

## PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://repository.ubn.ru.nl/handle/2066/128293>

Please be advised that this information was generated on 2018-05-22 and may be subject to change.

# Aparte comptabiliteitsvoorschriften overbodig

De herzieningen van de comptabiliteitsvoorschriften in 1985 en 1995 hebben de regelgeving met betrekking tot de financiële verslaggeving van de gemeenten steeds dichterbij het Burgerlijk Wetboek (BW), Boek 2 Titel 9, gebracht. In de actuele discussie over verdere aanpassingen wordt deze lijn doorgetrokken. Met name de nu nog toegestane (afwijkende) mogelijkheden van netto waardering van activa en resultaatafhankelijke afschrijvingen zouden daarbij in de toekomst komen te vervallen.<sup>1</sup>

PROF. DR. N.P. MOL, DRS. J.A.M. DE KRUIJF en DRS. R.M. VIJN  
Faculteit Bestuurskunde, Universiteit Twente

Niettemin wordt bij de comptabele regelgeving herhaaldelijk opgemerkt, dat de gemeente zich als inkomensbestedende huishouding van het (louter) inkomensvormende bedrijfsleven onderscheidt. De vraag is dan ook of dit specifieke richtlijnen voor de financiële verslaggeving rechtvaardigt. De regelgever onderkent dat met dit kenmerk in elk geval afwijkende oogmerken van die verslaggeving samenhangen: 'The balance sheet is often seen not as a statement of the financial position but as a settlement of accounts with the inhabitants of the municipality', stelt Schouten in dit verband.<sup>2</sup> Toch ziet hij dit niet als rechtvaardiging voor gedifferentieerde richtlijnen. 'In short, the influence of individuality seems to be limited in terms of impact', luidt zijn conclusie daarbij.

Wel voegt Schouten aan die conclusie nog een algemeen voorbehoud toe: 'The authorities should operate on the lines for the private sector where this is feasible and efficient, but should not allow this to undermine the principles of democratic accountability to the municipal council and citizens'.<sup>3</sup> Maar vanwaar dit (inhoudelijk onbepaalde) voorbehoud, als uit die democratische verantwoording – van de inkomensbesteding – blijkt geen specifieke verschillen voor de regelgeving kunnen worden afgeleid? Naar onze mening wordt met dit voorbehoud terecht erkend, dat voor de verantwoording van inkomensbesteding andere informatie is vereist dan voor de verantwoording van inkomensvorming. Het lijkt er echter op dat de daarmee samenhangende verschillen voor de financiële verslaggeving binnen de context van het huidige debat niet meer tot uitdrukking kunnen worden gebracht. Die context wordt bepaald door de keuze voor het baten-lastenstelsel in gemeentebegroting en -rekening, die als zodanig niet meer ter discussie wordt gesteld. Dat impliceert dat de financiële positie van de gemeente wat betreft haar inkomensvorming bij de autorisatie en verantwoording van de aanwending van de financiële middelen op de voorgrond staat. De verantwoording van de in-

komensbesteding – de allocatie naar de onderscheiden begrotingsfuncties – wordt daaraan dus ondergeschikt gemaakt.

In dit artikel wordt allereerst op deze consequenties van het baten-lastenstelsel ingegaan. Aan de hand van enkele actuele discussiepunten rond de comptabiliteitsvoorschriften wordt de daaruit voortvloeiende aanpassing aan het BW vervolgens toegelicht. Daarna komt de vraag aan de orde of er niettemin behoefte aan zelfstandige comptabiliteitsvoorschriften blijft bestaan en zo ja, hoe voor de vereiste afwijkingen van het BW dan ruimte kan worden gecreëerd.

## Baten en lasten van gemeenten

Voor inkomensvormende huishoudingen concentreert de verslaggeving zich op het financiële resultaat, dat als inkomen aan de eigenaren van de huishouding toevallt. Omdat die eigenaren de verschaffers van het eigen vermogen zijn, is dat resultaat als toe- of afnemings van dat vermogen op te vatten.<sup>4</sup> Dienovereenkomstig worden in de rekening op basis van het vermogenscriterium 'baten' en 'lasten' verantwoord.

Bij de inkomensbestedende huishouding is daarentegen de vraag aan de orde welke uitgaven ten laste van welk (periodiek) inkomen moeten worden gebracht. Het criterium daarvoor wordt in beginsel bij de vaststelling van de begroting vastgelegd. Bij de opstelling van de rekening dienen de uitgaven overeenkomstig dat criterium aan begrotings- (dienst-)jaren te worden toegerekend.

De keuze voor een administratie van inkomsten en uitgaven in plaats van baten en lasten hangt daardoor onmiddellijk samen met de autorisatie- en allocatiefunctie die begrotingen van bestedingshuishoudingen geacht worden te vervullen. Waar het budgetrecht bij de besteding van de inkomsten centraal staat, schiet het baten-lastenstelsel tekort.

De consequenties van dit theoretisch vertrekpunt voor de financiële verslaggeving van de gemeenten spreken ech-

ter niet voor zich. De gemeentelijke financiële huishouding is in beginsel immers zowel inkomensvormend als inkomensbestedend. De keuze van een passend administratief stelsel hangt daarom af van het gewicht dat aan beide aspecten van de gemeentefinanciën wordt toegekend. Daarbij is met name van belang, dat de uitoefening van het gemeentelijk budgetrecht aan twee beperkingen is onderworpen, die de gemeenten hun eigenheid als inkomensbestedende huishoudingen tenminste gedeeltelijk ontnemen.

In de eerste plaats is bij de productie van veel gemeentelijke voorzieningen wel het markt- in plaats van het budgetmechanisme richtinggevend. Ook als de gemeente voor haar producten een monopoliepositie heeft, is veelal sprake van een individuele relatie tussen vrager en aanbieder waarbij een prijs tot stand kan komen (zoals bij de verwijdering van afvalstoffen, gronduitgifte en vergunningverlening). Bij deze productie voor de markt dient de financiële beoordeling – evenals in een inkomensvormende huishouding – op de efficiëntie van de bedrijfsvoering en dus op het resultaat te worden gebaseerd.<sup>5</sup> De autorisatie- en allocatiefunctie van de gemeentebegroting is daarbij van minder betekenis. Het baten-lastenstelsel is daarbij dan het meest aangewezen stelsel.

In de tweede plaats rechtvaardigt de beperkte omvang van het eigen belastinggebied van de gemeenten en de daaruit voortvloeiende afhankelijkheid van het Rijk, dat het baten-lastenstelsel door deze overheden wordt gehanteerd. Die afhankelijkheid impliceert dat de uitoefening van het eigen budgetrecht ondergeschikt kan worden geacht aan beslissingen omtrent de allocatie van middelen op rijksniveau. Voor de uit specifieke uitkeringen bekostigde medebewindstaken zal die onderschikking ook op weinig tegenspraak stuiten. Maar bij de besteding van de algemene uitkering, waarvoor staatsrechtelijk nog steeds de gemeentelijke autonomie het uitgangspunt vormt, is die implicatie wel controverseel. Dat gemeenten hun financiële administratie op vermogensmutaties (baten en lasten) zouden baseren en niet op objecten van politieke besluitvorming (inkomsten en uitgaven) is met die autonomie moeilijk te verenigen.

Als gevolg van die controverse lijkt de concrete invulling van het baten-lastenstelsel bij de gemeenten inconsequenties te bevatten. Met name kunnen daarbij ten onrechte uitgaven in begroting en rekening als lasten worden gepresenteerd. Een tweetal voorbeelden kan dat verduidelijken.

Ten eerste suggereert de in de comptabiliteitsvoorschriften voorgeschreven indeling naar economische categorieën met de categorie 'duurzame goederen' dat ook investeringen in de resultatenrekening van de gemeente tot uitdrukking worden gebracht. Dit is echter in strijd met het uitgangspunt van het baten-lastenstelsel, dat de lasten met het verbruik van de duurzame activa overeenstemmen. Investerings horen bij toepassing van dat stelsel in de balans te zijn opgenomen en niet in de resultatenrekening verwerkt. Wanneer de gemeenteraad van oordeel is dat niet hoeft te worden geactiveerd – bijvoorbeeld omdat sprake is van een ideaalcomplex of omdat de uitgaven van een individueel actief daarvoor niet van voldoende materiële betekenis worden geacht – kunnen dergelijke uitgaven rechtstreeks onder de categorie 'goederen en diensten' worden verantwoord.

Ten tweede wordt bij de waardering van gemeentelijk

kapitaal vaak een criterium van 'duurzaam nut' gehanteerd. Dat criterium zou met name gerechtvaardigd zijn bij de waardering van kapitaal waarmee geen toekomstige financiële baten worden gegenereerd. Dat kapitaal is niet inkomensvormend, maar brengt in tegendeel vaak slechts complementaire financiële lasten met zich mee (zoals onderhoud voor de instandhouding ervan). De balanswaardering op basis van een verondersteld 'duurzaam nut' berust in het kader van het baten-lastenstelsel echter op willekeur. In navolging van Van der Dussen<sup>6</sup> bepleiten wij daarom de toepassing van de meer ondubbelzinnige criteria van Pierson, die wel met het vermogenscriterium harmoniëren. Op grond van deze criteria wordt de activering op de balans beperkt tot uitgaven die aanwijsbaar (direct of indirect) financieel renderen.

Een begroting of rekening die voor investeringen alleen de daarmee samenhangende vermogensmutaties in aanmerking neemt, doet aan de inkomensbesteding bij de investeringsbeslissing geen recht. Maar als de keuze voor het baten-lastenstelsel eenmaal is gemaakt, dan valt aan een relativering van de betekenis van die inkomensbesteding in het gemeentelijk financieel beheer niet meer te ontkomen. In de volgende paragraaf zullen we de consequenties daarvan voor de aanpassing van de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften aan het BW bezien.

### Continuering van afwijkende verantwoordingsvoorschriften?

Aan de hand van drie actuele discussiepunten zullen we illustreren dat voor afwijkingen van de comptabiliteitsvoorschriften van het BW – binnen de context van de vermogensboekhouding – weinig argumenten meer over zijn. Achtereenvolgens passeren de bepalingen omtrent de beoordeling van de financiële positie, die over de activering van tekorten en die over de rentetoerekening aan het eigen vermogen de revue.

#### *Financiële positie*

Ook voor de gemeente is een resultaatbepaling op basis van het vermogenscriterium van wezenlijk belang. Dit resultaat bepaalt mede de financiële positie van de gemeente. In de comptabiliteitsvoorschriften worden de termen 'vermogen' en 'resultaat' uit het BW bij de precisering van deze positie (in artikel 3 van het Besluit) echter niet gehanteerd.

Het argument om de term vermogen te vermijden refereert alleen aan verschillen ten opzichte van de voor het bedrijfsleven geldende solvabiliteitsmaatstaven. Het is de vraag of daaruit afwijkingen bij de waarderingsgrondslagen (moeten) voortvloeien. De toelichting bij de Gemeentewet artikel 197, waarin het begrip financiële positie ten tonele wordt gevoerd, wijst alleen op andersoortige risico's voor de gemeente, die in de bepaling van een 'weerstandvermogen' tot uitdrukking kunnen worden gebracht. Die bepaling zou volgens die toelichting niet in de balans, maar in een (financiële) risicoparagraaf in de toelichting bij de begroting moeten worden opgenomen. In de gepresenteerde risicoparagrafen komen als indicatoren van dat weerstandvermogen met name de vrije reservepositie, de verhouding eigen en vreemd

vermogen, het afschrijvingsbeleid, de onbenutte belastingcapaciteit<sup>7</sup> en de begrotingsruimte aan de orde.

De aanname dat het weerstandsvermogen van de gemeente niet in de jaarrekening tot uitdrukking zou behoeven te komen, lijkt ons misplaatst. Ook al worden de consequenties van (dreigende) insolventie bij de gemeente op andere wijze op de samenleving afgewenteld, de schuldenlast die eraan ten grondslag ligt, is geheel met die van andere organisaties vergelijkbaar.

Daarom menen wij dat ook in de jaarrekening van de gemeente nadrukkelijk aan de relevante risico's aandacht moet worden geschonken. Het opnemen van een risicoparagraaf bij de begroting vloeit ons inziens met name voort uit de onzekerheden die aan de raming van de inkomsten zijn verbonden. Ondanks de afspraken tussen Rijk en gemeenten over het accres van het gemeentefonds<sup>8</sup> en schattingen over de omvang van de te ontvangen specifieke uitkeringen, heeft de gemeente bij haar begrotingsvoorbereiding onvolledig zicht op de werkelijk te verwachten rijksbijdragen voor het komende jaar. Ook kunnen veronderstellingen over de raming van de eigen belastingopbrengsten een rol spelen bij de eventuele risico's die in de gemeentebegroting zijn ingebouwd.

Aan de uitgavenzijde bevat de begroting als zodanig op ramingen gebaseerde geautoriseerde bedragen. Uiteraard kunnen zich bij de begrotingsuitvoering tegenvallers voordoen, maar de risico's daarvan betreffen in beginsel die begrotingsuitvoering zelf. Zij zouden daarom met name in het jaarverslag aan de orde moeten worden gesteld. Het jaarverslag zal dan ook een uiteenzetting behoren te bevatten van de risico's die de uitvoering van de lopende begroting en de daarop gebaseerde meerjarenraming kunnen bedreigen.

De toelichting van de Commissie Comptabiliteitsvoorschriften is op dit punt halfslachtig. Enerzijds wordt gesteld dat risico's 'bijvoorbeeld in de toelichting op de jaarrekening tot uitdrukking kunnen worden gebracht' en anderzijds wordt direct daarop verwezen naar de verplichte risicoparagraaf in de begroting.<sup>9</sup> In het BW eist artikel BW2:381 on dubbelzinnig de vermelding van 'niet uit de balans blijken de verplichtingen' in de toelichting bij de rekening.<sup>10</sup>

Overigens zijn ook de zogenaamde gebeurtenissen na balansdatum die invloed hebben op het toekomstig financieel resultaat van de gemeente vermeldenswaard. Ook daarvoor kan worden aangesloten bij de systematiek van het BW, waarin de melding van materiële ontwikkelingen die zich na het afsluiten van de boeken hebben voorgedaan wordt verlangd.<sup>11</sup>

### **Activering van tekorten**

Het *Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995* staat in artikel 34 activering van tekorten toe, al wordt aanbevolen deze onmiddellijk ten laste van het eigen vermogen te brengen. Een ondubbelzinnige richtlijn verdient hier sowieso de voorkeur. Die richtlijn zou dan met name moeten worden gebaseerd op de overwegingen die de eventuele activering wel of niet kunnen rechtvaardigen.

Het *Handboek Comptabiliteitsvoorschriften* wordt ons inziens terecht opgemerkt dat tekorten die als meerjarige vorderingen zijn op te vatten wel zouden mogen worden geactiveerd.<sup>12</sup>

Bij het ontbreken van specifieke 'debiteuren' vormen ge-

activeerde tekorten een algemene vordering op de (toekomstige) belastingbetalers.<sup>13</sup> Gezien de beperkte belastingruimte van de gemeente beschikt deze in het algemeen echter over onvoldoende ruimte voor de financiering van tekorten uit toekomstige belastingopbrengsten. De activering van dergelijke tekorten is bij de gemeenten dan ook onverantwoord.

Het activeren van tekorten die zijn aan te merken als meerjarige vorderingen is binnen de grenzen van het BW redelijkerwijs aanvaardbaar. Een aantal grotere gemeenten heeft in het (recente) verleden in een aantal gevallen echter bewust tekorten geactiveerd, waarbij het bestaan van een meerjarige vordering nadrukkelijk omstreden was.<sup>14</sup> Door de betrokken gemeenten werd in die gevallen de rijksoverheid voor de afdekking van het tekort verantwoordelijk gesteld. Maar op het moment van de activering was er van de zijde van het Rijk geen sprake van erkenning van de vordering, hooguit bestond begrip voor de gesignaleerde problematiek.

Vanuit de optiek van het BW zou tegenover een dergelijke onzekere vordering een voorziening moeten worden geplaatst. Uiteraard met als gevolg dat de gemeente alsnog de daarmee verband houdende last rechtstreeks in zijn jaarrekening zou moeten opnemen. Activering van tekorten die niet als (meerjarige) vorderingen op specifieke debiteuren zijn op te vatten, zullen daarbij tot een voorbehoud van de controlerende accountant leiden. Langs deze weg kan in dat geval alsnog duidelijkheid over de aard van het tekort worden verkregen: de toezichthouders kunnen zich daarover immers met een expliciete aanvaarding of afwijzing van de rekening uitspreken.

### **Rentetoerekening aan het eigen vermogen**

Voor een goed zicht op de rentetoerekening aan het eigen vermogen dient naar ons oordeel onderscheid te worden gemaakt tussen rentetoerekening aan (bestemmings)reserves enerzijds en gemeentelijke taken (producten) anderzijds.

De mogelijkheid van rechtstreekse rentetoerekening aan (bestemmings)-reserves is aan de orde, als de gemeenteraad bij de reservering zelf al tot rentetoevoeging heeft besloten. In dat geval heeft de gemeenteraad immers in een eerder besluit de bestemming van de rente al aangegeven en zijn eigen vrijheidsgraden dus ingeperkt. Men kan dan stellen dat het verantwoord is van de rente in de resultatenrekening geen toegevoegde waarde voor het inzicht in 'de samenstelling van vermogen en resultaat' meer heeft. Maar met het oog op de wenselijke transparantie is deze redenering ontoereikend. De rentebate creëert nieuwe financiële ruimte in de desbetreffende balanspost, waarover de gemeenteraad volledige zeggenschap heeft. Expliciet verantwoord is van de rentebate op de resultatenrekening maakt de bestemming van de rentepost (via de bijbehorende bij de begroting gevoerde dotatie<sup>15</sup> aan de reserve) duidelijk. Navolging van het BW – dat deze explicitering verplicht stelt – verdient dan ook aanbeveling.

Een rentetoerekening aan gemeentelijke taken (producten) wordt in de toelichting aanbevolen met het oog op 'openbare kostenindicaties' van de gemeentelijke dienstverlening. Omdat de kostprijscalculatie als een zaak voor interne verslaggeving wordt gezien, wordt deze aanbeveling niet in een

voorschrift verwerkt. Het alternatief die rente wel of niet toe te rekenen, levert voor de externe verslaggeving van de gemeenten daarbij twee verschillende mogelijkheden voor de resultaatbepaling op. Een ongewenste situatie, zoals ook door Bordewijk is opgemerkt.<sup>16</sup>

De met het baten-lastenstelsel strijdige rentetoerekening aan het eigen vermogen bij de resultaatbepaling kan ons inziens ook niet door de 'inkomensbesteding' van de gemeente worden gerechtvaardigd. In tegendeel, die rentetoerekening betreft juist de inkomensvorming bij de gemeentelijke productie waarvan de kosten immers mede het vermogensbeslag omvatten. Bij de inkomensbesteding vallen die kosten vrij, als dat beslag eigen vermogen betreft. Het opnemen van een toegerekende rente aan de lastenzijde van de rekening dient daarom met een tegenboeking aan de batenzijde gepaard te gaan, zoals volgens de toelichting op artikel 49 van de voorschriften 'de voorkeur verdient'.<sup>17</sup>

De vrijheid die de gemeente op dit punt wordt gegund, lijkt te zijn ingegeven door de veronderstelling, dat deze eis van een tegenboeking voor interne toerekeningen in het bedrijfsleven alleen uit de scheiding van winstbepaling en winstbestemming zou voortvloeien. Een rechtstreekse toevoeging aan de reserves lijkt ons echter ook zonder deze scheiding slechts te verantwoorden voor resultaten die niet aan de verslagperiode kunnen worden toegerekend. Dat geldt wellicht voor incidentele herwaarderingen van activa – in onderscheid van 'overige periodetoegerekende baten en lasten' – maar niet voor de bijzondere baten die met rentetoerekening samenhangen. Wij zien niet in waarom de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften op dit punt zouden moeten afwijken van de verantwoording conform BW, waar in veel gevallen gebruik wordt gemaakt van een opsplitsing van het resultaat naar de drie componenten 'gewone bedrijfsvoering', resultaat uit financieringsactiviteiten' en 'buitengewone baten en lasten'.

### Consequenties voor het primaat van de politiek

Op basis van de drie hiervoor genoemde voorbeelden kunnen we met Schouten concluderen dat er geen argumenten meer zijn om af te wijken van het BW2, Titel 9. Althans, uitgaande van het baten-lastenstelsel en het daarin besloten vermogenscriterium. Maar uiteraard kan de daaruit voortvloeiende onderschikking van de verantwoording van de inkomensbesteding aan die van de inkomensvorming wel ter discussie worden gesteld. Met de verantwoording van lasten in plaats van uitgaven wordt aan de inkomensbesteding door de gemeente geen recht gedaan.

De beoordeling van investeringen op hun eventuele duurzaam nut kan weer als voorbeeld dienen. Bij investeringen speelt immers wel een rol of een uitgaaf zodanig duurzaam nut oplevert, dat zij geheel of gedeeltelijk ten laste van toekomstige periode-inkomens zou kunnen worden gebracht. Anders gesteld, bij die besteding is de vraag aan de orde of in redelijkheid van toekomstige belastingbetalers mag worden verwacht dat zij zodanig profijt hebben van het geleverde product, dat een passende bijdrage daarvoor verdedigbaar is. Bij de beantwoording van die vraag is een pe-

riodetoerekening in het geding, die door de Pierson criteria niet wordt gehonoreerd.<sup>18</sup> Zij houdt met name een democratische afweging in, of en in hoeverre voor aanschaffingen leningen en dus toekomstige uitgavenverplichtingen mogen worden aangegaan. Deze afweging kan in de gemeentebegroting en -rekening niet tot uitdrukking worden gebracht, als deze de op het vermogenscriterium gebaseerde baten en lasten dienen te representeren.<sup>19</sup>

Daarnaast doen criteria van financieel renderen een beroep op een matching van baten en lasten bij de periodetoerekening. Aan deze matching kan bij een democratische afweging van om niet ter beschikking te stellen openbare diensten sowieso geen inhoud worden gegeven. De 'baten' van deze diensten blijven bij deze inkomensbesteding immers onbepaald.

Vanuit die afweging vormt de jaarrekening van de gemeente een verantwoording van de uitgaven ten opzichte van de verleende autorisaties. Het betreft dan in de eerste plaats de aanwendingsrichting van de gevoterde financiële middelen. Deze heeft betrekking op de besteding als zodanig, ongeacht haar uiteindelijke invloed op het financiële resultaat van de gemeentelijke huishouding als geheel. De toerekening van uitgaven aan begrotingsjaren hangt dan ook niet van een 'matching' van baten en lasten af. Of uitgaven al dan niet renderen is bij die verantwoording niet essentieel.

De tweeslachtigheid van de gemeente als inkomensvormende en inkomensbestedende huishouding kan binnen het baten-lastenstelsel niet tot uitdrukking worden gebracht. De miskenning van deze logische implicatie levert in de comptabiliteitsvoorschriften slechts tegenstrijdigheden op, als gepoogd wordt met het oog op het primaat van de politiek toch aan een autonome inkomensbesteding inhoud te geven. Deze tegenstrijdigheden zijn in de toelichting bij het *Besluit Comptabiliteitsvoorschriften* ook herhaaldelijk aan te treffen. Zo verlangt de toelichting (op p. 39) uniforme voorschriften voor overheid en bedrijven 'omdat niet goed te motiveren is' waarom die zouden verschillen, terwijl elders met het oog op de inkomensbesteding wel verschillen worden toegestaan. Ook laat de toelichting (op p. 41) de keus tussen bruto of netto waardering van activa open met het oog op 'de autonomie van de gemeente', terwijl (op p. 42) de gemeenten de keus tussen historische kosten of actuele waarde wordt ontzegd met het oog op 'de uniformiteit en vergelijkbaarheid' tussen de gemeenten. Dat laatste argument schijnt voor de keuze tussen wel of niet consolideren van deelnemingen echter weer niet relevant te zijn (p. 40).

Onder de huidige financiële verhoudingen kan het primaat van de politiek binnen de gemeente voor de inrichting van haar financiële verslaggeving niet doorslaggevend zijn. Wie de eigenheid van het gemeentelijk financieel beheer in de comptabiliteitsvoorschriften tot uitdrukking wil brengen, zal die eigenheid daarom niet in het kenmerk van de inkomensbesteding kunnen vinden. Vanuit die verhoudingen kan een eigenheid van dat beheer wel in een ander contrast met het bedrijfsleven worden gezocht. Zij komt dan tot uitdrukking in het kenmerk dat de gemeentelijke taken vooral uit algemene en specifieke uitkeringen in plaats van opbrengsten uit verkoop worden bekostigd. De gemeente bevindt zich daarbij in het gezelschap van andere Rechtsperso-

nen met wettelijke taken (hierna RWT's)<sup>20</sup>, waarvoor de vraag naar de toepassing van het BW dan meer in het algemeen kan worden gesteld.

### Zelfstandige gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften

Het Ministerie van BZK werkt niet alleen aan een onderhoudsbeurt voor de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften, maar tevens aan een kaderwet voor zelfstandige bestuursorganen (ZBO's). Bovendien wordt in het voorstel tot wijziging van de Comptabiliteitswet<sup>21</sup> de mogelijkheid tot de algemene toepassing van het baten-lastenstelsel in uitvoerende diensten bij het Rijk gecreëerd. Vanuit de optiek van stroomlijning van de wetgeving zou het dan voor de hand liggen om te streven naar één stelsel van regels voor het opstellen van jaarrekeningen door (functioneel of territoriaal) gedecentraliseerde overheidsdiensten. Financiële prestaties van aan de overheid gelieerde instellingen zouden daarmee op een geuniformeerde wijze en op voor de buitenwacht vergelijkbare uitgangspunten zijn gebaseerd.

Het BW bevat in de Afdelingen 14 en 15 (in de artikelen BW2:415 tot BW2:446) specifieke regelingen voor banken en verzekeringswezen. Daarmee wordt beoogd de bijzondere financiële kenmerken van deze ondernemingen te beschrijven. Uitgangspunt hierbij blijven de algemene regels van het BW en de toepasselijkheid van het stelsel van baten en lasten. Ook hier blijft de primaire invalshoek de verantwoording over vermogen en resultaat. Bij de nadere invulling van het in BW 2:362 bedoelde inzicht voor banken en verzekeringsmaatschappijen blijven de 'in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde normen' zoals uitgewerkt in de *Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving* (RJ) richtinggevend.

In door de overheid beïnvloede sectoren als zorg, sociale verzekeringen en volkshuisvesting zijn voor rechtspersonen regels opgesteld die rechtstreeks verwijzen naar BW2, titel 9. Alleen op één punt is sprake van een wezenlijk verschil met de verslaggeving op basis van het BW. Het BW stelt in BW2:3-91 slechts enkele algemene eisen aan de inhoud van het jaarverslag. De eisen die verband houden met prestaties van RWT's en overheidsinstellingen zijn aanmerkelijk meer gedetailleerd en niet eenvoudig te generaliseren. Op dit punt zal naar onze inschatting specifieke regelgeving blijven bestaan, waarbij de jaarrekeningtechnische aspecten overigens met een eenvoudige verwijzing naar BW2, titel 9 kunnen worden afgedaan.

Bij de gemeenten vraagt in dit verband echter één bijzonderheid de aandacht. Omdat zij hun taken zowel in 'autonomie' als in 'medebewind' uitvoeren, valt hun financiële verhouding met het Rijk in algemene en specifieke uitkeringen uiteen. De financiële verantwoording met betrekking tot de laatste – die méér dan de helft van de gemeentelijke inkomsten uitmaken – zou in beginsel bij het administratieve stelsel van het Rijk moeten aansluiten. Voor een correcte verantwoording zouden de verrichte uitgaven dan ook op kas-verplichtingenbasis moeten worden geadmistreerd. De daaruit voortvloeiende tweedeling in de financiële admi-

nistratie draagt uiteraard niet bij tot het verkrijgen van inzicht in het vermogen en resultaat van de gemeente.

### Fund accounting

In de USA werken non-profit organisaties veelal met het concept van 'fund accounting'. Dit systeem is erop gericht om inkomens- en of vermogenscomponenten voor specifieke doelstellingen te oormerken. Afhankelijk van de voorwaarden voor besteding heeft de non-profit organisatie meer of minder vrijheidsgraden voor de aanwending van de middelen.<sup>23</sup> Fund accounting zou de oplossing kunnen zijn voor het inzichtelijk maken van de besteding van de specifieke uitkeringen. Hierbij zijn twee oplossingsrichtingen mogelijk. De eerste benadering gaat uit van een fund als een verdeelfonds, analoog aan een aantal fondsen in de rijksbegroting (zoals het gemeentefonds en het Fonds Economische Structuurversterking). Het fonds keert dan op declaratiebasis uit aan de gemeentelijke instelling die de beoogde productie levert. Deze werkwijze leidt ertoe dat de rechtmatigheid van uitgaven slechts kan worden beoordeeld op basis van de aangeboden facturen. Doelmatigheid en doeltreffendheid komen slechts in beperkte mate in beeld. Ook eventueel verlangde eigen bijdragen van gemeenten in projecten kunnen op deze wijze niet goed inzichtelijk worden gemaakt. De tweede variant is dat de gehele administratie voor een activiteit via het fonds verloopt. De fondsbeheerder is opdrachtverlener en beoordeelt zowel rechtmatigheid als doelmatigheid en doeltreffendheid van de geleverde prestaties. Wanneer voor bepaalde activiteiten wordt verlangd dat gemeenten eigen bijdragen leveren, zijn die als inkomstenbron in de verantwoording van het desbetreffende fonds zichtbaar. De door de fondsbeheerder opgestelde jaarrekening van het fonds kan in deze variant dienen als te consolideren input in de gemeentebegroting en -rekening, en tegelijkertijd – zonder aanpassingen – fungeren als integrale verantwoording naar de vermogens- respectievelijk inkomensverschaffer.

Anders dan Jones en Pendlebury suggereren<sup>24</sup> vormt fund accounting geen nieuw administratief stelsel naast het baten-lasten- en het kas-verplichtingenstelsel. Het houdt alleen de afzondering van de administratie van bepaalde geldstromen in, verwant aan de segmentatie zoals in BW2: 380 bedoeld. Wezenlijk verschil met segmentatie is dat het bij fund accounting gaat om een afzonderlijke integrale administratie, terwijl bij segmentatie sprake is van afleiding van gegevens uit een groter geheel. Fund accounting sluit zo nauwer aan bij de praktijk in veel grotere gemeenten, die in de jaarstukken een tweedeling aanbrenge. Naast de jaarrekening van de gemeente als geheel worden daarbij ook voor de afzonderlijke diensten en bedrijven volledige jaarrekeningen gemaakt die veelal ook bestuurlijk worden vastgesteld. Toch dient bij invoering van fund accounting nog enige bezinning plaats te vinden.

Ten eerste zou het consequent toepassen van fund accounting voor specifieke uitkeringen gelet op de hoeveelheid specifieke uitkeringen (116 in 1999) niet doelmatig zijn. De 15 belangrijkste specifieke uitkeringen dekken om-

streeks 84% van de totale uitkeringen af.<sup>25</sup> Beperking van het aantal afzonderlijk geadmistreerde fondsen tot deze 15 moet, gelet op de huidige ICT-mogelijkheden, denkbaar zijn. Met name voor kleinere gemeenten is het de vraag of kosten en baten tegen elkaar opwegen, waarbij overigens wel moet worden bedacht dat thans veelal ook op een of andere wijze een afzonderlijke verantwoording – binnen of op grond van de gemeentelijke jaarstukken – moet worden opgesteld, met alle kosten van dien.

Toepassing van fund accounting biedt ten tweede ook geen oplossing voor het vraagstuk van eventuele – verboden – kruissubsidiëring. Op grond van hun verschillende inkomstenbronnen blijven gemeenten ‘hybride’ organisaties, waarvoor algemene en specifieke baten en lasten moeilijk eenduidig zijn te scheiden. Bij doorberekening van baten en lasten van gemeentelijke activiteiten naar een specifiek fonds kunnen daarom problemen ontstaan. Verantwoorden van een factuur in de fondsadministratie biedt nog geen garantie dat de gehanteerde tarieven van die factuur ook daadwerkelijk alle kosten dekken. Recentelijk heeft de VNG nog een publicatie aan dit vraagstuk gewijd waarin met zoveel woorden wordt gesteld dat gemeenten tegenover het vraagstuk van kostenverbijzondering een ambivalente houding aannemen.<sup>26</sup>

Tegenover deze bedenkingen kan echter worden opgemerkt, dat fund accounting voor een correcte rentetoe-rekening juist wel voordelen biedt. Afzonderlijk beheer van vermogenscomponenten brengt met zich mee, dat rentebaten en rentelasten aan die vermogenscomponenten kunnen worden toegerekend. Voor vermogenscomponenten die niet tot het desbetreffende fonds behoren, kan in de kostprijsbepaling rekening worden gehouden met een vergoeding voor rente en afschrijving. Voor zover wordt afgezien van het vraagstuk van de economische levensduur van een activum kan deze vergoeding objectief worden bepaald en is kruissubsidiëring daarbij nagenoeg uitgesloten.

Fund accounting gaat verder dan verantwoording van inkomsten en uitgaven in medebewind via de specificatie naar economische categorie en de functionele indeling van de gemeenterekening. De door het Rijk verstrekte middelen blijven bij de verantwoording op basis van fund accounting als één consistent geheel zichtbaar. Met name bij die specifieke uitkeringen waarbij kasstromen van het Rijk en gemeentelijke bestedingen niet binnen één boekjaar worden afgewikkeld, is voor zowel het Rijk als voor het verantwoordelijke gemeentebestuur op eenvoudige wijze zichtbaar welke middelen nog resterend voor het uitoefenen van taken in medebewind.

## Tenslotte

Een adequate financiële verslaggeving vereist een ondubbelzinnige keuze ten aanzien van het te hanteren administratieve stelsel. Naar ons oordeel is de keuze voor het baten-lastenstelsel en het daarmee samenhangende primaat van de resultaatbepaling bij de gemeenten uiteindelijk terecht. Gegeven de beperkte betekenis van de gemeentelijke autonomie in de Nederlandse gedecentraliseerde eenheidsstaat – tot uitdrukking komend in de financiële afhankelijkheid van het Rijk – is het democratisch budgetrecht van de Raad

ondergeschikt aan de eisen die van hogerhand aan de gemeentelijke taakuitoefening worden opgelegd. In onze ogen betekent dit dat de Comptabiliteitsvoorschriften 1995 kunnen opgaan in het BW. Het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties zou er daarbij goed aan doen om het BW integraal van toepassing te verklaren op alle (overheids)instellingen die het baten-lastenstelsel hanteren. Binnen dat stelsel kan fund accounting het aangewezen hulpmiddel zijn om verantwoording af te leggen voor in medebewind uitgevoerde taken.

## Noten

- 1 Zie de beschouwing over deze afwijkingen in *Schouten*, ‘The Dutch Provincial and Municipal Accounting System’, Ministerie van Binnenlandse Zaken, 1999, p. 23.
- 2 *Schouten*, a.w., p. 25.
- 3 *Schouten*, a.w., p. 26.
- 4 Deze bepaling houdt overigens niet in, dat omgekeerd alle vermogensmutaties deel moeten uitmaken van een perioderesultaat. Evenmin, dat eigendom en zeggenschap in één hand moeten zijn.
- 5 Dit behoeft niet te betekenen dat er winst in commerciële zin moet worden gemaakt. Ook wanneer sprake is van het uitgangspunt ‘kostendekkendheid’ kan van resultaat worden gesproken. Het rendement op de investering is dan 0% – of wellicht niet meer dan het inflatiepercentage. In dit geval kan worden gesproken van instandhouding van het vermogen.
- 6 J.W. van der Dussen, *De gemeentebalans, Overheidsmanagement 1998*, nr. 1, pp. 17-19, en nr. 2, pp. 28-30.
- 7 Deze onbenutte capaciteit zou ons inziens alleen belastingen moeten betreffen waarvoor wettelijk of bij Raadsbesluit een limiet is vastgesteld. Een dergelijke limiet vormt immers tegelijk een zekere machtiging om de heffing tot het gepreciseerde niveau te verhogen.
- 8 Bordewijk, P., ‘Rijksbegroting nog lang niet in evenwicht’, *Binnenlands Bestuur*, 1999, nr. 38, p. 14.
- 9 *Handboek comptabiliteitsvoorschriften*, pagina AII 2, artikel 197-4.
- 10 Toegezegde garanties of tegenvallende ontwikkelingen in het aantal uitkeringsgerechtigden kunnen bijvoorbeeld onderwerpen zijn in een risicoparagraaf bij de jaarrekening.
- 11 Vanuit het inzichtvereiste uit BW 2: 362, nader uitgewerkt in BW2: 392 lid 1.
- 12 *Handboek Comptabiliteitsvoorschriften*, p. AI 1-98. Ook aanloopkosten kunnen overigens een geldig argument vormen.
- 13 Dergelijke claims op de belastingbetaler zijn in de sector Sociale Verzekeringen een bekend verschijnsel en worden met het macro-economische argument van egalisatie van belasting- en premiedruk verdedigd.
- 14 Bekende voorbeelden hiervan zijn de tekorten ontstaan bij stadsvernieuwing voorafgaand aan de WSDV en meer recentelijk de door de gemeente Den Haag in de jaarrekening opgenomen tekorten.
- 15 Indien de dotatie niet is geautoriseerd, schrijven de *Comptabiliteitsvoorschriften 1995* voor, dat resultaten pas na de vaststelling van de rekening in de cijfers mogen worden verwerkt.
- 16 Bordewijk, P., ‘Lastige baten’, *B&G*, oktober 1998, pp. 26-28.
- 17 *Toelichting*, p. 76.
- 18 Deze periodetoe-rekening is overigens te onderscheiden van het periodiciteitscriterium, dat een regelmaat in de uitgaven veronderstelt (bijvoorbeeld bij de uitgaven voor verkiezingen eens in de vier jaar).
- 19 Zie *Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995*, artikel 4, aannemende dat dit artikel bedoelt de relatie tussen inkomsten en uitgaven en baten en lasten duidelijk weer te geven. Het is gezien de discussie over het duurzaam nut criterium echter de vraag of dat daadwerkelijk zo is (zoals Van der Schaaf, *Handboek Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften* B IV 1-1, stelt).
- 20 Een RWT is in de definitie van de Algemene Rekenkamer (*Kamerstukken II*, vergaderjaar 1999-2000, 26982 nr. 1-2, ‘Verantwoording en toezicht bij Rechtspersonen met een wettelijke taak’, p. 15) een rechtspersoon die een taak uitoefent die bij of krachtens de wet is geregeld en die daartoe geheel of gedeeltelijk wordt bekostigd uit de opbrengst van bij of krachtens de wet ingestelde heffingen.
- 21 *Kamerstukken II*, vergaderjaar 1999-2000, 26974 nr. 1, ‘Zevende wijziging Comptabiliteitswet’, Artikel AJ.
- 22 Zie artikel 2 van de ‘Regeling Jaarverslaggeving zorginstellingen’ (*Stcrt.* 1999, nr. 246, p. 12), artikel 26 van het Besluit Beheer Sociale huursector (*Staatsblad* 1998, nr. 285) en de ‘Regeling Jaarrekening en jaarverslag uitvoeringsorganisaties sociale verzekeringen’ (*Stcrt.* 1998, nr. 71, p. 12 en *Stcrt.* 1999, nr. 247, p. 9).
- 23 Zie bijvoorbeeld R. Jones en M. Pendlebury, *Public Sector Accounting*, Pitman, London, 1996, p. 159 en J. Aukes, *Externe verslaggeving door non-profit organisaties* Wolters Noordhoff, Groningen, 1996, p. 126.
- 24 Jones en Pendlebury, a.w., p. 139.
- 25 *Kamerstukken II*, vergaderjaar 1999-2000, 26800 nr. 1-2, *Miljoenennota 2000*, p. 228.
- 26 VNG en VB Deloitte & Touche, 1999, *Kostentoe-rekening en gemeentelijke heffingen*, VNG-uitgeverij, Den Haag, p. 12.