (Burgstahler en Dichev, 1997; Leone en Van Horn, 2005) de verdeling van de premanaged resultaten (figuur 2) en de verdeling van de werkelijk gepresenteerde resultaten van het boekjaar (figuur 3) weergegeven in een histogram en met elkaar vergeleken. De “frequency” is het aantal waarnemingen in een interval.

De grafiek van de premanaged resultaten (figuur 2) toont een belvormige “normaalverdeling”. Dit zijn de jaarresultaten zoals we die “normaal” ook verwachten. De verdeling van de werkelijk gepresenteerde resultaten laat een geheel ander beeld zien. Bij vergelijking van de figuren 2 en 3 blijkt dat gemeenten negatieve resultaten ombuigen naar kleine positieve resultaten. In figuur 3 is een duidelijke daling van het aantal negatieve en een sterke stijging van het aantal licht positieve jaarresultaten waar te nemen. Hieruit kan worden geconcludeerd dat gemeenten resultaten sturen om verliezen te voorkomen.

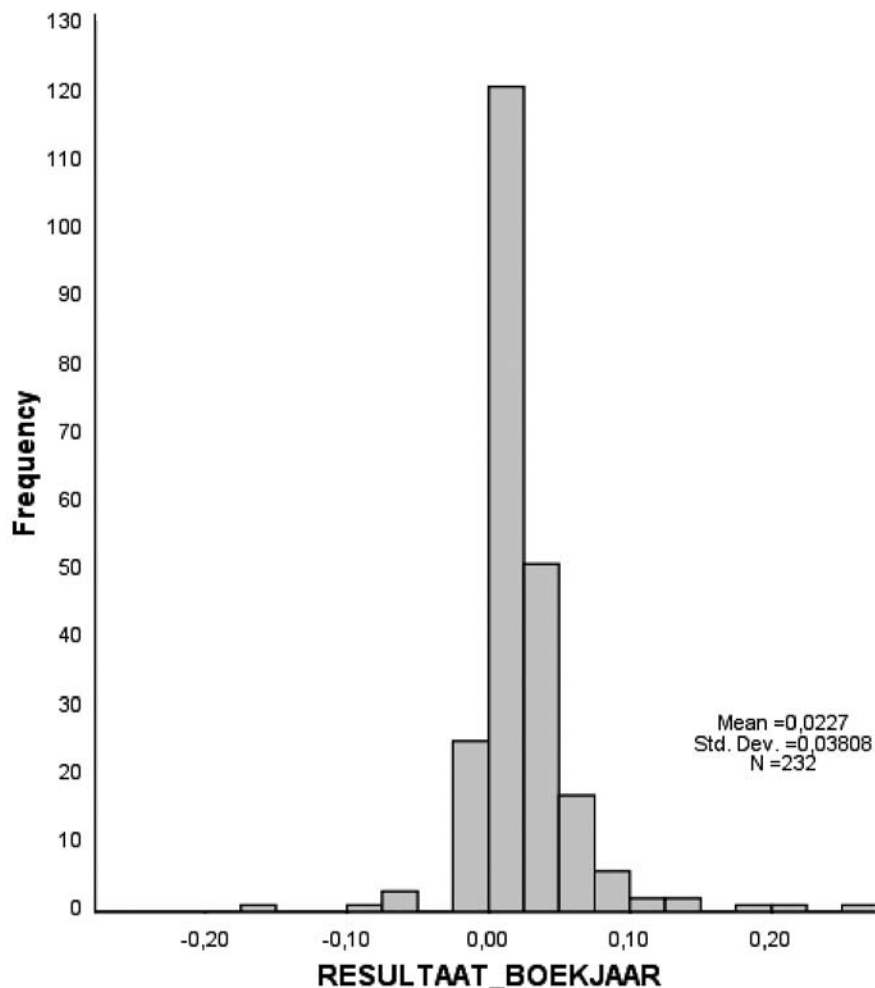
Demping van resultaten

Vervolgens is de relatie onderzocht tussen de omvang van het premanaged resultaat

Figuur 2 Verdeling van de geschaalde resultaten vóór mutaties in discretionaire posten.



Figuur 3 Verdeling van de geschaalde resultaten ná mutaties in discretionaire posten.



(het resultaat vóór resultaatsturing) en de omvang van de resultaatsturing zelf (met behulp van de vier discretionaire posten). Hieruit blijkt dat naarmate de premanaged jaarresultaten positiever zijn er meer gedaan wordt om ze te dempen, maar vooral ook dat negatieve jaarresultaten leiden tot een druk om de jaarresultaten omhoog, richting nihil, te sturen. Dit duidt erop dat het belang van het voorkomen van negatieve jaarresultaten groter wordt geacht dan het belang om (hoge) positieve jaarresultaten te dempen.

Om te bevestigen dat gemeenten daadwerkelijk negatieve (en positieve) premanaged jaarresultaten door middel van positieve (en negatieve) mutaties in de discretionaire posten naar boven (en beneden) sturen om een jaarresultaat in de buurt van het nulpunt te kunnen presenteren, zijn de gegevens over de premanaged resultaten verdeeld in 5 groepen. Figuur 4 laat een schematische weergave zien.

Uit deze analyse blijkt dat de mate van resultaatsturing groter wordt naarmate het premanaged resultaat verder van het nulpunt is verwijderd.

De mutaties in de discretionaire posten in deze 5 groepen zijn onderling met elkaar vergeleken. Uit deze analyse blijkt dat de mate van resultaatsturing groter wordt naarmate het premanaged resultaat verder van het nulpunt is verwijderd. Hieruit kan worden afgeleid dat gemeenten ook resultaatsturing toepassen om resultaten te dempen.

Resultaatsturing naar begroting

Tenslotte is onderzocht of gemeenten reserves inzetten om het werkelijke resultaat richting het begrote resultaat te sturen. Verwacht wordt dat afwijkingen van de begroting ongeacht hun aard en oorzaak veel meer aanleiding zijn voor politieke discussies dan een jaarresultaat dat begroot was. Uit dit onderzoek blijkt dat er een positief verband bestaat tussen de

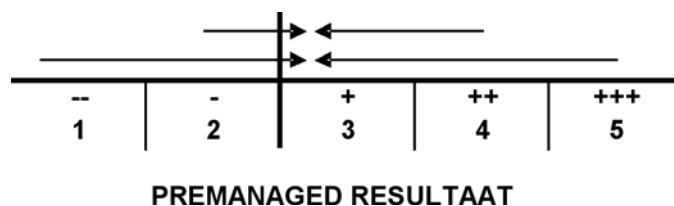
mutaties in de reserves en de afwijking tussen het begrote en werkelijke jaarresultaat vóór mutaties in reserves. Dit duidt erop dat gemeenten het resultaat, indien deze gedurende het boekjaar gaat afwijken van de begroting, tussentijds corrigeren door tussentijds de reserves te muteren. In figuur 5 is dit verband schematisch weergegeven. Opgemerkt wordt dat dit niets zegt over de mate waarin doelstellingen van de gemeente gerealiseerd zijn.

Is resultaatsturing slecht?

De vraag werpt zich natuurlijk op of resultaatsturing goed of slecht is. Vooropgesteld: resultaatsturing zoals dat onderzocht is, beweegt zich binnen de grenzen van de wet- en regelgeving. Er gebeurt dus niets onrechtmatig. Binnen die grenzen is er sprake van zowel regelvrijheid (zoals het willekeurig afschrijven op activa met een maatschappelijk nut of het tussentijds doteren aan reserves, wat wel toegelicht moet worden) als interpretatievrijheid. Auteurs als Scott (2003) zijn van mening dat er goede en minder goede kanten aan resultaatsturing te onderkennen zijn. De minder goede kanten hebben betrekking op zelfverrijking of zelfbescherming, bijvoorbeeld om bonussen te kunnen toucheren of om ontslag vanwege het niet halen

van targets te voorkomen, maar de goede kanten hebben betrekking op het creëren van rust en stabiliteit. Bij gemeenten zal het motief van zelfverrijking of zelfbescherming, ook gezien de aard van de onderzoeksresultaten, beperkt of geen rol spelen. Creëert het dan (bestuurlijke) rust? Dat is goed denkbaar. Immers, gezien de omvang van de begroting bij veel gemeenten mag verwacht worden dat er op onderdelen sprake zal zijn van min of meer incidentele "uitschieters" die "toevallig" zorgen voor een op- of neerwaartse beweging in het jaarresultaat. Als die "uitschieters", die geen structureel karakter hebben, leiden tot een forse afwijking van het werkelijke jaarresultaat ten opzichte van het begrote jaarresultaat en die afwijking is vervolgens de essentie van het politieke en publieke debat, dan wordt geen recht gedaan om waar het om gaat bij een gemeente. Dat is verspilling van maatschappelijke energie. Essentieel is dat het werkelijke jaarresultaat en wat daarvoor is gerealiseerd ten opzichte van het begrote resultaat en de voorgenomen activiteiten en doelstellingen op een goede wijze worden gepresenteerd in de jaarrekening. Dat debat mag niet worden overruled door een discussie over de omvang van het jaarresultaat dat vaak door incidentele

Figuur 4 Relatie tussen de premanaged resultaten en de mate van resultaatsturing.



Figuur 5 Verband tussen het gebruik van reserves en de afwijking tussen het begrote en werkelijke resultaat.

OVERZICHT VAN BATEN EN LASTEN	BEGROTING	JAARREKENING
Resultaat vóór mutaties in reserves	xxx	xxx
Mutaties in reserves	-/- xxx	-/- xxx
Resultaat ná mutaties in reserves	xxx	xxx

Financiën

Transparantie

Volgens Jos Buijserd, sectorhoofd Middelen, Economische Zaken en Serviceverlening bij de gemeente Cromstrijen, is transparantie uitermate belangrijk bij gemeenten, aangezien zij worden gefinancierd met gemeenschapsgeld. “Van een gemeente mag worden verwacht dat zij een betrouwbare partner is, die al te grote fluctuaties in het resultaat, en daarmee in de gemeentelijke lasten voor de inwoners, voorkomt. Cruciaal is dat duidelijk wordt gecommuniceerd wat er gebeurt en toegelicht wordt waarom. Een gemeentelijke jaarrekening is voor inwoners en raadsleden al ingewikkeld genoeg doordat de boekhoudregels bij gemeenten afwijken van de verslaggevingsregels in het bedrijfsleven. Een goed debat over de jaarrekening zou het inzicht in zowel de cijfers als de prestaties bevorderen.”, aldus Buijserd.

Begrijpelijkheid

Rein-Aart van Vugt, partner bij Deloitte Accountants in de Public Sector, geeft aan dat naast transparantie begrijpelijkheid voor en de rol van de gemeenteraad essentieel zijn. Laat op eenvoudige wijze zien wat er gebeurt en leg dat in gewoon Nederlands, zonder vakjargon, uit. Daar gaat het bij het afleggen van verantwoording om. Dat vereist dat de jaarrekening inzichtelijk en overzichtelijk wordt opgesteld en ingedeeld en dat voldoende informatie, maar zeker ook niet teveel informatie is opgenomen. Gebruikers van de jaarrekening moeten bijvoorbeeld een goed en duidelijk inzicht krijgen in wat het jaarresultaat is voordat stortingen in en onttrekkingen aan de reserves plaatsvinden en wat het resultaat is nadat de stortingen en onttrekkingen aan de reserves zijn verwerkt. De termen “resultaat voor bestemming” en “resultaat na bestemming” zijn daarom verwarrend en kunnen beter worden vervangen door “resultaat voor mutaties in de reserves” en “resultaat na mutaties in de reserves”. Daarnaast is belangrijk dat de tussentijdse stortingen in en onttrekkingen aan de reserves altijd aantoonbaar door de gemeenteraad zijn vastgesteld. Dan is het tussentijds laten groeien of tussentijds aanwenden van reserves democratisch gelegitimeerd. Daarmee is het tussentijds beïnvloeden van het resultaat na mutaties in de reserves door het juiste orgaan goedgekeurd. En dat is toch waar het echt om gaat?



posten wordt beïnvloed. Bovendien, is het nu zo erg om stabiliteit in de begroting en jaarrekening te krijgen door tussentijdse aanwending van reserves? Uiteraard is hierbij wel belangrijk dat structurele uitgaven niet worden gedekt door incidenteel geld (zoals veel reserves). Of is het nu erg dat geraamde overschotten op de begroting tussentijds al aan de reserves worden toegevoegd om ergens voor te sparen? Enige voorzichtigheid, stabiliteit en rust in overheidsfinanciën is bovendien geen slechte zaak. Dat wordt ook wettelijk op enkele punten afgedwongen. Zo worden bijvoorbeeld de aandelen die gemeenten hebben in nutsbedrijven gewaardeerd tegen de historische verkrijgingsprijs, terwijl de werkelijke waarde (het werkelijk resultaat) vele malen hoger is. Pas als die waarde ook daadwerkelijk gerealiseerd wordt (bij verkoop) is het zinvol het politieke en publieke debat te voeren over de mogelijke besteding van deze middelen. De bovenstaande bevindingen lijken dan ook de bestuurders het etiket “voorzichtig huisvader” te geven.

Conclusie

Ondanks dat gemeenten geen winstoogmerk hebben, speelt het resultaat toch een belangrijke rol. Gemeenten passen om politieke redenen resultaatsturing toe door negatieve resultaten te voorkomen en door hoge positieve resultaten te dempen. Verder wordt het resultaat, bij afwijking van de begroting gedurende het jaar, door mutaties in reserves richting het begrote resultaat gestuurd.

Gemeenten passen om politieke redenen resultaatsturing toe door negatieve resultaten te voorkomen en door hoge positieve resultaten te dempen.

Ondanks dat resultaatsturing, zolang dat binnen de regelgeving gebeurt, is toegestaan, kan de gebruiker van de financiële verantwoording wel bewust worden beïnvloed. Dit onderzoek biedt de gebruikers van gemeentelijke jaarrekeningen, zoals raadsleden en inwoners van gemeenten,

een aantal inzichten bij het interpreteren van de jaarresultaten van gemeenten. Zij dienen zich bewust te zijn van het feit dat jaarrekeningen van gemeenten een bepaalde mate van subjectiviteit bevatten, waardoor het gepresenteerde jaarresultaat kan afwijken van de werkelijke financiële performance. Dit is niet altijd erg, mits het maar bewust en transparant gebeurt. Daarnaast is het belangrijk dat niet alleen naar de financiële jaarresultaten gekeken wordt, maar juist naar de in de begroting opgenomen niet financiële doelstellingen. Soms lijkt de discussie meer te gaan over de financiële cijfers dan over moeilijker meetbaar te maken prestaties. En het gaat toch om het verband tussen prestaties en geld. Dit onderzoek toont ook aan dat het lonend is meer debat aan de verantwoording te besteden. Een student die betrokken was bij de gemeentepolitiek in zijn woonplaats zei eens: “als de begroting erdoor is, worden bier en buffet aangerukt, maar de jaarrekening wordt bijna als een hamerstuk afgedaan”. <<

Met dank aan de bijdrage van drs. Jos Buijserd en drs. Rein-Aart van Vugt RA.

Literatuur

- Burgstahler, D. en Dichev, I. (1997), Earnings Management to avoid earnings decreases and losses, *Journal of Accounting and Economics* 24, pagina 99-126
- Commissie BBV, Notitie grondexploitatie, januari 2008
- Leone, A.J. en Van Horn, R.L. (2005), How do nonprofit hospitals manage earnings?, *Journal of Health Economics* 24, pp. 815-837
- Loeff, H.F. en F.F.J.M. Schaepkens (2009), Resultaatsturing door Nederlandse Gemeenten, MCA, nummer 8, p. 22-33
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties, (2003), Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten, Den Haag
- Schaaf, S. van der, en R.A. van Vugt (2008), Er is geld over! Budget overhevelen?, B&G, nummer 9, pagina 24-27
- Scott, W.R. (2003), *Financial Accounting Theory*, third edition, Toronto