

Aan de minister van Binnenlandse Zaken
en Koninkrijksrelaties
De heer mr. K.G. de Vries
Postbus 20011
2500 EA DEN HAAG

Bijlagen	Uw kenmerk	Ons kenmerk	Datum
--	FO2002/U54438	Rfv2002069235	23 april 2002
Inlichtingen bij	Dossier/volnummer	Doorkiesnummer	
drs. G.IJ. Batelaan	55801A-006	070 – 426 7246	
Onderwerp			
Advies over concept-Besluit			
Comptabiliteitsvoorschriften 2004			

Bij brief van 7 februari 2002 vraagt u de Raad voor de financiële verhoudingen advies over het concept-Besluit comptabiliteitsvoorschriften 2004 (CV2004). Het navolgende advies is als volgt ingedeeld.

1. Samenvatting van het advies.
2. Redenen voor het nieuwe besluit.
3. Algemene uitgangspunten van de Raad.
4. Hoofdpijnen van het besluit.
 - 4.1. Dualisering.
 - 4.2. Eigenheid gemeenten en provincies.
 - 4.3. Informatievoorziening aan derden.
5. Opmerkingen over de concrete uitwerking.
6. Overige opmerkingen.

1. Samenvatting van het advies

De Raad stemt in met de hoofdpijnen van de voorliggende CV2004. Hij heeft het voorstel vooral bezien vanuit de relatie met de dualisering. De aanpassingen in relatie met de onduidelijke afbakening tussen de eisen op grond van het Burgerlijk Wetboek, deel 2 (BW2), en de eigenheid van gemeenten en provincies, alsmede de wijzigingen ten behoeve van derden-informatie beschouwt de Raad als van meer technische aard. Hij maakt daarover enkele meer principiële opmerkingen.

De Raad wil u complimenteren met de wijze van aanpak van de voorbereiding van deze regelgeving en van de implementatie ervan.

Bij zijn beoordeling van het voorliggende concept-Besluit hanteert de Raad de volgende uitgangspunten:

- Geen of zo gering mogelijke aantasting van de gemeentelijke autonomie;
- *Waarborgen van zo groot mogelijke transparantie;*
- *Het verschaffen van informatie aan derden dient zoveel mogelijk te gebeuren in de vorm van de voor gemeenteraad (provinciale staten) en het college van burgemeester en*

wethouders (gedeputeerde staten) beschikbare informatie. Specifieke informatie dient met zo gering mogelijke inspanning te kunnen worden verstrekt.

De Raad acht de uitwerking van de CV2004 op hoofdlijnen geheel in overeenstemming met de hiervoor vermelde uitgangspunten. De Raad plaatst daarnaast de volgende kanttekeningen, die in dit advies nader worden toegelicht:

- De Raad acht het van belang dat in de Algemene toelichting goed duidelijk wordt gemaakt dat de programmabegroting alle baten en lasten bevat en niet alleen die van de (belangrijke) beleidsthema's;
- De Raad adviseert toezending van de productbegroting aan de gemeenteraad (provinciale staten) en de toezichthouder verplicht te stellen;
- De Raad kan akkoord gaan met het uitgangspunt "BW2, tenzij.." maar beschouwt dit als een praktisch en niet als een principieel uitgangspunt;
- De Raad plaatst in dit advies enkele kritische kanttekeningen bij de vormgeving van de informatie voor derden, maar gaat per saldo akkoord. Het oordeel is nog niet definitief omdat de Raad nog een afzonderlijk advies zal uitbrengen over de Ministeriële Regeling nadere voorschriften informatie voor derden;
- De Raad adviseert in beginsel de extra accountantscontrole ter waarborging van de kwaliteit van de informatie voor derden te schrappen, tenzij deze extra controle (blijvend) zou bewerkstelligen dat er minder specifieke accountantsverklaringen op de besteding van specifieke uitkeringen nodig zouden zijn. Op de eventuele noodzaak van extra accountantscontrole ten behoeve van de kwaliteit van gegevens voor de EU komt de Raad terug in zijn advies over voornoemde Ministeriële Regeling;
- De Raad adviseert het verplicht voorschrijven van een aparte belastingparagraaf. Daartoe zouden de artikelen 6 en 7 moeten worden aangepast;
- De Raad adviseert de indeling van de balans te heroverwegen. In plaats van aansluiting bij BW2 zou naar de mening van de Raad moeten worden gekozen voor een indeling die beter aansluit bij de verplichte uiteenzetting over de financiële positie bij de begroting;
- De Raad adviseert de gemeenten (provincies) vrij te laten zelf te bepalen welke overlopende lasten, die min of meer structureel zijn qua omvang, al dan niet te activeren;
- De Raad adviseert voor wat betreft de waardering van activa op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs een uitzondering te maken voor de provinciale nazorgfondsen voor onderhoud van afgesloten stortplaatsen, bedoeld in artikel 15.47 van de Wet milieubeheer. Dit vanwege de (bij uitzondering) toegestane beleggingen in aandelen;
- De Raad adviseert het al dan niet activeren van voorzieningen met een meerjarig maatschappelijk nut ter vrije beoordeling van de gemeenten (provincies) over te laten;
- De Raad heeft zich verbaasd over het feit dat bij het voorliggende concept-Besluit geen financiële paragraaf is gevoegd en adviseert dit alsnog te doen (artikel 2 Financiële-verhoudingswet);
- De Raad adviseert nog eens goed te bezien of alle "kan"- en "mag"-bepalingen wel nodig zijn, teneinde onnodige regelgeving te voorkomen.

2.

Redenen voor het nieuwe besluit

In uw brief noemt u drie redenen waarom een nieuw Besluit comptabiliteitsvoorschriften noodzakelijk is, te weten:

- De inwerkingtreding van de Wet dualisering gemeentebestuur per 7 maart 2002 en van de Wet dualisering provinciebestuur per 11 maart 2003. De veranderde rollen van gemeenteraad

en college van B&W[1] leiden tot verschillende informatiebehoeften die daarom een wijziging van de CV noodzakelijk maken.

- De huidige CV laten naar uw mening teveel interpretatieruimte over vanwege een onduidelijke afbakening tussen de eisen op grond van het Burgerlijk Wetboek, deel 2, en de eigenheid van gemeenten.
- De toegenomen informatiebehoefte als gevolg van een steeds complexer wordende maatschappij en vanwege informatiebehoeften van de Europese Unie.

De Raad richt zich in zijn navolgende beschouwingen primair op de relatie tussen de dualisering en de vernieuwing van de CV. De aanpassing van de CV in verband met de overige twee redenen acht de Raad van meer technische aard. Hij zal zich beperken tot meer principiële opmerkingen daarover. Een definitieve advisering over de informatie aan derden zal de Raad uitbrengen naar aanleiding van de inmiddels ontvangen adviesaanvraag over de Ministeriële Regeling nadere voorschriften informatie voor derden.

3.

Algemene uitgangspunten van de Raad

In het dualistische stelsel zijn de rollen van de gemeenteraad en het college van B&W duidelijk onderscheiden. De raad heeft een normerende en controlerende functie, het college de bestuurs- en verantwoordingsfunctie. De normerende functie van de raad wil zeggen dat hij de beleidsdoelstellingen en de prioriteiten daarbinnen aangeeft. Tevens stelt hij de budgetten vast waarbinnen het beleid moet worden uitgevoerd. Het college voert het beleid uit en legt verantwoording af. De raad controleert of de uitvoering in overeenstemming is met de geformuleerde doelstellingen en binnen de daarvoor ter beschikking gestelde budgetten. Het is duidelijk dat in het dualistische stelsel de afstand tussen raad en college aanzienlijk groter is dan (in elk geval formeel) onder het monistische stelsel. Dit moet ook naar de mening van de Raad gevolgen hebben voor de informatievoorziening van raad en college.

De comptabiliteitsvoorschriften zijn in essentie regels aangaande de informatieverstrekking ten behoeve van de democratische besluitvorming over de inzet van financiële middelen, de uitvoering van die besluitvorming en, als sluitstuk van het democratische proces, het afleggen van verantwoording over het vastgestelde beleid en de uitvoering daarvan. Deze democratische processen vinden plaats binnen elk van de afzonderlijke gemeenten. Uitgaande van de gemeentelijke autonomie dienen de afzonderlijke gemeenten dan ook vorm en inhoud van de informatie te kunnen afstemmen op de eigen behoeften (organisatie, werkwijze, en dergelijke). In het gezamenlijke advies van de Raad openbaar bestuur en de Rfv over het voorontwerp van wet dualisering gemeentebestuur is daar ook al op gewezen[2]. De Raad hanteert dan ook als eerste uitgangspunt de gemeentelijke autonomie om zelf te bepalen welke informatie nodig is om raad en college ieder hun eigen rol te kunnen laten vervullen.

Ondanks het voorgaande pleidooi voor zoveel mogelijk vrijheid aan de gemeenten om vorm en inhoud van hun eigen informatiebehoeften te bepalen acht de Raad het wel wenselijk dat enige voorschriften worden gegeven ten aanzien van welke informatie tenminste ter beschikking moet komen van de gemeenteraad. Op die wijze wordt verzekerd dat de raad de “tools” in handen krijgt ten behoeve van het uitoefenen van de normerende en controlerende taken. Tevens wordt daarmee voorzien in de eisen van transparantie richting burger. Transparantie, niet alleen naar de burger, maar ook voor de raad zelf, is naar de mening van de Raad onverbreekelijk verbonden met democratische besluitvorming en het afleggen van verantwoording.

De Raad onderkent voorts dat er ook derden zijn die behoefte hebben aan financiële informatie van gemeenten. De toezichthouder heeft behoefte aan al die informatie die nodig is om de financiële positie van de gemeenten te beoordelen. De beheerders van het Gemeentefonds hebben informatie nodig om het verdeelstelsel van het Gemeentefonds te monitoren. Omdat het daarbij gaat om informatie op meso- en macroniveau dient die informatie volgens eenduidige definities beschikbaar te komen. Ten slotte bestaat er een informatieverplichting jegens de Europese Gemeenschap. Daarbij gaat het om macrogegevens, die dus volgens eenduidige definities door gemeenten moet worden aangeleverd. Het derde uitgangspunt van de Raad is dat deze informatie voor derden moet worden beperkt tot het strikt noodzakelijke en kan worden geleverd met zo gering mogelijke inspanning van de gemeenten.

Samenvattend beschouwt de Raad het voorliggende concept-besluit op basis van de volgende algemene uitgangspunten:

- Geen of zo gering mogelijke aantasting van de gemeentelijke autonomie. Dat wil zeggen dat inhoud en vormgeving van de gemeentelijke financiële informatieverstrekking zoveel mogelijk wordt vrijgelaten, zodat gemeenten die kunnen afstemmen op de lokale behoeften.
- Waarborgen dat een zo groot mogelijke transparantie wordt verkregen, zodat de kaderstellende en controlerende taken van de gemeenteraad naar behoren kunnen worden uitgevoerd. Transparantie is eveneens van belang in verband met het afleggen van verantwoording naar de burger. Om dit te verzekeren is (een minimum aan) regelgeving noodzakelijk.
- Het verschaffen van financiële informatie aan derden dient zoveel mogelijk te gebeuren in de vorm van de voor de gemeenteraad en het college beschikbare informatie. Het verschaffen van informatie in een specifieke vorm voor derden dient beperkt te blijven tot het strikt noodzakelijke en met zo gering mogelijke gemeentelijke inspanning.

4. Hoofdpijnen van het besluit

4.1. Dualisering

Vanuit het gezichtspunt van de dualisering hanteert u twee belangrijke principes die aan de CV2004 ten grondslag liggen, te weten:

- Iedere doelgroep zijn eigen informatie/documenten;
- De raad stelt beleidsuitgangspunten van beheersaspecten vast.

Iedere doelgroep zijn eigen informatie/documenten

Op grond van de taken en verantwoordelijkheden van raad en college komt u tot het volgende schema met betrekking tot de relaties tussen actoren, begrotingsdocumenten en begrotingsfuncties:

Actor	Begrotingsfunctie	Soort begroting
Raad	Allocatie	Programmabegroting
	Autorisatie	Programmabegroting
	Controlerende	Programmajaarstukken bestaande uit jaarverslag en

		jaarrekening
College	Beheerstechnische	Productenraming/-realisatie
	Bedrijfstechnische	Productenraming/-realisatie
	Verantwoording	Programmajaarstukken

Een programma omschrijft u als een samenhangend geheel van taken en wordt door de raad vastgesteld. Het programma bestaat uit producten, die door het college worden vastgesteld. Onder dat niveau kunnen nog meerdere niveaus liggen ten behoeve van de interne beheersing. Die beheersniveaus komen in de CV2004 niet voor (worden geheel aan de gemeenten overgelaten).

Documenten voor de raad: begroting en jaarstukken

De begroting wordt onderverdeeld in een beleidsbegroting (programmaplan en de paragrafen) en een financiële begroting (overzicht van lasten en baten per programma met toelichting en een uiteenzetting van de financiële positie met toelichting). Het programmaplan bestaat uit een aantal (niet in de algemene toelichting genoemd, maar bekend is dat men denkt aan 10 à 20) door de gemeenten zelf te bepalen programma's. Deze houden in: wat willen we, wat gaan we ervoor doen en wat gaat het kosten? De paragrafen bij de beleidsbegroting bevatten de beleidsuitgangspunten van beheersmatige activiteiten (bijvoorbeeld: hoe groot moet het weerstandsvermogen zijn?). Via de vaststelling van de (program)begroting autoriseert de raad het college tot het doen van uitgaven. De bedragen worden genoemd in het overzicht van baten en lasten, ingedeeld naar programma.

De jaarstukken als verantwoordingsinstrument kennen dezelfde indeling als de begrotingsstukken: programmaverantwoording, daarbij behorende paragrafen, programmarekening en de balans.

Productraming en –realisatie voor het college

In tegenstelling tot de huidige situatie (het formeel monistische stelsel), waarin de begroting ook de informatie ten behoeve van de uitvoering bevat (logisch, want formeel is de raad ook verantwoordelijk voor de uitvoering) wordt in het dualistische stelsel een onderscheid aangebracht tussen de verantwoordelijkheid voor het beleid en die voor de uitvoering. Het college is belast met de uitvoering en heeft daartoe een apart document nodig, te weten de productenraming. Programma's worden gerealiseerd door middel van producten. Met de raming per product worden de programmabudgetten toegedeeld naar de producten. Verantwoording wordt afgelegd door middel van een productenrealisatie (in de huidige situatie: productrekening).

De Raad acht deze uitwerking op hoofdlijnen geheel in overeenstemming met de door hem gehanteerde algemene uitgangspunten, zoals in paragraaf 3 geformuleerd. Enige aarzeling heeft Raad wel bij de regeling van de vereisten voor de informatie voor het college in die zin dat de vraag gesteld kan worden of de colleges dit niet zelf kunnen vaststellen. De Raad onderkent echter dat de productinformatie ook van belang is voor de raad^[3]. Sterker nog: de raad zal ongetwijfeld concreet willen weten hoe het college de programma's denkt te realiseren. Dat vereist, ook naar de mening van de Raad, dat enige regels ter waarborging van een minimum aan informatie noodzakelijk zijn. De Raad geeft in overweging toezending aan de raad verplicht te stellen. Dit versterkt in de regelgeving de band die bestaat tussen programma's en producten.

De Raad waardeert het dat geen strakke definiëringen zijn gegeven van de begrippen programma en product[4]. Dat laat ruimte aan de gemeenten om zelf invulling te geven aan die begrippen en ook ruimte om toe te groeien van het huidige functionele model naar het model als in de CV2004 gepresenteerd (bijvoorbeeld zou gestart kunnen worden met hoofdfuncties als programma's die evolueren tot de samenhangende gehelen van taken en met functies die evolueren tot een vorm van producten). De Raad wijst er op dat niet de misvatting mag ontstaan dat programma's gelijk staan aan het totaal van de (belangrijke) beleidsthema's. Dan immers zou het totaal van de programmbegroting niet alle lasten en baten, die de gemeente heeft, bevatten. Hoewel dit in de gemeentewet en in artikel 3 van de CV2004 afdoende is geregeld zou het goed zijn dit bij de definiëring op bladzijde 5 van de Algemene toelichting duidelijk te melden.

4.2.

Eigenheid gemeenten en provincies

Uw uitgangspunt bij de onderhavige CV is het principe "BW2 volgen, tenzij ...". Achter "tenzij" komt dan: "de eigenheid van de gemeenten vereist dat daarvan wordt afgeweken."

Waarom BW2?

In 1979 respectievelijk 1985 is het stelsel van baten en lasten bij provincies respectievelijk gemeenten ingevoerd. Bij de keuze voor dat stelsel werd zoveel mogelijk aangesloten bij het Burgerlijk Wetboek, Titel 2, en dus bij de verslagleggingsvoorschriften voor het bedrijfsleven. Als reden hiervoor geeft u aan dat een baten- en lastenstelsel een juister en beter inzicht geeft in de financiële positie en de financiële gevolgen van het beleid.

Waarom eigenheid?

Erkend moet worden dat gemeenten principieel anders zijn dan bedrijven. Dat betekent dat er behoefte is aan specifieke regelgeving. In dit verband zijn de volgende elementen van de eigenheid van belang:

- Gemeenten hebben behalve een jaarrekening/verslag een (openbare) begroting. De begroting heeft een autorisatie- en allocatiefunctie en is leidend voor het financiële beleid en beheer.
- Bedrijven streven naar vermogensvergroting, zijn inkomensverwervend. Het accent bij de financiële stukken ligt derhalve bij de balans. Gemeenten zijn inkomensbestedend. De exploitatie is primair. De financiële positie (vermogenspositie, maar niet alleen die) is van belang voor de continuïteit van het voorzieningenniveau dat de burger wordt geboden.
- Activa van gemeenten hebben deels hetzelfde karakter als bij bedrijven, namelijk als ze rendabel geëxploiteerd kunnen worden, maar deels hebben ze ook een ander karakter. Een groot deel van de gemeentelijke activa levert geen baten op in economische zin. Ze leveren wel gedurende meerdere jaren een maatschappelijk nut op.
- Een deel van de middelen van de gemeenten is door derden gebonden, qua uitgangendoel. Ze kunnen niet vrijelijk besteed worden en vloeien terug naar de verstrekker als ze voor het bepaalde doel niet meer noodzakelijk zijn.

De Raad kan akkoord gaan met het uitgangspunt "BW2, tenzij" maar beschouwt dit niet als een principieel uitgangspunt, gezien de grote verschillen tussen de doelstellingen van het bedrijfsleven en die van overheden. Om de volgende meer praktische redenen gaat de Raad toch met het uitgangspunt akkoord:

- *Ook de regelgeving in BW2 (en de daarop gebaseerde richtlijnen voor de jaarverslaggeving en stramien financiële verslaglegging) beoogt onder meer het verschaffen*

van transparantie. In dat geval van de exploitatie en vermogenspositie van bedrijven ten behoeve van aandeelhouders en fiscus.

- De desbetreffende regelgeving heeft bewezen in de praktijk goed te werken.

Voorwaarde is dat de eigenheid van gemeenten in de CV2004 goed tot haar recht komt. De Raad is van mening dat dat in het algemeen het geval is.

4.3.

Informatievoorziening aan derden

Behalve de raad en het college hebben de toezichthouders, het Rijk, het CBS en de Europese Unie behoeften aan informatie. Bovendien stelt u dat raad en college naast hun informatiebehoefte voor kaderstelling en controle respectievelijk beheer en verantwoording ook behoefte hebben aan vergelijking met andere gemeenten.

De toezichthouder (gedeputeerde staten) heeft tot taak te beoordelen of de begroting en de jaarrekening van de gemeente (structureel) sluit. Daartoe beziet hij begroting, meerjarenraming en jaarrekening. Zo nodig beschikt hij ook over de meer gedetailleerde informatie uit de productraming en –realisatie. Om risico's in te schatten beschikt de toezichthouder bovendien over de informatie over de financiële positie uit de paragrafen. Daarnaast dient hij naar uw mening te beschikken over financiële informatie die op uniforme wijze is gerangschikt, namelijk volgens de (thans bestaande) functionele indeling. Met die informatie kunnen kengetallen worden ontwikkeld waarmee de toezichthouder kan zien of bepaalde uitgaven boven- of ondergemiddeld zijn. Dat inzicht kan signalen verschaffen over de bestendigheid van de toekomstige financiële situatie van de gemeente.

De Raad betwijfelt of de toezichthouder zijn wettelijke taak alleen goed kan uitvoeren als hij (tevens) beschikt over uniforme informatie. Uniforme informatie zou nodig zijn om een intergemeentelijke vergelijking te kunnen maken. Deze intergemeentelijke vergelijking acht de Raad niet onontbeerlijk voor goed toezicht. De Raad betwijfelt dus de noodzaak gemeenten om deze reden de verplichting op te leggen informatie conform de functionele indeling op te leveren. Dit los van andere overwegingen (zie hierna) om dat wel te doen. De Raad acht het wel van groot belang dat de toezichthouders beschikken over de productbegrotingen. Om die reden adviseert de Raad de inzending van de productenraming en –realisatie verplicht te stellen. Die informatie zal de toezichthouder zonder meer nodig hebben om de begroting en jaarstukken van de gemeente te kunnen beoordelen.

Het Rijk heeft behoefte aan een uniforme indeling ten behoeve van het onderhoud van de verdeling van het gemeentefonds (POR, Financieel overzicht gemeenten). Het onderhoud gebeurt aan de hand van de clusters in het fonds. De cijfers voor de clusters worden door het Rijk berekend op basis van de functionele indeling (toerekening functies aan clusters).

Het gaat bij het periodieke onderhoud van de verdeling van het Gemeentefonds om de ontwikkelingen per cluster. Als er ontwikkelingen zijn die nopen tot nader onderzoek of de verdeling van het fonds nog steeds juist is dan zal ten behoeve van de analyse uniforme informatie nodig zijn die een slag dieper gaat. Het staat daarbij voor de Raad dan niet bij voorbaat vast dat dat informatie moet zijn volgens de huidige functionele indeling, maar bijvoorbeeld per subcluster. Aangezien echter een dergelijke indeling, in elk geval formeel, niet voorhanden is, kan de Raad ermee instemmen dat de informatie toch op het bekende functieniveau plaatsvindt.

De Europese Unie heeft Nederland de verplichting opgelegd om een set van statistische informatie met betrekking tot financiële kwartaal- en jaargegevens over gemeenten te verstrekken. Deze gegevens dienen aan bepaalde kwaliteitseisen te voldoen. De levering van de kwartaalcijfers is om die reden in het onderhavige besluit verplicht gesteld. Het gaat daarbij met name om informatie uit de gemeentelijke begrotingen naar economische categorieën en functies.

De Raad is van mening dat aan deze informatieverstrekking niet valt te ontkomen, maar vraagt zich wel af of de administratieve last opweegt tegen het belang van de informatieverstrekking. Over de vorm van de informatie kan de Raad pas een oordeel geven in het kader van de inmiddels ontvangen adviesaanvraag over de Ministeriële Regeling ter zake.

Ten slotte stelt u dat de gemeenten zelf belang hebben bij het opstellen van informatie volgens de functionele indeling vanwege de vergelijkbaarheid met andere gemeenten waardoor benchmarking mogelijk is.

De Raad is van mening dat dit argument onvoldoende is om het verplicht opstellen van informatie volgens de functionele indeling te rechtvaardigen. Als gemeenten zich willen vergelijken met andere gemeenten zullen zij daarvoor ongetwijfeld een vorm vinden die het best aansluit bij de doelstellingen die zij daarbij hebben.

Hoewel de Raad in het voorgaande kritische geluiden heeft laten horen over de verplichte informatieverstrekking aan derden kan de volgende overweging aanleiding zijn om toch akkoord te gaan met het voorgestelde (de Raad schort zijn eendoordeel op tot na ontvangst van de Ministeriële Regeling ter zake). De Raad heeft begrepen dat bij het CBS een project loopt om langs elektronische weg financiële gegevens uit gemeentelijke administraties te halen. En dit op een zodanig gedetailleerd niveau dat door cumulatie (uniforme) informatie op hoger niveau kan worden samengesteld. Verplichte aanlevering door gemeenten van informatie voor derden volgens voorgeschreven modellen is dan niet meer nodig. De thans voorgeschreven informatieverplichting kan dan, zo meldt u in de Algemene toelichting, komen te vervallen. Dit is voor de Raad voldoende aanleiding om op praktische gronden in beginsel akkoord te gaan met de voorgestelde informatieverplichting, namelijk omdat gemeenten gewend zijn aan de functionele indeling.

Kwaliteitsborging

Om de kwaliteit van de statistische informatie te waarborgen is bepaald dat er een aparte verklaring van de accountant komt bij de jaarrekening. Dit is gedaan omdat bekend is dat de huidige kwaliteit van de functionele indeling matig is en die van de categoriale indeling slecht. In deze accountantsverklaring zou tevens de beoordeling van de rechtmatigheid van uitgaven ten laste van specifieke uitkeringen kunnen worden meegenomen (single audit)[5]. Voorzien wordt dat deze bepaling op termijn weer kan worden geschrapt, namelijk als door middel van ICT de statistische informatie door het CBS direct uit de gemeentelijke administraties kan worden gehaald[6].

De Raad adviseert om deze extra accountantscontrole te schrappen. Deze extra controle leidt tot extra lasten voor de gemeenten, terwijl de Raad betwijfelt of de winst aan kwaliteit van de informatie wel strikt nodig is. Het gebruik van de informatie vindt voornamelijk plaats op het meso- en macroniveau. De vraag is of de optelling van functionele gegevens tot clustergegevens uiteindelijk leidt tot relatief grote fouten (demping van fouten). Daarnaast

zijn vaak de ontwikkeling van de meso- en macrogegevens van belang. Als gemeenten in elk geval consistent zijn in hun toedeling aan functies komen die ontwikkelingen duidelijk naar voren, ook al is de kwaliteit van de microgegevens twijfelachtig.

Met andere woorden: de Raad is van mening dat de winst aan kwaliteit de extra lasten voor de gemeenten niet rechtvaardigt.

De Raad zou met deze verplichte extra accountantsverklaring wel akkoord kunnen gaan als deze tevens bewerkstelligt dat er minder specifieke accountantsverklaringen op de besteding van specifieke uitkeringen nodig zouden zijn. De verplichting zou in dat geval blijvend moeten zijn.

Vooralsnog sluit de Raad nog niet uit dat de extra accountantsverklaring noodzakelijk kan zijn om de kwaliteit van de informatie voor de EU te waarborgen. Hij zal daaraan aandacht schenken in het advies over de Ministeriële Regeling ter zake.

5. Opmerkingen over de concrete uitwerking

In het navolgende maakt de Raad een aantal opmerkingen over artikelen van de CV2004. De Raad wijst er nogmaals op dat hij zich beperkt tot meer principiële opmerkingen en zich niet heeft beziggehouden met de (technische) details. Met die kanttekening kan gesteld worden dat de Raad zich kan verenigen met de artikelen waarover geen opmerkingen worden gemaakt.

Artikel 6

In dit artikel 6 wordt onder meer geregeld wat de inhoud moet zijn van het overzicht algemene dekkingsmiddelen. Dat is onder meer een beschrijving van de lokale heffingen.

De Raad is van mening dat het hierbij gaat om een onderdeel van het financiële beleid dat bij uitstek de verhouding burger-overheid raakt en dus van groot politiek belang is. De eis van transparantie is daarvoor dan ook een zeer belangrijke. De Raad adviseert dan ook dit onderdeel onder te brengen bij het tweede lid van artikel 7, dat wil zeggen om hier een verplichte paragraaf van te maken. Omdat artikel 7, zoals het nu luidt, uitsluitend over beheersmatige aspecten gaat, hetgeen met een “belastingparagraaf” niet het geval is, moet de overige tekst ook worden aangepast. Een alternatief is de “belastingparagraaf” onder een apart artikel onder te brengen. Uit een recent onderzoek, gepubliceerd in de Volkskrant^[7], is gebleken dat er (relatief) grote verschillen in tarieven tussen gemeenten bestaan, ook al gaat het om hetzelfde product. Daarvoor kunnen meerdere oorzaken worden aangegeven, zoals verschillende wijzen van toerekening van overhead, bewuste keuze voor een bepaalde dekkingsgraad van de kosten, kruissubsidiëring binnen een tarievenverordening, etc. De Raad vindt het van belang dat daarover duidelijkheid wordt verschaft aan de Raad en aan de burger.

Titel 4.5 De balans en de toelichting daarop

De voorschriften over hoe de balans moet worden ingericht zijn sterk gebaseerd op de voorschriften op grond van BW2.

De Raad is van mening dat de balans voor bedrijfsleven en overheid heel verschillende rollen vervult. Voor het bedrijfsleven is de balans van essentieel belang, met name omdat daaruit de solvabiliteit blijkt. Solvabiliteit is voor provincies/gemeenten niet (direct) van belang. De continuïteit van de provincie of gemeente op zichzelf is immers verzekerd en dus de financiering. Wel van belang is de financiële positie en eigenlijk nog meer de

weerstandscapaciteit van de gemeente (met als belangrijkste aspecten het eigen vermogen, het vermogen om de eigen inkomsten op te voeren en de risico's). Die bepalen of het bestuur de voorzieningen in stand kan houden en nieuw beleid kan ontwikkelen.

In de voorliggende CV2004 is geregeld dat bij de begroting een beschouwing wordt geleverd over de financiële positie en bij de rekening dient een balans te worden gevoegd. In het kader van het afleggen van verantwoording past het om vergelijkbare stukken te hebben. In dat kader past naar de mening een balans die de daarvoor relevante informatie bevat en niet per definitie een balans die dezelfde indeling heeft als de balans in het particuliere bedrijfsleven. De Raad geeft u in overweging de indeling van de balans tegen die achtergrond nog eens te heroverwegen.

In artikel 42 is onder meer geregeld dat voorzieningen moeten worden gevormd voor kosten die in een volgend begrotingsjaar worden gemaakt, mits die kosten hun oorsprong vinden in het lopende of voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren. In de toelichting op dit artikel worden onder meer wachtgelden en vakantiegelden als voorbeelden genoemd.

Met name voor wat betreft de vakantiegelden zet de Raad hierbij vraagtekens. Aannemende dat de formatie geen grote verschillen van jaar tot jaar vertoont kunnen de over te hevelen vakantiegeldvergoedingen als een soort "ideaalcomplex" worden gezien. De verplichtingen zullen van jaar op jaar ongeveer gelijk zijn (hooguit een lichte groei vertonen). Gemeenten houden immers niet op te bestaan. Het opnemen van een voorziening verschaft derhalve geen extra informatie. Hetzelfde zou kunnen gelden voor wachtgelden (vooral bij grotere gemeenten) en bijvoorbeeld verplichtingen op grond van verlofstuwmeren. In de praktijk zou het voorschrijf betekenen dat een aanzienlijk bedrag moet worden overgeheveld van de algemene reserve naar de voorziening[8]. De Raad adviseert de gemeenten in de toepassing hiervan vrij te laten dit soort verplichtingen (die min of meer structureel zijn qua omvang) niet op de balans op te voeren.

Hoofdstuk V Waardering, activeren en afschrijven

In artikel 52 wordt geregeld dat activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs. In artikel 55 wordt geregeld onder welke voorwaarden afwaardering mag plaatsvinden. Opwaarderingen worden kennelijk uitgesloten.

De Raad kent één voorbeeld van een geval waarbij naar zijn mening opwaardering niet moet worden uitgesloten, namelijk dat van de provinciale nazorgfondsen voor onderhoud van afgesloten stortplaatsen, bedoeld in artikel 15.47 van de Wet milieubeheer. Als enige uitzondering is in het kader van de Wet financiering decentrale overheden geregeld dat voor deze fondsen de provincies, onder bepaalde voorwaarden[9], mogen beleggen in aandelen. Dit vanwege het verwachte hogere rendement. Voor de transparantie is het naar de mening van de Raad noodzakelijk om de werkelijke waarde van het aandelenpakket in de balans van de fondsen op te nemen. Dit met name vanwege het feit dat gunstiger of minder gunstige ontwikkeling dan geraamd wellicht aanleiding kunnen zijn de tarieven voor de stortplaatsen aan te passen.

De Raad adviseert voor de provinciale nazorgfondsen een expliciete uitzondering in artikel 55 op te nemen.

In de artikelen 53 tot en met 55 is geregeld dat alle investeringen met een meerjarig economisch of maatschappelijk nut bruto worden gewaardeerd[10] en daarop niet versneld

mag worden afgeschreven. Een opgebouwde reserve mag dus niet in mindering worden gebracht op het te activeren bedrag.

De Raad constateert dat hierover nogal verschillend wordt gedacht, met name als het gaat om investeringen in de openbare ruimte die geen economisch nut afwerpen (bijvoorbeeld investeringen in wegen). U stelt in de toelichting op artikel 53 dat gemeenten zelf moeten aangeven welke activa zij een meerjarig maatschappelijk nut toekennen. Van bijvoorbeeld wegen kunnen gemeenten echter toch moeilijk aangeven dat deze geen meerjarig nut afwerpen en dus zou extra afschrijving vanuit een opgebouwde reserve of als resultaatbestemming niet mogelijk zijn.

De Raad plaatst hier vraagtekens bij om de volgende redenen:

- *Leidt tot onnodig opblazen van de balans (hoger bedrag aan activa en reserve blijft staan);*
- *Leidt tot meer posten op begroting en jaarrekening (naast de afschrijving aan de lastenkant ook een aanwending deel reserve aan de batenkant);*
- *Leidt tot een te rooskleurig beeld van het eigen vermogen. Dat zou bijvoorbeeld kunnen leiden tot problemen bij de beoordeling van de financiële positie in het kader van artikel 12. De aanwending van de reserve zou, zonder nadere uitzonderingsbepalingen in het kader van het toezichtbeleid, kunnen leiden tot de conclusie dat de begroting of rekening niet in evenwicht is.*

Over de potentiële voordelen van de bepaling merkt de Raad het volgende op:

- *Aan de lastenkant wordt de werkelijke last duidelijk. Dat is de ruimte die ook bij vervanging nodig is. De vraag is echter of in veel gevallen te zijner tijd wordt vervangen. Bij wegen bijvoorbeeld zal eerder sprake zijn van groot onderhoud, uitbreiding of aanvulling;*
- *De lasten worden verdeeld over de gebruikers gedurende de afschrijvingstermijn en niet overmatig toegerekend aan de huidige generatie. Naar de mening gaat het hier om een typische eigen verantwoordelijkheid van de gemeente zolang het niet gaat om het omgekeerde, namelijk het verschuiven van lasten naar de toekomst.*
- *Schept eenduidigheid. Thans gaan gemeenten geheel verschillend om met de boeking van investeringen. Aangezien de Raad van mening is dat de informatie in de eerste plaats voor de gemeente zelf is bedoeld acht de Raad dit geen argument.*

Alles overwegende adviseert de Raad het al dan niet activeren van voorzieningen met een meerjarig maatschappelijk nut ter vrije beoordeling van de gemeente over te laten.

6. Overige opmerkingen

De Raad heeft zich verbaasd over het feit dat aan het concept-Besluit geen financiële paragraaf is toegevoegd, zoals artikel 2 van de Financiële-verhoudingswet dat voorschrijft. Naar de mening zijn aan de invoering van deze voorschriften kosten verbonden, zoals die van aanpassing van geautomatiseerde systemen. Indien u bij uw standpunt blijft dat de informatie voor derden moeten zijn getoetst door de accountant dan leidt dat tot wellicht aanzienlijke kosten voor gemeenten en provincies. De Raad is dan ook van mening dat een dergelijke paragraaf alsnog moet worden toegevoegd.

De Raad constateert dat in een aantal artikelen zogenaamde kan- of mag-bepalingen zijn opgenomen. Het is niet duidelijk of dat in alle gevallen noodzakelijk is: kan of mag het niet

als de bepaling niet is opgenomen? De Raad adviseert daar nog eens goed naar te kijken teneinde onnodige regelgeving te voorkomen.

Ten slotte wil de Raad dit advies besluiten met een compliment voor de aanpak van de voorbereiding van deze regelgeving maar vooral ook met de voorbereiding van de implementatie ervan. De samenwerking met de VNG, de 11 pilotgemeenten en de pilotprovincie spreekt de Raad zeer aan.

De Raad voor de financiële verhoudingen,

mevrouw A. van den Berg, voorzitter.

de heer M.P.H. van Haeften, secretaris.

[1] Voor de leesbaarheid wordt in dit advies gesproken over gemeente en gemeentelijke organen. Tenzij anders vermeld worden hiermee ook bedoeld provincie en overeenkomstige provinciale organen.

[2] De cultuur van dualisering, maart 2001, blz. 28.

[3] De productraming kan ook betekenis hebben in het kader van de transparantie richting burger en ook voor de toezichthouder (zie paragraaf 4.3).

[4] In het gezamenlijk advies van de Raad openbaar bestuur en de Rfv over het voorontwerp van wet dualisering gemeentebestuur oefenen de Raden kritiek uit op het begrip productbegroting. De cultuur van dualisering, maart 2001, blz. 28-29.

[5] De rechtmatigheid van deze uitgaven is een uitvoeringszaak door het college. De gemeenteraad behoeft niet met de uitvoering lastig te worden gevallen.

[6] De controle op de rechtmatigheid van uitgaven ten laste van specifieke uitkeringen zal dan opnieuw moeten worden geregeld.

[7] 15 januari 2002.

[8] Het gaat om 7/12 van 8% van de gemeentelijke loonsom.

[9] Ter zekerstelling van een minimale stand van de fondsen op het moment dat ze moeten worden aangesproken.

[10] Uitzondering op de bruto activering zijn geregeld in het derde lid van artikel 53, t.w.:

- Investerings in de openbare ruimte die via de grondexploitatie worden verhaald;
- Kunstvoorwerpen met een historische waarde;
- Indien er sprake is van een ideaalcomplex.

In het vierde lid van artikel 53 is voorts geregeld dat bijdragen van derden in mindering mogen worden gebracht als er sprake is van een directe relatie met het activum.