

Het Koninklijk NIVRA heeft wel eens te kennen gegeven dat de voorschriften

voor de financiële verslaggeving door overheden' zo weinig mogelijk zouden moeten afwijken van die voor het bedrijfsleven. De Comptabiliteitsvoorschriften uit 1995 (CV 95) formuleerden voor gemeenten verslaggevingsvoorschriften die méér vergeleken met de situatie daarvoor zijn gebaseerd op burgerlijk wetboek 2, titel 9, en dus beter vergelijkbaar zijn met die uit het bedrijfsleven. Met het recente Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV), dat de voorschriften uit 1995 vervangt, wordt deze lijn nu doorgetrokken, en neemt de transparantie verder toe.

Zo is een grote bron van onduidelijkheid die in de CV 95 nog is toegestaan, namelijk om toevoegingen en verminderingen van reserves direct ten laste of ten gunste van het resultaat te laten komen, volgens het Besluit niet meer mogelijk. Alle mutaties in de reserves, zowel bij begroting als jaarrekening, vinden plaats bij resultaatbestemming: het overzicht van baten en lasten moet per programma het resultaat vóór bestemming, de mutaties in de reserves en het resultaat na bestemming geven.

Balans vollediger

Een andere belangrijke verbetering is dat het activeren van tekorten niet langer is toegestaan. In het slechtste geval zal dat kunnen leiden tot een negatief eigen vermogen. Dat beeld kan dan niet langer voor de gemeenteraad en de burger worden verbloemd. Ook resultaatgericht afschrijven is niet meer mogelijk, met uitzondering van geactiveerde investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut (zie verder).

Verder is in het BBV opgenomen welke onderverdeling op de balans moet worden gehanteerd. De CV 95 schrijven dat de balans uitsluitend uit de hoofdingeling bestaat, met een uitgebreide onderverdeling in de toelichting. De balans wordt nu dus vollediger en de toelichting compacter.

Eigenheid

De CV 95 zijn voor een deel al gebaseerd op BW 2, titel 9. Afwijkingen daarvan worden gemotiveerd met het argument dat gemeenten niet helemaal vergelijkbaar zijn met ondernemingen. Omdat deze 'eigenheid' als begrip in de CV 95 niet duidelijk is gedefinieerd, leidde dit ►

Nieuwe ve provincies

Met het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten wordt de harmonisatie van de verslaggeving door overheid en bedrijfsleven voortgezet. Er blijven fundamentele verschillen maar die worden nu explicieter aangegeven en gemotiveerd.

MANUS TWISK*



rslaggeving en gemeenten

tryp
trijp
mritseradiel

FOTO: FOTOSTOCK

Accountantsoordeel over rechtmatigheid

De Wet Dualisering Provinciebestuur respectievelijk Gemeentebestuur, en de daaruit voortkomende comptabele regelgeving, is voor het eerst van toepassing op de begrotingscyclus 2004. Bij de Dualisering is vastgesteld dat de accountant in zijn verklaring ook moet oordelen over de rechtmatigheid. Voorheen rapporteerde hij daarover in zijn rapport van bevindingen, dus op zichzelf is het rechtmatigheidsbegrip voor accountants niets nieuws. Wel nieuw is dat de minimum goedkeuringstolerantie is geharmoniseerd en dat gemeenteraad bij de opdrachtverlening aan de accountant (strengere) rapporteringstoleranties inzake delen van de jaarrekening kan overeenkomen. Dit past in een sterkere controlerende rol van de gemeenteraad. In de nieuwe situatie zal de accountant daarentegen geen uitspraken meer hoeven te doen over de doelmatigheid.

Tussen accountants doet zich nog wel eens discussie voor of het accountantsoordeel in de verklaring zowel een uitspraak over de getrouwheid als de rechtmatigheid kan omvatten. Het bevestigende antwoord is terug te vinden in de methodiek van het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten, die overigens ook wordt gehanteerd in de accountantsverklaring bij de departementale jaarrekeningen bij het Rijk. Afgezien van de (vaktechnische) pro's en contra's is het grote voordeel van zo'n verklaring dat de wellicht nog bestaande verwachtingskloof, zeker bij raadsleden en de burgers, zal afnemen. Als er sprake is van (materiële) onechtmatigheden, kan dat niet samengaan met een goedkeurende accountantsverklaring.

Vraag en antwoord

Het is goed mogelijk dat het nieuwe BBV zal leiden tot praktische vragen over interpretaties etc. Daarom is in het besluit opgenomen dat een onafhankelijke commissie zorg zal dragen voor de eenduidige toepassing en uitvoering. Deze commissie BBV, onder voorzitterschap van Willem Wijntjes, heeft een vraag- en antwoordrubriek geopend en zal richtinggevende uitspraken doen, net zoals de Raad voor de Jaarverslaggeving dat doet voor het bedrijfsleven.

Het BBV is te downloaden via www.bzk.nl (onder Openbaar bestuur/Financiën provincies en gemeenten/Financiële functie) of www.commissiebbv.nl. Op deze laatste site is ook de Vraag- en antwoordrubriek te vinden.

echter onvermijdelijk tot (ongewenste) ruimte voor interpretatie. Daarom is in de toelichting op het huidige Besluit nu precies omschreven welke vier factoren die eigenheid nu eigenlijk bepalen.

Allereerst is bij een gemeente, anders dan bij een bedrijf, de begroting bepalend (en openbaar). Het gaat daarbij om publiek geld, de gemeenteraad autoriseert de besteding en de inning door het college. Het BBV schrijft weliswaar geen begrotingsindeling voor, maar bepaalt wel dat een eenmaal gekozen begrotingsindeling in programma's één op één moet corresponderen met de indeling bij de jaarrekening: autorisatie en verantwoording zijn elkaars spiegelbeeld. Het sturen op hoofdlijnen door de gemeenteraad moet zichtbaar worden in het in de beleidsbegroting benoemen van een overzichtelijk aantal programma's met doelstellingen en beoogde effecten. In de financiële begroting moeten per programma de baten en lasten worden opgenomen.

Financiële positie

Ten tweede zijn gemeenten te karakteriseren als inkomensbestedende huishoudingen, terwijl bedrijven in beginsel zijn gericht op continuïteit en inkomensverwerving. Bij gemeenten gaat het vooral om het begrip financiële positie: hoe kunnen met de beschikbare middelen maatschappelijke doelen worden bereikt, hoe wordt het voorzieningenniveau voor de burgers in stand gehouden en hoe kunnen onverwachte uitgaven daarbij worden opgevangen? Bij bedrijven

ligt het accent vooral op het instandhouden (en vergroten) van de vermogenspositie. In tegenstelling tot de CV 95, waar voor het vereiste inzicht nog naadloos wordt aangesloten op BW 2 (artikel 362), staat in het BBV inzicht in de financiële positie voorop. Daarnaast zijn in zowel de begroting als het jaarverslag aparte paragrafen verplicht, bijvoorbeeld over lokale heffingen, weerstandsvermogen, onderhoud

Nieuw is de mogelijkheid om bijdragen van de gemeente aan vaste activa in eigendom van derden te activeren.

kapitaalgoederen, grondbeleid en verbonden partijen. Deze bieden aanvullende informatie om verschillende aspecten van de financiële positie te beoordelen.

Activeren investeringen

Het derde element van eigenheid zijn gemeentelijke investeringen die vanuit de bedrijfseconomische rationaliteit niet voor activering in aanmerking zouden komen, gezien het ontbreken van verwachte opbrengsten of verhandelbaarheid, maar zijn ingegeven omdat zij maatschappelijk nut genereren. Het BBV staat activering toe van dit soort investeringen, bijvoorbeeld infrastructuur. Als wel opbrengsten kunnen worden gegeneerd, ongeacht of deze kostdekkend zijn (zwembad, riolering), is activering zonder meer verplicht. De afbakening



van wat wel of niet mag worden geactiveerd is aanzienlijk verduidelijkt. Nieuw is overigens de mogelijkheid om bijdragen van de gemeente aan vaste activa in eigendom van derden te activeren, mits aan specifieke vereisten is voldaan (onder andere publieke taak). Dit is een duidelijke afwijking van BW 2, titel 9, maar dergelijke bijdragen komen bij gemeenten vaak voor, bijvoorbeeld een eenmalige subsidie aan een vereniging voor de bouw van een sportfaciliteit.

Specifieke uitkeringen

Ten vierde krijgen gemeenten in het kader van medebewindstaken bedragen waarvan de bestedingsrichting vaststaat (i.c. specifieke uitkeringen). Niet bestede bedragen moeten volgens het BBV worden gerangschikt onder de voorzieningen, en niet meer onder het eigen vermogen zoals onder de CV 95 het geval was. Voor de andere toegestane categorie van voorzieningen is rechtstreeks verwezen naar de definitie uit BW 2, artikel 374. Hiermee wordt de verwarrende afbakening tussen voorzieningen en reserves weggenomen.

Interpretatieruimte

Met het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten is de interpretatieruimte die de CV 95 nog boden, aanzienlijk beperkt. Deze interpretatieruimte was voor een deel te danken aan het ontbreken van een

Met het Besluit is de interpretatieruimte die de Comptabiliteitsvoorschriften uit 1995 nog boden, aanzienlijk beperkt.



Nieuw per 2004

Gemeenteraden moeten op korte termijn overgaan op het vaststellen van een aantal zaken, waarbij de accountant (mogelijk) een rol vervult.

Uiterlijk 15 november 2003:

- de financiële verordening (Gemeentewet, artikel 212, vernieuwd)
- de vernieuwde controleverordening (artikel 313, vernieuwd)
- de verordening doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken (artikel 213a, nieuw).

Per 2004 zijn ook van toepassing:

- het Besluit Begroting en verantwoording provincies en gemeenten.
- het Besluit Accountantscontrole provincies en gemeenten
- de indemniteitsprocedure (Gemeentewet, artikel 198). De persoonlijke financiële aansprakelijkheid van collegeleden is vervangen door een alternatieve procedure. Als de gemeenteraad vindt dat bepaalde lasten in de jaarrekening niet rechtmatig tot stand zijn gekomen, moet het college een voorstel voor een indemniteitsbesluit indienen, om dit achteraf te kunnen sanctioneren
- de Ministeriële regeling Informatie voor derden (Iv3). Betreft informatie aan het CBS ten behoeve van de landelijke statistische gegevens die elk kwartaal aan de Europese Commissie worden aangeleverd. In beginsel is alleen voor 2004 een accountantsverklaring verplicht, maar de toezichthouder kan deze bij belangrijke wijzigingen in de gemeentelijke administratie later wederom eisen
- de uiterste datum van vaststelling van de jaarstukken door de gemeenteraad wordt vroeger van 15 september naar 15 juli.

onderliggend stelsel van richtinggevende uitspraken. Naar analogie van het 'Stramien voor de jaarverslaggeving voor privaatrechtelijke rechtspersonen', zijn voor het BBV nu de zogenoemde 'Uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten' geformuleerd.

Met het nieuwe BBV wordt de transparantie in de begroting en de jaarstukken verder verbeterd. Daar is zowel de gemeenteraad als de burger mee gediend. Natuurlijk zal de toekomst moeten uitwijzen of de praktijk toch niet weerbarstiger is dan boven is aangenomen. Gebruikers, opstellers en controleurs worden dan ook uitgenodigd dat kenbaar maken. ■

Noten

* Manus Twisk is werkzaam bij de Directie Accountancy Rijksoverheid van het ministerie van Financiën. Hij is lid van de Commissie Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven. Hij bedankt Arno Brouwer (ministerie van Financiën) en Elma van de Mortel (ministerie van Binnenlands Zaken en Koninkrijksrelaties) voor hun waardevolle opmerkingen.

1 In het hiernavolgende zal gemakshalve alleen over gemeenten worden gesproken; het gestelde is echter onverkort van toepassing op provincies.

VERA-cursusinfo

Rechtmatigheidscontrole gemeenten en samenwerking accountant

Docenten: P.H.E. Bartholomeus RA, drs R. Ellermeijer RA, S van der Schaaf RA en C. Schouten (dagvoorzitter)

Code: VON 32

Datum: 19 november 2003

Tijd: 15.00-20.00 uur

Prijs: € 395

PE-punten: 4

U kunt zich voor dit seminar aanmelden via de inschrijffkaarten in VERA-Actueel of elektronisch via www.nivra.nl (VERA).