

Circulaire

*Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten
van 17 januari 2003*



Datum

20 januari 2003

Ons kenmerk

FO2003/U51190

Onderdeel

Afd. Financiële Organisatie
Binnenlands Bestuur

Inlichtingen

zie onder

Aantal bijlagen

geen

Bezoekadres

Schedeldoekshaven 200
2511 EZ Den Haag

Postadres

Postbus 20011
2500 EA Den Haag

**CIRCULAIRE BESLUIT BEGROTING EN VERANTWOORDING
PROVINCIES EN GEMEENTEN
van 20 januari 2003**

Aan de gemeentebesturen/provinciebesturen

Onderwerp Nieuwe voorschriften voor begroting en verantwoording
provincies en gemeenten

Doelstelling Informeren over de nieuwe regelgeving

**Relatie met andere
circulaires** FO2002/U64067

Geldig tot n.v.t.

**Inlichtingen
E-mail** U wordt verzocht uw vragen per voorkeur elektronisch te
stellen. Dit kan per email naar: Henk.Satter@MinBZK.nl
of Dienstpostbus.BFO@minbzk.nl

**Inlichtingen
telefonisch** 10-12 uur: H. Satter (070) 426 6581
b.g.g. Y. Drese (070) 426 6277

Internet <http://www.minbzk.nl/>
vanaf 1 maart 2003 <http://www.commissieBBV.nl>

Inhoud

<i>Inleiding</i>	7
<i>Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten</i>	11
<i>Nota van toelichting; I algemeen</i>	29
1 Redenen voor een besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten	29
2 Dualisering	31
3 Eigenheid en boek 2 BW	39
4 Veranderingen	43
5 Procedure	50
6 Overige	56
<i>Nota van toelichting; II artikelsgewijs</i>	57
Bijlage bij de toelichting van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten; Voorbeelden	91

Inleiding

Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

In deze circulaire is het 'Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten' (BBV) opgenomen. Dit Besluit vervangt vanaf begrotingsjaar 2004 het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 (CV95).

De redenen voor de vervanging van de CV95 door de BBV zijn:

- 1 de dualisering van het gemeentebestuur en de voorgenomen dualisering van het provinciebestuur. De dualisering leidt ertoe dat een andere begrotings- en verantwoordingsopzet wenselijk is om de raad in zijn kaderstellende en controlerende taak beter te ondersteunen¹.

Dit heeft onder andere tot gevolg gehad dat de functionele en categoriale indeling niet meer leidend is voor het opstellen van de begroting. Gemeenten zijn nu vrij hun eigen begroting, ook wel programmabegroting of duale begroting genoemd, in te delen.

De functionele en categoriale indelingen blijven echter wel noodzakelijk voor bijvoorbeeld het Rijk, de toezichthouder, het CBS en de Europese Unie. Deze indelingen zijn met ingang van het begrotingsjaar 2004 opgenomen in de 'Ministeriële Regeling Informatie voor derden'. Deze regeling zal binnenkort, eveneens in circulaire vorm, naar alle gemeenten worden gestuurd.

- 2 de afbakening tussen het Burgerlijk Wetboek, boek 2, Titel 9 (boek 2 BW) waarin de verslagleggingsvoorschriften voor privaatrechtelijke rechtspersonen zijn gegeven en de specifieke begrotings- en verantwoordingsvoorschriften voor gemeenten² (waar ook wel naar wordt gerefereerd met 'de eigenheid van gemeenten') is in de praktijk niet duidelijk genoeg gebleken. In dit besluit is boek 2 BW op meer plaatsen gevolgd, maar is tevens duidelijker, dan in de CV95, aangegeven waar boek 2 BW niet is gevolgd, omdat er behoefte is aan regels specifiek voor gemeenten. Dit betekent onder andere dat alle bepalingen uit boek 2 BW die relevant zijn voor gemeenten expliciet zijn overgenomen in de BBV.

Daarnaast zijn er in de BBV enkele maatregelen genomen ter verdere ondersteuning van een eenduidige uitvoering en toepassing van de BBV. Centraal daarbij staat de 'commissie voor het besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten' (de commissieBBV) die in artikel 75 wordt ingesteld. Deze commissie heeft tot taak te zorgen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van dit besluit (zie verder onder voorlichting).

Meer informatie over de redenen voor de BBV en de verschillen tussen de BBV en de CV95 wordt in de nota van toelichting gegeven. Hoofdstuk 2 van het algemene deel van de toelichting gaat in op de dualisering en de betekenis ervan voor de BBV. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de eigenheid van gemeenten. In hoofdstuk 4 worden de belangrijkste verschillen tussen de BBV en de CV95 besproken. Hoofdstuk 5 gaat in op de procedure van tot stand koming van dit besluit. Hieronder wordt kort ingegaan op een deel van de procedure, namelijk de relatie tussen de conceptversie van dit besluit (conceptbesluit comptabiliteitsvoorschriften 2004 genoemd) en de BBV.

Relatie met conceptbesluit comptabiliteitsvoorschriften 2004

Een onderdeel van de procedure van tot standkoming van de BBV is dat ik eind januari 2002 VNG, IPO en Rfv heb verzocht advies uit te brengen over een conceptversie van de nieuwe voorschriften voor gemeenten. Daarnaast is deze conceptversie breed verspreid (via de

circulaire van 25 maart 2002 'De financiële functie in een duaal stelsel; een overzicht van de regelgeving'; kenmerk; FO2002/U64067) en stond het een ieder vrij een reactie te sturen. Dit heeft ertoe geleid dat er naast de adviezen van VNG, IPO en Rfv reacties zijn ontvangen van de gemeente Rotterdam, het vakberaad gemeentefinanciën, Deloitte & Touche, Ernst & Young, het Nivra en dhr Verhoef. Daarnaast zijn er nog diverse informele reacties binnengekomen. De adviezen en reacties heb ik ter harte genomen. Daarnaast heeft de Raad van State 4 december 2002 zijn advies uitgebracht. Ook met dit advies is rekening gehouden. Dit alles heeft ertoe geleid dat er enkele inhoudelijke verschillen zijn tussen het conceptbesluit comptabiliteitsvoorschriften 2004 en de BBV. In tabel 1 zijn daarom de belangrijkste inhoudelijke verschillen tussen het conceptbesluit en de BBV naast elkaar gelegd. Er wordt in de tabel niet uitgebreid ingegaan op de verschillen, maar verwezen naar de desbetreffende artikelen in de BBV.

Tabel 1 inhoudelijke verschillen tussen het conceptbesluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 en de BBV

Onderwerp dat anders is geregeld in de BBV t.o.v. het conceptbesluit comptabiliteitsvoorschriften 2004

artikelen BBV

In de BBV is opgenomen dat:

20, 22, 35, 59 - 65

- investeringen met een economisch nut (uitgezonderd kunstvoorwerpen met een cultuurhistorische waarde) geactiveerd dienen te worden, dat dit systematisch dient te gebeuren en dat de reserves er niet in op minder gebracht mogen worden. Economisch nut is gedefinieerd in de BBV.
 - investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut worden bij voorkeur niet geactiveerd. Indien ze toch worden geactiveerd gelden afwijkende voorschriften.
- In het conceptbesluit waren andere accenten gelegd.

Nazorgfondsen worden tegen actuele waarde geactiveerd, omdat in de Wet fido deze uitzondering wordt gemaakt. In het conceptbesluit was deze uitzondering niet opgenomen.

63

In het conceptbesluit was opgenomen dat er verplicht voorzieningen getroffen dienen te worden voor arbeidskosten gerelateerde verplichtingen, zoals de IZA-premies, wachtgeldpremies en vakantiegeld. In de BBV is opgenomen dat dergelijke voorzieningen niet hoeven te worden getroffen indien het gaat om arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van een jaarlijks vergelijkbaar volume. Indien deze voorzieningen niet worden getroffen dienen ze expliciet te worden opgenomen in de uiteenzetting van de financiële positie en de meerjarenraming

20, 22, 44 en 49

In het conceptbesluit was ter borging van de kwaliteit van de informatie voor derden opgenomen dat er een accountantsverklaring bij de verdelingsmatrix diende te worden gevoegd. In de BBV is ter borging van de kwaliteit van de verdelingsmatrix opgenomen dat:

72 en 74

- er bij de verdelingsmatrix over het jaar 2004 een accountantsverklaring wordt gegeven.
- dat de toezichthouder bij de verdelingsmatrix over andere jaren een accountantsverklaring kan vragen indien er sprake is van ingrijpende administratieve veranderingen
- het college van B&W de verdelingsmatrix over de jaar- en over de kwartaalcijfers ondertekent.
- het CBS de verdelingsmatrix over de jaar- en over de kwartaalcijfers toetst op plausibiliteit en de resultaten ervan terugmeldt naar het college van B&W.

De commissie voor het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten wordt ingesteld. Deze commissie was niet opgenomen in het conceptbesluit. 75

Begrotingen en jaarstukken van deelgemeenten, ex. artikel 87 van de Gemeentewet, hoeven niet te worden geïntegreerd in de begroting en jaarstukken van de gemeenten. Deze uitzondering was niet opgenomen in het conceptbesluit 6

De afschrijvingstermijn van (dis)agio is maximaal gelijk aan de looptijd van de geldlening. Dit was 5 jaar in het conceptbesluit. 64

In de BBV is een paragraaf lokale heffingen opgenomen. Het overzicht lokale heffingen dat in het conceptbesluit was opgenomen is daarmee verdwenen. 9

Onder de baten en lasten wordt ook het over eigen vermogen berekende bespaarde rente verstaan. Dit was niet expliciet opgenomen in het conceptbesluit. 4

Zoals al gezegd worden de verschillen tussen de BBV en de CV95 behandeld in hoofdstuk 4 van de algemene toelichting op de BBV.

Voorlichting

Naast deze circulaire met de BBV zelf verschijnt er op korte termijn een circulaire met daarin opgenomen de Ministeriële Regeling informatie voor derden. In deze regeling staat, zoals hierboven al aangeven de functionele en categoriale indeling (middels de zogenoemde verdelingsmatrix).

Voorts zullen er voorjaar 2003 enkele andere circulaire verschijnen met daarin voor wat betreft de BBV:

- het document ‘de uitgangspunten voor een gemodificeerd stelsel van baten en lasten van provincies en gemeenten’. In dit document zijn de achter de BBV gelegen principes uitgewerkt. De uitgangspunten kunnen worden gezien als de gemeentelijke tegenhanger van het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen voor privaatrechtelijke rechtspersonen.
- vragen en antwoorden over de BBV

- tips van enkele pilotgemeenten ten aanzien van de belangrijkste veranderingen van de BBV ten opzichte van de CV95, zoals waardering activa, het onderscheid reserves en voorzieningen, resultaatbepaling en -bestemming en de uiteenzetting van de financiële positie.

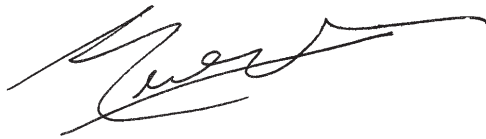
Voor wat betreft de Ministeriële Regeling informatie voor derden:

- vragen en antwoorden
- resultaten van enkele pilotgemeenten betreffende de verdelingsmatrix

De commissieBBV, die bij de BBV is ingesteld, heeft onder andere tot taak het zorgdragen voor de uitgangspunten en de vragen & antwoorden. De commissie is feitelijk de opvolger van de werkgroep financiële verslaglegging provincies en gemeenten die in 1998 is ingesteld. De voorzitter van de commissie is dhr W.G.J. Wijntjes. Formeel start de commissieBBV op 1 februari 2003. De website van de commissie (www.commissieBBV.nl), met daarop onder andere de BBV, de vragen & antwoorden en de uitgangspunten, zal 1 maart 2003 worden geopend.

Ook op de website van het Ministerie van BZK (www.minbzk.nl) is informatie over de BBV te vinden. Op beide websites worden ook publicaties gezet op het terrein van de duale begroting, zoals de 'handreiking duale begroting' van februari 2002 en het boekje over de eerste ervaringen met de duale begroting dat voorjaar 2003 verschijnt. Ook zult u via de websites op de hoogte gehouden worden van nog op te starten voorlichtingsactiviteiten, zoals een zoekprogramma voor de functionele en categoriale indeling.

DE MINISTER VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN KONINKRIJKSRELATIES,



J.W. Remkes

Besluit van 17 januari 2003 houdende de voorschriften voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoerings-informatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten).

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van Onze minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 1 juli 2002, nr. FO2002/U78569.

Gelet op artikel 190 van de Provinciewet en artikel 186 van de Gemeentewet;

De Raad van State gehoord (advies van 4 december 2002, nr. WO4.02.0300/1);

Gezien het nader rapport van Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 13 januari 2003, nr. FO2002/U100707

Hebben goedgevonden en verstaan:

Hoofdstuk I Algemene bepalingen

Artikel 1

In dit besluit wordt verstaan onder:

- a. uitzettingen: alle uitgezette middelen;
- b. verbonden partij: een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke organisatie waarin de provincie onderscheidenlijk gemeente een bestuurlijk en een financieel belang heeft;
- c. financieel belang: een aan de verbonden partij ter beschikking gesteld bedrag dat niet verhaalbaar is indien de verbonden partij failliet gaat onderscheidenlijk het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat indien de verbonden partij haar verplichtingen niet nakomt;
- d. bestuurlijk belang: zeggenschap, hetzij uit hoofde van vertegenwoordiging in het bestuur hetzij uit hoofde van stemrecht;
- e. deelneming: een participatie in een besloten of naamloze vennootschap, waarin de provincie onderscheidenlijk gemeente aandelen heeft;
- f. CBS: Centraal bureau voor de statistiek;
- g. rentetypische looptijd; als gedefinieerd in de Wet fido, artikel 1, onder b;
- h. vaste schuld; als gedefinieerd in de Wet fido, artikel 1, onder d;
- i. netto-vlottende schuld; als gedefinieerd in de Wet fido, artikel 1, onder e.

Artikel 2

1. Voor de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie wordt een stelsel van baten en lasten gehanteerd.
2. De baten en de lasten van het begrotingsjaar worden in de begroting, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie opgenomen, onverschillig of zij tot inkomsten of uitgaven in dat jaar leiden, onderscheidenlijk hebben geleid.
3. De baten en lasten worden geraamd dan wel verantwoord tot hun brutobedrag.
4. Onder de baten en lasten worden ook bedoeld de over het eigen vermogen berekende bespaarde rente.

Artikel 3

1. De begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken en de productenraming en de productenrealisatie geven volgens normen die voor gemeenten en provincies als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan

worden gevormd over de financiële positie en over de baten en de lasten. In het bijzonder provinciale staten en de raad moeten in staat zijn zich een zodanig oordeel te vormen.

2. De begroting, de meerjarenraming, de productenraming en de toelichtingen geven duidelijk en stelselmatig de omvang van alle geraamde baten en lasten, alsmede het saldo ervan weer. De begroting geeft tevens duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie.
3. De jaarstukken, de productenrealisatie en de toelichtingen geven getrouw, duidelijk en stelselmatig de baten en lasten van het begrotingsjaar, alsmede het saldo ervan weer. De jaarrekening geeft tevens een getrouw, duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie aan het einde van het begrotingsjaar.

Artikel 4

1. De indeling van de begroting en de jaarstukken is identiek.
2. Indien de indeling van de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie afwijkt van die van het voorafgaande begrotingsjaar worden in de toelichting de verschillen aangegeven en worden de redenen die tot de afwijking hebben geleid uiteengezet.

Artikel 5

Verbonden partijen worden niet geconsolideerd in de begroting en jaarstukken.

Artikel 6

1. De verordening, bedoeld in artikel 87 van de Gemeentewet, kan bepalen dat deelgemeenten niet worden geïntegreerd in de begroting en de jaarstukken.
2. Indien toepassing wordt gegeven aan het eerste lid:
 - a. is dit besluit op de begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie van de deelgemeenten van toepassing;
 - b. worden de deelgemeenten in de begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie van de gemeente als verbonden partijen beschouwd.

Hoofdstuk II De begroting en de toelichting

Titel 2.1 Algemeen

Artikel 7

1. De begroting bestaat ten minste uit:
 - a. de beleidsbegroting;
 - b. de financiële begroting.
2. De beleidsbegroting bestaat ten minste uit:
 - a. het programmaplan;
 - b. de paragrafen.
3. De financiële begroting bestaat ten minste uit:
 - a. het overzicht van baten en lasten en de toelichting;
 - b. de uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting.

Titel 2.2 Het programmaplan

Artikel 8

1. Het programmaplan bevat de te realiseren programma's, het overzicht van algemene dekkingsmiddelen en het bedrag voor onvoorzien.
2. Een programma is een samenhangend geheel van activiteiten.
3. Het programmaplan bevat per programma:
 - a. de doelstelling, in het bijzonder de beoogde maatschappelijke effecten;
 - b. de wijze waarop ernaar gestreefd zal worden die effecten te bereiken;
 - c. de raming van baten en lasten.
4. De provincie onderscheidenlijk gemeente kan de baten en lasten per programma verdelen in de onderdelen baten en lasten voor prioriteiten en voor overig.
5. Het overzicht algemene dekkingsmiddelen bevat ten minste:
 - a. lokale heffingen, waarvan de besteding niet gebonden is;
 - b. algemene uitkeringen;
 - c. dividend;
 - d. saldo van de financieringsfunctie;
 - e. saldo tussen de compensabele BTW en de uitkering uit het BTW-compensatiefonds;
 - f. overige algemene dekkingsmiddelen.
6. Het bedrag voor onvoorzien wordt geraamd voor de begroting in zijn geheel of per programma.

Titel 2.3 De paragrafen

Artikel 9

1. In de begroting worden in afzonderlijke paragrafen de beleidslijnen vastgelegd met betrekking tot relevante beheersmatige aspecten, alsmede tot de lokale heffingen.
2. De begroting bevat ten minste de volgende paragrafen, tenzij het desbetreffende aspect bij de provincie onderscheidenlijk gemeente niet aan de orde is:
 - a. lokale heffingen;
 - b. weerstandsvermogen;
 - c. onderhoud kapitaalgoederen;
 - d. financiering;
 - e. bedrijfsvoering;
 - f. verbonden partijen;
 - g. grondbeleid.

Artikel 10

De paragraaf betreffende de lokale heffingen bevat ten minste:

- a. de geraamde inkomsten;
- b. het beleid ten aanzien van de lokale heffingen;
- c. een overzicht op hoofdlijnen van de diverse heffingen;
- d. een aanduiding van de lokale lastendruk;
- e. een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid.

Artikel 11

1. Het weerstandsvermogen bestaat uit de relatie tussen:
 - a. de weerstandscapaciteit, zijnde de middelen en mogelijkheden waarover de provincie onderscheidenlijk gemeente beschikt of kan beschikken om niet begrote kosten te dekken;

- b. alle risico's waarvoor geen maatregelen zijn getroffen en die van materiële betekenis kunnen zijn in relatie tot de financiële positie.
2. De paragraaf betreffende het weerstandsvermogen bevat ten minste:
- a. een inventarisatie van de weerstandscapaciteit;
 - b. een inventarisatie van de risico's;
 - c. het beleid omtrent de weerstandscapaciteit en de risico's.

Artikel 12

1. De paragraaf betreffende het onderhoud van kapitaalgoederen bevat ten minste de volgende kapitaalgoederen:
- a. wegen;
 - b. riolering;
 - c. water;
 - d. groen;
 - e. gebouwen.
2. Van de kapitaalgoederen, bedoeld in het eerste lid, wordt aangegeven:
- a. het beleidskader;
 - b. de uit het beleidskader voortvloeiende financiële consequenties;
 - c. de vertaling van de financiële consequenties in de begroting.

Artikel 13

De paragraaf betreffende de financiering bevat in ieder geval de beleidsvoornemens ten aanzien van het risicobeheer van de financieringsportefeuille.

Artikel 14

De paragraaf betreffende de bedrijfsvoering geeft ten minste inzicht in de stand van zaken en de beleidsvoornemens ten aanzien van de bedrijfsvoering.

Artikel 15

De paragraaf betreffende de verbonden partijen bevat ten minste:

- a. de visie op verbonden partijen in relatie tot de realisatie van de doelstellingen die zijn opgenomen in de begroting;
- b. de beleidsvoornemens omtrent verbonden partijen.

Artikel 16

De paragraaf betreffende het grondbeleid bevat ten minste:

- a. een visie op het grondbeleid in relatie tot de realisatie van de doelstellingen van de programma's die zijn opgenomen in de begroting;
- b. een aanduiding van de wijze waarop de provincie onderscheidenlijk gemeente het grondbeleid uitvoert;
- c. een actuele prognose van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie;
- d. een onderbouwing van de geraamde winstneming;
- e. de beleidsuitgangspunten omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

Titel 2.4 Het overzicht van baten en lasten en de toelichting

Artikel 17

Het overzicht van baten en lasten bevat:

- a. per programma, of per programmaonderdeel, de raming van de baten en lasten en het saldo;
- b. het overzicht van de geraamde algemene dekkingsmiddelen en het geraamde bedrag voor onvoorzien;
- c. het geraamde resultaat voor bestemming, volgend uit de onderdelen a en b;
- d. de beoogde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves per programma;
- e. het geraamde resultaat na bestemming, volgend uit de onderdelen c en d.

Artikel 18

In de besluiten tot wijziging van de begroting wordt per programma en, indien aanwezig, per programmaonderdeel, de mutatie en het nieuwe geraamde bedrag vastgesteld.

Artikel 19

De toelichting op het overzicht van baten en lasten bevat ten minste:

- a. het gerealiseerde bedrag van het voorvorig begrotingsjaar, het geraamde bedrag van het vorig begrotingsjaar na wijziging en het geraamde bedrag van het begrotingsjaar;
- b. de gronden waarop de ramingen zijn gebaseerd en, in geval van aanmerkelijk verschil met de raming, respectievelijk de realisatie, van het vorig, respectievelijk voorvorig, begrotingsjaar de oorzaken van het verschil;
- c. een overzicht van de geraamde incidentele baten en lasten.

Titel 2.5 De uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting

Artikel 20

1. De uiteenzetting van de financiële positie bevat een raming voor het begrotingsjaar van de financiële gevolgen van het bestaande en het nieuwe beleid dat in de programma's is opgenomen.
2. Afzonderlijke aandacht wordt ten minste besteed aan:
 - a. de jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume;
 - b. de investeringen; onderscheiden in investeringen met een economisch nut en investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut;
 - c. de financiering;
 - d. de stand en het verloop van de reserves;
 - e. de stand en het verloop van de voorzieningen.

Artikel 21

De toelichting op de uiteenzetting van de financiële positie bevat ten minste de gronden waarop de ramingen zijn gebaseerd en een toelichting op belangrijke ontwikkelingen ten opzichte van de uiteenzetting van de financiële positie van het vorig begrotingsjaar.

Hoofdstuk III De meerjarenraming en de toelichting

Artikel 22

1. De meerjarenraming bevat een raming van de financiële gevolgen voor de drie jaren volgend op het begrotingsjaar, waaronder de baten en de lasten van het bestaande en het nieuwe beleid dat in de programma's is opgenomen.
2. Artikel 20, tweede lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 23

De toelichting op de meerjarenraming bevat ten minste de gronden waarop de ramingen zijn gebaseerd en een toelichting op belangrijke ontwikkelingen ten opzichte van de meerjarenraming van het vorig begrotingsjaar.

Hoofdstuk IV De jaarstukken en de toelichting

Titel 4.1 Algemeen

Artikel 24

1. De jaarstukken bestaan ten minste uit:
 - a. het jaarverslag;
 - b. de jaarrekening.
2. Het jaarverslag bestaat ten minste uit:
 - a. de programmaverantwoording;
 - b. de paragrafen.
3. De jaarrekening bestaat uit:
 - a. de programmarekening en de toelichting;
 - b. de balans en de toelichting.

Titel 4.2 De programmaverantwoording

Artikel 25

1. De programmaverantwoording bestaat ten minste uit de verantwoording over de realisatie van de programma's en het overzicht van algemene dekkingsmiddelen. Daarnaast wordt inzicht gegeven in het gebruik van het geraamde bedrag voor onvoorzien.
2. De programmaverantwoording biedt per programma inzicht in:
 - a. de mate waarin de doelstellingen zijn gerealiseerd;
 - b. de wijze waarop getracht is de beoogde maatschappelijke effecten te bereiken;
 - c. de gerealiseerde baten en lasten.

Titel 4.3 De paragrafen

Artikel 26

Het jaarverslag bevat de paragrafen die ingevolge artikel 9 in de begroting zijn opgenomen. Ze bevatten de verantwoording van hetgeen in de overeenkomstige paragrafen in de begroting is opgenomen.

Titel 4.4 De programmarekening en de toelichting

Artikel 27

- i. De programmarekening bevat:
 - a. de gerealiseerde baten en lasten per programma;
 - b. het overzicht van de gerealiseerde algemene dekkingsmiddelen;
 - c. het gerealiseerde resultaat voor bestemming, volgend uit de onderdelen a en b;
 - d. de werkelijke toevoegingen en onttrekkingen aan reserves;
 - e. het gerealiseerde resultaat na bestemming, volgend uit de onderdelen c en d.
2. De programmarekening bevat van de onderdelen genoemd in het eerste lid ook de ramingen uit de begroting voor en na wijziging.

Artikel 28

De toelichting op de programmarekening bevat ten minste:

- a. voor alle onderdelen van artikel 27, eerste lid, een analyse van de afwijkingen tussen de begroting na wijziging en de programmarekening;
- b. een overzicht van de aanwending van het bedrag voor onvoorzien;
- c. een overzicht van de incidentele baten en lasten.

Artikel 29

De programmarekening wordt vastgesteld met inachtneming van hetgeen omtrent de financiële positie op de balansdatum is gebleken tussen het moment van opmaken van de programmarekening en het tijdstip van vaststelling daarvan, voor zover deze aanvullende informatie onontbeerlijk is voor het in artikel 3 bedoelde inzicht.

Titel 4.5 De balans en de toelichting

Paragraaf 4.5.1 Algemeen

Artikel 30

In de balans worden naast de cijfers per balansdatum tevens de cijfers van de balans van het vorige begrotingsjaar opgenomen.

Paragraaf 4.5.2 Hoofdindeling van de balans

Artikel 31

Op de balans worden de activa onderscheiden in vaste en vlottende activa, al naar gelang zij zijn bestemd om de uitoefening van de werkzaamheid van de provincie onderscheidenlijk gemeente al dan niet duurzaam te dienen.

Artikel 32

Op de balans worden de passiva onderscheiden in vaste en vlottende passiva.

Paragraaf 4.5.3 Vaste activa

Artikel 33

Onder de vaste activa worden afzonderlijk opgenomen de immateriële, de materiële en de financiële vaste activa.

Artikel 34

In de balans worden onder de immateriële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

- a. kosten verbonden aan het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio;
- b. kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief.

Artikel 35

1. In de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

- a. investeringen met een economisch nut;
 - b. investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut.
2. Van de materiële vaste activa wordt aangegeven welke in erfpacht zijn uitgegeven.

Artikel 36

In de balans worden onder de financiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

- a. kapitaalverstrekkingen aan:
 1. deelnemingen;
 2. gemeenschappelijke regelingen;
 3. overige verbonden partijen;
- b. leningen aan:
 1. woningbouwcorporaties;
 2. deelnemingen;
 3. overige verbonden partijen;
- c. overige langlopende leningen;
- d. overige uitzettingen met een rentetypische looptijd van één jaar of langer;
- e. bijdragen aan activa in eigendom van derden.

Paragraaf 4.5.4 Vlottende activa

Artikel 37

Onder de vlottende activa worden afzonderlijk opgenomen de voorraden, de uitzettingen met een rentetypische looptijd korter dan één jaar, de liquide middelen en de overlopende activa.

Artikel 38

In de balans worden onder de voorraden afzonderlijk opgenomen:

- a. grond- en hulpstoffen gespecificeerd naar:
 1. niet in exploitatie genomen bouwgronden;
 2. grond- en hulpstoffen;
- b. onderhanden werk, waaronder bouwgronden in exploitatie;
- c. gereed product en handelsgoederen;
- d. vooruitbetalingen.

Artikel 39

In de balans worden onder de uitzettingen met een rentetypische looptijd korter dan één jaar afzonderlijk opgenomen:

- a. vorderingen op openbare lichamen;
- b. verstrekte kasgeldleningen;
- c. rekening-courantverhoudingen met niet-financiële instellingen;
- d. overige vorderingen;
- e. overige uitzettingen.

Artikel 40

In de balans worden onder de liquide middelen de kas-, bank- en girosaldi opgenomen.

Paragraaf 4.5.5 Vaste Passiva

Artikel 41

Onder de vaste passiva worden afzonderlijk opgenomen het eigen vermogen, de voorzieningen en de vaste schulden, met een rentetypische looptijd van één jaar of langer.

Artikel 42

1. Het eigen vermogen bestaat uit de reserves en het resultaat na bestemming volgend uit de programmarekening.
2. Het in het eerste lid bedoelde resultaat wordt afzonderlijk opgenomen als onderdeel van het eigen vermogen.

Artikel 43

1. In de balans worden de reserves onderscheiden naar:
 - a. de algemene reserve;
 - b. bestemmingsreserves die dienen om ongewenste schommelingen op te vangen in de tarieven die aan derden in rekening worden gebracht, maar die niet specifiek besteed hoeven te worden;
 - c. overige bestemmingsreserves.
2. Een bestemmingsreserve is een reserve waaraan provinciale staten respectievelijk de raad een bepaalde bestemming heeft gegeven.

Artikel 44

1. Voorzieningen worden gevormd wegens:
 - a. verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten;
 - b. op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
 - c. kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.
2. Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden.
3. Voorzieningen worden niet gevormd voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume.

Artikel 45

Rentetoevoegingen aan voorzieningen zijn niet toegestaan.

Artikel 46

In de balans worden onder de vaste schulden afzonderlijk opgenomen:

- a. obligatieleningen;
- b. onderhandse leningen van:
 1. binnenlandse pensioenfondsen en verzekeringsinstellingen;
 2. binnenlandse banken en overige financiële instellingen;
 3. binnenlandse bedrijven;
 4. overige binnenlandse sectoren;
 5. buitenlandse instellingen, fondsen, banken, bedrijven en overige sectoren;
- c. door derden belegde gelden;
- d. waarborgsommen.

Paragraaf 4.5.6 Vlottende passiva

Artikel 47

Onder de vlottende passiva worden afzonderlijk opgenomen de netto-vlottende schulden, met een rentetypische looptijd korter dan één jaar en de overlopende passiva.

Artikel 48

In de balans worden onder de netto-vlottende schulden afzonderlijk opgenomen:

- a. kasgeldleningen;
- b. bank- en girosaldi;
- c. overige schulden.

Artikel 49

Onder de overlopende passiva worden verplichtingen opgenomen die in het begrotingsjaar zijn opgebouwd en die in een volgende begrotingsjaar tot betaling komen, met uitzondering van jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume.

Artikel 50

Aan de passiefzijde van de balans wordt buiten de balanstelling opgenomen het bedrag waartoe aan natuurlijke en rechtspersonen borgstellingen of garantstellingen zijn verstrekt.

Paragraaf 4.5.7 Toelichting op de balans

Artikel 51

In de toelichting op de balans wordt aangegeven volgens welke methoden de afschrijvingen worden berekend. Ook wordt aangegeven welke investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut worden geactiveerd, welke afschrijvingstermijn hiervoor wordt voorzien en welke reserves hiervoor naar verwachting beschikbaar zullen zijn.

Artikel 52

- i. In de toelichting op de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:
 - a. gronden en terreinen;
 - b. woonruimten;
 - c. bedrijfsgebouwen;

- d. grond-, weg- en waterbouwkundige werken;
 - e. vervoermiddelen;
 - f. machines, apparaten en installaties;
 - g. overige materiële vaste activa.
2. In de toelichting op de balans wordt het verloop van de activa, als bedoeld in het eerste lid, gedurende het begrotingsjaar, in een sluitend overzicht weergegeven. Daaruit blijken, voor zover van toepassing:
- a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de investeringen of desinvesteringen;
 - c. de afschrijvingen;
 - d. bijdragen van derden direct gerelateerd aan een actief;
 - e. afwaarderingen wegens duurzame waardeverminderingen;
 - f. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar.

Artikel 53

In de toelichting op de balans worden de niet in de balans opgenomen belangrijke financiële verplichtingen vermeld waaraan de provincie of de gemeente voor toekomstige jaren is verbonden.

Artikel 54

1. In de toelichting op de balans worden de aard en reden van elke reserve en de toevoegingen en onttrekkingen daaraan toegelicht.
2. Per reserve wordt het verloop gedurende het jaar in een overzicht weergegeven. Daaruit blijken:
- a. het saldo aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de toevoegingen of onttrekkingen via de resultaatbestemming bij de programmarekening;
 - c. de toevoegingen of onttrekkingen uit hoofde van de bestemming van het resultaat van het voorgaande boekjaar;
 - d. de verminderingen in verband met afschrijvingen op activa waarvoor een specifieke bestemmingsreserve is gevormd;
 - e. het saldo aan het einde van het begrotingsjaar.

Artikel 55

1. In de toelichting op de balans worden de aard en reden van elke voorziening en de wijzigingen daarin toegelicht.
2. Per voorziening wordt het verloop gedurende het jaar in een overzicht weergegeven. Daaruit blijken:
- a. het saldo aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de toevoegingen;
 - c. ten gunste van de rekening van baten en lasten vrijgevallen bedragen;
 - d. de aanwendungen;
 - e. saldo aan het einde van het begrotingsjaar.

Artikel 56

In de toelichting op de balans wordt de rentelast voor het begrotingsjaar vermeld van alle vaste schulden, genoemd in artikel 46.

Artikel 57

1. In de toelichting op de balans worden de borgstellingen, bedoeld in artikel 50, gespecificeerd naar de aard van de geldleningen.
2. Per specificatie wordt vermeld:
 - a. het oorspronkelijk bedrag van de gewaarborgde geldlening;
 - b. het percentage van het leningbedrag waarvoor borgstelling is verleend;
 - c. het restantbedrag van de lening bij aanvang van het begrotingsjaar;
 - d. het restantbedrag van de lening aan het eind van het begrotingsjaar.
3. In de toelichting op de balans wordt een specificatie opgenomen van de garantstellingen als bedoeld in artikel 50.
4. In de toelichting wordt ook opgenomen het totaalbedrag van de betalingen die inzake de borg- en garantstelling zijn gedaan tot en met het eind van het begrotingsjaar.

Artikel 58

Artikel 29 is van overeenkomstige toepassing op de balans.

Hoofdstuk V Waardering, activeren en afschrijven

Artikel 59

1. Alle investeringen met een economisch nut worden geactiveerd.
2. Investerings hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.
3. In afwijking van het eerste lid worden kunstvoorwerpen met een cultuur-historische waarde niet geactiveerd.
4. Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut kunnen worden geactiveerd.

Artikel 60

Kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief kunnen worden geactiveerd indien:

- a. het voornemen bestaat het actief te gebruiken of te verkopen;
- b. de technische uitvoerbaarheid om het actief te voltooien vaststaat;
- c. het actief in de toekomst economisch of maatschappelijk nut zal genereren en;
- d. de uitgaven die aan het actief zijn toe te rekenen betrouwbaar kunnen worden vastgesteld.

Artikel 61

Bijdragen aan activa in eigendom van derden kunnen worden geactiveerd, indien:

- a. er sprake is van een investering door een derde;
- b. de investering bijdraagt aan de publieke taak;
- c. de derde zich heeft verplicht tot het daadwerkelijk investeren, op een wijze zoals is overeengekomen en;
- d. de bijdrage kan worden teruggevorderd, indien de derde in gebreke blijft of de provincie onderscheidenlijk gemeente anders recht kan doen gelden op de activa die samenhangen met de investering.

Artikel 62

1. Alle vaste activa worden voor het bedrag van de investering geactiveerd.
2. In afwijking van het eerste lid mogen bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht.

3. In afwijking van het eerste lid mogen reserves in mindering worden gebracht op investeringen, als bedoeld in artikel 59, het vierde lid.

Artikel 63

1. Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
2. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten.
3. De vervaardigingsprijs omvat de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen voorts worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend; in dat geval vermeldt de toelichting dat deze rente is geactiveerd.
4. Voor in erfpacht uitgegeven gronden geldt de uitgifteprijs van eerste uitgifte als verkrijgingsprijs. Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde.
5. Van activa waarvan de bestemming verandert, wordt de actuele waarde van de nieuwe bestemming in de toelichting op de balans opgenomen.
6. In afwijking van het eerste lid is waardering tegen actuele waarde toegestaan voor de activa van de Nazorgfondsen bedoeld in artikel 15.47 van de Wet milieubeheer.
7. Passiva worden gewaardeerd tegen de nominale waarde, met uitzondering van voorzieningen die tegen contante waarde zijn gewaardeerd.
8. Eventuele voorzieningen wegens oninbaarheid worden met de nominale waarde van leningen en vorderingen verrekend.

Artikel 64

1. De afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar.
2. Slechts om gegronde redenen mogen de afschrijvingen geschieden op andere grondslagen dan die welke in het voorafgaande begrotingsjaar zijn toegepast. De reden van de verandering wordt in de toelichting op de balans uiteengezet. Tevens wordt inzicht gegeven in haar betekenis voor de financiële positie en voor de baten en de lasten aan de hand van aangepaste cijfers voor het begrotingsjaar of voor het voorafgaande begrotingsjaar.
3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.
4. In afwijking van het eerste en het derde lid kan er op de activa, bedoeld in artikel 59, vierde lid, extra worden afgeschreven.
5. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder a, maximaal gelijk aan de looptijd van de lening.
6. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder b, ten hoogste vijf jaar.

Artikel 65

1. Naar verwachting duurzame waardeverminderingen van vaste activa worden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar in aanmerking genomen.
2. Voorraden en deelnemingen worden tegen de marktwaarde gewaardeerd indien de marktwaarde lager is dan de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
3. Een actief dat buiten gebruik wordt gesteld wordt afgewaardeerd op het moment van buitengebruikstelling, indien de restwaarde lager is dan de boekwaarde.

Hoofdstuk VI Uitvoeringsinformatie

Artikel 66

1. De uitvoeringsinformatie bestaat uit:
 - a. de productenraming en toelichting ten tijde van de begroting;
 - b. de productenrealisatie en toelichting ten tijde van de jaarstukken.
2. De productenraming respectievelijk productenrealisatie bevat:
 - a. de uitwerking van de programma's in producten;
 - b. de geraamde respectievelijk gerealiseerde baten, lasten en het saldo per product;
 - c. het verdelingsprincipe waarmee de producten over de programma's zijn verdeeld.
3. De productenraming respectievelijk productenrealisatie is integraal en omvat dezelfde totaalbedragen als de begroting respectievelijk de jaarstukken.
4. Producten zijn eenheden waarin de programma's zijn onderverdeeld.
5. De indeling van en de verdelingsprincipes behorende bij de productenrealisatie zijn identiek aan die van de productenraming.

Artikel 67

1. De toelichting op de productenraming bestaat ten minste uit een overzicht van kapitaallasten.
2. De toelichting op de productenrealisatie bestaat ten minste uit:
 - a. een overzicht van kapitaallasten;
 - b. een lijst van verbonden partijen;
 - c. de toelichting op onderhanden werk inzake grondexploitatie, bedoeld in artikel 38, onder a, onder 1 en onder b.

Artikel 68

In het overzicht van de kapitaallasten wordt de volgende informatie gegeven:

- a. de afschrijvingen;
- b. de toegerekende rente.

Artikel 69

In de lijst van verbonden partijen wordt ten minste de volgende informatie verstrekt over verbonden partijen:

- a. de naam en de vestigingsplaats;
- b. het openbaar belang dat op deze wijze behartigd wordt;
- c. de veranderingen die zich hebben voorgedaan gedurende het begrotingsjaar in het belang dat de gemeente onderscheidenlijk provincie in de verbonden partij heeft;
- d. het eigen vermogen en het vreemd vermogen van de verbonden partij aan het begin en aan het einde van het begrotingsjaar;
- e. het resultaat van de verbonden partij.

Artikel 70

1. In de toelichting op het onderhanden werk inzake grondexploitatie wordt voor het totaal van de in exploitatie zijnde complexen aangegeven:
 - a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de vermeerderingen in het begrotingsjaar;
 - c. de verminderingen in het begrotingsjaar;
 - d. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar;
 - e. de geraamde nog te maken kosten en een onderbouwing hiervan;
 - f. de geraamde opbrengsten en een onderbouwing hiervan;

- g. het geraamde eindresultaat;
 - h. een uiteenzetting van de wijze waarop eventuele nadelige resultaten worden opgevangen.
2. Van de nog niet in exploitatie genomen gronden wordt de gemiddelde boekwaarde per m² vermeld.

Hoofdstuk VII Informatie voor derden

Artikel 71

1. Uit de productenraming wordt de volgende informatie voor derden gegenereerd:
 - a. een conversietabel producten - programma's waarin wordt aangegeven:
 1. welke producten onder welk programma vallen, inclusief de verdeelsleutel;
 2. wat de baten, de lasten en het saldo per product zijn;
 - b. een conversietabel producten - functies, waarin wordt aangegeven:
 1. de baten en lasten volgens de functionele indeling;
 2. per functie de producten die er aan zijn toegerekend;
 3. het verdelingsprincipe waarmee de producten over de functies zijn verdeeld;
2. De functionele indeling wordt bij ministeriële regeling vastgesteld.
3. De informatie bedoeld in het eerste lid wordt voor 15 november van het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar, aan Onze Minister onderscheidenlijk gedeputeerde staten en het CBS gezonden.

Artikel 72

1. Uit de productenrealisatie wordt de volgende informatie voor derden gegenereerd:
 - a. een conversietabel producten - programma's waarin wordt aangegeven:
 1. welke producten onder welk programma vallen, inclusief de verdeelsleutel;
 2. wat de baten, de lasten en het saldo per product zijn;
 - b. verdelingsinformatie bestaande uit:
 1. de baten en lasten, kostenplaatsen en balansmutaties volgens de verdelingsmatrix;
 2. per functie de producten die er aan zijn toegerekend;
 3. het verdelingsprincipe waarmee de producten over de functies zijn verdeeld.
2. De verdelingsmatrix wordt bij ministeriële regeling vastgesteld.
3. De informatie bedoeld in het eerste lid wordt voor 15 juli van het jaar, volgend op het begrotingsjaar, ondertekend door gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college aan Onze Minister onderscheidenlijk gedeputeerde staten en het CBS gezonden.
4. Het CBS toetst de informatie bedoeld in het eerste lid, onder b, onder 1, op plausibiliteit en stuurt de resultaten daarvan op naar gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college.
5. Bij de informatie bedoeld in het eerste lid betreffende het begrotingsjaar 2004 wordt een accountantsverklaring gevraagd. Bij belangrijke wijzigingen in de administratie kan Onze Minister onderscheidenlijk gedeputeerde staten een accountantsverklaring aan gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college vragen.

Artikel 73

Indien de informatie voor derden niet voldoende inzicht biedt kan Onze Minister een deelverantwoording over een afzonderlijk deel van de provincie onderscheidenlijk gemeente vragen.

Artikel 74

1. Ieder kwartaal wordt de volgende informatie voor derden verstrekt:
 - a. de baten en lasten, kostenplaatsen en balansmutaties volgens de verdelingsmatrix, als bedoeld in artikel 72, tweede lid;
 - b. de stand van zaken betreffende de volgende activa:
 1. de financiële vaste activa, als bedoeld in artikel 36, onder a tot en met d;
 2. de uitzettingen, als bedoeld in artikel 39;
 3. de liquide middelen, als bedoeld in artikel 40;
 4. de overlopende activa;
 - c. de stand van zaken betreffende de volgende passiva:
 1. de vaste schulden, als bedoeld en onderverdeeld in artikel 46;
 2. de netto-vlottende schulden, als bedoeld en onderverdeeld in artikel 48;
 3. de overlopende passiva.
2. De informatie genoemd in het eerste lid wordt, ondertekend door gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college, binnen één maand na afloop van het kwartaal gezonden aan het CBS.
3. Het CBS toetst de informatie bedoeld in het eerste lid op plausibiliteit en stuurt de resultaten daarvan op naar gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college.

Hoofdstuk VIII Commissie Besluit Begroting en verantwoording

Artikel 75

1. Er is een commissie voor het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.
2. De commissie draagt zorg voor een eenduidige uitvoering en toepassing van dit besluit. De commissie draagt daartoe ten minste zorg voor:
 - a. een document dat de eenduidige interpretatie bevordert;
 - b. de beantwoording van vragen.
3. De commissie bestaat uit:
 - a. één onafhankelijk voorzitter;
 - b. één secretaris;
 - c. drie leden werkzaam als financieel ambtenaar bij gemeenten;
 - d. één lid werkzaam bij de Vereniging van Nederlandse Gemeenten;
 - e. twee leden werkzaam bij een provincie;
 - f. één lid werkzaam bij het Ministerie van Financiën;
 - g. één lid werkzaam bij het CBS;
 - h. één lid werkzaam in de provinciale of gemeentelijke accountancy;
 - i. één lid werkzaam als gemeentesecretaris;
 - j. één lid werkzaam als raadsgriffier of statengriffier;
 - k. één lid werkzaam als inspecteur bij de Inspectie Financiën Lokale en provinciale Overheden;
4. De leden van de commissie hebben op persoonlijke titel zitting in de commissie en nemen deel aan de vergaderingen zonder last.
5. Onze Minister benoemt en ontslaat de voorzitter, bedoeld in het derde lid, onder a, wijst een secretaris aan uit een van zijn ambtenaren en voorziet in het secretariaat.
6. De voorzitter benoemt de leden, bedoeld in het derde lid, onder c tot en met k.

De benoeming geschiedt op voordracht van:

- a. de Vereniging van Nederlandse Gemeenten voor twee van de leden, bedoeld in het derde lid onder c en voor het lid, bedoeld in het derde lid onder d;
 - b. de Vereniging Federatie van Algemene Middenmanagers bij de Overheid voor één van de leden, bedoeld in het derde lid onder c;
 - c. het Interprovinciaal Overleg voor de leden, bedoeld, in het derde lid onder e;
 - d. de Minister van Financiën voor het lid, bedoeld in het derde lid onder f;
 - e. het CBS voor het lid, bedoeld in het derde lid onder g;
 - f. de Vereniging van Gemeentesecretarissen voor het lid, bedoeld in het derde lid onder i;
 - g. Onze Minister voor het lid, bedoeld in het derde lid onder k.
7. Het lidmaatschap van de commissie vervalt zodra een lid niet langer werkzaam is op het terrein, aangegeven in het derde lid, dan wel een instanties als genoemd in het zesde lid onder a tot en met g, een andere persoon voordraagt als lid aan de voorzitter van de commissie.

Hoofdstuk IX Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 76

1. In afwijking van artikel 63, eerste lid, worden activa, die op 31 december 1994 tegen actuele waarde zijn gewaardeerd, volgens de op dat moment aanwezige boekwaarde voor de rest van de periode afgeschreven.
2. In afwijking van artikel 62, eerste lid, worden alle activa waar voor 31 december 2003 reserves op in mindering zijn gebracht op de waarde volgens de op 31 december 2003 aanwezige boekwaarde voor de rest van de periode afgeschreven.

Artikel 77

Het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 wordt ingetrokken, met dien verstande dat het voor de begrotingswijzigingen, de jaarrekening en het jaarverslag over het jaar 2003 nog van kracht blijft.

Artikel 78

Dit besluit treedt in werking per 1 februari 2003, met dien verstande dat de begroting, meerjarenraming, de jaarstukken, de uitvoeringsinformatie en de informatie voor derden en de daarbij behorende toelichtingen met ingang van de begroting voor het begrotingsjaar 2004 voldoen aan de bepalingen van dit besluit.

Artikel 79

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

DE MINISTER VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN KONINKRIJKSRELATIES,

Nota van toelichting

I Algemeen

Hoofdstuk 1 Redenen voor een besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Paragraaf 1.1 Doel van het besluit

De Provinciewet en Gemeentewet schrijven voor dat provincies respectievelijk gemeenten een begroting, meerjarenraming, jaarrekening en jaarverslag maken en geven enkele vereisten waaraan de genoemde documenten dienen te voldoen. Artikel 190 van de Provinciewet en artikel 186 van de Gemeentewet bepalen dat de begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, het jaarverslag en de jaarrekening, van provincies en gemeenten voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te geven regels. Voor de begrotingsjaren 1995 tot en met 2003 gold het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995. Vanaf begrotingsjaar 2004 geldt het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

Dit besluit beoogt zodanige eisen aan de genoemde documenten te stellen dat gewaarborgd is dat de door diverse partijen benodigde informatie wordt geleverd. In de eerste plaats is dat de informatiebehoefte van provinciale staten respectievelijk de raad. De waarborging van de informatiebehoefte van deze organen staat bij dit besluit voorop, omdat het budgetrecht een van de belangrijkste rechten van provinciale staten respectievelijk de raad is. In de tweede plaats hebben burgers en maatschappelijke organisaties recht op informatie. In principe moet de informatie voor provinciale staten en de raad ook in die behoefte kunnen voorzien. Voorts hebben gedeputeerde staten en het college informatiebehoeften met het oog op hun taak de provincie of gemeente te besturen. Ten slotte, hebben diverse derden informatiebehoeften: toezichthouders, voor het beoordelen van de sluitendheid van de begroting en rekening; het rijk voor de evaluatie van het provincie- en het gemeentefonds en de financiële verhouding in een breder perspectief en het CBS, vanwege de behoefte aan informatievoorziening op macro-economisch niveau en op Europees niveau.

Paragraaf 1.2 Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995

In 1995 is het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 (CV 95) in werking getreden. Dit besluit verving zowel het Besluit provinciale comptabiliteitsvoorschriften 1979 als het Besluit gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften 1982. De aanleiding voor herziening van deze twee besluiten tot de CV 95 was de algehele herziening van de Provinciewet en Gemeentewet. Deze aanleiding is aangegrepen om één besluit te maken, in plaats van twee. Ook is in de CV 95 het stelsel van baten en lasten verder ontwikkeld, ten opzichte van het Besluit provinciale comptabiliteitsvoorschriften 1979 en het Besluit gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften 1982.

Bij de voorbereiding van de CV 95 werden drie uitgangspunten geformuleerd:

- 1) de te verstrekken informatie in de begroting en jaarstukken³ dient aan algemeen aanvaarde kwaliteitseisen te voldoen, zoals juistheid, betrouwbaarheid, volledigheid en relevantie.
- 2) titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (Boek 2 BW) fungeert als leidraad, tenzij de eigenheid van provincies en gemeenten het niet toelaat⁴. Door boek 2 BW als referentiekader te gebruiken krijgen bedrijfseconomische principes een meer prominente plek in de regelgeving.

3) het democratisch beginsel in combinatie met het beginsel van autonomie. Bij de voorschriften is steeds gekeken in hoeverre deze beginselen het voorschrijven van regels noodzakelijk maken.

Paragraaf 1.3 Waarom een nieuw besluit?

Hoewel de drie uitgangspunten van de CV 95 in belangrijke mate nog steeds actueel zijn, zijn er toch aanleidingen om de comptabiliteitsvoorschriften te vervangen door dit besluit.

1) De afbakening tussen boek 2 BW enerzijds en de eigenheid van gemeenten⁵ anderzijds is in de praktijk niet duidelijk genoeg gebleken. Een belangrijke reden voor de gebleken onduidelijkheid over eigenheid is dat het begrip eigenheid in de toelichting op de CV 95 is gebruikt, maar niet is gedefinieerd, waardoor er te veel ruimte voor interpretatie van de regelgeving is gebleken en de vraag is gerezen of de CV 95 op alle punten consistent zijn. Een en ander is de aanleiding geweest de comptabiliteitsvoorschriften weer door te lichten. Uit deze doorlichting is een aantal wenselijke veranderingen ten opzichte van de CV 95 voortgekomen, dat is verwerkt in dit besluit. Voorts is uit deze doorlichting naar voren gekomen dat de eigenheid van gemeenten belangrijk is. De eigenheid is in dit besluit dan ook verder uitgewerkt (zie hoofdstuk 3). Daarnaast zijn de consequenties van de eigenheid voor de voorschriften voor de begroting en verantwoording duidelijker in beeld gebracht dan in de CV 95.

Ook blijkt uit discussies dat het principe 'boek 2 BW is leidend' vaak te letterlijk is genomen. Dit, in combinatie met mijn standpunt dat de eigenheid van gemeenten op onderdelen van onderscheidend belang is, heeft ertoe geleid dat in dit besluit het principe 'boek 2 BW is leidend' is vervangen door het principe 'een eigenstandig kader voor provincies en gemeenten' (zie verder hoofdstuk 3). Kern van dit eigenstandig kader is dat in dit besluit voor gemeenten niet het stelsel van baten en lasten volgens boek 2 BW wordt gevolgd, maar een gemodificeerd stelsel van baten en lasten wordt voorgeschreven.

2) Per 11 maart 2003 zal naar verwachting de Wet dualisering provinciebestuur in werking treden. Per 7 maart 2002 is de Wet dualisering gemeentebestuur al in werking getreden. De Wet dualisering gemeentebestuur regelt de ontvlechting van de posities van de raad en het college, dat wil ondermeer zeggen dat collegeleden niet meer tevens lid van de raad zijn. De Wet regelt ook de ontvlechting van de taken van raad en college. In de nieuwe taakverdeling heeft de raad de kaderstellende en controlerende taak en heeft het college tot taak te besturen en verantwoording af te leggen. Bij de Wet dualisering gemeentebestuur is geconstateerd dat de financiële functie van gemeenten nog de nodige versterking behoeft. Daarom is de Gemeentewet op een aantal punten gewijzigd (zie de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dualisering gemeentebestuur, kamerstukken 2000/2001 27 751, nr. 3). Ook voor de begroting en jaarstukken heeft de dualisering gevolgen: de begroting moet de raad meer nog dan voorheen ondersteunen in zijn kaderstellende rol. Ook de controlerende functie van de raad dient te worden versterkt. Dit heeft geleid tot twee belangrijke principes bij de begroting en de jaarstukken die ten grondslag liggen aan dit nieuwe besluit (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten):

1) iedere doelgroep zijn eigen informatie/documenten
2) de raad stelt beleidsuitgangspunten van beheersaspecten en van de lokale heffingen vast. Volledigheidshalve dient hier te worden opgemerkt dat het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten voor provincies en gemeenten tegelijkertijd in werking treedt. Dit ondanks het feit dat het provinciebestuur in 2003 wordt gedualiseerd en het gemeentebestuur al in 2002 is gedualiseerd. Omdat het besluit per begrotingsjaar 2004 in werking treedt wordt ervan uitgegaan dat het in dat jaar voor zowel provincies als gemeenten mogelijk is aan de nieuwe voorschriften te voldoen.

Een ontwikkeling die meespeelt bij dit nieuwe besluit is de toegenomen informatiebehoefte van met name externe partijen. Redenen voor de toegenomen informatiebehoefte zijn de steeds complexer wordende maatschappij en de uitbreidingen van het takenpakket van gemeenten. Deze ontwikkelingen hebben onder andere invloed op de taak van de toezicht-houder. Daarnaast heeft ook de Europese Unie informatiebehoefte, bijvoorbeeld vanwege de eisen die aan de openbare financiën worden gesteld. Bovendien hebben gemeenten ook zelf de behoefte aan vergelijkingen met andere gemeenten. Het is belangrijk aan al deze informatiebehoefte te voldoen. Echter de altijd al bestaande frictie tussen informatie-behoefte van derden en de vergelijkbaarheid enerzijds en de sturingsmogelijkheden van gemeenten anderzijds zal drastisch worden vergroot indien aan de informatiebehoefte van de diverse partijen nog steeds zou worden voldaan via één begrotingsdocument of één jaarrekening/jaarverslag. De toenemende informatiebehoefte is een extra reden waarom het principe ‘iedere doelgroep zijn eigen informatie/documenten’ juist nu wordt geïntroduceerd.

Paragraaf 1.4 Inhoudsopgave

Hieronder wordt in hoofdstuk 2 ingegaan op de relatie tussen dit besluit en de dualisering. De toegenomen informatiebehoefte van derden wordt daarbij ook beschreven. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de relatie tussen eigenheid, boek 2 BW en dit besluit. Vervolgens worden in hoofdstuk 4 de belangrijkste veranderingen ten opzichte van de CV 95 aangegeven. Daarna wordt in hoofdstuk 5 ingegaan op de procedure die is gevolgd bij de totstandkoming van dit besluit. In dat hoofdstuk wordt ook ingegaan op de adviezen die VNG, IPO en Rfv over de conceptversie van dit besluit hebben gegeven. Hoofdstuk 6 gaat in op de internationale ontwikkelingen en de financiële gevolgen voor provincies en gemeenten van dit besluit en de wijze waarop wordt omgegaan met de bekostigingswijze van deze financiële gevolgen. Ten slotte volgen de artikelsgewijze toelichting en de bijlage bij de toelichting met voorbeelden.

Hoofdstuk 2 Dualisering

Paragraaf 2.1 Iedere doelgroep zijn eigen documenten

Dualisering en de begrotingscyclus

De Wet dualisering gemeentebestuur leidt tot een scherpere afbakening tussen de bevoegdheden van raad en college. De raad stelt kaders en controleert, het college bestuurt, voert uit en legt verantwoording af. Deze taken van raad en college zijn van groot belang voor de financiële functie. Dit wordt duidelijk aan de hand van de begrotingscyclus:

- Bij de begroting stelt de raad de kaders vast voor zowel het beleid als de financiën.
De begroting vervult dan een rol bij de allocatie en de autorisatie.
- Na vaststelling van de begroting voert het college het beleid uit binnen de financiële en beleidsmatige grenzen die zijn aangegeven. De begroting heeft dan een beheers-technische/bedrijfseconomische functie.
- Met de jaarstukken, bestaande uit het jaarverslag en de jaarrekening, legt het college verantwoording af over de realisatie van de door de raad in de begroting vastgelegde beleidsvoornemens.
- De raad beoordeelt op grond van de jaarstukken of het college in overeenstemming met de in de begroting gestelde kaders heeft geopereerd. Ook dienen de jaarstukken (mede) ter beoordeling van de rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van het gevoerde beheer en beleid. De jaarstukken vervullen dus een rol bij de verantwoording en controle.

Daarnaast zijn er gedurende het begrotingsjaar nog diverse andere momenten waarop het college rapporteert aan de raad en/of begrotingswijzigingen worden voorgesteld.

Informatiebehoefte diverse doelgroepen

Voor het stellen van kaders (allocatie en autorisatie) en voor het controleren is een goed inzicht van de raad in de financiële positie in relatie tot het beleid en de activiteiten van de gemeente essentieel. Het college aan de andere kant heeft behoefte aan meer gedetailleerde informatie voor het uitvoeren van het beleid. De toezichthouder baseert zich in eerste instantie op de begroting, zoals die is vastgesteld door de raad, maar kan ook behoefte hebben aan meer gedetailleerde informatie. Daarnaast is uniform gebaseerde informatie van belang voor de toezichthouder, voor het Rijk, het CBS en voor gemeenten die zichzelf willen vergelijken met anderen (benchmarking). Met andere woorden, de begroting en de jaarstukken vervullen diverse functies voor diverse actoren. Om de diverse actoren beter in staat te stellen ook daadwerkelijk de benodigde informatie uit de begroting en de jaarstukken te halen, is er gekozen voor het principe 'iedere doelgroep zijn eigen informatie/-documenten'. Het spreekt vanzelf dat de begroting respectievelijk jaarstukken en de diverse documenten die daarmee samenhangen, uitgaan van dezelfde basisinformatie en totaalcijfers. Het specifieke van de diverse documenten zit met name in het niveau van aggregatie, de inhoud van de bijbehorende toelichtingen en de gekozen invalshoek.

Verschillende begrotingsdocumenten

In de CV 95 was de zogenaamde functionele indeling verplicht gesteld voor begroting en jaarrekening. Door het verplicht stellen van deze indeling werd de informatiebehoefte van met name derden gewaarborgd. Gevolg van het niet meer verplicht stellen van een begroting en jaarstukken die is ingedeeld volgens functies, of andere uniforme voorschriften, is met name dat de voorschriften voor de raadsbegroting en jaarrekening minder stringent worden. In een duaal stelsel zijn de raad en het college gediend met een inrichting van de begroting en jaarstukken, die zo veel mogelijk is toegesneden op de eigen situatie en wensen. Door de raad gekozen programma's (voor de definitie van dit begrip, zie hieronder) zullen de indeling van de begroting en de jaarstukken bepalen. Vandaar dat wordt gesproken van een programmabegroting en programmarekening/verslag. Om voor een aantal aspecten toch de benodigde transparantie te verkrijgen bij vrijheid van indeling van de begroting en de jaarstukken, worden gemeenten verplicht op een aantal punten regels te stellen. Zo worden gemeenten verplicht een zevental paragrafen in de begroting en jaarstukken op te nemen waarin de beleidsuitgangspunten van het desbetreffende onderwerp worden uitgewerkt (zie ook paragraaf 2.2).

In schema 1 is voor de documenten, die onderwerp van dit besluit zijn, aangegeven welke functie ze vervullen voor de raad, college en derden. Onder het schema wordt kort ingegaan op de in het schema gebruikte termen. De diverse documenten worden in de rest van dit hoofdstuk meer in detail beschreven.

Schema 1 relatie tussen begrotings- en verantwoordingsdocumenten, begrotingsfuncties en actoren

actor	begrotingsfunctie	soort begrotings-/verantwoordingsdocument
raad	allocatie autorisatie controle	(programma)begroting (programma)begroting (programma)jaarstukken bestaande uit jaarverslag en jaarrekening
college	beheer technisch bedrijfseconomisch verantwoording	productenraming/-realisatie productenraming/-realisatie (programma) jaarstukken
BZK/CBS/toezicht Vergelijking	aggregatie/ vergelijkbaarheid	functionele indeling verdelingsmatrix (waaronder de categoriale indeling)

Relaties tussen indelingen

Zoals gezegd gaat het bij deze verschillende begrotingen en jaarstukken om documenten die opgebouwd zijn vanuit dezelfde informatie en die optellen tot dezelfde totalen. Om de relatie tussen de diverse documenten aan te geven, is het noodzakelijk kort bij de definities van de diverse termen stil te staan.

- * Een programma is een samenhangend geheel van activiteiten (artikel 8 van dit besluit). Programma's worden bepaald door de raad.
- * Een product is de eenheid waar programma's in zijn onderverdeeld (artikel 66 van dit besluit). Producten worden bepaald door het college. Onder het niveau van producten kunnen nog een of meerdere niveaus liggen, afhankelijk o.a. van de organisatie en grootte van de gemeenten. Deze beheersniveaus zijn aan de gemeenten zelf. Dit besluit schrijft alleen de inrichting van de begroting en jaarstukken voor, niet van bijvoorbeeld directie- en afdelingsplannen.
- * Een functie is een eenheid waarin de begroting en jaarstukken verplicht wordt onderverdeeld ten behoeve van derden. De voorgeschreven functies worden bepaald bij ministeriële regeling. De CV 95 schreef voor dat de begroting en jaarrekening volgens de functionele indeling werden opgebouwd. In de CV 95 werden naast functies ook hoofd-functies en subfuncties onderscheiden. Bij hoofdfuncties werden de functies op een bepaalde, voorgeschreven, manier geaggregeerd. De subfuncties waren onderverdelingen van de functies, zoals door de raad gewenst. De functionele indeling kan overlappen met de programma- en productenindeling: programma's zijn dan gelijk aan hoofdfuncties en producten aan bijvoorbeeld subfuncties. Dit besluit maakt het echter ook mogelijk dat er voor een programma- en productenindeling wordt gekozen die afwijkt van de (hoofd)functionele indeling.
- * Een categorie is een indeling van baten en lasten naar soorten. De categorieën worden, via de verdelingsmatrix, bepaald bij ministeriële regeling. De categoriale indeling geeft een andere doorsnede van de begroting en jaarstukken dan de drie hiervoor genoemde eenheden waaruit een begroting en jaarstukken opgebouwd wordt.

* In de verdelingsmatrix is een overzicht van enerzijds de categorieën en anderzijds de functies, een aantal kostenplaatsen en een aantal balansmutaties. De verdelingsmatrix is opgenomen in de ministeriële regeling. Deze matrix is verplicht gesteld vanwege de verplichtingen die het CBS heeft om aan de statistische vereisten van de Europese Unie te voldoen. De verdelingsmatrix, die over de jaarstukken (en de kwartaalcijfers) samengesteld dient te worden, maakt het overbodig dat gemeenten de functionele en categoriale indeling apart leveren bij de jaarstukken. Met de verdelingsmatrix wordt in een keer, aan alle bovengenoemde Europese statistische verplichtingen en informatiebehoeften van derden voldaan.

In dit hoofdstuk wordt verder ingegaan op de begroting en jaarstukken voor de raad, de documenten voor het college en de documenten voor derden. Vervolgens wordt ingegaan op de kwaliteitsborging van de gegevens die worden gegenereerd voor derden.

Paragraaf 2.2 De documenten voor de raad: de begroting en de jaarstukken

Begroting en jaarstukken

De begroting en de jaarstukken zijn belangrijke stukken voor de raad om invulling te geven aan zijn kaderstellende en controlerende functies. Beide documenten bestaan uit twee delen, die ieder op hun beurt ook weer in twee delen zijn verdeeld, waardoor de begroting en jaarstukken ieder uit vier onderdelen bestaan. Hieronder worden deze onderdelen voor de begroting en vervolgens voor de jaarstukken kort weergegeven. In de artikelsgewijze toelichting wordt uitgebreider op de documenten en onderdelen ingegaan.

De begroting

De begroting is onderverdeeld in de beleidsbegroting en de financiële begroting.

De beleidsbegroting bestaat uit:

1. het programmaplan
2. de paragrafen

De financiële begroting bestaat uit:

1. het overzicht van baten en lasten en de toelichting
2. de uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting

Voor deze indeling is gekozen, om de opzet van de begroting zo identiek mogelijk te maken aan die van de jaarstukken. Aansluiting van begroting en jaarstukken van gemeenten is belangrijk voor het inzicht. De jaarstukken bestaan uit een jaarrekening en een jaarverslag. Dit is in de Gemeentewet aangegeven en stemt overeen met artikel 361 en 391, boek 2 BW. In de hierboven gegeven opzet van de begroting is de beleidsbegroting de tegenhanger van het jaarverslag en de financiële begroting van de jaarrekening. Bij de indeling van de jaarstukken wordt verder op de relatie tussen de begroting en jaarstukken ingegaan. Hieronder worden kort de vier onderdelen van de begroting beschreven.

Het programmaplan

In het programmaplan wordt per programma expliciet ingegaan op de maatschappelijke effecten en de wijze waarop er naar gestreefd zal worden die effecten te verwezenlijken. Dit wordt gedaan aan de hand van de volgende drie vragen: wat willen we? wat gaan we ervoor doen? wat gaat het kosten?

Een programma is een geheel van activiteiten om de beoogde maatschappelijke effecten te bereiken. Wanneer de activiteiten vertaald worden in termen van producten is er sprake van een productenraming, een document dat met name gericht is op de uitvoering van de programma's (zie ook paragraaf 2.3).

De paragrafen

In de paragrafen worden onderwerpen van belang voor het inzicht in de financiële positie behandeld. De paragrafen bevatten de beleidsuitgangspunten van beheersmatige activiteiten en de lokale heffingen en vallen daarom onder de beleidsbegroting. Via deze paragrafen kan de raad ook hier nadrukkelijk zelf de beleidsuitgangspunten vaststellen. Het gaat bijvoorbeeld om het aangeven van het beleid over het weerstandsvermogen: wat vindt de raad een verstandige spaarpot voor toekomstige tegenvallers?

Het overzicht van baten en lasten

Via vaststelling van de begroting autoriseert de raad het college tot het doen van uitgaven. Gezien het belang van een goed inzicht in baten en lasten is het inzichtelijker de baten en lasten per programma, eventueel met een onderverdeling, weer te geven in een apart overzicht. Dit overzicht vervult een functie bij de autorisatie van de baten en lasten en dient daarom integraal te zijn, dat wil zeggen dient alle baten en lasten zoals opgenomen in het programmaplan te bevatten.

De uiteenzetting van de financiële positie

Gezien het belang van inzicht in de financiële positie, mede met het oog op de continuïteit van de gemeente, dient de gemeente voldoende aandacht te besteden aan de financiële positie. Speciale aandacht dient gegeven te worden aan de investeringen, financiering, reserves en voorzieningen. Samen met het overzicht van baten en lasten is de uiteenzetting van de financiële positie het deel van de begroting dat de basis vormt voor de controle van de rechtmatigheid en het getrouwe beeld van de jaarrekening door de accountant.

De jaarstukken

De jaarstukken zijn, zoals al aangegeven, onderverdeeld in het jaarverslag en de jaarrekening. Het jaarverslag bestaat uit:

1. de programmaverantwoording
2. de paragrafen.

De jaarrekening bestaat uit:

1. de programmarekening en toelichting
2. de balans en toelichting

Deze vier onderdelen corresponderen met de vier onderdelen bij de begroting. De onderverdeling van de jaarstukken is leidend geweest, omdat de jaarrekening en het jaarverslag termen zijn uit het bedrijfsleven, die ook reeds geruime tijd bekend zijn bij gemeenten. Besloten is aan te blijven sluiten bij de al bekende termen. De begroting en de onderverdeling ervan sluit zoveel mogelijk aan op de onderverdeling van de jaarstukken. De analogie tussen begroting en jaarstukken is essentieel. In de programmaverantwoording dienen de drie vragen, gesteld in het programmaplan, te worden beantwoord. In de paragrafen dient te worden gerapporteerd aan de hand van de uitgangspunten gesteld bij de begroting. De programmarekening is de tegenhanger van het overzicht van baten en lasten en de balans van de uiteenzetting van de financiële positie, met dien verstande dat de balans uitgebreider is. De raad stelt de begroting en de jaarstukken vast. De accountantsverklaring heeft betrekking op de jaarrekening, waarbij de consistentie tussen de jaarrekening en het jaarverslag een aandachtspunt is.

Het verplicht aangeven van beleidsuitgangspunten van beheersmatige aspecten en de lokale heffingen

Zoals al aangegeven hebben de programma's en de paragrafen als doel het sturen op hoofdlijnen en de kwaliteit van de controle te bevorderen. Dit betekent echter ook dat gemeenten méér zelf gaan regelen; de raad wordt niet alleen beter in staat gesteld de kaderstellende en controlerende functies uit te voeren; de raad heeft ook een plicht tot kaderstellen en controleren. Het gaat vooral om zaken waarbij gemeenten te divers zijn om normen verplichtend op te leggen. Een standaardnorm bijvoorbeeld voor het weerstandsvermogen is niet goed mogelijk, gezien de verschillen tussen gemeenten (zie ook het COELO rapport, Decentrale Overheden in Balans? Een atlas van de vermogenspositie van de decentrale overheden, 2001). Daar staat tegenover dat transparantie essentieel is voor de raad zelf, maar ook voor de burgers en voor de toezichthouder. Om voldoende transparantie te bereiken, is in dit besluit voorgeschreven dat de raad zelf aangeeft wat hij onder bijvoorbeeld de weerstandscapaciteit en risico's verstaat en wat zijn beleid betreffende het weerstandsvermogen is. Met andere woorden de raad wordt bij dit besluit onder andere verplicht het beleid of de beleidsvoornemens ten aanzien van beheersmatige aspecten vast te stellen. Naast de paragraaf weerstandsvermogen, betreft het onder andere de paragrafen onderhoud kapitaalgoederen, financiering en bedrijfsvoering.

Paragraaf 2.3 Productenraming en -realisatie voor het college

Op dit moment biedt de begroting ook informatie in relatie tot de uitvoering. Dat is ook logisch omdat in het monistische stelsel de raad formeel belast is met de uitvoering. In een dualistisch systeem echter is uitvoering een zaak van het college; het college heeft daarom behoefte aan een ander document dan de raad. Het document voor het college gaat een slag dieper; dit concentreert zich meer op de uitvoering van de programma's en de beheersing ervan. Een raming op productenniveau, waarbij een programma is opgesplitst in productgroepen c.q. verschillende producten, is daarvoor het aangewezen instrument. Met een productenraming kan worden gebudgetteerd. Bij een productenraming kan per product behalve de input, ook andere informatie worden opgenomen, zoals kengetallen.

De toelichting op deze raming bevat ook andere uitvoeringsinformatie.

De redenering die hierboven is gegeven voor de begroting en de productenraming is ook van toepassing op de jaarstukken en de productenrealisatie; het document met het juiste aggregatieniveau voor het college is de productenrealisatie. Het college stelt de productenraming en de productenrealisatie vast.

Verplichtstelling productenraming en productenrealisatie

De productenraming en productenrealisatie spelen een rol bij de taakuitoefening van het college. Het voorschrijven van de productenraming en productenrealisatie is een waarborg voor de aanwezigheid van minimaal benodigde informatie voor het college. Doel hiervan is dat het college, nu het geen deel meer uitmaakt van de raad, adequaat wordt geïnstrumenteerd voor zijn taken en verantwoordelijkheden. Het college stelt zowel de productenraming als de productenrealisatie vast.

De genoemde documenten hebben echter ook andere functies. In de eerste plaats geven ze gedetailleerdere informatie dan de programmabegroting en de jaarstukken. Deze gedetailleerdere informatie kan de toezichthouder nodig hebben in geval hij (een deel van) de begroting of jaarstukken nader wil onderzoeken. Ook de raad kan behoefte hebben aan gedetailleerdere informatie van een deel van de begroting of jaarstukken; de productenraming en -realisatie kan worden gezien als naslagwerk voor de raad. Daarbij zij er nadrukkelijk op gewezen dat de raad de productenraming of -realisatie niet vaststelt.

In de tweede plaats vormt de productenraming en -realisatie de verbinding tussen de begroting en jaarstukken enerzijds en de informatie voor derden anderzijds. Gezien het belang van de informatie voor derden voor bijvoorbeeld Europa, is het ook belangrijk dat er voldoende en adequate producteninformatie beschikbaar is bij de levering van de informatie voor derden, zodat bijvoorbeeld het CBS eventueel verder onderzoek kan doen (zie ook paragraaf 2.4).

Omdat de productenraming en -realisatie van belang is voor het college, een rol kan spelen bij toezicht, als naslagwerk voor de raad kan dienen en voor het inzicht in de informatie voor derden relevant is, is er voor gekozen de productenraming en -realisatie verplicht te stellen. De voorschriften van deze documenten zijn zo beperkt mogelijk gehouden.

Paragraaf 2.4 Informatie voor derden

Behalve de raad en het college hebben toezichthouders, het Rijk, het CBS en de Europese Unie informatiebehoefte. Bovendien hebben raad en college naast hun informatiebehoefte voor kaderstelling en controle, respectievelijk beheer en verantwoording, ook een behoefte aan informatie voor vergelijking. Deze informatiebehoefte valt samen met de informatiebehoefte van derden. De ene gemeente is voor een andere immers ook een derde.

De informatiebehoefte van derden zijn in de loop van de jaren steeds groter geworden, als gevolg van diverse ontwikkelingen. De samenleving is complexer geworden, hetgeen zijn weerslag vindt in ontwikkelingen op het gebied van financiering, PPS-constructies en vormen van verzelfstandiging. Daarnaast hebben gemeenten, via decentralisatie meer taken en meer verantwoordelijkheden gekregen. Deze ontwikkelingen versterken de reden tot het introduceren van het principe 'iedere doelgroep zijn eigen documenten'. Immers, de toegenomen, meer specifieke, behoefte aan gegevens van derden is niet in alle gevallen identiek aan die van de raad en het college. Aan deze diverse behoeften kan steeds makkelijker tegemoet worden gekomen omdat ICT het steeds beter mogelijk maakt om gegevens te hergroeperen; gemeenten kunnen hun administraties zo coderen dat de informatie voor derden relatief eenvoudig gegenereerd kan worden. Hieronder wordt ingegaan op de gegevensbehoefte van toezichthouders, het Rijk en het CBS in relatie tot dit besluit.

Toezicht

Gedeputeerde staten beoordelen of de begroting en jaarrekening sluit. De begroting, meerjarenraming en jaarrekening zijn hiervoor van belang. Zoals gezegd kan het zijn dat de toezichthouder bij de constatering van een onduidelijkheid ook behoefte heeft aan de productenraming of -realisatie. Deze kan hij dan ook opvragen. Voorts wordt in dit besluit geregeld dat de productenraming wordt geconverteerd naar een uniforme indeling, de functionele indeling. Via deze indeling kan de toezichthouder bijvoorbeeld zien of bepaalde baten of lasten boven- of ondergemiddeld zijn. Dat kan een indicatie geven over de (toekomstige) financiële situatie van de gemeente.

De hierboven genoemde ontwikkelingen tot een grotere informatiebehoefte hebben ook hun weerslag op de toezichthouder. Deze heeft een toegenomen behoefte aan gerichte informatie over financiering, verbonden partijen, risico's en weerstandscapaciteit om mede op basis daarvan te kunnen beoordelen of preventief toezicht nodig is. Een belangrijk deel van de informatiebehoefte van de toezichthouder wordt opgevangen door de voorgestelde paragrafen bij de begroting en de jaarstukken. In deze paragrafen komen voor het toezicht belangrijke onderwerpen naar voren. De paragrafen spelen daarom ook een rol bij het toezicht. Het ontbreken van een paragraaf of paragrafen van onvoldoende kwaliteit wordt door de

toezichthouders betrokken bij het bepalen van hun oordeel over de sluitendheid van de begroting of jaarrekening.

Het Rijk

Het Rijk heeft behoefte aan een uniforme indeling bij de evaluatie van de verdeling van het gemeentefonds. Het fonds wordt kostengeoriënteerd verdeeld. Om scheefgroei te kunnen signaleren wordt het verdeelsysteem onderhouden. Dit onderhoud gebeurt aan de hand van clusters. De cijfers voor de clusters worden door het Rijk berekend op basis van de functionele indeling. De functionele indeling vervult daarom een belangrijke functie voor het Rijk.

CBS en Europese Unie

De Europese Unie heeft Nederland de verplichting opgelegd om een set van statistische gegevens met betrekking tot financiële jaar- en kwartaalgegevens van gemeenten te verstrekken. Daarbij zijn expliciete eisen gesteld aan de kwaliteit. Genoemde verplichting is al van kracht voor de levering van jaarcijfers. Vanaf 2001 geldt de verplichting ook voor de verstrekking van kwartaalcijfers. Daarbij dient opgemerkt te worden dat de kwartaalcijfers vanaf 2005 aan de Europese kwaliteitseisen moeten voldoen (zie ook de meicirculaire van 2000 van de minister van BZK aan de gemeenten). Dat wil zeggen dat van 2001 tot en met 2004 sprake is van een overgangstraject waarin de kwartaalcijfers geleidelijk aan op het goede kwaliteitsniveau gebracht dienen te worden. Er is in dit besluit voor gekozen de kwartaalcijfers vanaf 2004 verplicht te stellen. Hierdoor is er één jaar de tijd om tot de goede cijfers te komen via de aanlevering van kwartaalcijfers, zoals in dit besluit opgenomen. De termijn van één jaar is een minimum om in 2005 aan de Europese kwaliteitseisen te kunnen voldoen.

Naast de introductie van kwartaalcijfers betekenen de nieuwe Europese verplichtingen ook dat er een aanpassing en uitbreiding van de categorieën nodig is. Deze aanpassingen en uitbreidingen zijn van een zodanige omvang dat er voor gekozen is een verdelingsmatrix verplicht te stellen om de benodigde cijfers te kunnen samenstellen.

Afgeleid belang van gemeenten

De informatie voor derden is in eerste instantie een verplichting voor gemeenten. Echter, zowel de doelen die met de informatie worden gediend, als ook de informatie zelf zijn ook, ten minste indirect, van belang voor de gemeenten zelf. Wat betreft goed toezicht, het voorkomen van een artikel 12- status ten laste van het gemeentefonds en een goede verdeling van het gemeentefonds is het eigenbelang evident. Het zorgvuldig genereren van de cijfers van de functionele indeling is daarom essentieel.

Daarnaast kunnen de cijfers uit de functionele indeling ook gemeenten behulpzaam zijn als ze zich willen vergelijken met andere gemeenten (benchmarking). Daar dient wel bij gezegd te worden dat vergelijkingen van uitsluitend cijfers veelal niet zoveel zeggen. Een nadere analyse is vrijwel altijd noodzakelijk. Ook het genereren van kwalitatief goede cijfers over categorieën is in eerste instantie informatie voor derden. Ook hier kan de gemeente zelf winst behalen door zich via de categoriale indeling vragen te stellen en door vergelijking met andere gemeenten.

Paragraaf 2.5 Kwaliteitsborging

De kwaliteit van de functionele indeling en de verdelingsmatrix (tezamen de statistische gegevens) is van belang, gezien de doelen waarvoor ze worden gegenereerd. De kwaliteit van de functionele indeling is echter op dit moment matig en die van de categoriale indeling rondt slecht, volgens de ervaringen van de gebruikers van die informatie, met name het

CBS en de provinciale toezichthouders. Het is daarom belangrijk een verbeteringsslag te maken. Hiervoor is een aantal mogelijkheden.

In de eerste plaats wordt geprobeerd de kwaliteit van de gegevens te verbeteren door in de ministeriële regeling de omschrijvingen van de functies en categorieën en wat er onder valt duidelijker te formuleren. Zowel de functies als categorieën worden integraal doorgelicht en aangepast aan veranderde regelgeving.

In de tweede plaats ben ik voornemens in de Gemeentewet op te nemen dat de toezichthouder enkele nieuwe bevoegdheden krijgt om ervoor te zorgen dat de informatie voor derden van behoorlijke kwaliteit is. Bij deze bevoegdheden denk ik aan het geven van een aanwijzing aan het college bij ingebreke blijving betreffende het leveren van de informatie voor derden. Daarnaast denk ik aan een bevoegdheid van de toezichthouder die ervoor zorgt dat, bij nalating van het opvolgen van een aanwijzing, de benodigde informatie alsnog wordt verstekt op kosten van de desbetreffende gemeente.

In de derde plaats wordt een aantal opties uitgewerkt om de kwaliteit te waarborgen. Zo overweeg ik bijvoorbeeld een zoekprogramma op internet te plaatsen waarmee gemeenten kunnen kijken, waar wat thuishoort. Voorts is reeds in dit besluit opgenomen dat het CBS basiscontroles op de cijfers uitvoert en deze terugkoppelt aan gemeenten waardoor zij beter in staat zijn aan de kwaliteit van de gegevens te werken. Daarnaast is het in de toekomst een optie dat gemeenten na inlevering van de cijfers een vergelijking terugkrijgen over hun eigen uitgaven/inkomstenpatroon ten opzichte van vergelijkbare gemeenten.

In de vierde plaats is het streven op middellange termijn methoden te ontwikkelen, met gebruikmaking van ICT, waarbij gegevens direct vanuit de gemeenten omgezet kunnen worden in de cijfers die het CBS, BZK en toezicht nodig hebben. Het ontwikkelen van dergelijke methoden is echter complex. Het zal nog diverse jaren duren, voordat het toepasbaar is.

Ten slotte, was in de conceptversie van dit besluit opgenomen dat bij de verdelingsmatrix aan het einde van het begrotingsjaar een afzonderlijke verklaring van de accountant verplicht was. Gezien de diverse adviezen tegen een dergelijke verklaring (zie paragraaf 6.2) en met het oog op de beoogde ontwikkelingen op de middellange termijn, zoals hierboven beschreven, heb ik besloten de accountantsverklaring bij de verdelingsmatrix alleen verplicht te stellen voor de cijfers over het jaar 2004. Daarnaast kan de toezichthouder een accountantsverklaring vragen indien er sprake is van belangrijke wijzigingen in de administratie.

Hoofdstuk 3 Eigenheid en boek 2 BW

De tweede aanleiding tot dit besluit ter vervanging van de CV 95 is de behoefte aan een eenduidigere interpretatie van de regelgeving. Het principe 'boek 2 BW als leidraad' dat bij de CV 95 is gevolgd, is in dit besluit vervangen door het principe 'een eigenstandig kader voor gemeenten'. Dit betekent dat in dit besluit òf bepalingen uit boek 2 BW zijn overgenomen òf bepalingen specifiek voor gemeenten zijn geformuleerd. Wat betreft onder andere waardering en afschrijving van activa is in dit besluit boek 2 BW nauwgezetter gevolgd dan in de CV 95. Voor andere onderwerpen, zoals resultaatbepaling en -bestemming zijn voorschriften specifiek toegesneden op gemeenten geformuleerd.

De onderwerpen die in de discussie over de relatie eigenheid en boek 2 BW ter sprake komen, zijn van een meer technisch gehalte dan de wijzigingen voortkomend uit de dualisering. Desalniettemin zijn ook deze veranderingen fundamenteel, omdat ze beogen de transparantie van en het inzicht in de financiële positie, de begroting en de jaarrekening te vergroten, met name voor de raad.

Hieronder wordt kort ingegaan op de keuze voor het principe 'boek 2 BW is leidend' dat in de CV 95 werd gevolgd. Vervolgens zal op het begrip eigenheid worden ingegaan. Daarna wordt een indicatie gegeven van de betekenis van het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen en de richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor privaatrechtelijke rechtspersonen. Ook zal worden ingegaan op de tegenhanger van beide voor gemeenten. De specifieke veranderingen van dit besluit ten opzichte van de CV 95 worden besproken in hoofdstuk 4 en in de artikelsgewijze toelichting.

Paragraaf 3.1 Waarom boek 2 BW?

Provincies en gemeenten werkten tot 1979 respectievelijk 1985 met een aangepast kasstelsel. Er was echter al gedurende een langere periode behoefte aan meer bedrijfsmatig werken, met name bij die onderdelen van de provincie of gemeente, die diensten leverden waarvoor een prijs te vragen was. In 1979 respectievelijk 1985 is een stelsel van baten en lasten voor provincies respectievelijk gemeenten ingevoerd waardoor er tegemoet werd gekomen aan deze behoefte. In de periode van eind jaren '80 - tot halverwege de jaren '90 werd deze tendens versterkt door het BBI-traject en de nieuwe Gemeentewet. Dit leidde vervolgens tot de CV 95 waarbij een tweede stap richting verslagleggingsvoorschriften van het bedrijfsleven werd gezet door de waarderingsgrondslagen aan te scherpen en de kapitaaldienst af te schaffen.

Bij de keuze voor het stelsel van baten en lasten werd zoveel mogelijk het Burgerlijk Wetboek, oftewel de verslagleggingsvoorschriften voor het bedrijfsleven gevolgd. Reden hiervoor is dat een baten- en lastenstelsel een juister en beter inzicht geeft in de financiële positie en de financiële gevolgen van het beleid. In dit besluit wordt nog steeds zoveel mogelijk boek 2 BW gevolgd, maar is tevens de eigenheid van gemeenten beter ingekaderd; er is gebleken dat gemeenten een duidelijke behoefte hebben aan eigen voorschriften voor begroting en verantwoording. Hierdoor is de principiële keuze gemaakt om voor gemeenten een gemodificeerd stelsel van baten en lasten voor te schrijven.

Paragraaf 3.2 Waarom eigenheid?

Omdat de huishoudens van overheden op onderdelen principieel anders zijn dan die van bedrijven is er behoefte aan specifieke regelgeving. Bij de CV 95 is hier ruimte voor gegeven. Deze ruimte is blijkens de praktijk echter niet voldoende aangegeven en gemarkeerd. Ook bij de voorbereidingen van dit besluit is het overigens lastig gebleken de eigenheid goed in te kaderen. Op basis van een nadere analyse is ervoor gekozen vier elementen van eigenheid te onderscheiden. Vervolgens is bij de diverse punten waarop boek 2 BW en de CV 95 afwijken aangegeven of een aanpassing richting boek 2 BW voor de hand ligt, of dat er aanleiding is een ander voorschrift voor gemeenten te geven, gezien de eigenheid. Op deze overwegingen en de rol die de eigenheid speelt, wordt in hoofdstuk 4 nader ingegaan. Hieronder worden de diverse elementen van de eigenheid van gemeenten genoemd. Deze elementen komen uit het advies over de eindrapportage eigenheid van gemeenten, zoals gegeven door de werkgroep financiële verslaggeving provincies en gemeenten (*finVer*) op 14 mei 2001 (over dit advies zie verder hoofdstuk 5).

Eigenheid is een begrip dat uit diverse onderdelen bestaat. Voor de financiële verslaglegging zijn tenminste vier onderdelen van groot belang:

a) Gemeenten hebben behalve een jaarrekening/verslag een openbare begroting. Dit betekent dat de begrotingscyclus essentieel is voor overheden in tegenstelling tot bedrijven. De begroting heeft onder meer een allocatie- en autorisatiefunctie, waardoor de begroting leidend is (ten opzichte van de rekening). Dit betekent dat door het vaststellen van de begroting de raad afweegt welke activiteiten hij het belangrijkste vindt en dat de raad het college machtigt tot het doen van uitgaven tot een bepaald bedrag voor een bepaald onderwerp. De allocatie- en autorisatiefunctie van de raad zijn twee fundamentele onderdelen van het budgetrecht, waarvan het belang in het duaal stelsel wordt aangescherpt. Het is daarbij essentieel dat de begroting transparant is. Duidelijk moet worden aangegeven waar het geld aan uitgegeven zal worden, waarvoor reserves opgebouwd gaan worden en welke inkomststijgingen eventueel nodig zijn. Behalve transparantie bij de begroting is ook transparantie bij de jaarstukken nodig. Dit vanwege de verantwoordingsfunctie. De relatie tussen de begroting en de jaarstukken krijgt vorm door middel van de identieke opzet van begroting en jaarstukken.

b) Bedrijven streven naar vermogensvergroting met als doel de continuïteit te waarborgen. Dit trachten ze te bereiken via de exploitatie; bedrijven zijn inkomensverwervend. Het accent ligt daardoor op het vermogen/de balans. Voor gemeenten is, vanwege het inkomensbestedend karakter ter realisering van maatschappelijke doelen, de exploitatie het belangrijkste en is het vermogen secundair. De financiële positie, een breder begrip dan vermogen (zie de toelichting op artikel 3), is echter wel essentieel voor gemeenten, omdat een gezonde financiële positie nodig is voor het in stand houden van het niveau van de voorzieningen en het kunnen opvangen van onverwachte uitgaven. Het getuigt van goed bestuur dat de gemeente oog heeft voor deze (zelfstandige) levensvatbaarheid op korte, middellange en lange termijn. De financiële positie is om een aantal redenen in de loop van de jaren belangrijker geworden. Een hoofdreden is de decentralisatie als gevolg waarvan specifieke uitkeringen werden overgeheveld naar het gemeentefonds. Voorbeelden hiervan zijn de Wet uitkeringen wegen en de Wet voorzieningen gehandicapten. Door de decentralisatie zijn de risico's voor gemeenten toegenomen. De weerstandscapaciteit en de flexibiliteit zijn daardoor belangrijker geworden (zie ook de toelichting op artikel 11).

Dit deel van de eigenheid leidt ertoe dat voor gemeenten naast de begroting en de rekening van baten en lasten ook de financiële positie, en daarmee de balans en de meerjarenramingen, belangrijk zijn. Dit betekent dat het verschil tussen bedrijven en gemeenten zich niet uit in het al dan niet in het geding zijn van de continuïteit - beide streven naar voortbestaan - maar in de relatie tussen exploitatie en vermogen; voor bedrijven is de exploitatie ondergeschikt aan het vermogen, bij gemeenten is het vermogen ondergeschikt aan de exploitatie. Dit uit zich bijvoorbeeld bij het waarderen van activa. Zo is bij bedrijven de waardering van aandelen van belang voor het inzicht in de vermogenspositie, die bijvoorbeeld weer relevant is in geval van een overname of fusie. Bij gemeenten is het activeren van bijvoorbeeld aandelen er vooral op gericht te laten zien dat gemeenten deze aandelen bezitten en dus belang hechten aan de taak, die de bedrijven waarvan ze mede-eigenaar zijn, uitoefenen.

c) Activa van gemeenten hebben deels een ander karakter dan de activa van het bedrijfsleven. Activa in het bedrijfsleven hebben meerjarig een economische waarde: ze genereren opbrengsten gedurende meerdere jaren. Een deel van de activa van gemeenten heeft een economische waarde, omdat gemeenten prijzen en tarieven voor diensten kunnen vragen (bijvoorbeeld voor het zwembad en de riolering). Activa waarvoor prijzen en tarieven

gevraagd kunnen worden zijn (tenminste gedeeltelijk) rendabel. Daarnaast kunnen activa een economische waarde hebben omdat ze verkocht kunnen worden. Echter een groot deel van de activa van gemeenten levert geen middelen in bedrijfseconomische zin op. - en/of er is geen markt voor. Deze activa leveren gedurende meerdere jaren wel een bijdrage aan het maatschappelijk nut. Wegen zijn daarvan een belangrijk voorbeeld.

d) Een deel van de middelen van de gemeenten is door derden gebonden qua bestedingsdoel. Gemeenten ontvangen tarieven van burgers en specifieke uitkeringen van het Rijk, die, indien ze niet (kunnen) worden uitgegeven aan een bepaald doel, teruggegeven dienen te worden.

Paragraaf 3.3 Een eigenstandig kader voor gemeenten

Een punt van verschil tussen de CV 95 en boek 2 BW is dat de interpretatieruimte van boek 2 BW wordt ingeperkt door enerzijds het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen, dat een kader met onder andere grondbeginselen voor de verslaggeving bevat, en anderzijds door de richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Zowel het stramien als de richtlijnen zijn opgesteld onder verantwoordelijkheid van de Raad voor de Jaarverslaggeving⁶. De richtlijnen voor de jaarverslaggeving geven een meer praktische invulling van hoe boek 2 BW geïnterpreteerd dient te worden. Voor de CV 95 bestaan dergelijke begeleidende gezaghebbende documenten niet⁷. Bij de CV 95 is uitgangspunt geweest dat daar waar de CV 95 geen duidelijkheid geven, de richtlijnen voor de jaarverslaggeving van privaatrechtelijke rechtspersonen gevolgd dienen te worden (zie de toelichting op artikel 3, nota van toelichting CV 95). Met andere woorden, het principe 'boek 2 BW is leidend' is ingevuld als: daar waar de CV 95 niet expliciet iets stellen dienen de regels voor het bedrijfsleven gevolgd te worden. In de praktijk heeft deze vervlechting tussen boek 2 BW en de CV eerder tot verwarring geleid dan tot helderheid. De regelgeving voor privaatrechtelijke rechtspersonen is soms te veel als leidend beschouwd. Vanwege deze verwarring en omdat er toch duidelijk grote verschillen zijn tussen gemeenten enerzijds en het bedrijfsleven anderzijds - met name de openbare begroting met allocatie- en autorisatiefunctie - is besloten aan de relatie boek 2 BW - voorschriften voor gemeenten een andere invulling te geven en wel als volgt.

In de eerste plaats zijn de relevante bepalingen van boek 2 BW zoveel mogelijk overgenomen in dit besluit. In de tweede plaats heb ik besloten voor de verslagleggingsvoorschriften voor gemeenten een apart eigenstandig kader te maken. Voor gemeenten komt een document genaamd 'uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten'. Dit document is de tegenhanger van het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen. Ook zal er voor de richtlijnen voor de jaarverslaggeving een alternatief voor gemeenten worden geformuleerd. Met andere woorden het streven is alle relevante regelgeving en interpretaties voor gemeenten op te nemen in: het document 'uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten', de Gemeente- en Provinciewet, het besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten en het alternatief voor de richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Indien er behoefte is aan meer regelgeving of meer interpretatie zal dat moeten leiden tot aanpassing van één van de bovenstaande documenten voor gemeenten. Op zowel het document 'uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten' als de gemeentelijke tegenhanger van de richtlijnen wordt hieronder kort ingegaan. Tot slot heb ik besloten dat het wenselijk is dat er een commissie is die zorgdraagt voor de eenduidige toepassing en uitvoering van het Besluit. Deze commissie kan dan tevens zorgdragen voor het document 'uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten' en de gemeentelijke tegenhanger van de richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten

Uit de eindrapportage eigenheid van gemeenten, zoals opgesteld door KPMG (zie verder hoofdstuk 5) bleek onder andere dat een deel van de ruime interpretatiemogelijkheden van de CV 95 voortkomt uit het ontbreken van een stramien. KPMG heeft daarom geadviseerd ook een stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen voor gemeenten te maken en heeft daartoe een eerste aanzet gegeven. De werkgroep *finVer* staat in haar advies positief tegenover een stramien voor gemeenten, maar is van mening dat de aanzet van KPMG verder dient te worden uitgewerkt. Ik neem het principe van het stramien over. Het stramien voor de jaarverslaggeving voor privaatrechtelijke rechtspersonen heeft een gezaghebbende positie zonder onderdeel te zijn van boek 2 BW. Mijn streven is dat gemeenten eveneens een document met een dergelijke gezaghebbende positie krijgen. Dit document zal genaamd zijn 'uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten'. Daartoe is het mijn bedoeling dat de uitgangspunten kabinetsstandpunt en vervolgens bijvoorbeeld onderdeel van het Bestuursakkoord Nieuwe Stijl wordt. Door brede ondersteuning van alle betrokken overheden zal een transparante en goede verslaggeving door gemeenten sterk worden bevorderd.

De grondbeginselen geformuleerd in het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen en relevant voor gemeenten zijn bijvoorbeeld het toerekeningsbeginsel en het beginsel van begrijpelijkheid onder andere bestaande uit relevantie, materialiteit, betrouwbaarheid, getrouwe weergave en voorzichtigheid. De beginselen uit het stramien zijn nastrevenswaardig voor gemeenten, maar hebben op enkele punten hun eigen interpretatie voor deze overheden, alleen al bijvoorbeeld omdat de raad en het college ieder hun eigen documenten hebben. Dit betekent dat vragen omtrent relevantie en materialiteit voor beide begrotingen en jaarstukken een andere invulling kunnen en zelfs dienen te hebben. Het is daarom van belang dat er een document voor gemeenten komt, waarbij de specifieke karakteristieken en behoeften van gemeenten goed zijn overwogen en verwerkt. Vandaar dat er wordt gewerkt aan een geheel eigen document voor gemeenten, waarbij uiteraard het stramien voor het privaatrechtelijke rechtspersonen als startpunt dient. Het streven is dat het document met de uitgangspunten gereed is op het moment dat dit besluit in werking treedt.

Vraag- en antwoordrubriek Commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Naast het stramien worden de verslagleggingsvoorschriften voor privaatrechtelijke rechtspersonen ondersteund door de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving. Dergelijke richtlijnen ontbreken voor gemeenten. Aangezien een nadere invulling van jaarverslagleggingsregels onontbeerlijk lijkt, is besloten de Commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, die middels dit Besluit wordt opgericht de bevoegdheid te geven een vraag- en antwoordrubriek te ontwikkelen waarbij via de antwoorden een gezaghebbende invulling wordt gegeven aan de interpretatieruimte die de regelgeving onvermijdelijk biedt.

Hoofdstuk 4 Veranderingen

In dit hoofdstuk wordt een overzicht gegeven van de belangrijkste veranderingen van dit besluit ten opzichte van de CV 95. Het accent ligt daarbij op de veranderingen vanwege de doorlichting van de CV 95 op afwijkingen met boek 2 BW. De veranderingen vanwege de dualisering zijn in het vorige hoofdstuk al toegelicht en worden hier nog kort samengevat.

Paragraaf 4.1 Veranderingen vanwege de dualisering

De dualisering heeft ertoe geleid dat er een begroting en jaarstukken komen die de raad beter in staat stellen kaders stellen en de uitvoering te controleren. Daartoe zal de functionele indeling als leidend voor de begroting en jaarrekening worden losgelaten. De begrotingsindeling zal vrij te bepalen zijn door de raad. Wel zullen de begroting en de jaarstukken uit een viertal onderdelen bestaan, die ervoor zorgen dat er aandacht is voor de maatschappelijke effecten van programma's, voor beleidsuitgangspunten van beheersmatige aspecten en voor de financiële positie. Het toesnijden van de begroting op de nieuwe rol van de raad betekent ook dat veel van de toelichtingen op de begroting en jaarstukken, zoals voorgeschreven in de CV 95, niet meer verplicht zijn. Naast de begroting en jaarstukken voor de raad worden in dit besluit documenten voor het college verplicht gesteld. Bij deze documenten zijn in beperkte mate toelichtingen verplicht. Ten slotte wordt voorgeschreven dat de functionele indeling bij de begroting en de verdelingsmatrix bij de jaarstukken apart weergegeven dienen te worden. Bovendien is het vanaf begrotingsjaar 2004 verplicht kwartaalcijfers te leveren aan het CBS. De kwartaalcijfers hebben betrekking op de verdelingsmatrix.

Deze wijzigingen zijn in zoverre ingrijpend dat ze gemeenten meer vrijheid laten de begroting in te richten. De concepten van programmabegroting en productenramingen zijn niet nieuw in gemeenteland. Er is bij deze wijzigingen veeleer sprake van een besluit dat de praktijk van gemeenten volgt dan van een besluit dat de praktijk een drastische wending geeft. Overigens laat de opzet van dit besluit gemeenten ook vrij om geleidelijk over te stappen op een nieuwe werkwijze. Het volgen van de functionele indeling is immers nog steeds mogelijk. Gemeenten die meer tijd nodig hebben voor het opzetten van een nieuwe begroting en jaarstukken kunnen er vooralsnog voor kiezen de programmabegroting op te zetten aan de hand van de hoofdfuncties en de functies te gebruiken voor de productenraming.

Paragraaf 4.2 Veranderingen vanwege de doorlichting van de CV 95 op afwijking met boek 2 BW

In 2000 zijn de CV 95 doorgeleefd door KPMG (zie verder hoofdstuk 5). De resultaten van deze doorlichting zijn opgenomen in de rapportage 'Eigenheid van gemeenten'. In deze rapportage is een tiental aanbevelingen gedaan om de CV 95 te verbeteren. De werkgroep *finVer* heeft advies gegeven over de aanbevelingen. Globaal stemde de werkgroep in met het advies van KPMG. Vervolgens zijn er over een conceptversie van dit besluit adviezen gevraagd aan VNG, IPO en Rfv. Ook stond het anderen vrij te adviseren (zie hoofdstuk 5). Hieronder wordt puntsgewijs weergegeven op welke punten de grootste afwijkingen van boek 2 BW zijn geconstateerd en vervolgens of deze punten in dit besluit zijn aangepast en op welke wijze dat is gebeurd. Bij dit besluit is een voorbeeld gevoegd dat een aantal belangrijke financieel technische wijzigingen laat zien. In de bijlage bij de toelichting is dit voorbeeld opgenomen.

Risicoparagraaf en weerstandscapaciteit

Bij de doorlichting van de CV 95 is gebleken dat er meer behoefte is aan informatie over risico's en weerstandscapaciteit. Dit onderwerp heeft echter feitelijk meer te maken met dualisering dan met een afwijking van boek 2 BW. Aan de behoefte aan meer informatie over risico's en weerstandscapaciteit is voldaan door de paragraaf weerstandsvermogen als onderdeel op te nemen in de begroting en in het jaarverslag.

Activering en waardering van activa

Rond activering is de centrale vraag welke investeringen moeten en welke investeringen mogen worden geactiveerd. Bedrijven activeren investeringen met een meerjarig economisch

nut, dat zijn investeringen die gedurende meerdere jaren bijdragen aan de mogelijkheid om inkomsten te verwerven en die via de markt verhandelbaar kunnen worden. Zoals in hoofdstuk 3 aangegeven kunnen voor gemeenten twee soorten activa worden onderscheiden: activa vergelijkbaar met het bedrijfsleven, namelijk investeringen voor activa met een meerjarig economisch nut, en investeringen met een maatschappelijk, maar geen economisch nut.

Investeringen met een economisch nut zijn alle investeringen die bijdragen aan de mogelijkheid middelen te verwerven en/of die verhandelbaar zijn. Het gaat hierbij nadrukkelijk om de mogelijkheid middelen te verwerven. Dat een gemeente ervoor kan kiezen ergens geen of geen kostendekkend tarief voor te heffen is niet relevant voor de vraag of een actief economisch nut heeft. Een vergelijkbare redenering geldt voor de verhandelbaarheid. Het gaat om de mogelijkheid de activa te verkopen, niet om de vraag of de gemeente het actief ook daadwerkelijk wil verkopen. Dit betekent onder andere dat alle gebouwen een economisch nut hebben; er is immers een markt voor gebouwen.

Voor investeringen met een economisch nut is er geen reden af te wijken van boek 2 BW. Dit betekent dat in dit besluit is opgenomen dat activa met een meerjarig economisch nut geactiveerd moeten worden. Ook mogen, in tegenstelling tot de CV 95, reserves niet meer in mindering worden gebracht op deze investeringen. Daarnaast mag er op deze investeringen niet resultaat afhankelijk extra worden afgeschreven. Met andere woorden activa met een meerjarig economisch nut moeten eenduidig worden geactiveerd en vervolgens dient er op consistente wijze op te worden afgeschreven.

De enige uitzondering op deze regel zijn de kunstvoorwerpen van cultuur-historische waarde. Activeren van deze voorwerpen zouden de balans te zeer opblazen, zonder dat dit tot extra inzicht leidt.

Wat betreft investeringen met een meerjarig maatschappelijk, maar geen economisch nut, rijst de vraag of deze wel of niet geactiveerd moeten of mogen worden. Enerzijds zijn deze activa van groot belang voor gemeenten. Het betreft immers wegen, water, bruggen en dergelijke. Anderzijds gaat het hier typisch om investeringen die meestal niet worden vervangen, maar die daarentegen veel onderhoud met zich meebrengen, met andere woorden voor deze investeringen is het goed verwerken van onderhoud in de begroting en meerjarenraming essentieel. Het al dan niet activeren van dergelijke investeringen draagt niet bijzonder bij aan het inzicht in de financiële positie van gemeenten. Dit afwegende gaat mijn voorkeur ernaar uit investeringen met een meerjarig maatschappelijk nut niet te activeren. Echter, aangezien dit ertoe zou kunnen leiden dat sommige gemeenten belangrijke investeringen, in bijvoorbeeld, rotondes niet meer zouden kunnen doen, mogen investeringen met een meerjarig maatschappelijk nut, mits gedaan in de openbare ruimte, worden geactiveerd. Wel is het wenselijk dat de gemeente die dergelijke investeringen activeert deze activa in zo kort mogelijke termijn af schrijft. Dit is de reden waarom op deze investeringen de reserves in mindering mogen worden gebracht en er ook resultaat afhankelijk op mag worden afgeschreven. Uiteraard dient dit wel duidelijk zichtbaar te zijn en op de wijze zoals bepaald in de artikelen 17 en 27, eerste lid, te geschieden.

De artikelen 20, 22, 35, 51, 59, 62 tot en met 65 schrijven voor hoe omgegaan dient te worden met investeringen met een meerjarig economisch of maatschappelijk nut. De voorgeschreven paragraaf onderhoud kapitaalgoederen heeft ook een relatie met dit onderwerp.

Classificatie voorzieningen en reserves

Het onderscheid tussen reserves en voorzieningen is voor gemeenten niet duidelijk genoeg gebleken. In dit besluit is het onderscheid gelegd bij de mogelijkheid dat de raad de

bestemming kan wijzigen. Zolang de bestemming veranderd kan worden, is er sprake van een (bestemmings)reserve; zodra dit niet meer kan, is er sprake van een voorziening. Dit betekent dat nog niet bestede middelen verkregen van derden voor een specifiek doel, tot de voorzieningen horen. In de CV 95 werden dergelijke middelen tot de bestemmings-reserves gerekend. De artikelen 43 en 44 van dit besluit geven aan wat tot de bestemmings-reserves en wat tot de voorzieningen gerekend wordt. Gevolg is dat het begrip voorzieningen in dit besluit breder wordt geïnterpreteerd dan in artikel 374, boek 2 BW. Reden hiervoor is dat gemeenten veel meer middelen voor een specifiek doel ontvangen dan bedrijven (onderdeel d van eigenheid). Bovendien spelen reserves een veel belangrijkere rol bij overheden dan in het bedrijfsleven, dit vanwege de allocatiefunctie (onderdeel a van de eigenheid). In het voorbeeld in de bijlage bij de toelichting is aangegeven wat het nieuwe onderscheid tussen reserves en voorzieningen betekent.

Activering van tekorten

In de CV 95 was het toegestaan tekorten te activeren. Artikel 364, Boek 2 BW staat het activeren van tekorten niet toe. Er is geen reden waarom overheden tekorten wel zouden mogen activeren. Het niet activeren van tekorten betekent dat het tekort ten laste van de reserves dient te worden geboekt. In geval van een slechte financiële positie betekent dit dat de reserve negatief wordt. Een geringe of negatieve reserve is een veel duidelijker signaal aan de raad dat de financiële positie van de gemeente te wensen overlaat dan het activeren van tekorten.

Activering bijdragen aan vaste activa in eigendom van derden

Bijdragen aan activa in eigendom van derden zijn zeldzaam bij privaatrechtelijke lichamen. Ze zijn echter gebruikelijk bij gemeenten. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een subsidie aan een particulier zwembad, die niet jaarlijks wordt verstrekt, maar in één keer voor een aantal jaren. Omdat het maatschappelijk nut van het zwembad meerdere jaren bestrijkt, kan de bijdrage worden beschouwd als een vast actief. Het verstrekken van een dergelijke subsidie kan wenselijk worden gevonden, bijvoorbeeld omdat het zwembad de middelen aan het begin van de periode nodig heeft. Bijdragen aan activa in eigendom van derden vloeien dus voort uit de allocatiefunctie van overheden; het is wenselijk dat deze activeringsmogelijkheid blijft bestaan. Wel dient aan specifieke vereisten te worden voldaan. Zo moet de bijdrage passen binnen de gemeentelijke doelstellingen. Artikel 61 geeft de voorwaarden waaraan bijdragen aan activa in derden moeten voldoen voordat ze mogen worden geactiveerd. Daarnaast is bepaald dat de bijdragen aan activa in eigendom van derden onder de financiële vaste activa vallen en niet onder de immateriële vaste activa. Dit omdat de bijdragen aan activa in eigendom van derden, zoals ingekaderd door artikel 61, overeenkomsten vertonen met financiële vaste activa, zoals leningen.

Resultaatbepaling en resultaatbestemming

In de CV 95 was het toegestaan toevoegingen en verminderingen van reserves ten laste respectievelijk ten gunste van de rekening van baten en lasten te laten komen. Reden hiervoor is dat de begroting bij gemeenten een grote rol speelt. Bij de begroting kan de raad ervoor kiezen reserves op te bouwen voor bijvoorbeeld de bouw van een theater. Dergelijke beslissingen zijn inherent aan de allocatiefunctie. In het bedrijfsleven speelt een openbare begroting geen rol en wordt dientengevolge bij de rekening eerst het resultaat bepaald en vervolgens pas bestemd.

Gezien de eigenheid van gemeenten (onderdeel a) is het niet voldoende in dit besluit op te nemen dat bij de rekening toevoegingen en onttrekkingen aan reserves kunnen plaatsvinden.

Ook bij de begroting en bij begrotingswijzigingen moet dat kunnen. Wel is de wijze waarop toevoegingen en onttrekkingen aan reserves plaatsvinden voor verbetering vatbaar. Doordat de toevoegingen en onttrekkingen via de begroting plaatsvinden is het vaak niet zichtbaar genoeg voor de raad hoe reserves worden gevormd of benut. In dit besluit is daarom de wijze waarop toevoegingen en onttrekkingen aan reserves plaatsvinden veranderd. Bij de begroting worden eerst alle baten en lasten van de programma's geboekt, vervolgens wordt het resultaat bepaald en daarna wordt het resultaat bestemd, dat wil zeggen wordt toegevoegd of onttrokken aan reserves. Ten slotte wordt het resultaat na bestemming bepaald. In artikel 17 is een en ander opgenomen. Bij de rekening vindt een vergelijkbare procedure plaats, zoals aangegeven in artikel 27. Dit betekent dat mutaties in de reserves uitsluitend worden gevormd via het bepaalde in de artikelen 17 en 27, eerste lid. De artikelen 27 en 28 bepalen vervolgens dat de begroting en rekening worden vergeleken. Artikel 42 bepaalt dat het resultaat na bestemming afzonderlijk op de balans wordt opgenomen. De hier beschreven procedure geldt ook voor rentetoevoegingen aan reserves. Dergelijke toevoegingen dienen ook via het bestemmen van het resultaat te gebeuren. Het voorbeeld in de bijlage bij de toelichting geeft aan hoe deze wijzigingen eruit zien.

Resultaatafhankelijke extra afschrijvingen

Resultaatafhankelijke extra afschrijvingen zijn in de CV 95 toegestaan, indien er bestuurlijke motieven voor zijn. In het bedrijfsleven is resultaatafhankelijk afschrijven verboden. Voor activa met een economisch nut is er geen duidelijke reden gevonden waarom overheden van een dergelijk verbod zouden moeten kunnen afwijken. Bovendien is het niet systematisch afschrijven van activa niet bevorderlijk voor de transparantie. Dit besluit bepaalt daarom dat activa met een economisch nut uitsluitend systematisch worden afgeschreven.

Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut (onderdeel c van eigenheid) daarentegen zijn van een andere aard. Dergelijke investeringen zouden idealiter niet worden geactiveerd, omdat ze geen economisch nut hebben. Echter omdat dat een deel van de gemeenten zou verhinderen te investeren in de openbare ruimte mogen deze investeringen wel worden geactiveerd. Omdat het de voorkeur heeft deze activa niet te activeren, is het wenselijk dat gemeenten dergelijke activa zo snel mogelijk amortiseren. Resultaatafhankelijk extra afschrijven op investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut is daarom toegestaan, mits duidelijk zichtbaar en verwerkt via het bepaalde in de artikelen 17 en 27, eerste lid.

Verbonden partijen

De informatie over deelnemingen en andere partijen waarmee de gemeente een financiële en bestuurlijke relatie heeft, wordt als niet voldoende ervaren. Een reden hiervoor is dat het aantal relaties met dergelijke partijen de laatste jaren sterk is toegenomen. In artikel 379, boek 2 BW wordt bepaald dat informatie wordt gegeven over alle deelnemingen waarvan het bedrijf 20 procent in handen heeft en dat deelnemingen van meer dan 50 procent worden geconsolideerd. Een puur financieel criterium voor partijen waar gemeenten een relatie mee hebben, is echter niet voldoende. Een deelname waarbij een gering percentage van de aandelen in handen van een overheid is, wil niet zeggen dat het risico dat de overheid loopt ook gering is. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een gering percentage aandelen in een groot bedrijf in handen van een kleine gemeente toch een aanmerkelijk financieel risico kan vormen. Bovendien kunnen gemeenten met zeer diverse partijen een relatie hebben, bijvoorbeeld ook met stichtingen en verenigingen. De wetgeving voor het bedrijfsleven is daarom niet direct toepasbaar voor gemeenten. Om de raad voldoende inzicht te bieden in verbonden partijen, is in dit besluit het volgende opgenomen:

- Verbonden partijen zijn die partijen waarmee de gemeente een bestuurlijke relatie heeft én waarin zij een financieel belang heeft (artikel 1). Partijen waaraan alleen een financieel risico kleeft, worden opgenomen in de paragraaf weerstandsvermogen. Partijen waarmee een bestuurlijk belang gediend is en waaraan geen juridisch afdwingbare financiële verplichtingen kleven, maken onderdeel uit van een programma.
- In de paragraaf verbonden partijen bij begroting en jaarverslag wordt ingegaan op de belangen die met de diverse verbonden partijen zijn gediend en de relatie met de gemeentelijke doelstellingen (zie de artikelen 15 en 26).
- Deelnemingen mogen niet meer worden geconsolideerd. Het inzicht in de relevante verbonden partijen wordt op een meer systematische manier verkregen door de hierboven genoemde paragraaf.
- Deelnemingen worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs of duurzaam lagere waarde. Gezien de Wet fido hebben gemeenten deelnemingen alleen vanwege het publiek belang. Er is dan ook (uitgezonderd de Nazorgfondsen op grond van de Wet milieubeheer) geen reden de aandelen te waarderen tegen bijvoorbeeld intrinsieke waarde. Wel is het uiteraard mogelijk dat de gemeente van mening verandert ten aanzien van de wijze waarop het publiek belang het beste gediend kan worden. Indien dit betekent dat aandelen verkocht gaan worden is de intrinsieke waarde of marktwaarde van de aandelen wel van belang. Deze waarde wordt dan in de toelichting op de balans opgenomen (artikel 63, vijfde lid). Dit geldt overigens ook voor andere activa waarvan de bestemming wordt veranderd.
- Bij de uitvoeringsinformatie van het college wordt verplicht een bijlage opgenomen met een overzicht van alle verbonden partijen (de artikelen 67 en 69).

Paragraaf 4.3 Overige veranderingen van dit besluit ten opzichte van de CV 95

Naast de hierboven genoemde wijzigingen in verband met de dualisering en de doorlichting van de CV 95 op afwijkingen van boek 2 BW zijn er nog andere wijzigingen die minder direct met beide genoemde trajecten samenhangen. Deze wijzigingen worden in deze paragraaf kort uitgewerkt. De eerste twee wijzigingen vloeien voort uit adviezen die zijn gegeven over de conceptversie van dit besluit (zie paragraaf 5.4).

Deelgemeenten

Uitgangspunt in de CV 95 was een geïntegreerde begroting en jaarrekening, dat wil zeggen het werd niet meer toegestaan dat takken van dienst of bedrijven een afzonderlijk begroting en jaarrekening hadden die niet werden geïntegreerd in de begroting en jaarrekening van de gemeente. Ook in dit besluit is het uitgangspunt een geïntegreerde begroting en jaarstukken. Wel wordt hier een uitzondering op toegestaan, namelijk voor deelgemeenten. Gemeenten kunnen ex. artikel 87 van de Gemeentewet deelgemeenten instellen. Deze deelgemeenten hebben een eigen deelraad waarvan de leden worden gekozen door de ingezetenen. Voorts krijgen de deelgemeenten de taak een aanzienlijk deel van de belangen van de gemeente te behartigen. Gezien de autonome taakuitvoeringen van de deelgemeenten en vooral het feit dat de deelgemeenten een democratisch gekozen deelraad hebben is het feitelijk voldoende als de begrotingen en jaarstukken door de deelraden worden vastgesteld. Integratie van de begrotingen en jaarstukken in de documenten van de gemeente is niet noodzakelijk voor het democratisch proces. Wel dient de gemeente goed inzicht te hebben in de relatie tussen gemeente en deelgemeenten en dienen de begrotingen en jaarstukken van de deelgemeenten aan dit besluit te voldoen. Dit wordt geregeld in artikel 6.

Jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van een gelijk volume

In de CV 95 is bepaald dat voorzieningen voor wachtgeld, vakantiedagen, IZA-premie niet-actieven en wethouderspensioenen moeten worden getroffen en dat er jaarlijks een

verplichting wordt gevormd voor vakantiegeld. Dergelijke verplichtingen volgen ook uit artikel 374, boek 2 BW. In 1995 was de bepaling omtrent het treffen van voorzieningen voor dergelijke arbeidskosten gerelateerde verplichtingen nieuw. De commissie voor de comptabiliteitsvoorschriften heeft vervolgens gesteld dat gemeenten enige tijd kunnen nemen voor het treffen van deze voorzieningen. In de conceptversie van dit besluit ben ik ervan uitgegaan dat het treffen van dergelijke voorzieningen voor het ingaan van dit besluit geen probleem zou moeten zijn. Op advies van VNG en Rfv heb ik dit standpunt herzien (zie ook hoofdstuk 5) en wel om de volgende reden. Kern van het treffen van voorzieningen is dat de gemeente in de toekomst kan voldoen aan verplichtingen en dat duidelijk is wat de financiële positie van de gemeente is. Omdat gemeenten een begroting en meerjarenraming hebben waarin onder andere de jaarlijks terugkerende arbeidskostengerelateerde verplichtingen zijn opgenomen, is er geen gevaar voor het niet kunnen voldoen aan de desbetreffende verplichtingen. De financiële positie geeft de relatie tussen de balans en de baten en lasten. Aangezien de jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen in de baten en lasten zijn verwerkt is het ook voor de financiële positie niet noodzakelijk deze in de balans op te nemen. Vanwege de behoefte aan een eenduidige interpretatie van de financiële positie betekent dit dat de desbetreffende voorzieningen niet getroffen worden; keuzevrijheid op dit punt gaat ten koste van het inzicht. In artikel 44, derde lid, en in artikel 49 is dan ook opgenomen dat jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van gelijk volume niet worden opgenomen in de voorzieningen over overlopende passiva. In de artikelen 20 en 22 is voorts opgenomen dat de verplichtingen in de financiële positie, respectievelijk meerjarenraming worden opgenomen. Verder wil ik hier benadrukken dat het gaat om arbeidskosten gerelateerde verplichtingen die jaarlijks een vergelijkbaar volume hebben. Voor verplichtingen waarvan het bedrag oploopt dient wél een voorziening te vormen gevormd.

Inzichtsbeplating

In de CV 95 bepaalde artikel 3 dat de begroting, de meerjarenraming, de jaarrekening en de toelichting moesten voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Dit artikel refereerde aan artikel 362, eerste lid, boek 2 BW. Omdat gemeenten een eigenstandig kader krijgen is het bovengenoemde artikel vervangen door een artikel dat bepaalt dat het inzicht van de raad voorop staat. Voorts zal het document 'uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten' hier een rol gaan vervullen.

Hoofdstukindeling

De indeling van de artikelen in dit besluit is herzien ten opzichte van de CV 95. In hoofdstuk I zijn nu alle bepalingen van algemeen belang opgenomen, te weten de bepalingen dat een stelsel van baten en lasten wordt gebruikt, dat het inzicht van de raad voorop staat en de identieke indeling van de begroting en jaarstukken. Hoofdstuk V bevat alle bepalingen over waardering, activeren en afschrijven, waaronder enkele algemene bepalingen die in het begin van de CV 95 waren opgenomen. Reden hiervoor is dat het overzichtelijker is alle bepalingen rond waardering, activeren en afschrijven gezamenlijk op te nemen. Dit is overigens gelijk aan de opzet van boek 2 BW.

Balans

De balans van gemeenten bestond uitsluitend uit de hoofdingeling. De onderverdeling was opgenomen in de toelichting. Gevolg was dat de toelichting op de balans erg uitgebreid was. Er is in dit besluit voor gekozen het onderscheid tussen balans en toelichting op vergelijkbare wijze met artikel 364 en verder, boek 2 BW te maken. Dit betekent dat de onderverdeling nu

in de balans komt en niet langer in de toelichting. De balans is daardoor vollediger en de toelichting compacter. Gemeenten die prijs stellen op een balans met hoofdingeling, kunnen een dergelijke balans als extra balans samenstellen.

Wet fido

Met ingang van 1 januari 2001 is de Wet financiering decentrale overheden (Wet fido) in werking getreden. Deze wet spreekt van uitzettingen, waaronder aandelen, obligaties, maar ook leningen en vorderingen worden verstaan. Voorts spreekt deze wet van de netto-vlottende en vaste schuld, waarbij het onderscheid bij één jaar is komen te liggen. De termen in dit besluit zijn aangepast aan de termen van de Wet fido. Dit omdat het inzichtelijker wordt geacht als alle relevante wetten en regelgeving in dezelfde termen spreken. Dat brengt mee dat sommige termen, die in de CV 95 gebruikelijk waren, zijn vervangen.

Immateriële vaste activa

In het bedrijfsleven is het toegestaan kosten van onderzoek en ontwikkeling als immateriële vaste activa te activeren. Voor gemeenten is deze mogelijkheid ook opgenomen. Dit was in de CV 95 ook het geval. Er is echter wel in artikel 60 aangegeven wanneer deze kosten mogen worden geactiveerd. Het is immers zo dat bij gemeenten activa niet alleen vanwege hun economisch nut, maar ook vanwege hun maatschappelijk nut geactiveerd mogen worden (onderdeel c van de eigenheid). Dit criterium voor activering geldt ook voor de kosten van onderzoek en ontwikkeling. Gezien de soms niet-eenduidige aard van activa van gemeenten is er in dit besluit voor gekozen een inkadering van de te activeren kosten van onderzoek en ontwikkeling te geven in een apart artikel (artikel 60). Voorts is bepaald dat de kosten van onderzoek en ontwikkeling in vijf jaar worden afgeschreven (artikel 64, zesde lid). De termijn van vijf jaar is ook de standaard in artikel 386, boek 2 BW. In artikel 386, boek 2 BW is er een uitzondering opgenomen voor kosten van goodwill die pas op de langere termijn voldoende opbrengsten met zich mee brengen. In dit besluit is die uitzondering niet opgenomen, omdat de meeste activiteiten van gemeenten niet kostendekkend zijn.

Financiële positie en meerjarenraming

Inzicht in de financiële positie in het begrotingsjaar en in meerjarig perspectief is van groot belang voor de raad (onderdeel b van de eigenheid). Daarom is expliciet omschreven in dit besluit hoe de financiële positie uiteengezet dient te worden (artikelen 20 en 21) en is de omschrijving van de meerjarenraming veranderd met als doel dat er beter is aangegeven wat beoogd wordt (artikelen 22 en 23). Gezien de samenhang tussen de uiteenzetting van de financiële positie in het begrotingsjaar en de meerjarenraming kunnen beide worden gecombineerd.

Daarnaast is in artikel 3 het belang van een (getrouw) duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie op een dusdanige wijze opgenomen dat het specifieke belang ervan voor gemeenten wordt aangegeven.

Hoofdstuk 5 Procedure

Er zijn twee aanleidingen om de CV 95 te vervangen door dit besluit. Beide aanleidingen hebben geleid tot een eigen traject om tot herziening van de CV 95 te komen. Deze trajecten worden hieronder kort beschreven. Daarnaast wordt ingegaan op de Europese vereisten. In paragraaf vier wordt uitgebreid ingegaan op de adviezen die zijn ontvangen over de conceptversie van dit besluit.

Paragraaf 5.1 Eigenheid

De voorbereiding van dit besluit is feitelijk al in 1998 begonnen. In dat jaar is de werkgroep *finVer*, met vertegenwoordigers van VNG, IPO, BZK, het Ministerie van Financiën, CBS en FAMO opgericht. De werkgroep *finVer* heeft als taak het monitoren, onderhouden en toetsen van de uitvoerbaarheid van de voorschriften voor de begroting en jaarstukken van gemeenten en provincies.

De werkgroep constateerde in 1998 een aantal punten waarop de CV 95 aangescherpt zouden moeten worden. De werkgroep heeft een eerste analyse van deze verbeterpunten gemaakt. Vervolgens heeft het Ministerie van BZK onderzoek uitbesteed met als opdracht het doorlichten van de CV 95 op een mogelijk nieuw te zetten stap verder richting boek 2 BW. Tevens maakte het opstellen van een kader voor de jaarverslaglegging deel uit van de onderzoeksopdracht. Het onderzoek, gegund aan KPMG, ging begin 1999 van start en werd begeleid door een stuurgroep met vertegenwoordigers van VNG, IPO, FAMO en BZK. Eind 2000 bracht KPMG de eindrapportage uit. In die eindrapportage werd geadviseerd het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen als kader voor de jaarverslaggeving van gemeenten te gebruiken, uiteraard met aanpassing op punten waarop overheden afwijken van bedrijven en waar die afwijkingen gevolgen hebben voor de verslaggeving. Vervolgens gaf KPMG op 10 punten advies de CV 95 aan te passen.

Ik heb de eindrapportage 'eigenheid van gemeenten' voorgelegd aan de werkgroep *finVer* en er advies over gevraagd. De werkgroep heeft 14 mei 2001 haar advies uitgebracht. In grote lijn stemde dit advies in met de eindrapportage, op een aantal punten zette het advies de punten meer op de *i* dan de eindrapportage. Zomer 2001 heb ik VNG, IPO en de werkgroep *finVer* van mijn standpunt op de hoogte gebracht. Ik heb ingestemd met het advies van de werkgroep *finVer*, en daarmee met de grote lijn van de eindrapportage eigenheid. Het advies is in dit besluit verwerkt. Het document dat de tegenhanger zal zijn van het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen voor gemeenten maakt geen deel uit van de voorschriften zelf, maar zal een apart traject volgen, zoals aangegeven in hoofdstuk 3.

Paragraaf 5.2 *finfun* dual

De Staatscommissie Dualisering en lokale democratie adviseerde ten aanzien van de financiële functie, onder andere dat een programmabegroting, een productenraming en diverse paragrafen zouden moeten worden ingevoerd. In mei 2000 heeft het kabinet zijn standpunt gegeven over de adviezen van de Staatscommissie. Dit standpunt betekende dat de adviezen over de financiële functie door het kabinet zijn overgenomen.

Het ministerie van BZK is daarom in de zomer van 2000 begonnen om de voorgestelde wijzigingen, die hun weerslag zouden hebben op de CV 95, verder te ontwikkelen. Dit is onder andere gedaan door discussiebijeenkomsten te houden met gemeenten op regio-bijeenkomsten die BZK met de provinciale toezichthouders heeft georganiseerd. Deze bijeenkomsten hebben een belangrijke input gevormd voor de verdere uitwerking van de voorstellen⁸.

Vervolgens is in het voorjaar van 2001 het platform *finfun* dual opgericht door BZK en VNG. In dit platform zijn 11 gemeenten en één provincie vertegenwoordigd. Dit platform heeft gedurende 2001 gewerkt aan de handreiking voor de begroting in een dual stelsel. Door het maken van de handreiking heeft het platform ook gewerkt aan de verdere ontwikkeling van de voorstellen rond de programmabegroting en de paragrafen bij de begroting. De vraag wat verplicht moest worden en wat ter keuze van de gemeenten kon

blijken is via de resultaten van het platform beantwoord. De keuze is echter door mij gemaakt. Het platform is verantwoordelijk voor de handreiking de begroting in een duaal stelsel die 27 februari 2002 is uitgereikt.

Paragraaf 5.3 Vereisten Europese Unie

Het CBS heeft als taak gegevens te verzamelen voor de Europese Unie. Het betreft jaarcijfers die worden ontleend aan de categoriale indeling. Vanaf 2005 heeft Nederland als plicht ook kwartaalcijfers die voldoen aan bepaalde kwaliteitseisen te gaan leveren. Zowel de vereisten tot het leveren van jaarcijfers, als van kwartaalcijfers aan het CBS teneinde te voldoen aan de verplichtingen uit de Europese Unie zijn in dit besluit verwerkt.

Aangezien Nederland is gebonden aan de vereisten van de Europese Unie, is er weinig ruimte voor een eigen, zelfstandige invulling van deze verplichting. Het enige wat met bijvoorbeeld VNG en IPO kan worden bediscussieerd is de wijze waarop aan de vereisten voldaan gaat worden. In dit besluit heb ik ervoor gekozen de informatiebehoefte van de Europese Unie bij de andere informatiebehoeften van derden te voegen tot een verdelingsmatrix. Dit is gedaan door de categorieën aan te passen en enigszins uit te breiden. De extra belasting is daarom gering. Bovendien ben ik van mening dat de gegevens die op deze manier worden gegeneerd een functie voor de gemeenten zelf kunnen hebben. Door de eigen situatie via de verdelingsmatrix jaarlijks te analyseren kunnen belangrijke trends worden gevonden. Ook zouden zo indicaties voor het bijstellen van de bedrijfsvoering worden verkregen.

Paragraaf 5.4 Adviezen

Een conceptversie van dit besluit is voor advies gezonden aan VNG, IPO en Rfv. Voorts is deze conceptversie breed verspreid en stond het een ieder vrij een reactie te sturen. Dit heeft er toe geleid dat er naast de adviezen van VNG, IPO en Rfv, reacties zijn ontvangen van de gemeente Rotterdam, het vakberaad gemeentefinanciën (toezicht op gemeenten), Deloitte & Touche, Ernst & Young, het Nivra en dhr Verhoef. Daarnaast zijn er op informele wijze nog diverse reacties binnengekomen. Deze waren vooral van tekstuele aard en zijn zoveel mogelijk verwerkt. Er zal verder op deze informele reacties niet worden ingegaan. In 5.4.1 worden de adviezen van VNG, IPO en Rfv besproken. Daarbij wordt ook ingegaan op de reacties van de gemeente Rotterdam en het vakberaad gemeentefinanciën, omdat deze reacties zich richten op aspecten van de conceptversie van dit besluit die ook in de adviezen van VNG, IPO of Rfv aan bod komen. Vervolgens wordt in 5.4.2 ingegaan op de reacties van Deloitte & Touche, Ernst & Young, het Nivra en dhr Verhoef.

5.4.1 Adviezen van VNG, IPO, Rfv, alsmede de adviezen van de gemeente Rotterdam en het vakberaad gemeentefinanciën

De adviezen van VNG, IPO en Rfv zijn in het algemeen positief over de conceptversie van het besluit en de uitwerking van de dualisering en de invulling van de eigenheid van gemeenten. De Rfv geeft de voorkeur aan een scherpere inzet voor de eigenheid van gemeenten. Omdat de eigenheid uitgebreid aan bod komt in 5.4.2 wordt dit punt hier niet verder besproken. VNG, IPO en Rfv gaan in op artikel 2 van de Financiële-verhoudingswet waarin wordt bepaald dat in onder andere besluiten aangegeven moet worden wat de financiële gevolgen voor provincies en gemeenten zijn en via welke bekostigingswijze deze opgevangen worden. Op dit onderwerp wordt in paragraaf 6.2 van dit besluit ingegaan. De uiteenzetting hieronder wordt beperkt tot de belangrijkste onderdelen van de adviezen.

Arbeidskosten gerelateerde voorzieningen

In de conceptversie van dit besluit was opgenomen dat er verplicht voorzieningen getroffen dienen te worden voor arbeidskosten gerelateerde verplichtingen, zoals de IZA-premies, wachtgeldpremies en vakantiegeld. Zowel VNG, IPO als Rfv hebben hier tegen geadviseerd, omdat ze het treffen van dergelijke voorzieningen niet nuttig vinden. Dergelijke verplichtingen worden bij gemeenten in de begroting en de meerjarenraming opgenomen. Dit geeft voldoende garantie, vooral omdat de lasten ieder jaar globaal vergelijkbaar zijn. Vanwege deze redenering en vanwege het feit dat de begroting en de jaarstukken er in de eerste plaats voor het inzicht van de raad zijn en het opnemen van verplichtingen in zowel de begroting, meerjarenraming als op de balans het inzicht niet bevordert heb ik besloten dat het voldoende is als bedoelde verplichtingen in de begroting en meerjarenraming worden opgenomen. Wel is het dan een nadrukkelijk vereiste deze verplichtingen in genoemde stukken op te nemen. Daarnaast vind ik het belangrijk dat gemeenten uniform met dergelijke verplichtingen omgaan. Dit betekent dat het in dit besluit verboden wordt de jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume op te nemen als voorziening of overlopend passief op de balans. In de artikelen 20, 22, 44 en 49 is de wijze van omgaan met de jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van een vergelijkbaar volume voorgeschreven (zie ook paragraaf 4.3).

Investerings met een maatschappelijk nut

In de conceptversie van dit besluit was opgenomen dat alle investeringen, uitgezonderd drie expliciet genoemde categorieën, geactiveerd moesten worden en dat er geen reserves op deze investeringen in mindering gebracht mag worden. VNG en Rfv adviseren tegen het verplicht activeren, systematisch afschrijven en het niet in mindering brengen van reserves op een bepaald type investeringen. Het gaat hierbij om investeringen met een meerjarig maatschappelijk, maar geen economisch nut, waarbij de kern ligt bij de investeringen in de openbare ruimte, zoals wegen, pleinen, parken en water. Vraag bij dergelijke investeringen is wat het nut van het activeren is. Een mogelijk doel van activeren is het geven van inzicht in de financiële positie van gemeenten. Voor investeringen zoals wegen is het echter de vraag wat activeren aan inzicht in de financiële positie met zich meebrengt. De activa kunnen immers niet worden verkocht; er is tot op heden geen markt voor wegen en pleinen. Daarnaast worden deze activa niet standaard vervangen. Voor wegen wordt veelal uitgegaan van eeuwigdurend onderhoud. Dit betekent dat de onderhoudskosten essentieel zijn. Door onder andere de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen wordt aan het belang van deze kosten tegemoet gekomen. Daarnaast is de afschrijvingstermijn van activa met een maatschappelijk, maar geen economisch nut, arbitrair. Bovendien werden in de conceptversie van dit besluit de investeringen via de grondexploitatie, dat is het merendeel, al uitgesloten van verplicht activeren. Mede om deze redenen is het niet bijzonder inzichtelijk investeringen in de openbare ruimte te activeren. Wel hecht ik er veel belang aan dat het inzicht in de financiële positie van gemeenten zo eenduidig mogelijk verkregen wordt. Dit betekent dat investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut in principe niet worden geactiveerd. Omdat dit tot een te zware beperking van de mogelijkheden tot investeren in de openbare ruimte zou leiden is activeren van dergelijke investeringen toch toegestaan (zie ook paragraaf 4.2).

Iedere doelgroep zijn eigen documenten

Ondanks dat het principe 'iedere doelgroep zijn eigen documenten' in zijn algemeenheid wordt aanvaard is er op een drietal punten kritiek.

De Rfv heeft zijn twijfels bij het verplicht voorschrijven van de productenraming en de productenrealisatie, maar ziet daarnaast de toegevoegde waarde van deze documenten en stelt voor deze documenten verplicht te laten opsturen naar zowel de raad als de toezichthouder. Echter, zowel de raad als de toezichthouder kunnen alle informatie vragen die ze zelf van belang achten. De raad en de toezichthouder kunnen zelf bepalen wat ze nodig achten en vervolgens om de documenten vragen. Ik vind het daarom overbodig deze documenten verplicht te laten opsturen. Wel acht ik het bestaan van een productenraming en productenrealisatie essentieel. Dat is de reden waarom deze documenten zijn voorgeschreven (zie verder paragraaf 2.1).

De VNG vindt de datum van 15 november voor het opsturen van de informatie voor derden, gegenereerd uit de productenraming, te vroeg. Reden hiervoor is dat gemeenten die een top - down benadering hebben de programmabegroting 15 november gereed hebben en daarna de productenraming en de informatie voor derden samenstellen, welke daardoor pas na 15 november gereed zijn.

De datum voor de informatie voor derden is op 15 november bepaald, omdat het rijk deze cijfers gebruikt voor onder andere het periodiek onderhoudsrapport gemeentefonds. Indien de datum van 15 november wordt verschoven naar een à twee maanden later zal ook het onderhoudsrapport, alsmede andere rapportages, een à twee maanden verschuiven. Dit gaat tegen de afspraken met de Tweede Kamer in. Met in achtneming van het feit dat de functionele indeling tot en met de begroting van 2003 altijd al op 15 november geleverd diende te zijn en het feit dat belangrijke beleidsbeslissingen in gemeenten vaak al in het voorjaar worden genomen en omdat het toerekenen naar de functionele indeling een technische exercitie is zie ik geen aanleiding de datum van 15 november voor het aanleveren van de functionele indeling naar achter te schuiven.

De kwaliteit van de functionele indeling en de verdelingsmatrix is van belang, gezien de doelen waarvoor ze worden gegenereerd. Gezien de matige kwaliteit van de functionele indeling en de slechte kwaliteit van de categoriale indeling, die verplicht waren bij de CV 95, was in de conceptversie van dit besluit opgenomen dat er een controle op de verdelingsmatrix zou plaatsvinden. Deze controle zou vooral bestaan uit het nagaan of de conversies van producten naar functies en de verdelingsmatrix op systematische wijze plaatsvindt.

De VNG en de Rfv hebben in hun adviezen laten weten twijfels te hebben over het effect van een dergelijke controle op de kwaliteit van de informatie, terwijl een dergelijke controle wel geld kost. Het vakberaad toezicht gemeentefinanciën van de provincies heeft laten weten zeer te hechten aan een accountantscontrole bij de informatie voor derden.

Deze reacties overwegende is in het Besluit opgenomen dat er een accountantscontrole plaatsvindt bij de verdelingsmatrix over het eerste jaar dat deze matrix verplicht is, 2004. Reden hiervoor is dat er dan een basiscontrole is die een bepaalde zekerheid biedt omtrent de kwaliteit van de cijfers. De gegevens over de daarop volgende jaren zullen dan met een redelijke waarschijnlijkheid ook een bepaalde kwaliteit hebben; het gaat immers vooral om de wijze waarop met de cijfers wordt omgegaan. Daarnaast kan de toezichthouder een accountantsverklaring vragen indien er sprake is van belangrijke wijzigingen in de gemeentelijke administratie, omdat er dan behoefte kan zijn aan een nieuwe indicatie dat de cijfers ten minste een bepaalde kwaliteit hebben (zie verder de toelichting op artikel 72). Daarnaast zullen er andere trajecten rond de kwaliteitsborging worden ingezet (zie verder paragraaf 2.5).

Overige reacties

De VNG en de gemeente Rotterdam hebben verzocht om een uitzonderingsbepaling voor deelgemeenten, zodat de begroting en jaarstukken van de deelgemeenten niet hoeven te worden geïntegreerd in de begroting en jaarstukken van de gemeente. Reden voor dit verzoek is het feit dat de deelgemeenten democratisch worden gekozen en een deel van de taken van de gemeente overgedragen hebben gekregen. Ik kan mij in deze redenering vinden. In artikel 6 van dit besluit wordt deze uitzondering geregeld.

Het IPO en de Rfv hebben geadviseerd de nazorgfondsen tegen actuele in plaats van verkrijgingsprijs te waarderen, omdat ook in de Wet fido hiervoor een uitzondering wordt gemaakt. Dit advies heb ik overgenomen (zie artikel 63).

Het IPO stelt voor de afschrijvingstermijn van (dis)agio niet op maximaal vijf jaar te stellen, maar op maximaal de looptijd van de geldlening. Dit verzoek is overgenomen (zie artikel 64).

VNG en Rfv verzoeken het overzicht lokale heffingen niet te integreren in het overzicht algemene dekkingsmiddelen, maar hier een afzonderlijke paragraaf voor in te stellen. VNG wijst erop dat maar een beperkt deel van de lokale heffingen tot de algemene dekkingsmiddelen behoort. Dit voorstel is overgenomen. In artikel 10 is de paragraaf lokale heffingen opgenomen.

De mening van de VNG dat een aanduiding van de lokale lastendruk niet mogelijk is, omdat het een onduidelijk begrip is, deel ik niet. Het begrip is niet eenduidig voor alle gemeenten te omschrijven, maar gemeenten kunnen wel zelf een duiding van dit begrip geven.

Overgangsproblematiek

De VNG vraagt om meer overgangsbepalingen. Geen van de veranderingen in hoofdstuk 4 beschreven heeft mijns inziens gevolgen die niet redelijkerwijs op te vangen zijn. Het niet meer mogen activeren van tekorten kan in een enkel geval betekenen dat een gemeente een negatieve reserve krijgt. Het betreft echter een boekhoudkundige verandering die de financiële positie van de gemeente beter belicht. Dat dit in enkele gevallen een minder gunstig beeld geeft is hier inherent aan. Dit is overigens ook de bedoeling van deze verandering.

Voorts zijn er nog enkele opmerkingen gemaakt waarvan de implicaties beperkt zijn. Op deze opmerkingen wordt hier verder niet ingegaan.

5.4.2 Reacties van Deloitte & Touche, Ernst & Young, het Nivra en dhr Verhoef

Van Deloitte & Touche, Ernst & Young en het Nivra heb ik een reactie ontvangen, van dhr Verhoef heb ik vier reacties ontvangen over de conceptversie van dit besluit. In deze zeven reacties worden diverse opmerkingen gemaakt over verschillen ten opzichte van boek 2 BW of de richtlijnen, de wijze van formuleren, consistentie van artikelen en dergelijke. Deze opmerkingen zijn zoveel mogelijk verwerkt in dit besluit; - zo is de bepaling dat ideaal-complexen niet geactiveerd hoeven te worden geschrapt. De opmerkingen zijn de kwaliteit van dit besluit zeker ten goede gekomen.

Voorts hebben de hierboven genoemde reacties met elkaar gemeen dat de diverse organisaties en personen aanzienlijk minder belang hechten aan de eigenheid van gemeenten dan ik zelf hecht, of dan uit de adviezen van met name VNG en Rfv spreekt. Kort samengevat komen de reacties erop neer dat boek 2 BW, het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen en de richtlijnen voor de jaarverslaggeving ook door gemeenten gevolgd zouden moeten worden en dat er daarnaast enkele voorschriften voor begrotingen gegeven kunnen worden.

Ik ben het met dit standpunt niet eens, zoals blijkt uit de uitgebreide uiteenzetting van eigenheid in hoofdstuk 3. De eigenheid van gemeenten acht ik vele malen zwaarder dan verwerkt kan worden in enkele aanvullende bepalingen voor begrotingen. Een eigenstandig kader voor gemeenten vind ik essentieel. Dit besluit is een belangrijke stap richting een dergelijk kader. De andere documenten van het eigenstandig kader (de uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten en de vraag- en antwoord-rubriek; zie hoofdstuk 3) zullen tijdig, dat is voor de begroting 2004, gereed zijn, zodat ze de gemeenten voldoende ondersteuning geven bij het vergroten van de transparantie van begroting en jaarstukken voor een ieder, maar in de eerste plaats voor de gemeenteraad. Naast hoofdstuk 3 is ook hoofdstuk 4 en hoofdstuk 6 van belang voor mijn standpunt over dit onderwerp.

Hoofdstuk 6 Overige

In dit hoofdstuk worden de internationale ontwikkelingen, relevant voor dit besluit, geschetst. In de tweede paragraaf wordt ingegaan op de financiële gevolgen voor provincies en gemeenten van dit besluit en de wijze waarop daarmee omgegaan wordt.

Paragraaf 6.1 Internationale ontwikkelingen

Internationale ontwikkelingen worden steeds belangrijker. Voor dit besluit zijn de Europese Unie, de zogenaamde International Public Sector Accounting Standards en de praktijk in andere, met name Westerse, landen relevant. De verplichtingen vanuit de Europese Unie zijn reeds in dit besluit besproken, daarom wordt daar hier niet verder op ingegaan.

International Public Sector Accounting Standards

De International Federation of Accountants (IFAC) - een organisatie waarin ruim 150 accountantsorganisaties uit meer dan 100 landen zijn vertegenwoordigd - kent een Public Sector Committee (PSC) dat initiatief heeft genomen tot de International Public Sector Accounting Standards (Ipsas-standaarden). Het PSC voert het Ipsas-project ook uit. Het Ipsas-project heeft ten doel een wereldwijde verbetering van financiële verslaglegging in de publieke sector door te streven naar transparante en vergelijkbare verslaglegging. Daartoe worden standaarden ontwikkeld en studies gedaan. De Ipsas-standaarden zijn gebaseerd op de International Accounting Standards (IAS), dat zijn de internationale aanbevelingen voor verslagleggingsregels voor het bedrijfsleven, waar ook boek 2 BW, het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen en de richtlijnen voor de jaarverslaggeving op zijn gebaseerd. De IAS worden door de PSC aangepast aan de specifieke kenmerken van overheden om tot Ipsas-standaarden te komen. Het Ipsas-project is op dit moment nog niet gereed.

Een vergelijking tussen de Ipsas-standaarden en dit besluit maakt duidelijk dat er vele overeenkomsten en ook enkele fundamentele verschillen zijn. De overeenkomsten komen voort uit het feit dat in dit besluit bepalingen uit boek 2 BW zijn overgenomen, terwijl boek 2 BW is geënt op de IAS. De Ipsas-standaarden zijn eveneens gebaseerd op de IAS. Essentieel verschil is dat de Ipsas-standaarden zich beperken tot de jaarstukken, terwijl in dit besluit een substantieel deel aan de begroting en de meerjarenraming is gewijd. Verder wordt in de Ipsas-standaarden rekening gehouden met de eigenheid van gemeenten, maar wordt de eigenheid niet omschreven. In dit besluit is voor het eerst expliciet invulling gegeven aan de eigenheid van gemeenten en de consequenties ervan voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten. Door de invulling van eigenheid kent dit besluit voorts een belangrijke

afwijking voor het vormen van voorzieningen door gemeenten met het vormen van voorzieningen door privaatrechtelijke rechtspersonen (zie paragraaf 4.2). Uit het feit dat de Ipsas-standaarden nog niet gereed zijn en dat het begrip eigenheid nog niet is gedefinieerd en daardoor ook nog niet expliciet is verwerkt in de standaarden zie ik er geen noodzaak toe de standaarden leidend te laten zijn voor dit besluit.

Boekhoudstelsels in andere landen

In veel Westerse landen schakelen centrale, maar vooral lokale overheden, steeds meer over op een stelsel van baten en lasten. Gemeenten in Nederland kennen sinds 1985 een stelsel van baten en lasten en provincies al vanaf 1979. Daarmee lopen Nederlandse provincies en gemeenten, samen met, met name de Angelsaksische en Scandinavische landen, wereldwijd gezien, voorop bij de invoering en verdere ontwikkelingen van dit stelsel voor overheden. Hierbij dient opgemerkt te worden dat al deze landen een gemodificeerd, dat wil zeggen afwijkend aan dat voor het bedrijfsleven, stelsel van baten en lasten kennen. Lokale overheden lopen veelal voorop bij de centrale overheid. Dat is ook in Nederland het geval, waar nu wordt gewerkt aan de eerste stappen richting stelsel van baten en lasten voor het rijk.

Paragraaf 6.2 Financiële gevolgen

Volgens artikel 2 van de Financiële-verhoudingswet dient in dit besluit te worden aangegeven wat de financiële gevolgen voor provincies en gemeenten zijn en via welke bekostigingswijze deze financiële gevolgen opgevangen kunnen worden.

Het maken van een begroting en jaarstukken is geen nieuwe taak. Ook het ontwikkelen van een nieuwe opzet is dat niet; vernieuwing is immers een continue proces. De gemeenten kunnen naar mijn mening zelf in deze kosten voorzien. Wat wel tot beperkte extra kosten kan leiden is het apart genereren van informatie voor derden. Bovendien dienen gemeenten en provincies kwartaalcijfers te leveren voor de Europese Unie. Deze extra kosten zijn vooralsnog lastig in te schatten, omdat de informatie vanaf begrotingsjaar 2004 wordt gevraagd.

Het principe iedere doelgroep zijn eigen informatie en met name de informatie voor derden die wordt gegenereerd leidt tot extra kosten. Gezien, de relatie met de dualisering (zie hoofdstuk 2) worden de kosten meegenomen bij de monitor van de kosten van de dualisering. Dit gebeurt als apart onderwerp, omdat het tot nu toe geen deel heeft uitgemaakt van de inventarisatie van de VNG. In het overleg over de kosten van de dualisering van provincies zal dit punt ook meegenomen worden.

II Artikelsgewijs

Artikel 1

De term uitzettingen wordt gebruikt in de Wet financiering decentrale overheden (Wet fido). Met uitzettingen worden in de Wet fido bedoeld alle uitgezette middelen, waaronder bijvoorbeeld leningen, vorderingen, deposito's en obligaties. Dit betekent dat er voor wat in de CV 95 effecten, leningen en vorderingen werd genoemd in dit besluit de term uitzettingen wordt gebruikt. Er is in dit besluit gekozen om de termen uit de Wet fido te hanteren, zodat in alle voor provincies en gemeenten relevante regelgeving zoveel mogelijk dezelfde termen worden gebruikt.

Verbonden partijen zijn hier opgenomen omdat de relaties die provincies en gemeenten hebben met andere partijen, zoals NV's, BV's, gemeenschappelijke regelingen, VOF's,

stichtingen, verenigingen en commanditaire vennootschappen sterk zijn toegenomen het laatste decennium. De behoefte aan inzicht in deze relaties is gestegen, evenals de behoefte aan een duidelijk onderscheid. Verbonden partijen zijn gedefinieerd als die partijen waarin provincies en gemeenten zowel een bestuurlijk als financieel belang hebben.

Onder c en d is verder uitgewerkt wat met een financieel en bestuurlijk belang wordt bedoeld. Onder c wordt een financieel belang gedefinieerd. Een financieel belang houdt in dat de provincie of gemeente middelen ter beschikking heeft gesteld die ze kwijt is in geval van faillissement. Voorts heeft de provincie of gemeente een financieel belang indien financiële problemen bij de verbonden partij kunnen worden verhaald op de provincie of gemeente. Onder d wordt het bestuurlijk belang gedefinieerd. Een bestuurlijk belang betekent dat de provincie of gemeente op enigerlei wijze zeggenschap heeft, hetzij omdat de provincie of gemeente een zetel in het bestuur heeft, hetzij omdat ze mee kan stemmen.

Deze definities houden in dat participaties in NV's, BV's, VOFs, commanditaire vennootschappen en gemeenschappelijke regelingen verbonden partijen zijn. Ook stichtingen en verenigingen kunnen onder de verbonden partijen vallen, indien de provincie of gemeente een zetel in het bestuur heeft en financiële risico's loopt. Een stichting of vereniging die jaarlijks subsidie krijgt, maar waaraan geen andere financiële verplichtingen zitten met een juridische afdwingbaarheid door derden is geen verbonden partij. Een eventueel morele verplichting tot betaling in geval van problemen kan het wel verstandig maken de stichting of vereniging in de paragraaf weerstandsvermogen op te nemen. Indien een provincie of gemeente een aanzienlijk bestuurlijk, maar geen financieel belang heeft dan kan dit belang in het desbetreffende programma genoemd worden. Is het belang beperkter dan kan worden volstaan met verwerking in een product.

Deelnemingen maken deel uit van de verbonden partijen. Het zijn die verbonden partijen, waarbij de provincie of gemeente aandelen in een NV of BV heeft. Deelnemingen worden, bijvoorbeeld in artikel 36, apart genoemd vanwege hun importantie.

Voor de definities van de rentetypische looptijd, de vaste schuld en de netto-vlottende schuld wordt verwezen naar de Wet fido.

Artikel 2

Dit artikel bepaalt dat er voor de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken de productenraming en productenrealisatie een stelsel van baten en lasten wordt gehanteerd. De bepalingen in dit artikel waren ook opgenomen in de CV 95, met dien verstande dat de uitvoeringsinformatie nog niet verplicht was. Ze geven kort de kern van een stelsel van baten en lasten aan. Een stelsel van baten en lasten houdt onder meer in dat het jaar waarin de feitelijke vermeerdering of vermindering van de waarde plaatsvindt, bepalend is voor de raming en de verantwoording. Voorts wordt in dit besluit gesproken over 'een' in plaats van 'het' stelsel van baten en lasten. De reden hiervoor is dat de provincies en gemeenten een gemodificeerd stelsel hebben vanwege de eigenheid. Zie ook hoofdstuk 3 van het algemene deel van deze nota van toelichting.

Gezien de samenhang tussen producten en programma's - de baten en lasten van een programma worden financieel gezien gevormd door de som van baten en lasten van producten die onder het desbetreffende programma vallen - is het van belang dat de baten en lasten van de producten voldoen aan dezelfde eisen als die van de programma's. In de artikelen 66 tot en met 70 zijn de bepalingen opgenomen die specifiek van toepassing zijn op de productenraming en de productenrealisatie.

Het tweede lid geeft aan dat de baten en lasten van het begrotingsjaar in de begroting, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie worden opgenomen ongeacht wanneer de daarmee samenhangende ontvangsten en betalingen plaatsvinden.

Het derde lid benadrukt dat de baten en lasten bruto verantwoord dienen te worden, omdat provinciale staten en de raad een beeld dienen te hebben van de integrale baten en lasten. Indien de baten en lasten met elkaar worden verrekend, dus netto zouden worden geraamd of verantwoord, heeft provinciale staten respectievelijk de raad geen goed beeld van de totaalbedragen van de begroting of jaarstukken. Wel dient hier volledigheidshalve te worden opgemerkt dat de compensabele BTW niet als last dient te worden aangemerkt. Compensabele BTW is BTW die provincies en gemeenten krijgen gecompenseerd door het Rijk via de Wet op het BTW-compensatiefonds. Hierdoor is deze BTW geen last. Zowel bij de programma's als bij de productenraming en productenrealisatie wordt daarmee op dezelfde wijze omgegaan.

Ten opzichte van de CV 95 is een aantal bepalingen omtrent de baten en lasten geschrapt. Het betreft bijvoorbeeld de bepaling dat neutrale uitgaven en inkomsten niet als baten en lasten worden aangemerkt en dat terugbetalingen in mindering worden gebracht op de plaats waar de oorspronkelijk boeking is opgenomen. Dergelijke bepalingen zijn geschrapt, omdat het bepalingen zijn die al worden geïmpliceerd door het feit dat er een stelsel van baten en lasten is. Nu provincies en gemeenten veel jaren ervaring hebben met een stelsel van baten en lasten is het overbodig de aanvullende bepalingen nog langer expliciet op te nemen.

Ook geschrapt is de uitzondering in artikel 66 van de CV 95. Deze uitzondering betrof de rente van langlopende geldleningen die waren opgenomen door gemeenten voor 1 januari 1985 en door provincies voor 1 januari 1995. De rente van deze geldleningen werd volgens het kasstelsel geraamd c.q. verantwoord. De uitzondering was derhalve een overgangsbepaling. Ik acht een overgangspanperiode van 9 respectievelijk 19 jaar voldoende.

In de artikelen 59 tot en met 65 zijn alle bepalingen rondom waardering, activeren en afschrijven bijeengebracht. Deze bepalingen zijn van grote invloed op zowel de balans als de baten en lasten en zijn algemeen geldend voor begroting, meerjarenraming, jaarstukken, de uitvoeringsinformatie, de informatie voor derden en alle toelichtingen. Er is voor gekozen deze bepalingen niet bij de algemene bepalingen op te nemen, maar na het hoofdstuk waarin de balans wordt uitgewerkt. Reden hiervoor is de nauwe relatie tussen de balans en de bepalingen in de artikelen 59 tot en met 65.

In het vierde lid is opgenomen dat de over het eigen vermogen berekende bespaarde rente ook onder de baten en lasten worden opgenomen. Reden hiervoor is dat het eigen vermogen dient als financieringsbron. De beschikbaarheid van het eigen vermogen vermindert de behoefte aan rentedragend vreemd vermogen waardoor de rentebetalingen worden verlaagd. Dit werkt door in het resultaat van de exploitatie. Bij de kostprijsberekening van een gemeentetaak mag de financieringswijze geen rol spelen. Daarom rekenen gemeenten aan elke taak de kosten toe die samenhangen met het beslag op het gehele vermogen. Het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen speelt hierbij geen rol. Het gevolg van dit alles is dat ook rente wordt berekend over het eigen vermogen. In de kostensfeer is dus sprake van rentelasten over eigen vermogen. De rentevergoeding over het eigen vermogen blijft uiteraard binnen de eigen organisatie. Tegenover de rentelasten staan dus renteopbrengsten over de reserves.

Artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op artikel 362, boek 2 BW en geeft de algemene eisen die voor de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken en de uitvoeringsinformatie gelden.

Doel van het eerste lid is te bepalen dat het inzicht van provinciale staten respectievelijk de raad in de financiële positie en de exploitatie voorop staat. Bij het bepalen van hoe zaken in de begroting en jaartsukken te verwerken dient dit principe, naast het volgen van de bepalingen in dit besluit en andere relevante regelgeving leidend te zijn.

Zoals aangegeven in het algemene deel van deze nota van toelichting (paragraaf 3.3) is het accent op de relatie tussen boek 2 BW en dit besluit anders gelegd dan tussen boek 2 BW en de CV 95. Artikel 3 van de CV 95 verwees naar de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, hetgeen vaak is geïnterpreteerd als de normen gegeven in de wetgeving, het stramien, de richtlijnen e.d. voor privaatrechtelijke rechtspersonen. Omdat deze vervlechting tussen boek 2 BW en de CV 95 tot verwarring heeft geleid en vanwege de verschillen tussen overheden en het bedrijfsleven (zie paragraaf 3.2 van het algemene deel) is ervoor gekozen de verwijzing naar de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd te vervangen door de bepaling dat het inzicht van provinciale staten respectievelijk de raad voorop staat en dat het gaat om normen die voor provincies en gemeenten als aanvaardbaar worden beschouwd. De eisen die in het belang van dit inzicht worden gesteld zullen verder worden uitgewerkt in het document 'uitgangspunten begroting en verantwoording van provincies en gemeenten'.

De bepalingen in het tweede en derde lid van artikel 3 zijn eveneens gebaseerd op artikel 362, tweede en derde lid, boek 2 BW. Beide stellen dat de diverse documenten duidelijk en stelselmatig de (geraamde) baten en lasten dienen te geven. De jaarstukken en de productenrealisatie dienen daarnaast ook getrouw te zijn. Voor de begroting, de meerjarenraming en de productenraming is de eis van getrouwheid niet mogelijk.

Daarnaast dienen zowel de begroting als de jaarrekening een (getrouw) duidelijk en stelselmatig inzicht te geven in de financiële positie. De financiële positie is een term die in de CV 95 voor het eerst is opgenomen. De term is toen gebruikt om aan te geven dat het vermogen van provincies en gemeenten niet zondermeer en niet alleen uit de balans is af te leiden. De term heeft zich in de loop van de tijd verder ontwikkeld. Van belang daarbij is dat het vermogen van provincies en gemeenten wordt gezien in relatie tot de exploitatie. Het begrip is niet gelijk aan het weerstandsvermogen, omdat het weerstandsvermogen zich richt op het opvangen van onverwachte tegenvallers, terwijl de financiële positie ook betrekking heeft op de meer reguliere exploitatie. Het begrip financiële positie is breder dan het begrip weerstandsvermogen. Inzicht in de financiële positie is, in tegenstelling tot de vermogenspositie bij het bedrijfsleven, niet uitsluitend af te leiden uit de balans; naast de balans dient, zoals gezegd, ook de exploitatie te worden beschouwd. Ook bij de begroting dient inzicht in de financiële positie gegeven te worden.

Naast de eisen van getrouwheid, duidelijkheid en stelselmatigheid is de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansposten van belang. Echter, aangezien dit vanzelfsprekend is voor een overheid is deze eis hier niet expliciet verwoord.

Artikel 4

Het eerste lid bepaalt dat de begroting en de jaarstukken een identieke indeling hebben. Ondanks dat dit een open deur lijkt, is dit tot op heden lang niet altijd het geval.

Een identieke opzet van begroting en jaarstukken is echter wezenlijk voor het inzicht van provinciale staten en de raad voor hun controlerende taak. De Staatscommissie 'Dualisering en lokale democratie' heeft hier ook op gewezen. Om het bepaalde in het eerste lid te vergemakkelijken zijn in dit besluit de opbouw van begroting en jaarstukken zo nauw mogelijk bij elkaar aangesloten. De jaarstukken in artikel 361 en 391, boek 2 BW en in de Provincie- en Gemeentewet worden onderscheiden in de jaarrekening en het jaarverslag. Deze onderverdeling is bij de begroting voor provincies en gemeenten ook gehanteerd, om de opbouw van de begroting en jaarstukken zo veel mogelijk op elkaar aan te laten sluiten. De eis van identieke indeling geldt ook voor de productenraming en de productenrealisatie, maar is apart opgenomen in artikel 66, vijfde lid.

Het tweede lid bepaalt dat een verandering van indeling ten opzichte van het vorige begrotingsjaar toegelicht dient te worden. Deze bepaling is minder stringent dan de bepaling die in de CV 95 was opgenomen en die stelde dat de indeling slechts om gegronde redenen gewijzigd mocht worden. De versoepeling van deze bepaling komt voort uit de vrijheid die dit besluit provinciale staten onderscheidenlijk de raad geeft bij de indeling van de begroting en jaarstukken. De vrijheid van indeling betekent dat omstandigheden, maatschappelijke ontwikkelingen en politieke programma's zo directer in de begroting en de jaarstukken kunnen worden verwerkt. Hierdoor kan de begroting een grotere rol spelen als stuurinstrument en de jaarstukken als controlerend instrument. Dit geldt ook voor de productenraming en productenrealisatie.

Artikel 5

Dit artikel verbiedt de verbonden partijen in de begroting en jaarstukken te consolideren. In artikel 62 respectievelijk artikel 63 van de CV 95 was bepaald dat een geconsolideerde begroting onderdeel van de toelichting op de begroting kon uitmaken respectievelijk dat een geconsolideerde jaarrekening onderdeel kon uitmaken van het jaarverslag. Doordat deze artikelen van de CV 95 zijn geschrapt kan er onduidelijkheid ontstaan over de positie van eventuele geconsolideerde begrotingen en jaarrekeningen. Vandaar dat hier expliciet is gesteld dat de begroting en jaarstukken niet geconsolideerd worden.

Artikel 6

Tot 1995 werd er in provincies en gemeenten een onderscheid gemaakt tussen de sectoren overheid en bedrijven en konden provincies en gemeenten takken van dienst instellen. Voor zowel de sector bedrijven als de takken van dienst werden afzonderlijke begrotingen en rekeningen opgesteld. In de CV 95 werd het sectoronderscheid opgeheven en werd een geïntegreerde begroting en jaarrekening verplicht gesteld, dat wil zeggen de informatie uit de begrotingen en rekeningen van de takken van dienst moesten worden geïntegreerd in de begroting en rekening van de centrale dienst.

Ook in dit besluit wordt uitgegaan van de provincie en gemeente als één geheel. Begrotingen en jaarstukken van diensten worden daarom geïntegreerd. Wel bepaalt het eerste lid van artikel 6 dat er een uitzondering is toegestaan voor deelgemeenten. Artikel 87 van de Gemeentewet bepaalt dat de raad, het college en de burgemeester gezamenlijk één of meer deelgemeenten kunnen instellen. Aan een deelgemeente wordt de behartiging van een aanzienlijk deel van de belangen opgedragen. Ook worden de leden van de deelraad rechtstreeks gekozen door de ingezetenen van de deelgemeente. Gezien met name het laatste is er voor deelgemeenten, ex artikel 87, de mogelijkheid geboden de begroting en jaarstukken niet te integreren.

Het tweede lid bepaalt dat indien een gemeente ervoor kiest de begroting en jaarstukken van deelgemeenten niet te integreren, de documenten van de deelgemeenten dienen te voldoen aan dit besluit. Voorts is bepaald dat deelgemeenten in de begroting en jaarstukken van de gemeente op dezelfde wijze worden behandeld als verbonden partijen. Op deze wijze wordt gewaarborgd dat de gemeente inzicht heeft in de deelgemeenten.

Artikel 7

Naar analogie van de jaarstukken, die volgens boek 2 BW en de Provincie- en Gemeentewet zijn onderverdeeld in twee delen - het jaarverslag en de jaarrekening - is ook de begroting onderverdeeld in twee delen, namelijk de beleidsbegroting en de financiële begroting. De jaarrekening is de tegenhanger van de laatste en het jaarverslag van de eerste. Zowel de beleidsbegroting als de financiële begroting zijn weer onderverdeeld in twee onderdelen. Deze worden hieronder toegelicht.

Het programmaplan bevat de verplichting voor provincies en gemeenten om expliciet in te gaan op de maatschappelijke effecten en de wijze waarop er naar gestreefd zal worden die effecten te verwezenlijken. Veel provincies en gemeenten hebben reeds een vergelijkbaar document.

In de paragrafen worden onderwerpen van belang voor het inzicht in de financiële positie behandeld. Het is echter aan de provincie respectievelijk gemeente zelf de beleidslijnen te bepalen.

Het overzicht van baten en lasten is het onderdeel waarin is aangegeven tot welke bedragen provinciale staten respectievelijk de raad gedeputeerde staten respectievelijk het college hebben geautoriseerd door het vast stellen van de begroting. Gezien de meeromvattendheid van de begroting in een duaal stelsel is het inzichtelijker de baten en lasten waartoe wordt geautoriseerd in een apart onderdeel te recapituleren.

In dit besluit is expliciet aangegeven wat ten minste onder de uiteenzetting van de financiële positie zou moeten vallen (artikel 20). Doel is een betere vergelijking van jaar op jaar. Voorts is aangesloten bij de vereisten aan de meerjarenraming, zodat de financiële positie van het begrotingsjaar en de meerjarenraming samen een beeld geven van de financiële positie.

Naast de vier voorgeschreven onderdelen kunnen provincies of gemeenten onderdelen toevoegen. Daarbij kan gedacht worden aan een visie of samenvatting van het collegeprogramma.

Een deel van de toelichting bij de begroting, zoals omschreven in de CV 95 is in dit besluit verplaatst naar de artikelen 67 tot en met 70. Dit vanwege de splitsing in informatie voor provinciale staten en de raad enerzijds en gedeputeerde staten en het college anderzijds.

Artikel 7 geeft aan waar de begroting uit bestaat. In de Provinciewet (artikel 195) respectievelijk de Gemeentewet (artikel 191) staat dat provinciale staten respectievelijk de raad de begroting vaststellen.

In een klassieke begroting - een begroting die is opgebouwd uit vooral financiële cijfers - is de vaststelling van de begroting vaak (slechts) opgevat als vaststelling van de bedragen.

Het vaststellen van de begroting betekent - in de enge, financiële benadering - dat provinciale staten respectievelijk de raad gedeputeerde staten respectievelijk het college toestemming geven in een bepaald jaar voor een bepaald doel uitgaven te doen en verplichtingen aan te

gaan tot een bepaald bedrag (in de praktijk wel aangeduid met autorisatie). Indien dit bedrag wordt overschreden dan moeten gedeputeerde staten respectievelijk het college terug naar de vertegenwoordigende lichamen.

In een 'moderne' begroting, zoals de begroting ingedeeld naar programma's, heeft het beleid een centrale plaats. De cijfers zijn een vertaling van het beleid. In zo'n begroting worden zodoende zowel de baten en lasten per programma als het beleid dat daar onder ligt, vastgesteld. Indien bijvoorbeeld de uitvoering van het beleid dat in het programma besloten ligt, gedurende het begrotingsjaar substantieel wijzigt, dan zullen gedeputeerde staten respectievelijk het college, provinciale staten respectievelijk de raad raadplegen. Of gedeputeerde staten respectievelijk het college dat wel of niet zullen doen is ook een bestuurlijk-politieke weging. Een en ander kan als volgt geadstrueerd worden.

Het kan zijn dat er tijdens een lopend begrotingsjaar een wijziging in de begroting nodig is, doordat bijvoorbeeld voor een activiteit meer geld nodig is. Indien dat betekent dat het vastgestelde bedrag voor het desbetreffende programma hoger moet zijn, dan zal deze mutatie opnieuw vaststelling behoeven (zie ook artikel 18). Verschuivingen van bedragen binnen het totale bedrag dat voor een programma is vastgesteld, behoeven op zich geen hernieuwde vaststelling. Tenzij zo'n verschuiving het gevolg is van een belangrijke beleidswijziging. Provinciale staten respectievelijk de raad zullen in dat geval het gewijzigde programma opnieuw willen vaststellen.

Artikel 8

Dit artikel geeft aan dat provincies en gemeenten hun begroting opstellen aan de hand van programma's. De functionele indeling is niet langer verplicht leidend bij de begroting. Dit omdat de begroting een document dient te zijn waarmee provinciale staten en de raad kunnen sturen. Provinciale staten en de raad hebben in een duaal stelsel de kaderstellende, budgetbepalende en controlerende taken. Het is van belang dat het programmaplan provinciale staten en raad ondersteunt bij deze taken. Daartoe dient het programmaplan te zijn ingedeeld zoals provinciale staten en raad het goed achten.

Het eerste lid geeft aan dat het programmaplan is opgebouwd uit de te realiseren programma's, het overzicht van de algemene dekkingsmiddelen en het bedrag voor onvoorzien. Het tweede, derde en vierde lid gaan verder in op de programma's en het vijfde lid op het overzicht van de algemene dekkingsmiddelen. Het bedrag voor onvoorzien werd voorgeschreven in de Provinciewet het tweede lid van artikel 193 en de Gemeentewet tweede lid van artikel 189. Deze bepaling zal echter uit de Provincie- en Gemeentewet worden geschrapt en in dit besluit opgenomen, omdat het bedrag voor onvoorzien in relatie tot het weerstandsvermogen gezien moet worden, c.q. onderdeel uitmaakt van de weerstandscapaciteit. Met andere woorden het bedrag voor onvoorzien kan niet meer als een zelfstandig onderdeel gezien worden. Bovendien is het in de praktijk dusdanig gangbaar een bedrag voor onvoorzien op te nemen dat het bedrag niet meer bij Provincie- en Gemeentewet geregeld hoeft te worden.

Het tweede lid geeft aan dat een programma een samenhangend geheel van activiteiten bevat. Kern van deze beschrijving is dat niet iedere activiteit een afzonderlijk programma hoeft te zijn. Gezien de noodzaak van het behouden van een goed overzicht door provinciale staten en de raad ten einde hun taken goed te kunnen vervullen, is het van belang dat er een beperkt aantal programma's wordt geformuleerd. Te veel detail maakt dat het inzicht benodigd voor de kaderstellende rol wordt vertroebeld.

Het derde lid geeft aan dat per programma de beoogde maatschappelijke effecten worden beschreven, alsmede de wijze waarop de maatschappelijke effecten worden nagestreefd en

een raming van baten en lasten. Het formuleren van goede programma's, het aangeven van maatschappelijke effecten enzovoorts kan een ontwikkelingsproces van diverse jaren vergen. Het definiëren van eigen programma's kan, indien wenselijk, in eerste instantie worden vergemakkelijkt door het aanwijzen van de hoofdfuncties als programma's. Ook dient men zich te realiseren dat de begroting niet uitsluitend of zelfs helemaal geen nieuw beleid hoeft te bevatten. Veel programma's zullen een meerjarig karakter kennen. Dit betekent dat een programmaplan ook kan aangeven welke doelstellingen een of meerdere begrotingsjaren geleden zijn gesteld. Vervolgens wordt de stand van zaken weergegeven. Op deze manier vervult de begroting een rol bij de planning & control. Sommige programma's kunnen in de planningfase zitten andere in de control, of beheersfase.

Het vierde lid biedt de mogelijkheid de baten, de lasten en het saldo over onderdelen van het programma, onderscheiden in prioriteiten en overig, aan te geven en daarmee om op onderdelen vast te stellen. Bedoeling hiervan is dat er apart bij politiek relevante onderwerpen kan worden stilgestaan. Wat politiek relevant is wordt bepaald door provinciale staten respectievelijk de raad. Het blijft hierbij belangrijk dat de hoofdlijnen goed zichtbaar zijn. Het is niet de bedoeling dat in het programmaplan, en daarmee in het overzicht van baten en lasten, de baten en lasten van de producten worden gegeven die voor de realisering van de programma's nodig zijn. Dit zou betekenen dat provinciale staten respectievelijk de raad de begroting op productenniveau vaststellen, hetgeen in strijd is met de principes van een duaal stelsel (zie hoofdstuk 2 van het algemene deel van de nota van toelichting). De baten en lasten van producten worden gegeven in de productenraming; een document dat gedeputeerde staten respectievelijk college vaststellen. Het is uiteraard wel mogelijk dat provinciale staten respectievelijk raad de productenraming inzien en zich zo een oordeel vormen over de producten die onder de programma's liggen. Ze kunnen echter de producten niet vaststellen. Indien provinciale staten of de raad een product dermate belangrijk vinden dat ze het opgenomen willen zien in de begroting dan dient dit product hetzij een (onderdeel van een) programma te worden, hetzij een prioriteit indien wordt gewerkt met een begroting onderverdeeld in prioriteiten en overig.

Het vijfde lid verplicht het maken van een overzicht van algemene dekkingsmiddelen. De algemene dekkingsmiddelen, zoals het provinciefonds en gemeentefonds worden niet als baten in de diverse programma's opgenomen. Bij dit overzicht kan niet worden gesproken van een programma. Inzicht in de baten is echter essentieel voor provinciale staten en de raad. Daarom zijn de belangrijkste onderdelen van de algemene dekkingsmiddelen verplicht voorgeschreven in het vijfde lid.

Betreffende de lokale heffingen gaat het om die heffingen waarvan de besteding niet gebonden is. Voorbeelden hiervan zijn de OZB, de hondenbelasting, toeristenbelasting en forensenbelastingen. Voorbeelden van lokale heffingen, waarvan de besteding wel is gebonden zijn de baatbelasting en de riool- en reinigingsrechten. Dergelijke heffingen dienen op de desbetreffende programma's te worden verantwoord.

Het onder e genoemde saldo van het BTW-compensatiefonds houdt verband met de overgangsregeling van het BTW-compensatiefonds. In de structurele situatie van het BTW-compensatiefonds ontstaat er geen saldo, omdat de compensabele BTW en de bijdragen uit het BTW-compensatiefonds elkaar in evenwicht houden. In de overgangsperiode van vooralsnog drie jaar wordt de hoogte van de bijdragen uit het BTW-compensatiefonds beïnvloed door de werking van een vereveningspercentage en een minimumuitkering (onderbandbreedte). Het bedoelde saldo ziet op het effect van het vereveningspercentage en de minimumuitkering. Na de overgangsperiode werkt het

BTW-compensatiefonds dusdanig dat er geen verschil meer is tussen de compensabele BTW en de bijdrage uit het BTW-compensatiefonds. Dan kan het onder e genoemde saldo vervallen in het overzicht van algemene dekkingsmiddelen.

Onder de onder f bedoelde overige algemene dekkingsmiddelen worden bijvoorbeeld bedoeld het saldo van bedrijven en rente.

Artikel 9

Artikel 9 bepaalt dat in de begroting paragrafen worden opgenomen, waarin de beleidslijnen worden vastgelegd met betrekking tot beheersmatige aspecten en de lokale heffingen. Doel van de paragrafen is dat onderwerpen die versnipperd in de begroting staan worden gebundeld in een kort overzicht, waardoor provinciale staten respectievelijk de raad voldoende inzicht krijgen. De paragrafen geven een dwarsdoorsnede van de begroting. Het tweede lid bepaalt de onderwerpen waarover een paragraaf moet worden opgenomen, indien dit onderwerp een rol speelt in de provincie of gemeente. Vrijwel alle onderwerpen spelen in alle provincies en gemeenten, maar er zijn uitzonderingen mogelijk. Zo is het denkbaar dat er in een provincie of gemeente geen enkele verbonden partij is. Met de genoemde onderwerpen is telkens een groot financieel belang gediend. De paragrafen geven daardoor extra informatie voor de beoordeling van de financiële positie op de korte en langere termijn. Provincies en gemeenten zijn vrij zelf extra paragrafen toe te voegen. Een mogelijk voorbeeld is een paragraaf reserves en voorzieningen.

De wijze waarop invulling wordt gegeven aan de paragrafen kan verschillen. Indien er voor een onderwerp, bijvoorbeeld verbonden partijen of grondbeleid, een actuele nota bestaat kan in de paragrafen worden volstaan met een korte berichtgeving van de stand van zaken. De paragraaf vervult dan een rol in het planning & control proces. Indien een actuele nota ontbreekt dient een uitvoerigere paragraaf te worden gemaakt; de paragraaf vervult dan nadrukkelijker een rol in de kaderstelling binnen de provincie respectievelijk gemeente. Het werken met beleidsnota's voor de onderwerpen van de paragrafen is aan te bevelen.

Artikel 10

De paragraaf lokale heffingen heeft betrekking op zowel de heffingen waarvan de besteding is gebonden als waarvan de besteding ongebonden is. Voor de lokale heffingen dienen de beleidsvoornemens ten aanzien van de lokale heffingen en een overzicht op hoofdlijnen van de diverse heffingen, waaronder belastingen, te worden opgenomen. De lokale heffingen vormen een belangrijk onderdeel van de inkomsten van gemeenten en zijn daarom een integraal onderdeel van het provinciaal onderscheidenlijk gemeentelijk beleid. Een overzicht van de lokale heffingen en daarmee meer inzicht is daarom van belang voor provinciale staten respectievelijk de raad. Een aanduiding van de lokale lastendruk is van belang voor de integrale afweging tussen beleid en inkomsten. Een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid maakt het beeld van de lokale lasten compleet.

Artikel 11

De paragraaf weerstandsvermogen geeft aan hoe robuust de begroting is. Dit is van belang wanneer er zich een financiële tegenvaller voordoet. Door aandacht voor het weerstandsvermogen kan worden voorkomen dat elke financiële tegenvaller dwingt tot bezuinigen. Het weerstandsvermogen kan betrekking hebben op het begrotingsjaar zelf (statisch weerstandsvermogen genoemd), het kan ook betrekking hebben op de consequenties voor meerdere begrotingsjaren (dynamisch weerstandsvermogen genoemd) ingeval van een financiële tegenvaller. Voor het beoordelen van de robuustheid van de begroting is inzicht nodig in de omvang en in de achtergronden van de risico's en de aanwezige weerstandscapaciteit.

De weerstandscapaciteit bestaat uit de middelen en mogelijkheden waarover de provincie of gemeente beschikt om niet begrote kosten die onverwachts en substantieel zijn te dekken. Het gaat om die elementen waarmee tegenvallers eventueel bekostigd kunnen worden zoals bijvoorbeeld de algemene reserve, maar ook de onbenutte belastingcapaciteit en de stille reserves. Stille reserves zijn de meerwaarden van activa die te laag of tegen nul zijn gewaardeerd doch direct verkoopbaar zijn indien men dat zou willen. Onderscheid kan worden gemaakt in incidentele en structurele weerstandscapaciteit. Met het eerste wordt bedoeld het vermogen om calamiteiten en andere eenmalige tegenvallers op te kunnen vangen zonder dat dit invloed heeft op de voortzetting van taken op het geldende niveau. Met de structurele weerstandscapaciteit worden de middelen bedoeld die permanent ingezet kunnen worden om tegenvallers in de lopende exploitatie op te vangen, zonder dat dit ten koste gaat van de uitvoering van de bestaande taken.

De risico's relevant voor het weerstandsvermogen zijn die risico's die niet anderszins zijn ondervangen. Reguliere risico's - risico's die zich regelmatig voordoen en die veelal vrij goed meetbaar zijn - maken geen deel uit van de risico's in de paragraaf weerstandsvermogen. Hiervoor kunnen immers verzekeringen worden afgesloten of voorzieningen worden gevormd. Voorbeelden van risico's die wel tot de paragraaf weerstandsvermogen horen zijn ondernemersrisico's (of bedrijfsrisico's) en hangen vooral samen met grondexploitatie, gebiedsuitbreiding, publiek - private samenwerking (PPS), sociale structuur (bij neergaande conjunctuur) en open-einde regelingen. Overigens dienen ook positieve risico's meegenomen te worden. Het gaat hierbij om dezelfde risico's als die in de CV 95 zijn beschreven bij de risicoparagraaf.

De paragraaf weerstandsvermogen bevat een aanduiding van de weerstandscapaciteit en de risico's, alsmede het beleid omtrent beide.

Wat in provincies en gemeenten tot de weerstandscapaciteit wordt gerekend en welke risico's relevant zijn kan niet in zijn algemeenheid worden aangegeven. Provincies en gemeenten dienen de capaciteit en de risico's zelf na te lopen en in kaart te brengen.

Doordat de risico's die provincies en gemeenten lopen verschillen, is het niet mogelijk een algemene norm te stellen voor een goede relatie tussen de weerstandscapaciteit en de risico's. Het is aan de provincies en gemeenten zelf een beleidslijn te formuleren over de in de organisatie noodzakelijk geachte weerstandscapaciteit in relatie tot de risico's. Een voorbeeld van een beleidslijn zou kunnen zijn dat de weerstandscapaciteit binnen 5 jaar wordt verhoogd met een x-aantal euro's.

Artikel 12

Ook de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen geeft een dwarsdoorsnede van de begroting. Lasten van onderhoud kunnen op diverse programma's voorkomen. Met onderhoud van kapitaalgoederen is een substantieel deel van de begroting gemoeid. Een helder en volledig overzicht is daarom van belang voor een goed inzicht in de financiële positie. De meest omvangrijke kapitaalgoederen zijn opgenomen in het eerste lid. Daarbij dient opgemerkt te worden dat kunstwerken als een onderdeel van de wegen worden beschouwd.

In deze paragraaf dient het beleidskader omtrent het onderhoud van kapitaalgoederen gegeven te worden. Het gewenste onderhoudsniveau is daarbij onderwerp bij uitstek. Het gewenste onderhoudsniveau kan bijvoorbeeld worden bepaald aan de hand van de maximale kwaliteit of landelijk gehanteerde normbedragen. De financiële consequenties van het beleidskader en de vertaling ervan in de begroting dienen expliciet te worden aangegeven.

Artikel 13

De financieringsparagraaf is sinds 1 januari 2001 verplicht bij begroting. De invoering van de financieringsparagraaf hangt samen met de Wet fido, die eveneens per 1 januari 2001 in werking is getreden.

De financieringsparagraaf in de begroting is, in samenhang met het financieringsstatuut dat in artikel 216 van de Provinciewet en artikel 212 van de Gemeentewet is voorgeschreven, een belangrijk instrument voor het transparant maken, en daarmee voor het sturen, beheersen en controleren, van de financieringsfunctie. Het financieringsstatuut geeft de infrastructuur voor de inrichting van de financieringsfunctie. De uitwerking vindt zijn weerslag in de financieringsparagraaf in de begroting en in de jaarstukken.

Dit artikel legt vast welke informatie de financieringsparagraaf in ieder geval dient te bevatten. Het gaat daarbij om de beleidsvoornemens voor het risicobeheer van de financieringsportefeuille. Dit betreft in ieder geval ook het gebruik van derivaten.

Dit onderdeel geeft een samenvatting van het (verwachte) risicoprofiel van de provincie of gemeente. Onder risico's worden verstaan renterisico's, kredietrisico's, liquiditeitsrisico's, koersrisico's, debiteurenrisico's en - voor zover ter zake - valutarisico's.

Anders dan in de paragraaf weerstandsvermogen gaat het in de financieringsparagraaf om risico's die goed kwantificeerbaar zijn. In de paragraaf weerstandsvermogen zijn risico's opgenomen die door de provincie of gemeente beperkt of niet beïnvloedbaar zijn, en waarvoor geen voorzieningen zijn getroffen. Voor de financieringsrisico's kan op voorhand in principe worden aangegeven welke bedragen maximaal met elk risico gemoeid zijn.

De financieringsparagraaf dient in te gaan op de eisen die de Wet fido stelt. Er moet uit blijken dat de uitvoering van de financieringsfunctie uitsluitend de publieke taak dient, dat het beheer prudent is en dat aan kasgeldlimiet en renterisiconorm wordt voldaan.

Afhankelijk van het gewicht van en de ontwikkelingen in de financieringsfunctie bij de provincie of gemeente zal het in de rede liggen dat de paragraaf ook andere onderdelen bevat. Voor de hand liggende onderwerpen zijn: interne en externe ontwikkelingen die invloed hebben op de financieringsfunctie, beleidsvoornemens voor de provincie- of gemeente-financiering, de financieringspositie, leningenportefeuille, uitzettingen, relatiebeheer en het kasbeheer en een beschrijving van de belangrijkste ontwikkelingen in en beleidsvoornemens voor de financieringsorganisatie

Voor een meer gedetailleerde uitwerking van een aantal van deze onderwerpen, ten behoeve van de provinciale of gemeentelijke praktijk, wordt verwezen naar de circulaire Handreiking treasury⁹

Artikel 14

Bedrijfsvoering bestaat traditioneel uit de onderdelen personeel, informatisering, automatisering, communicatie, organisatie, financieel beheer (waaronder de administratieve organisatie en de interne controle) en facilitaire dienstverlening (waaronder huisvesting).

Bedrijfsvoering is heden ten dage meer. Het is meer en meer van belang voor het verwezenlijken van de programma's en in verband daarmee voor een rechtmatig, doelmatig en doeltreffend beheer en beleid. Bovendien zijn de externe en interne processen van provincies en gemeenten nauwer met elkaar vervlochten geraakt vanwege de toegenomen behoefte van burgers aan responsiviteit. De bedrijfsvoeringsparagraaf dient inzicht te geven in de stand van zaken en de beleidsvoornemens omtrent de bedrijfsvoering. Daarbij dient een relatie te worden gelegd met het uitvoeren van de programma's in het programmaplan.

Artikel 15

De paragraaf verbonden partijen geeft de visie op deze partijen in relatie tot de realisatie van de doelstellingen die zijn opgenomen in het programmaplan. Het aangaan van banden met (verbonden) derde partijen komt altijd voort uit het publiek belang. Verbindingen met derde partijen zijn een manier om een bepaalde publieke taak uit te voeren. Er is een veelheid aan verbonden partijen. Per partij is sprake van een financieel en een bestuurlijk belang. Het is daarom voor het inzicht van provinciale staten respectievelijk van de raad van belang dat de relatie tussen verbonden partijen en het publieke belang, zoals geconcretiseerd in de programma's in hoofdlijnen aan worden gegeven. Daarbij dient apart stilgestaan te worden bij de voornemens omtrent verbonden partijen.

De nadruk dient in deze paragraaf te liggen op de hoofdlijnen en op het beleid. Een lijst met alle verbonden partijen en de relevante gegevens maakt onderdeel uit van de toelichting op de productenrealisatie, zoals de artikelen 67 en 69 voorschrijven.

Artikel 16

De paragraaf grondbeleid geeft de visie op het grondbeleid in relatie tot de wijze waarop wordt getracht de doelstellingen, zoals opgenomen in het programmaplan, te realiseren. Transparantie van grondbeleid voor provinciale staten respectievelijk de raad is om twee redenen van belang. In de eerste plaats vanwege het financiële belang en de risico's en in de tweede plaats vanwege de relatie met de doelstellingen zoals aangegeven in de programma's. Immers via grondbeleid kan een nadere invulling aan het uitvoeren van bepaalde beleidsvoornemens worden gegeven. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld volkshuisvesting. Gezien het grote financiële belang van grondbeleid en de rol die het grondbeleid kan spelen bij het uitvoeren van bepaalde programma's is een overzicht van het grondbeleid van belang voor provinciale staten respectievelijk de raad. Bovendien kunnen de twee redenen waarom transparantie van het grondbeleid van belang is voor provinciale staten respectievelijk de raad elkaar (negatief) beïnvloeden. Enerzijds kan het grondbeleid tot extra baten of extra lasten leiden, anderzijds dient het grondbeleid het uitvoeren van programma's te ondersteunen. De provincie onderscheidenlijk gemeente heeft dus meerdere verantwoordelijkheden bij het grondbeleid. Deze dienen beide goed in de gaten te worden gehouden.

De paragraaf dient ook een aanduiding te bevatten van de wijze waarop de provincie of gemeente het grondbeleid uitvoert, bijvoorbeeld waarom bij welke projecten voor actief of faciliterend grondbeleid wordt gekozen. Voorts dient een actuele prognose te worden gegeven van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie. Daarnaast moet inzicht worden gegeven in de onderbouwing van de winstneming en de uitgangspunten voor de reserves voor grondzaken (indien aanwezig). Dit in relatie tot de risico's die aan grondexploitaties zijn verbonden. De informatie mag van een dusdanig niveau blijven dat geen bedrijfsgeheimen worden prijsgegeven. Bij de prognose van de te verwachten resultaten moet ook worden ingegaan op de verliesvoorzieningen die worden getroffen.

Tussentijdse winstneming is alleen raadzaam onder bepaalde voorwaarden. Bij grote projecten, die diverse jaren duren, is het mogelijk tussentijds winst te nemen. Het is dan echter wenselijk dat het project is onderverdeeld in duidelijk herkenbare delen. Tussentijdse winstneming is dan mogelijk als een deelproject is afgesloten, de winst op het deelproject is gerealiseerd, en er geen verlies verwacht wordt op andere deelprojecten, tenzij daarvoor voldoende voorzieningen zijn getroffen.

Grondbeleid gaat gepaard met grote financiële kansen en risico's. Bovendien zijn de reserves voor grondzaken vaak niet inzichtelijk voor provinciale staten en de raad. Daarom is er gekozen voor een aparte toelichting op de uitgangspunten van de reserves en risico's. Een voorbeeld van een uitgangspunt is dat de reserve voor grondzaken groot genoeg moet zijn om het grondbedrijf op reguliere wijze te laten functioneren als er onvoorzien een jaar lang geen grond wordt verkocht. Indien de reserve groter is kan bijvoorbeeld het meerdere van de reserve naar de algemene reserve van de gemeente worden overgebracht.

Artikel 17

Dit artikel schrijft voor dat de baten en lasten van het programmaplan worden gerecapituleerd in een apart onderdeel. Reden voor het voorschrijven van een apart overzicht is dat het programmaplan veel beleid bevat, waardoor het zicht op de baten en lasten van de totale begroting veelal niet voldoende zal zijn. Het in dit artikel bedoelde overzicht dient daarom integraal te zijn en dient alle baten en lasten opgenomen in het programmaplan te bevatten. Omdat provinciale staten respectievelijk de raad de begroting vaststellen is het verwarrend indien het programmaplan baten en lasten zou bevatten die niet terugkomen in het overzicht van baten en lasten. De bepaling opgenomen in dit artikel is niet nieuw, ook de CV 95 (artikel 11) kende een vergelijkbare bepaling.

Onder b tot en met e wordt aangegeven dat het overzicht van baten en lasten, de baten, de lasten en het saldo per programma of programma-onderdeel bevat, evenals het overzicht van algemene dekkingsmiddelen en het bedrag voor onvoorzien. Zij vormen tezamen het resultaat voor bestemming. Vervolgens dient de provincie of gemeente aan te geven welke bedragen aan reserves worden onttrokken of toegevoegd en voor welke programma's. Na deze toevoegingen en onttrekkingen volgt het resultaat na bestemming. Op deze manier wordt voor provinciale staten of raad inzichtelijk gemaakt hoeveel aan reserves wordt onttrokken of toegevoegd, zonder dat dit hun budgetrecht aantast. In het bedrijfsleven vindt resultaatbestemming pas bij de rekening plaats. Overheden moeten echter bij de begroting kunnen bepalen of ze reserves willen vormen voor de toekomst of gevormde reserves willen benutten. Tot op heden echter waren de onttrekkingen en toevoegingen aan reserves niet altijd even inzichtelijk, omdat ze direct via de exploitatie gebeurden. Door de voorgenomen onttrekkingen en toevoegingen apart zichtbaar te maken wordt het inzicht van provinciale staten en raad in begroting en financiële positie verbeterd. Deze nieuwe werkwijze wordt verder verduidelijkt in het voorbeeld (zie de bijlage bij de toelichting).

Dit betekent dat het rechtstreeks, dat wil zeggen via de exploitatie, aan reserves toevoegen of onttrekken van middelen niet meer is toegestaan. Ook het direct toerekenen van rente aan reserves is niet meer toegestaan. Toevoegingen aan reserves, die hun berekeningsgrondslag (voornamelijk) ontleen aan een rentevoet, dienen via de resultaatbestemming plaats te vinden.

Artikel 18

De begroting wordt vastgesteld door provinciale staten respectievelijk de raad waarbij gedeputeerde staten respectievelijk het college worden geautoriseerd tot het aangaan van verplichtingen. Gedurende het begrotingsjaar kan de begroting worden gewijzigd via expliciete besluiten van provinciale staten respectievelijk de raad. Gezien het beperkt aantal programma's dat de begroting bevat en daardoor het beperkt aantal bedragen dat provinciale staten respectievelijk de raad autoriseren is er geen uitzondering meer op het bepaalde in artikel 18. Dit in tegenstelling tot de CV 95 (artikel 13) waarin het onder bepaalde voorwaarden was toegestaan dat gedeputeerde staten of het college bedragen tussen functies overboekten.

Dit artikel heeft alleen betrekking op de autorisatie van bedragen. Bij de begroting stellen provinciale staten respectievelijk de raad ook het beleid vast, dat is opgenomen in het programmaplan. Omtrent wijzigingen in het beleid en het moment waarop gedeputeerde staten respectievelijk het college dit voorleggen aan provinciale staten respectievelijk de raad is niets opgenomen in dit besluit. Het moment waarop beleidsmatige of politieke voorstellen aan de provinciale staten of aan de raad worden gedaan is mede een politieke keuze. Indien het om substantiële beleidswijzigingen gaat, ligt het in de rede dat de gedeputeerde staten respectievelijk het college dit voorleggen aan de provinciale staten respectievelijk de raad. Het is aan de provincies en gemeenten zelf te bepalen hoe hier mee om te gaan. Bij alle overheden bestaan hier procedures voor, bijvoorbeeld via managementsrapportages en voorjaarnota's. Uiteraard zullen een voorgenomen beleidswijziging en de noodzaak tot begrotingswijziging vaak samenvallen.

Artikel 19

De toelichting op het overzicht van baten en lasten geeft informatie over de bedragen als opgenomen in het overzicht. Deze informatie is aanvullend op het programmaplan dat uiteraard ook wezenlijk is voor het interpreteren van de baten en lasten.

De bepalingen onder a waren ook opgenomen in de CV 95 (artikel 11) met dat verschil dat de genoemde bedragen in de begroting zelf moesten worden opgenomen, in plaats van in de toelichting, zoals dit besluit bepaalt. Aangezien de begroting in een duaal stelsel compacter dient te zijn, is bepaald dat deze aanvullende informatie in de toelichting komt.

De bepaling onder b stond eveneens in de CV 95 en had ook daar betrekking op de toelichting. Aan deze bepaling is in dit besluit ten opzichte van de CV 95 toegevoegd dat ook de realisatie van het voorvorig begrotingsjaar wordt opgenomen. De reden hiervoor is dat de uitleg als bedoeld onder b zo parallel loopt met de bedragen genoemd onder a.

De bepaling onder c is nieuw. Daarmee wordt beoogd duidelijkheid te geven omtrent de aard van de baten en lasten. Door een indicatie van de incidentele baten en lasten te geven wordt informatie gegeven die relevant is voor het beoordelen van de financiële positie en de meerjarenraming. Voor een nadere invulling van het begrip incidenteel kan worden gedacht aan baten en lasten die zich gedurende maximaal drie jaar voordoen.

Artikelen 20 tot en met 23

Inzicht in de financiële positie van het begrotingsjaar en de drie daarop volgende jaren is van belang voor de juiste beoordeling van de begroting door zowel provinciale staten en de raad als door de toezichthouder. Zoals in de CV 95 aangegeven is het voor de kaderstellende functie van provinciale staten en de raad nuttig stil te staan bij het meerjarig beleidskader. In financiële termen betekent dit dat de meerjarenraming de basis zal vormen voor het opstellen van de begroting. Dit betekent ook dat de meerjarenraming in beginsel structureel sluitend zal zijn. De meerjarenraming beslaat ten minste drie op het begrotingsjaar volgende jaren (Provinciewet artikel 194, eerste lid, en Gemeentewet artikel 190, eerste lid).

De uiteenzetting van de financiële positie van het begrotingsjaar en de meerjarenraming zijn twee afzonderlijke onderdelen. De eerste wordt vastgesteld door provinciale staten respectievelijk de raad bij de begroting. De tweede wordt, gezien de toekomstgerichtheid niet vastgesteld. Voor een goede beoordeling van de bestendigheid van de financiële positie is er in dit besluit voor gekozen om de opbouw van de uiteenzetting van de financiële positie en de meerjarenraming bij elkaar te laten aansluiten, zodat een vergelijking beter mogelijk wordt. Het is aan de provincie onderscheidenlijk gemeente om beide samen te voegen in een overzicht of om beide apart weer te geven.

Kern van zowel artikel 20 als artikel 22 is dat de consequenties van het beleid, dat in de begroting is opgenomen en wordt vastgesteld, worden doorgerekend. Het gaat daarbij om zowel het beleid dat al voor de begrotingsbehandeling is aanvaard, als om het beleid dat met het vaststellen van de begroting wordt aanvaard. Beide zijn opgenomen in de baten en lasten van de programma's, omdat de begroting integraal is. Het onderscheid tussen beleid dat in eerdere jaren is ingezet en nieuw beleid is hier gemaakt om te benadrukken dat ook nieuw beleid moet worden doorgerekend. Dit betekent dat ook beleid dat pas over bijvoorbeeld twee jaar consequenties heeft, zoals de ontwikkeling van een gebied, wordt doorgerekend voor de jaren die zijn opgenomen in de meerjarenraming. Natuurlijk kan een beslissing die pas over een aantal jaren wordt uitgevoerd nog worden teruggedraaid. Echter op het moment van beslissen is het van belang een zo volledig mogelijk inzicht in de financiële consequenties te laten zien. De vrijblijvendheid die de nota van toelichting op de CV 95 hier bood is in dit besluit weggehaald.

Voorts wordt in dit besluit nadrukkelijker ingegaan op de baten. Er dient niet alleen inzicht te worden gegeven in de lasten van het beleid, evenzeer is het van belang inzicht te verstrekken in de wijze waarop voorzien wordt in de dekking van deze lasten. Dit geldt ook voor de meerjarenraming. Vandaar dat dit in het eerste lid van artikel 22 expliciet is aangegeven.

In het tweede lid, onder a, van artikel 20 is bepaald dat jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van een vergelijkbaar volume worden opgenomen in de uiteenzetting van de financiële positie. In artikel 22 wordt hetzelfde bepaald voor de meerjarenraming. De reden hiervoor is dat het in de artikelen 43 en 47 is bepaald dat dergelijke verplichtingen niet op de balans worden opgenomen. Zie verder de toelichting op deze twee artikelen.

Daarnaast is in het tweede lid van artikel 20 is aangegeven dat er ten minste inzicht wordt geboden in de (uitbreidings- en vervangings)investeringen, de financiering, de stand en het verloop van de reserves en voorzieningen. In artikel 22 wordt hetzelfde bepaald voor de meerjarenraming. Deze elementen tezamen kunnen worden opgevat als een geprognosticeerde of geraamde balans. Er is voor gekozen geen complete geraamde balans voor te schrijven, maar de voorschriften te beperken tot de belangrijkste onderwerpen. De overige posten van zo'n geraamde balans zouden niet veel extra inzicht bieden. Uiteraard zijn provincies en gemeenten vrij om meer posten op te nemen.

In de CV 95 werd de meerjarenraming functioneel opgebouwd. Gezien de introductie van de programmabegroting in dit besluit dient de meerjarenraming te worden opgebouwd aan de hand van de programma's. Net zoals bij de CV 95 geldt ook in dit besluit dat de meerjarenraming cumulatief wordt gepresenteerd; er mag dus niet worden volstaan met het geven van mutaties per programma.

De artikelen 21 en 23 bevatten voorschriften voor de toelichting op de financiële positie, respectievelijk de meerjarenraming. De opbouw van beide artikelen is gelijk, waardoor ook de toelichting op de financiële positie in het begrotingsjaar en de ramingen voor de komende drie jaar samengevoegd kunnen worden. Het gaat bij de toelichting op de gronden waarop de ramingen zijn gebaseerd vooral om de afwijkingen met de grondslagen die zijn gehanteerd bij de samenstelling van de begroting en om de afwijkingen met de grondslagen van de financiële positie of meerjarenraming bij de begroting van het vorige begrotingsjaar. Bij de toelichtingen kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de gehanteerde loon- en prijsniveaus.

Artikel 24

Met de jaarstukken leggen gedeputeerde staten respectievelijk het college verantwoording af aan provinciale staten respectievelijk de raad. De jaarstukken bestaan uit vier onderdelen. De onderdelen zijn analoog aan de onderdelen bij de begroting, zoals bepaald in artikel 7. Dit vanwege de behoefte aan een identieke opzet van begroting en jaarstukken.

In de Provinciewet en Gemeentewet wordt gesproken over een jaarverslag en een jaarrekening. Ook in artikel 361 en 391, boek 2 BW wordt gesproken van een jaarverslag en een jaarrekening. Het is voor de helderheid van belang dat de begrippen jaarverslag en jaarrekening altijd een zelfde betekenis hebben. Dit is de reden dat in het eerste lid de jaarstukken worden ingedeeld in de jaarrekening en het jaarverslag en dat vervolgens in het tweede en derde lid het jaarverslag en de jaarrekening weer in ieder twee onderdelen worden verdeeld. De omschrijving van het jaarverslag en de jaarrekening sluit zoveel mogelijk aan bij boek 2 BW en bij de Provinciewet en Gemeentewet, met dien verstande dat het verschijnsel paragrafen in boek 2 BW niet voorkomt. De paragrafen zijn voor provincies en gemeenten nieuw.

Artikel 25

Artikel 25 schrijft voor waar de programmaverantwoording ten minste uit bestaat. Dit artikel is de tegenhanger van artikel 8 bij de begroting, waaruit wordt voorgeschreven waar het programmaplan ten minste bestaat. Waar het in artikel 8 gaat om de plannen en de geraamde bedragen gaat het in de programmaverantwoording om de evaluatie van de plannen en de realisatie daarvan alsmede van de gerealiseerde baten en lasten. Het programmaplan en de programmaverantwoording hebben zodoende, daar waar dat relevant is, een gelijke inhoud en opzet.

Voor de toelichting op dit artikel wordt verwezen naar de toelichting op artikel 8.

Artikel 26

Artikel 26 schrijft voor dat de paragrafen, die zijn opgenomen in de begroting, ook in het jaarverslag worden opgenomen. Zie verder de toelichting op de artikelen 9 tot en met 16.

Artikelen 27 tot en met 29

Artikel 27 geeft aan wat in de programmarekening ten minste opgenomen dient te worden. Artikel 28 geeft aan waaruit de toelichting op de programmarekening ten minste dient te bestaan. De programmarekening en de toelichting erop zijn de tegenhangers van het overzicht van de baten en lasten en de toelichting erop, zoals voorgeschreven in de artikelen 17 en 19, weer met dien verstande dat het in de artikelen 27 en 28 gaat om realisaties en in de artikelen 17 en 19 om ramingen. Voorts bevat de programmarekening van de onderdelen genoemd in het eerste lid ook de ramingen uit de begroting, volgens artikel 8, en de ramingen na wijziging, volgens artikel 18.

Artikel 29 schrijft voor dat inzichten van belang voor de financiële positie, dienen te worden verwerkt in de programmarekening, ook als deze inzichten zijn verkregen na 31 december, maar vóór het vaststellen van de jaarstukken.

Het oordeel van de accountant over het getrouwe beeld en de rechtmatige besteding heeft betrekking op de jaarrekening. In het verlengde hiervan kan een eventuele indemniteitsprocedure uit hoofde van artikel 198 van de Gemeentewet alleen aangegaan worden over onderwerpen die de jaarrekening betreffen.

Artikel 30

In artikel 30 is bepaald dat naast de balanscijfers van het begrotingsjaar ter vergelijking tevens de cijfers van de eindbalans van het vorige begrotingsjaar worden vermeld.

Artikelen 31 en 32

De artikelen 31 en 32 geven de hoofdingeling van de balans in activa en passiva. De verdere onderverdeling in vaste en vlottende activa is uiteengezet in artikel 33 respectievelijk 37. De verdere onderverdeling van de vaste en vlottende passiva is gegeven in artikel 41 respectievelijk artikel 47.

In de CV 95 werd de balans in de toelichting nog verder onderverdeeld. In navolging van artikel 365 en verder, boek 2 BW is nu de verdere onderverdeling gegeven in de artikelen 34, 35, 36, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 46 en 48 en niet bij de toelichting op de balans. Hierdoor worden de bepalingen omtrent de balans vollediger en de toelichting overzichtelijker.

Artikel 33

Omdat tekorten niet meer geactiveerd mogen worden, maken ze ook geen deel meer uit van de vaste activa.

Artikel 34

In artikel 34 wordt aangegeven welke kosten onder de immateriële vaste activa worden omschreven. In dit besluit worden twee soorten immateriële activa onderkend, te weten de kosten die zijn verbonden aan het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio en de kosten van onderzoek en ontwikkeling. De bijdragen aan activa in eigendom van derden vallen ingevolge dit besluit onder de financiële vaste activa.

Het (dis)agio, genoemd in artikel 34 onder a, is het verschil tussen het bedrag waarvoor een lening wordt aangegaan en het lagere bedrag dat aan de geldnemer wordt uitgekeerd. In het zevende lid van artikel 63 is bepaald dat alle passiva - waaronder dus schulden - tegen nominale waarde moeten worden gewaardeerd. Dat houdt in dat een lening voor het totaalbedrag van de aangegane schuld in de balans moet worden opgenomen. Het verschil tussen het schuldbedrag en het uitgekeerde bedrag, het (dis)agio, kan evenals in het bedrijfsleven, naar keuze al dan niet worden geactiveerd. Indien het (dis)agio wordt geactiveerd, vindt afschrijving plaats conform artikel 64, vijfde lid. Hierin is bepaald dat de afschrijvingsduur van de kosten verbonden aan het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio, maximaal gelijk is aan de looptijd van de lening. Het wordt aanbevolen de kosten van het sluiten van leningen en het saldo van agio en disagio, zeker indien deze relatief van geringe omvang zijn, niet te activeren en af te schrijven. In dat geval worden de lasten volledig genomen in het jaar van sluiten van de lening.

De kosten van onderzoek en ontwikkeling, genoemd onder b, kunnen onder de voorwaarden, genoemd in artikel 60, worden geactiveerd. Kosten van onderzoek en ontwikkeling mochten ook volgens de CV 95 worden geactiveerd. Er is in dit besluit voor gekozen de voorwaarden voor het activeren van deze kosten nader voor te schrijven. Dit om meer systematiek te brengen in de activa van provincies en gemeenten op dit punt.

Artikel 35

In dit artikel is omschreven in welke componenten de materiële vaste activa worden onderscheiden. De onderverdeling in dit artikel is nieuw. Zoals in hoofdstuk 3 van het algemeen deel van deze nota van toelichting is aangegeven is het verschil tussen materiële vaste activa met een economisch en een maatschappelijk nut cruciaal (zie ook de toelichting op artikel 59,

62, 63 en 64). Daarom is dit onderscheid in artikel 35 leidend. Voorts dient aangegeven te worden welke activa in erfpacht zijn uitgegeven.

De nadere onderverdeling van materiële vaste activa, zoals die verplicht was in artikel 36 van de CV 95, is in dit besluit opgenomen in artikel 52. Deze onderverdeling is in de eerste plaats nodig voor het CBS en is daarom alleen in de toelichting op de balans verplicht.

Artikelen 36

Artikel 36 geeft een omschrijving van de componenten waarin de financiële vaste activa worden onderscheiden. Deze indeling komt voort uit artikel 367, boek 2 BW en is afgestemd op de situatie bij provincies en gemeenten. De termen zijn afgestemd op de Wet fido.

Onderscheid wordt gemaakt in kapitaalverstrekkingen, leningen, uitzettingen en bijdragen aan activa in eigendom van derden. Volgens de Wet fido horen kapitaalverstrekkingen en leningen ook onder de uitzettingen. Voor het inzicht in de financiële activa zijn de uitzettingen onderverdeeld in categorieën, die, zoals hierboven aangegeven, deels zijn gebaseerd op boek 2 BW.

Onder de overige uitzettingen, genoemd onder d, worden de uitzettingen met een rentetypische looptijd van één jaar of langer opgenomen, voor zover niet genoemd onder a, b of c. Omdat de termen in dit besluit zijn afgestemd op de Wet fido is bij de uitzettingen behorende bij de financiële vaste activa toegevoegd met een rentetypische looptijd van één jaar of langer (zie ook de toelichting op artikel 41).

Bijdragen aan activa in eigendom van derden zijn toegevoegd als financiële vaste activa. In de CV 95 werden ze geassocieerd als immateriële vaste activa. Artikel 61 geeft de voorwaarden waaraan voldaan moet worden voordat activa in eigendom van derden mogen worden geactiveerd.

Artikel 37

De termen in dit besluit zijn afgestemd op de Wet fido. Hierdoor wordt in dit besluit gesproken van uitzettingen.

Artikel 38

Artikel 38 geeft het onderscheid aan dat moet worden aangebracht in de voorraden die tot de vlottende activa behoren. Dit onderscheid is gebaseerd op artikel 369, boek 2 BW.

Bij de vooruitbetalingen onder d gaat het om voorraden die nog niet fysiek aanwezig zijn, maar waar wel al voor is betaald. Deze vooruitbetalingen dienen apart te worden opgenomen, vanwege het economische risico.

Artikel 39

In dit artikel wordt een onderverdeling van de uitzettingen, behorende tot de vlottende activa, gegeven. Het onderscheid tussen vorderingen en effecten is vanwege de afstemming met de Wet fido verdwenen. De term uitzettingen omvat zowel de vorderingen als de effecten.

Tot de onder a genoemde vorderingen op openbare lichamen behoort ook de vordering op het Rijk in verband met het BTW-compensatiefonds.

Artikel 40

Conform artikel 372, boek 2 BW wordt in dit artikel het onderscheid aangegeven dat in de liquide middelen moet worden aangebracht.

Artikel 41

De termen in dit besluit zijn afgestemd op de Wet fido. Hierdoor wordt in dit besluit gesproken van vaste schulden in plaats van langlopende, zoals de CV 95. Daarom wordt ook hier van vaste schulden gesproken. Daarnaast is het onderscheid tussen vaste en de netto-vlottende schuld bij één jaar komen te liggen, terwijl het onderscheid tussen lang- en kortlopende schuld bij twee jaar lag. Het onderscheid tussen vast en vlottend bij één jaar is ook toegepast op de uitzettingen.

Ook is het nieuw dat bij de netto-vlottende en vaste schulden en bij de uitzettingen wordt gesproken van een rentetypische looptijd. De rentetypische looptijd is het interval gedurende de looptijd van de geldlening, waarin op basis van de leningvoorwaarden van de geldlening sprake is van een door de verstrekker van de geldlening niet beïnvloedbare constante geldvergoeding (zie ook artikel 1). Indien de rentetypische looptijd gewijzigd zou worden, wordt dit gezien als een nieuw afgesloten lening. Voor de rentetypische looptijd is in de Wet fido gekozen, omdat dit een goede maatstaf is voor het krijgen van een indicatie van risico's.

Artikel 42

In dit artikel is de samenstelling van het eigen vermogen aangegeven. Conform artikel 373, het boek 2 BW is bepaald dat tot het eigen vermogen ook behoort het saldo na bestemming volgend uit de programmarekening. Zie het bepaalde in artikel 27, eerste lid, onder e.

Artikel 43

In artikel 43 is gedefinieerd wanneer sprake is van reserves en welke reserves er worden onderscheiden.

In de CV 95 werden drie soorten bestemmingsreserves onderscheiden, namelijk die reserves waaraan door provinciale staten of de raad een bepaalde bestemming is gegeven, de nog niet bestede middelen, verkregen van derden met een specifieke aanwending en zogenaamde egalisatierekeningen. De aard van deze reserves is zeer verschillend. Bovendien is het onderscheid tussen voorzieningen en bestemmingsreserves vaag gebleken in de praktijk. Het onderscheid voorzieningen - bestemmingsreserves is van belang omdat voorzieningen vreemd vermogen zijn en reserves eigen vermogen. Met andere woorden, aan voorzieningen kleeft een verplichting. De aanwending van reserves is vrijblijvender, omdat provinciale staten of de raad een besluit kunnen nemen over een andere aanwending. Vanwege dit verschil in karakter is besloten de tweede soort bestemmingsreserves - middelen van derden waarvan de aanwending is gebonden - voortaan onder de voorzieningen te laten vallen. De classificering van middelen van derden, waarvan de aanwendingsrichting vast ligt, onder de voorzieningen is een afwijking van artikel 374, boek 2 BW. Hetzelfde geldt overigens voor bestemmingsreserves in hun algemeenheid. Gezien de aard van de middelen volgt de afwijkende classificatie echter rechtstreeks uit de eigenheid van provincies en gemeenten.

Voor tarieven van derden is de relatie tussen het eerste lid, onder b, van artikel 43 en het tweede lid van artikel 44 van belang. Indien tarieven worden geheven, waarvan de besteding gebonden is - dat wil zeggen dat de middelen moeten worden teruggegeven als ze niet aan het specifieke doel waarvoor ze geheven zijn worden uitgegeven - dan vallen deze middelen als ze niet in het begrotingsjaar worden besteed onder de voorzieningen. Indien de besteding niet dusdanig is gebonden dat de middelen teruggegeven moeten worden als ze niet aan het doel waarvoor ze geheven zijn worden besteed, dan dienen ze onder de bestemmingsreserves te worden opgenomen.

Gezien het verbod op netto activeren - het in mindering brengen van bestemmingsreserves op activa met een economisch nut - dient bij de bestemmingsreserves rekening gehouden te worden met het onderscheid tussen bestemmingsreserves die nog open staan en

bestemmingsreserves die aangehouden worden voor de dekking van kapitaallasten van activa die reeds in bezit zijn van de provincie of gemeente. Het veranderen van de bestemming van deze laatste categorie bestemmingsreserves heeft immers gevolgen voor de exploitatie.

Artikel 44

Voor de definitie van voorzieningen is aansluiting gezocht bij artikel 374, boek 2 BW. In artikel 44 is bepaald wanneer sprake is van een voorziening. Voorzieningen zijn passiefposten in de balans, die een schatting geven van de voorzienbare lasten in verband met risico's en verplichtingen, waarvan de omvang en/of het tijdstip van optreden per de balansdatum min of meer onzeker zijn, en die oorzakelijk samenhangen met de periode voorafgaande aan die datum.

Het gaat bij voorzieningen om min of meer onzekere verplichtingen die te zijner tijd tot schulden kunnen worden, zoals garantieverplichtingen en dergelijke. Ook kunnen voorzieningen betrekking hebben op verplichtingen, samenhangend met het in de tijd onregelmatig gespreid zijn van bepaalde kosten, zoals bijvoorbeeld groot onderhoud. Voorts kunnen voorzieningen een schatting betreffen van de lasten voortvloeiend uit risico's die samenhangen met de bedrijfsvoering, zoals rechtsgedingen, reorganisaties en dergelijke. Voor de gevolgen van toekomstige gebeurtenissen, die niet in causale relatie staan tot het bedrijfsgebeuren in de periode voorafgaande aan de balansdatum, kunnen geen voorzieningen worden gevormd.

Posten als schulden en transitoria vallen niet onder het begrip voorzieningen, omdat daarbij geen onzekerheid bestaat over de omvang en het tijdstip van opeisbaar worden van de schuld of over de omvang en het tijdstip van het ontstaan van de last.

Zoals vermeld in de toelichting bij artikel 43 worden in het tweede lid van dit besluit middelen van derden waarvan de bestemming gebonden is geclassificeerd onder de voorzieningen.

Het derde lid bepaalt dat er geen voorzieningen worden getroffen voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van een vergelijkbaar volume, zoals pensioen- en wachtgeldverplichtingen. De reden hiervoor is dat dergelijke verplichtingen bij provincies en gemeenten reeds in de begroting en meerjarenraming zijn verwerkt; ze vervolgens ook nog opnemen op de balans zou dubbelop zijn. Wel dienen verplichtingen waarvan het bedrag oploopt als voorzieningen te worden opgenomen. Gedacht kan worden aan wachtgeldverplichtingen bij personele krimp.

Het niet meer opnemen van voorzieningen voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume is een nieuwe bepaling, ook ten opzichte van de conceptversie van dit besluit dat voor advies is voorgelegd aan VNG, IPO en Rfv. Op de reden van deze bepaling is in hoofdstuk 4 van het algemeen deel van de nota van toelichting uitgebreid ingegaan.

Artikel 45

Voorzieningen dienen naar beste schatting dekkend te zijn voor de achterliggende verplichtingen en risico's. Ze mogen niet groter of kleiner zijn dan de verplichtingen of risico's waarvoor ze zijn ingesteld. Het is daarom niet toegestaan rente toe te rekenen aan voorzieningen, hetgeen in de praktijk voor 1995 wel gebruikelijk was. Toevoegingen moeten alleen zijn gebaseerd op de tijdige opbouw van de noodzakelijke omvang van de voorziening.

Mutaties in voorzieningen wegens toevoegingen of door vrijval vloeien dus voort uit het aanpassen aan een nieuw noodzakelijk niveau en uit verminderingen wegens aanwending voor het doel waarvoor de voorziening is ingesteld.

Voorts zijn toevoegingen aan voorzieningen nodig als de voorziening tegen contante waarde is gewaardeerd. Een voorziening is tegen contante waarde gewaardeerd als bij de bepaling van de hoogte van de jaarlijkse toevoeging aan de voorziening wordt uitgegaan van een lagere omvang dan de omvang die de voorziening over enige tijd moet hebben. Deze lagere omvang is gelijk aan de te zijner tijd noodzakelijke omvang verminderd met de toevoegingen die in de loop der tijd - tot het moment van verschuldigd zijn - aan de voorziening wordt toegevoegd.

Ten slotte, wordt voor de nieuwe groep voorzieningen, genoemd in artikel 44, tweede lid soms, bijvoorbeeld door het Rijk, een verplichte toevoeging, gelijk aan de rentevoet, opgelegd. Een dergelijke toevoeging wordt niet gezien als een rentetoevoeging, maar als een toevoeging om de voorziening op de juiste hoogte te houden.

Artikel 46

Dit artikel geeft in navolging van artikel 375, boek 2 BW aan welke soorten vaste schulden in de balans moeten worden onderscheiden. Voor het onderscheid tussen vaste en netto-vlootende schulden zie de toelichting op artikel 41.

Bij de door derden belegde gelden, genoemd onder c, werd in de CV 95 een onderscheid gemaakt tussen reserves van woningbouwcorporaties en overige reserves. Gezien het afnemende belang van reserves van woningbouwcorporaties is dit onderscheid in dit besluit niet voorgeschreven. Gemeenten die daar behoefte aan hebben kunnen dit onderscheid uiteraard zelf aanbrengeen.

Artikel 47

Zie de toelichting op artikel 41

Artikel 48

De netto-vlootende schulden kunnen bestaan uit kasgeldleningen, bank- en girosaldi en overige schulden.

Artikel 49

Dit artikel geeft aan dat jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen met een gelijk volume niet in de overlopende passiva worden opgenomen. Het betreft hier met name de vakantiegelden. Provincies en gemeenten hebben op de balansdatum een verplichting van zeven maanden vakantiegeld voor het personeel opgebouwd. In de begroting wordt het vakantiegeld voor het gehele jaar, 12 maanden, opgenomen. Feitelijk bestaat het bedrag op de begroting uit zeven maanden vakantiegeld over het vorige begrotingsjaar en vijf maanden vakantiegeld van het begrotingsjaar. Belangrijk is dat er 12 maanden in de begroting worden opgenomen. Het feit dat deze 12 maanden op verschillende jaren betrekking hebben is uitsluitend relevant in het jaar waarin een gemeente opgeheven zou worden en niet op een andere wijze wordt voortgezet. Aangezien dit voor gemeenten niet ter zake is, is het voldoende op de begroting het vakantiegeld voor twaalf maanden op te nemen.

De bepaling dat er voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van een gelijk volume geen overlopend passief op de balans wordt opgenomen is vergelijkbaar met de bepaling in artikel 44, derde lid, dat er voor dergelijke verplichtingen geen

voorziening wordt opgenomen. Zie verder de hoofdstukken 3 en 5 van het algemene deel van deze nota van toelichting.

Artikel 50

In de CV 95 werd alleen gesproken van waarborgen. Met waarborgen werden ook garantstellingen bedoeld. Volledigheidshalve zijn hier ook garantstellingen expliciet opgenomen. Bij borgstellingen wordt altijd waarborg over een bepaald bedrag verleend. Bij garantstellingen kan in principe ook een garantstelling gedaan worden zonder een maximum bedrag aan te geven. Met een dergelijke garantstelling wordt uiteraard een groot risico aangegaan. Het is raadzaam van dergelijke algemene garantstellingen af te zien. Indien er toch een algemene garantstelling is gedaan dient dit in de toelichting op de balans expliciet te worden aangegeven (zie artikel 57, het derde lid).

Artikel 51

Dit artikel schrijft voor dat de methoden volgens welke de afschrijvingen zijn berekend in de toelichting op de balans worden uiteengezet. Bijzondere aandacht dient gegeven te worden aan de investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut. Voor deze dient te worden aangegeven hoe ze worden geactiveerd, hoe ze worden afgeschreven en welke reserves hier eventueel voor worden benut. Zie verder ook de hoofdstukken 4 en 5 van het algemeen deel van deze nota van toelichting.

Artikel 52

Dit artikel schrijft voor welke materiële vaste activa afzonderlijk dienen te worden aangegeven. Deze onderverdeling is met name relevant voor het CBS.

Het tweede lid van het artikel schrijft voor hoe de materiële vaste activa en de onderverdeling ervan, zoals gegeven in het eerste lid, worden verantwoord.

Met de desinvesteringen in het tweede lid, onder b, worden desinvesteringen bedoeld vanwege het afstoten dan wel de (gedeeltelijke) buitengebruikstelling, als bedoeld in artikel 65, derde lid.

Artikel 53

In dit artikel is bepaald dat melding wordt gemaakt van de financiële verplichtingen die voor een aantal toekomstige jaren worden voorzien. Daarbij kan worden gedacht aan langlopende huurcontracten en lease-contracten.

Artikel 54

In dit artikel wordt voorgeschreven welke gegevens per reserve moeten worden verstrekt. De toelichting op de balans per reserve is aangepast aan het principe eerst resultaat bepalen dan pas bestemmen. Directe toevoegingen of onttrekkingen aan reserves mogen niet meer voorkomen. Alle toevoegingen of onttrekkingen dienen plaats te vinden via de resultaatbestemming. Dit betekent dus ook dat, in tegenstelling tot de CV 95, het direct toerekenen van rente aan reserves niet meer is toegestaan. Rente toerekenen kan indirect nog door een 'rente' te berekenen en via de resultaatbestemming dit bedrag aan de reserves toe te voegen.

De verminderingen bedoeld onder d zijn nieuw en vloeien voort uit de verplichting dat activa voor het bedrag van de investering worden geactiveerd, dat wil zeggen de reserves mogen niet direct in mindering worden gebracht op de activa met een economisch nut (zie artikel 62).

Artikel 55

Artikel 55 schrijft voor welke informatie per voorziening moet worden verstrekt.

Artikel 56

Dit artikel geeft aan dat de rentelasten van de vaste schulden aangegeven dienen te worden.

Artikel 57

In artikel 50 is voorgescreven dat buiten de balanstelling wordt opgenomen de bedragen waartoe borgstelling of garantstellingen zijn verstrekt. Dit artikel bepaalt dat er aanvullende informatie over deze waarborg of garantstellingen wordt gegeven.

Ten aanzien van het informatie-element, genoemd in het vierde lid wordt opgemerkt dat betalingen inzake een garantstelling kunnen overgaan in een vordering op grond van een getroffen schikking/regeling.

Het spreekt voor zich dat ook de risico's ter zake van gewaarborgde leningen in de toelichting worden vermeld.

Artikel 58

In artikel 29 is bepaald dat inzichten van belang voor de financiële positie, dienen te worden verwerkt in de programmarekening, ook als deze inzichten zijn verkregen na 31 december, maar voor het vaststellen van de programmarekening. Deze bepaling is van overeenkomstige toepassing op de balans.

Artikel 59

Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat activa met een economisch nut worden geactiveerd.

Zoals in hoofdstuk 3 en 4 van het algemeen deel van deze nota is aangegeven kunnen activa van provincies en gemeenten in twee soorten worden ingedeeld, te weten in activa met een economisch nut en activa met een maatschappelijk nut. Het tweede lid bepaalt dat activa met een economisch nut die activa zijn die kunnen bijdragen aan het genereren van middelen van de provincie of gemeente en/of die verhandelbaar zijn.

Het derde lid bepaalt dat er één uitzondering is op het eerste lid, namelijk kunstvoorwerpen van cultuur-historische waarde. Het gaat hier bijvoorbeeld om schilderijen van beroemde schilders in eigendom van de gemeente, ongeacht de plek waar de schilderijen te bezichtigen zijn. Reden voor deze uitzondering is dat wel activeren van deze activa tot het opblazen van de balans zou leiden, terwijl provincies en gemeenten niet meer kunnen uitgeven. Indien een provincie of gemeente kunstvoorwerpen in bezit heeft voor verkoop, bijvoorbeeld met als doel het stimuleren van verkoop van werk van plaatselijke schilders, dienen de kunstvoorwerpen wel geactiveerd te worden.

Het vierde lid bepaalt dat investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut mogen worden geactiveerd. Het gaat om die activa die geen economisch, maar uitsluitend een maatschappelijk nut hebben. Voorbeelden van dergelijke activa zijn wegen en pleinen. Wegen, evenals andere activa in de openbare ruimte, zoals bruggen en openbaar groen, dienen duidelijk een maatschappelijk nut, maar ze genereren geen middelen en er is geen markt voor. Hierbij dient opgemerkt te worden dat er wel vraag kan zijn naar de grond waarop de weg of een park is aangelegd, maar dat er geen vraag is naar de weg of het park als zodanig. Een andere kanttekening is dat het denkbaar is dat in de toekomst wel een markt

kan zijn voor, bijvoorbeeld wegen. De termen investeringen met een economisch of een maatschappelijk nut zijn dan ook niet statisch.

Het verdient echter de voorkeur activa met een maatschappelijk nut niet te activeren. Gezien deze voorkeur is deze uitzondering - activeren van investeringen met een maatschappelijk nut - beperkt tot investeringen in de openbare ruimte. De uitzondering is uitsluitend toegelaten, omdat sommige provincies en gemeenten anders niet in staat zouden zijn bepaalde investeringen in de openbare ruimte te doen. Indien een provincie of gemeente investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut activeert mogen de reserves erop in mindering worden gebracht (artikel 62, het derde lid) en mag er op deze activa extra worden afgeschreven (artikel 59, vierde lid).

Artikel 60

De kosten van onderzoek en ontwikkeling kunnen worden geactiveerd (zie artikel 34). Kosten van onderzoek en ontwikkeling mochten ook volgens de CV 95 worden geactiveerd. Er is in dit besluit voor gekozen de voorwaarden voor het activeren van deze kosten nader voor te schrijven. Dit om meer systematiek te brengen in de activa van provincies en gemeenten op dit punt. De voorwaarden genoemd in artikel 60 bepalen dat deze kosten alleen dan mogen worden geactiveerd als de plannen omtrent het actief waarvoor de kosten worden gemaakt al redelijk omlijnd zijn, de plannen uitvoerbaar zijn en de kosten in te schatten. Voorts is het ook van belang dat het daadwerkelijk om kosten ter voorbereiding van een investering gaat, dat wil zeggen de voorwaarden waaronder provincies en gemeenten mogen activeren (zie artikel 59) dienen van toepassing te zijn op het actief waarvoor de kosten worden gemaakt. Voor de kosten van onderzoek en ontwikkeling geldt een maximale afschrijvingstermijn van vijf jaar (zie artikel 64, zesde lid).

Artikel 61

Dit artikel is nieuw ten opzichte van de CV 95 en heeft als doel duidelijker in te kaderen wanneer bijdragen aan investeringen in eigendom van derden geactiveerd mogen worden. De voorwaarden zijn cumulatief. Kern is dat het bij de bijdrage gaat om een investering die bijdraagt aan de publieke taak en dat de provincie of gemeente de derde partij kan verplichten daadwerkelijk te investeren en dat bij in gebreke blijving de desbetreffende overheid de middelen terug kan vorderen of (mede)eigenaar worden van de investering.

Artikel 62

Het eerste lid van artikel 62 bepaalt dat de activa worden geactiveerd voor het bedrag van de investering. Dit betekent dat reserves niet in mindering op het actief mogen worden gebracht.

Het tweede lid bepaalt dat bijdragen van derden met een directe relatie met een actief op de waardering daarvan in mindering kunnen worden gebracht. Het gaat dan om bijvoorbeeld rijksbijdragen voor de aanleg van een weg, bijdragen van personen of stichtingen aan specifieke musea of andere culturele instellingen e.d. Niet toegestaan is de verrekening van een bijdrage met een algemene strekking op een bepaald terrein. Een bijdrage met een dergelijke brede omschrijving heeft onvoldoende directe relatie met een specifiek actief. De reden dat deze bijdragen in mindering op de activa mogen worden gebracht is dat dit ook voor privaatrechtelijke rechtspersonen is toegestaan. Reden hiervoor is dat het eigen vermogen niet beïnvloed wordt door het wel of niet in mindering brengen van de bijdrage van derden op het actief.

Het derde lid geeft een uitzondering op de bepaling in het eerste lid voor de investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut. Op deze activa mogen de reserves wel in mindering worden gebracht, omdat het de voorkeur heeft dat deze activa niet worden geactiveerd, zoals is aangegeven in de toelichting op artikel 59.

Artikel 63

In dit artikel is bepaald dat de verkrijgings- of vervaardigingsprijs als waarderingsgrondslag moet worden toegepast voor activa. In de CV 95 was in de nota van toelichting aangegeven wat onder de verkrijgings- of vervaardigingsprijs werd verstaan. In dit besluit is dat expliciet in artikel 63 opgenomen (tweede en derde lid). De definities zijn gelijk aan die in artikel 388, boek 2 BW.

In afwijking van artikel 384, boek 2 BW is reeds bij de CV 95 bepaald dat één waarderingsgrondslag wordt gehanteerd. Boek 2 BW kent als waarderingsgrondslagen de verkrijgings- of vervaardigingsprijs én de actuele waarde. De actuele waardegrondslag is in de CV 95 niet toegestaan omdat de motieven om deze grondslag toe te passen voor provincies en gemeenten niet relevant zijn. Waardering tegen actuele waarde wordt bij privaatrechtelijke rechtspersonen veelal toegepast om het vermogen ten behoeve van de beoordeling van de solvabiliteit zo volledig mogelijk te kunnen presenteren en relevante informatie over transactieresultaten te kunnen verstrekken. De eis van solvabiliteit is voor overheden niet relevant. Een andere overweging die bij de CV 95 heeft geleid tot het niet hanteren van de actuele waardegrondslag is het gegeven dat vaststelling van de actuele waarde van materiële vaste activa subjectief is. Daarnaast past ook het bedrijfsleven de grondslag actuele waarde voor materiële vaste activa slechts in een gering aantal gevallen toe. Bij dit besluit is voorts expliciet besloten ook voor deelnemingen de verkrijgingsprijs te blijven hanteren. Reden hiervoor is dat provincies en gemeenten deelnemingen uitsluitend mogen hebben vanwege de publieke taak. De intrinsieke waarde is daarom niet van belang; verkoop is immers meestal niet aan de orde. Is verkoop wel aan de orde dan geldt het bepaalde in het vijfde lid.

De BTW op activa wordt niet geactiveerd, als deze compensabel is volgens de wet op het BTW-compensatiefonds. Dit is overeenkomstig de uitkomsten van het bestuurlijk overleg tussen Rijk, VNG en IPO waar is gekozen voor de zogenaamde netto methode, die inhoudt dat wordt geactiveerd zonder BTW. Dit is ook overeenkomstig de toelichting op artikel 2 waarin is aangegeven dat compensabele BTW niet als last wordt beschouwd.

In artikel 76 is een overgangsbepaling geformuleerd voor activa die vóór 1 januari 1995 tegen actuele waarde zijn gewaardeerd.

In het vierde lid wordt aangegeven dat gronden die in erfpacht zijn uitgegeven worden gewaardeerd tegen de uitgifteprijs van eerste uitgifte. Het bepalen van de vervaardigingsprijs van gronden uitgegeven in erfpacht zou betekenen dat de kostprijs bepaald moet worden. Het bepalen van de kostprijs per kavel is echter dermate bewerkelijk dat voor erfpacht een uitzondering is bepaald door te stellen dat gronden in erfpacht uitgegeven worden gewaardeerd tegen uitgifteprijs bij eerste uitgifte.

Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde. Dit omdat de economische eigendom in dat geval niet meer bij de erfverpachter berust. Daarom is het van belang de waardering aan te passen. De waardering van deze objecten wordt niet geheel op nihil gesteld, maar op een registratiewaarde van bijvoorbeeld € 1,- per m², 100m² of 1000m². De reden hiervoor is dat het van belang is dat de betreffende overheid de registratie van deze gronden blijft voeren. Een goed inzicht in de bezittingen is nodig omdat het kan voorkomen dat contractueel bepaald is dat de overheid in geval van bijvoorbeeld het wijzigen van de bestemming recht heeft op een aanvullende som.

Het vijfde lid bepaalt dat indien een actief van bestemming verandert de actuele waarde in de toelichting op de balans opgenomen wordt. Deze waarde kan namelijk met het oog op de nieuwe bestemming relevant zijn. Dit geldt bijvoorbeeld voor deelnemingen waarvan de provincie of gemeente verkoop overweegt.

Het zesde lid geeft aan dat de activa van de Nazorgfondsen bedoeld in artikel 15.47 van de Wet milieubeheer wel tegen de actuele waarde worden gewaardeerd. De reden hiervoor is dat de minister van Financiën heeft aangegeven dat belegging van vermogen van deze fondsen in aandelen is toegestaan. Omdat deze aandelen dienen ter veiligstelling van de eeuwigdurende nazorg is inzicht in de actuele waarde noodzakelijk.

Het zevende lid bepaalt dat passiva, uitgezonderd de voorzieningen tegen contante waarde, tegen de nominale waarde worden gewaardeerd. In de CV 95 werd aangegeven dat alle activa en passiva tegen verkrijgings- of vervaardigingsprijs werden gewaardeerd. Vervolgens werden in artikel 61 (CV 95) diverse uitzonderingen gemaakt. Omdat passiva logischerwijs nominaal worden gewaardeerd is in dit besluit opgenomen dat alleen de activa tegen verkrijgings- of vervaardigingsprijs worden gewaardeerd en dat voor passiva de nominale waarde de waarderingsgrondslag is.

In het achtste lid is bepaald dat eventuele voorzieningen voor oninbaarheid met de nominale waarde van leningen en vorderingen worden verrekend.

Artikelen 64 en 65

Het is belangrijk voor het inzicht in de activa en de toekomstige benodigde investeringen om activa consequent en onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar af te schrijven.

Artikel 64 bepaalt de standaard afschrijvingsprocedure en artikel 65 geeft aan wanneer er resultaatonafhankelijk extra afgeschreven moet worden.

Het tweede lid van artikel 64 geeft aan dat de grondslagen van het bepalen van baten en lasten slechts om gegronde redenen mogen wijzigen ten opzichte van het vorige begrotingsjaar. Deze bepaling is ook in artikel 384, zesde lid, boek 2 BW opgenomen. De achtergrond hiervan is dat de begroting, de meerjarenraming en de jaarstukken gelet op hun functie een zo goed mogelijk inzicht moeten bieden in de financiële positie van de provincie respectievelijk gemeente en de ontwikkelingen daarin over de jaren heen.

Het derde lid van artikel 64 bepaalt dat vaste activa met een beperkte levensduur worden afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige levensduur. Dit betekent dat extra afschrijven voor activa met een economisch nut uitsluitend is toegestaan als er sprake is van duurzame waardevermindering, of als het actief eerder buiten gebruik wordt gesteld, zoals bepaald in artikel 65. De BTW op activa die vóór instelling van het BTW-compensatiefonds zijn geactiveerd mag worden afgeschreven, omdat hier sprake is van een systeembreuk. Activa worden immers exclusief BTW gewaardeerd, indien de activa onder de wet op het BTW-compensatiefonds vallen. In alle andere gevallen dient niet extra te worden afgeschreven; afschrijven dient resultaatonafhankelijk te gebeuren.

De enige uitzondering waarbij resultaat afhankelijk extra afschrijven wel is toegestaan is voor activa in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut. Zoals reeds vermeld, verdient het de voorkeur als dergelijke activa niet worden geactiveerd. Indien een provincie of gemeente het wel noodzakelijk acht dergelijke activa te activeren, dan mag extra worden afgeschreven via de reserves.

De afschrijvingsduur van immateriële vaste activa is bepaald op hetzij maximaal de looptijd van de lening waarop de immateriële vaste activa betrekking hebben, hetzij op maximaal vijf jaar. Dit omdat deze activa een specifiek karakter hebben. Het gaat bij deze activa om nog maar twee categorieën: kosten van onderzoek en ontwikkeling en kosten van het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio. Provincies en gemeenten zouden er ook voor kunnen kiezen deze activa niet te activeren. Indien ze wel kiezen voor activeren dient binnen redelijke termijn te worden afgeschreven.

Het eerste en tweede lid van artikel 65 hebben betrekking op waardeverminderingen die naar verwachting duurzaam zijn. Dat wil zeggen dat niet voorzienbaar is dat de waardevermindering zal ophouden te bestaan. De toepassing van de waardevermindering mag niet resultaatafhankelijk zijn. Gedacht kan worden aan nieuwe inzichten in de technische en/of de economische levensduur van activa of de aantasting van het vermogen van deelnemingen.

In het derde lid wordt voorgeschreven dat een actief dat buiten gebruik wordt gesteld wordt afgeschreven. Bij een volledige buitengebruikstelling dient het actief uiteraard te worden afgewaardeerd tot hetzij nul, hetzij tot de restwaarde indien die redelijkerwijs verwacht kan worden. Het is ook denkbaar dat een actief gedeeltelijk buiten gebruik wordt gesteld. Het actief wordt dan proportioneel afgewaardeerd. Uit dit lid, in combinatie met artikel 63, vierde lid, volgt dat bij afkoop van een eeuwigdurende erfpacht het verschil tussen de waardering voor de afkoop en de registratiewaarde in het jaar van afkoop als lasten wordt verantwoord.

Waardeverminderingen van activa dienen op het actief zelf in mindering te worden gebracht.

Artikel 66

Artikel 66 geeft aan waar de uitvoeringsinformatie voor gedeputeerde staten en het college uit dient te bestaan. Het voornemen is in artikel 190 van de Provinciewet een tweede lid en in artikel 186 van de Gemeentewet een bepaling op te nemen dat gedeputeerde staten en het college uitvoeringsinformatie dienen op te stellen. Met de uitvoeringsinformatie geven gedeputeerde staten respectievelijk het college invulling aan de verdere uitwerking van de begroting en de jaarstukken. De uitvoeringsinformatie dient tevens als een afspraak tussen gedeputeerde staten respectievelijk het college en het ambtenarenapparaat.

Het eerste lid geeft aan dat de uitvoeringsinformatie bestaat uit een productenraming respectievelijk productenrealisatie. De termen productenbegroting en productenrekening zijn gangbare begrippen. Deze begrippen worden hier bewust niet gebruikt om verwarring te voorkomen. De Provinciewet (artikel 201) en Gemeentewet (artikel 197) bepalen dat er een begroting en een jaarverslag en jaarrekening zijn, waarmee specifiek de documenten voor provinciale staten respectievelijk de raad worden bedoeld. Begroting, jaarverslag en jaarrekening vervullen een wezenlijke rol in het democratische functioneren van provincies en gemeenten omdat ze de allocerende en autoriserende rol hebben respectievelijk dienen voor het afleggen van verantwoording. De productenraming en productenrealisatie vervullen met name een rol bij de uitvoering.

Het tweede, derde en vierde lid geven aan dat producten een uitwerking zijn van programma's en welke basisinformatie ten minste over de producten gegeven dient te worden.

Het vijfde lid bepaalt dat de indeling in producten en de toerekening van producten aan programma's bij de productenraming en de productenrealisatie van hetzelfde begrotingsjaar

identiek moeten zijn. Een indeling kan wel worden gewijzigd bij de begrotingsraming van een nieuw begrotingsjaar.

Artikel 67

Dit artikel geeft aan welke informatie ten minste in de toelichting op de productenraming en -realisatie moet worden opgenomen.

Artikel 68

In dit artikel is bepaald dat in het overzicht van de kapitaallasten wordt ingegaan op de afschrijvingen en de toegerekende rente.

Het overzicht kapitaallasten was in de CV 95 als verplicht onderdeel bij de toelichting op de begroting en jaarrekening voorgeschreven. In dit besluit is dit overzicht naar de toelichting bij de productenraming en -realisatie verschoven, omdat het achtergrond informatie betreft die relevant is voor de uitvoering, maar niet zo zeer voor de kaderstellende of controlerende rol van provinciale staten of raad. De verplicht op te nemen informatie is zo beperkt mogelijk gehouden. Het staat provincies en gemeenten vrij de onderdelen verder uit te splitsen.

Artikel 69

Bij de productenrealisatie wordt een lijst van verbonden partijen gevoegd. Het hebben en bijhouden van deze lijst is van groot belang. Gezien de stijging van het aantal verbonden partijen is er soms gebrek aan inzicht in welke relaties de provincie of gemeente heeft met welke verbonden partij. In de paragraaf verbonden partijen wordt aan de informatiebehoefte van gedeputeerde staten respectievelijk het college tegemoet gekomen. In de toelichting bij de productenrealisatie wordt een volledig overzicht van verbonden partijen op zijn plaats geacht. Als van verbonden partijen bij het vaststellen van de productenrealisatie nog geen definitieve cijfers over het relevante boekjaar ter beschikking zijn, worden voorlopige cijfers gehanteerd.

Artikel 70

In artikel 70 wordt vastgesteld welke informatie moet worden verstrekt voor een goed inzicht in de bouwgrondexploitatie. Deze informatie dient betrekking te hebben op het totaal van de complexen en dient in meerjarig perspectief te worden geplaatst. Wanneer de uitkomsten per complex daartoe aanleiding geven - bijvoorbeeld bij (grote) calculatieverschillen of bij (grote) verwachte verliezen - dient inzicht te worden verschaft in het desbetreffende complex.

In de CV 95 was het verplicht bij de toelichting op de balans een overzicht van het onderhanden werk inzake grondexploitatie te geven. Dit overzicht was uitgebreider dan het overzicht opgenomen in artikel 70. Artikel 70 vindt zijn basis in de staat P in het Besluit gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften 1982. Deze staat is vereenvoudigd en geeft in eerste instantie voldoende inzicht voor gedeputeerde staten respectievelijk het college.

De bepalingen in het eerste lid betreffen informatie over de gronden die in exploitatie zijn genomen. Op grond van deze informatie kan een oordeel worden gevormd over de wijze waarop de waardering tot stand is gekomen. Voor deze oordeelsvorming is het van belang te weten of zich mogelijk in de toekomst belangrijke verliezen zullen voordoen en of de waardering en de prognose gebaseerd zijn op recente kostprijsberekeningen. In verband hiermee is het van belang bij de nog niet afgesloten complexen de datum van de kostprijsberekening te noemen. Voor zover de raming van het eindresultaat negatief is, verdient het aanbeveling aandacht te besteden aan de dekking hiervan in de komende jaren. Het verdient ook aanbeveling maatregelen die zijn genomen bij verlieslijdende complexen in

de toelichting op de balans te vermelden. Indien noodzakelijk zullen ter zake voorzieningen moeten worden gevormd en in de balans worden opgenomen.

Voor de gronden die nog niet in exploitatie zijn genomen zal toetsing van de boekwaarde aan de marktwaarde moeten kunnen plaatsvinden. Om te kunnen vaststellen dat met de waardering van deze gronden geen verliezen zijn geactiveerd, is daarom in het tweede lid voorgeschreven dat de boekwaarde per m² moet worden vermeld. Voor zover de marktwaarde wordt overschreden moet de overschrijding als een verlies in de jaarrekening worden gepresenteerd. De waarde van deze gronden wordt op grond van artikel 38 gepresenteerd onder de grond- en hulpstoffen.

Bij de grondexploitatie kunnen zich uiteraard risico's voordoen. Deze risico's worden in de paragraaf grondbeleid aangegeven (zie artikel 16).

Artikel 71

Artikel 71 geeft aan waar uit de informatie voor derden, gegenereerd uit de productenraming, dient te bestaan. Het voornemen is in artikel 190 van de Provinciewet en artikel 186 van de Gemeentewet een grondslag voor deze verplichting op te nemen, alsmede de bevoegdheid daarover in dit besluit nadere regels te stellen. Zoals in het algemene deel van deze nota van toelichting aangegeven blijft de behoefte bij derden aan bepaalde cijfers aanwezig. De informatie die uit de productenraming gegenereerd zou moeten worden betreft de functionele indeling en aanvullende informatie. In het eerste lid onder b is aangegeven dat een conversietabel producten - functies geleverd dient te worden, met daarin de baten en lasten volgens de functionele indeling. Daarnaast worden onder a en b gevraagd naar de financiële relaties tussen producten en programma's en tussen de producten en functies. Deze financiële relaties geven het CBS extra inzicht, waardoor eventueel noodzakelijke bewerkingen plaats kunnen vinden.

In het tweede lid wordt aangegeven dat de functionele indeling bij ministeriële regeling wordt vastgesteld.

In het derde lid wordt voorgeschreven dat de in het eerste lid gevraagde informatie uiterlijk per 15 november van het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar aan mij en aan de toezicht-houder wordt gezonden. Formeel is het pas mogelijk de productenraming en de gevraagde informatie voor derden, gegenereerd uit de productenraming, vast te stellen nadat de programmabegroting is vastgesteld. Het is echter voor de hand liggend en logisch dat de productenraming en informatie voor derden wel al grotendeels is opgesteld als de programmabegroting door provinciale staten respectievelijk de raad wordt vastgesteld.

Artikel 72

Het eerste lid van artikel 72 geeft aan waar de informatie voor derden gegenereerd uit de productenrealisatie uit dient te staan. De informatie bestaat uit een verdelingsmatrix en uit aanvullende informatie. De verdelingsmatrix wordt bepaald bij ministeriële regeling en geeft een overzicht van enerzijds de categorieën en anderzijds de functies, een aantal balansposten en een tot twee regels samengevat totaalbeeld van de kostenplaatsen. De verdelingsmatrix komt voort uit de informatie die verplicht aan de Europese Unie geleverd dient te worden en geeft een indeling die zoveel mogelijk is toegesneden op voor provincies en gemeenten bekende eenheden. Het CBS draagt zorg voor een omzetting van de aangeleverde cijfers naar de voor Europa benodigde eenheden.

Het derde lid bepaalt dat de informatie, voorgeschreven in het eerste lid uiterlijk op 15 juli, ondertekend door gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college aan de toezichthouder en aan het CBS wordt gestuurd.

Het vierde lid bepaalt dat het CBS een plausibiliteitstoets uitvoert en de resultaten daarvan terugkoppelt aan gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college. Dit met als doel dat provincies en gemeenten gefaciliteerd worden de kwaliteit van hun gegevens te verbeteren.

In het vijfde lid is een accountantsverklaring bij de informatie voor derden over het begrotingsjaar 2004 voorgeschreven. Daarnaast kan de toezichthouder bij belangrijke wijzigingen een accountantsverklaring vragen. Reden hiervoor is dat de kwaliteit van de gegevens geborgd dient te zijn. Omdat het gegevens betreft die op systematische wijze worden gegenereerd kan worden volstaan met een toets op het systeem in geval van belangrijke wijzigingen.

Artikel 73

In dit artikel wordt de mogelijkheid geschapen dat de Minister van BZK deelverantwoordingen kan vragen indien dit noodzakelijk is voor het voldoen aan de Europese verplichtingen.

Artikel 74

Artikel 74 schrijft voor dat provincies en gemeenten kwartaalcijfers dienen samen te stellen aan de hand van de verdelingsmatrix en een aantal balansposten. Dit artikel betreft een uitwerking van de Europese verordeningen over kwartaalcijfers. Er is uitsluitend voorgeschreven wat door de Europese Unie wordt gevraagd, c.q. wat het CBS nodig heeft om aan de eisen van de Europese Unie te voldoen.

Het tweede lid schrijft voor dat de informatie binnen één maand na afloop van het kwartaal ondertekend door gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college aan het CBS wordt gestuurd. Dit wederom vanwege de vereisten van de Europese Unie; het CBS dient de cijfers binnen drie maanden na afloop van het kwartaal aan te leveren. Gezien de benodigde bewerkingsslag en aggregatie is de bepaling dat provincies en gemeenten de cijfers binnen één maand na afloop van het kwartaal opsturen opgenomen.

In het derde lid is opgenomen dat het CBS een plausibiliteitstoets uitvoert en de resultaten daarvan terugkoppelt aan gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college. Dit, net zoals in artikel 72, met als doel dat provincies en gemeenten gefaciliteerd worden de kwaliteit van hun gegevens te verbeteren.

Artikel 75

Dit artikel schrijft voor dat er een commissie is die bevordert dat het Besluit begroting en verantwoording eenduidig wordt toegepast en uitgevoerd door alle betrokkenen.

De commissie die in dit artikel wordt ingesteld, is van een ander karakter dan de commissie voor de comptabiliteitsvoorschriften die in 1996 is opgeheven. De commissie voor de comptabiliteitsvoorschriften had als taak de Minister van BZK te adviseren over onderwerpen betreffende de begroting en de rekening. Daarnaast moest de commissie worden geraadpleegd als er plannen en maatregelen waren waarbij de begroting, de rekening of de administratie van gemeenten dan wel de controle daarop in betekende mate waren betrokken. De commissie voor de comptabiliteitsvoorschriften is in 1996 opgeheven vanwege de sanering van het adviesstelsel.

De commissie die in dit besluit wordt ingesteld, heeft een functie richting provincies en gemeenten. Zoals in het tweede lid opgenomen draagt de commissie zorg voor de eenduidige toepassing en uitvoering van dit besluit. De reden voor de instelling van deze commissie is dat uit de ervaringen met het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 is gebleken dat bij het ontbreken van een instantie die zorgdraagt voor een eenduidige toepassing en uitvoering van het besluit, provincies en gemeenten, maar ook andere betrokkenen, zoals accountants, onvoldoende houvast hebben.

In het tweede lid worden twee taken genoemd die de commissie in ieder geval dient uit te voeren. Het gaat hierbij in de eerste plaats om het zorgdragen voor een document dat de uitleg geeft van het besluit. Dit document is met name gericht op de ambtelijke stellers van de begroting en de jaarstukken, teneinde ervoor te zorgen dat begrotingen en jaarstukken gebaseerd zijn op een eenduidige uitleg met als doel meer transparantie voor provinciale staten en de raad. Dit document is vergelijkbaar met het 'stramien voor de opstelling en vormgeving van de jaarrekening' dat door de Raad voor de jaarverslaggeving is gemaakt ter bevordering van een eenduidige interpretatie van de verslagleggingsvoorschriften voor privaatrechtelijke rechtspersonen, zoals vastgelegd in boek 2 BW.

In de tweede plaats gaat het om het beantwoorden van praktijkvragen vanuit met name provincies en gemeenten. Deze vragen dienen op een eenduidige wijze te worden beantwoord. Het beantwoorden van de vragen en het verspreiden van de vragen en antwoorden door de commissie kan worden gezien als de tegenhanger van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving van de Raad voor de jaarverslaggeving.

In de toelichting op het besluit heeft de Minister van BZK zijn voornemen tot het zorgdragen voor zowel het document, als voor het beantwoorden van praktijkvragen al aangekondigd. De behoefte aan beide komt overigens voort uit het al eerder genoemde ontbreken van een eenduidige uitvoering en toepassing van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995. Het derde lid regelt de samenstelling van de commissie. Bij deze samenstelling is uitgangspunt geweest dat expertise uit alle relevante doelgroepen aanwezig is. De onder a genoemde voorzitter dient onafhankelijk van het Rijk te zijn. Bij de leden die werkzaam zijn bij een provincie, kan worden gedacht aan een lid werkzaam in de provinciale financiën en een lid werkzaam bij toezicht.

Het vierde lid bepaalt dat hoewel diverse (vertegenwoordigers van) belanghebbenden leden voordragen, alle leden deelnemen zonder last.

Bij ingrijpende wijzigingen van de regelgeving voor provincies en gemeenten zal, zoals de Provinciewet en Gemeentewet bepalen, advies aan de VNG en het IPO worden gevraagd.

Het vijfde en zesde lid regelen de benoemingen van de leden. Het vijfde en zevende lid regelen respectievelijk het ontslag van de voorzitter en de leden.

Artikel 76

In het eerste lid van deze bepaling is voorgeschreven hoe wordt omgegaan met activa die vóór 1 januari 1995 tegen actuele waarde zijn gewaardeerd. Deze bepaling was ook in de CV 95 (artikel 67) opgenomen. In zoverre deze activa nog niet zijn afgeschreven geldt deze bepaling nog steeds.

Het tweede lid bevat een nieuwe overgangsbepaling. Hoewel het met dit besluit verplicht is om activa te waarden tegen het bedrag van de investering, zou het teveel werk zijn en ook te arbitrair zijn om de waarde van alle activa waar voor 31 december 2003 reserves op in mindering zijn gebracht, te corrigeren.

Artikelen 77 tot en met 79

Dit besluit vervangt het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 vanaf het begrotingsjaar 2004. De CV 95 blijven nog van kracht voor de begroting en jaarrekening van 2003.

DE MINISTER VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN KONINKRIJKSRELATIES,

J.W. Remkes

Noten

- 1 Zie ook de handreiking duale begroting, Ministerie van BZK, verschenen in februari 2002.
- 2 Voor de leesbaarheid van de tekst wordt hier verder alleen nog gesproken over gemeente en gemeentelijke organen, zoals de raad. Echter overal waar gemeente staat dient gemeente en provincie gelezen te worden, waar raad staat provinciale staten respectievelijk raad enzovoorts.
- 3 Met de jaarstukken worden de jaarrekening en het jaarverslag bedoeld (zie verder hoofdstuk 2).
- 4 Het begrip eigenheid geeft aan dat de gemeente als huishouding op onderdelen een andere karakteristiek heeft dan de private huishouding, die in de verslaglegging eigen, gemeentelijke regels noodzakelijk maakt.
- 5 Voor de leesbaarheid van de tekst wordt in de rest van het algemene deel van deze nota van toelichting alleen nog gesproken over gemeente en gemeentelijke organen, zoals de raad. Echter overal waar gemeente staat dient gemeente en provincie gelezen te worden, waar raad staat provinciale staten respectievelijk raad enzovoorts. Alleen daar waar voor provincies iets anders geldt dan voor gemeenten worden beide afzonderlijk genoemd.
- 6 De Raad voor de Jaarverslaggeving is een orgaan van de Stichting voor de Jaarverslaggeving. De Stichting voor de Jaarverslaggeving is opgericht door VNO, NCW, FNV, CNV en het Nivra.
- 7 De CV 95 zijn enige tijd begeleid geweest door een vraag- en antwoordrubriek van de commissie voor de comptabiliteitsvoorschriften. Deze commissie is echter in 1997 opgeheven.
- 8 Van de bijeenkomsten is een verslag gemaakt dat is opgenomen in het *finfun* boekje de begroting en rekening in een duaal stelsel (*finfun 2001D2*). Dit boekje is breed verspreid.
- 9 Zie de circulaire handreiking treasury gemeenten en de circulaire handreiking treasury provincies, beide van 18 februari 2000.

Bijlage bij de toelichting van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Voorbeelden

In deze bijlage worden drie wijzigingen van financieel technische aard geïllustreerd. In de voorbeelden zijn verwerkt de wijzigingen betreffende bruto waardering en bestemmings-reserves, de classificatie reserves en voorzieningen en resultaatbepaling en -bestemming. Al deze drie wijzigingen zijn in paragraaf 4.2 van het algemene deel van de nota van toelichting besproken.

Het voorbeeld bestaat uit een balans, staat van kapitaallasten en begroting/rekening van baten en lasten. Om de wijzigingen goed te laten zien zijn de balans, e.d. telkens gemaakt volgens de CV 95 en volgens het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten. Er is voor gekozen de begroting/rekening van baten en lasten op te zetten volgens de hoofdfunctionele indeling. Deze indeling is vanaf in werking treding van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten niet meer verplicht. Echter omdat de CV 95 wel de hoofdfunctionele indeling verplicht stelt is in het voorbeeld de hoofdfunctionele indeling gebruikt. Deze indeling is niet het onderwerp van het voorbeeld. Een andere indeling voor het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zou verwarrend werken.

Gehanteerde uitgangspunten

Algemeen

1. Bij de opstelling van de voorbeelden is uitgegaan van een rekening en balans op concernniveau van een gemeente van circa 70.000 inwoners; het cijfermateriaal is zodanig vereenvoudigd en éénduidig dat de modellen van de CV95 en de gevolgen van het nieuwe besluit eenvoudig zijn te traceren. De veranderingen in het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten ten opzichte van de CV 95 zijn bovendien **VET** weergegeven.
2. Bij de toepassing van de CV 95 wordt uitgegaan van:
 - a) Netto waarderingsvariant boekwaarde investeringen;
 - b) Rente-omslag methode op basis van totaal financiering, waarbij het eigen vermogen en voorzieningen worden gebruikt als financieringsmiddelen;
 - c) Verantwoording van bespaarde rente via functie 913 Beleggingen; toevoeging van bespaarde rente aan bestemmingsreserves geschiedt via functie 910, waarbij een percentage van 2,5 wordt gehanteerd wegens inflatie-correctie;
 - d) Verantwoording van overige mutaties in reserves en voorzieningen via de functionele begrotingsfuncties;
3. Bij de toepassing van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten wordt uitgegaan van:
 - a) Bruto waardering boekwaarde investeringen;
 - b) Rente-omslag methode op basis van totaal financiering, waarbij het eigen vermogen en voorzieningen worden gebruikt als financieringsmiddelen;
 - c) Verantwoording van bespaarde rente via functie 913 Beleggingen;
 - d) Verantwoording van mutaties in reserves geschiedt via (nieuwe) hoofdfunctie 10;

- e) Aan de bestemmingsreserves wordt 2,5% rente toegevoegd wegens inflatie-correctie;
- f) Verantwoording van mutaties in voorzieningen via de exploitatiebegroting/-rekening;

Specifiek

A. Investering brandweerkazerne:

- 1. Totale investering nieuwbouw in 200X bedraagt 8 mln;
- 2. Gemeente heeft voor de nieuwbouw in de loop der tijd een reserve opgebouwd die op 1 januari 200X groot is 2 mln;
- 3. Van het Rijk wordt in de nieuwbouw een investeringsbijdrage ontvangen van f 1 mln.
- 4. Afschrijving vangt aan in het jaar volgend op oplevering van de nieuwbouw, in casu jaar 200Y; duur afschrijvingstermijn 25 jaar.

B. Uitvoering rijksregeling R:

- 1. Lasten en baten verband houdende met de uitvoering van deze rijksregeling worden verantwoord op hoofdfunctie 8;
- 2. Overeenkomstig deze regeling dienen de nog niet aan derden doorbetaalde middelen te worden gereserveerd en dient aan de op 1 januari van enig jaar aanwezige reserve rente te worden vergoed, gelijk aan het op de geldmarkt geldende gemiddelde percentage voor kort geld o/g (driemaandstermijn);

C. De gemeente heeft naast de reserve rijksregeling R en de algemene reserve nog twee bestemmingsreserves, t.w. A en B;

D. Voor aan te trekken lang vreemd vermogen (25 jaar) wordt een rentepercentage van 5 gehanteerd;

E. Voor aan te trekken kort vreemd vermogen (driemaandstermijn) wordt een rentepercentage van 4 gehanteerd;

F. Over het eigen vermogen wordt rente gecalculeerd gelijk aan geldend percentage op kapitaalmarkt voor lang geld (25 jr);

BEGROTING/REKENING VAN LASTEN EN BATEN NAAR HOOFDFUNCTIES JAAR 200Y
(bedragen x 1.000)

hoofd functie	omschrijving lasten/baten en specificaties	lasten	baten
0	Algemeen bestuur	18.000	2.000
1	Openbare orde en veiligheid , w.v. functie 120, lasten * afschrijving nieuwbouw brandweerkazerne * rente-omslag idem (5% van 5.000) overige lasten hoofdfunctie 1	200 250 <u>7.550</u>	1.000
2	Verkeer, vervoer en waterstaat	17.000	3.000
3	Economische Zaken	2.000	1.000
4	Onderwijs	86.000	70.000
5	Cultuur en recreatie	35.000	6.000
6	Sociale voorzieningen en maatschappelijk werk functie 630, lasten * toevoeging aan bestemmingsreserve A overige lasten hoofdfunctie 6	500 <u>137.500</u>	88.000
7	Volksgezondheid functie 711, baten * beschikking over bestemmingsreserve B overige baten hoofdfunctie 7	34.000	1.000 <u>29.000</u> 30.000
8	Ruimtelijke ordening en volkshuisvesting	105.000	102.000
9	Financiering en algemene dekkingsmiddelen functie 910, Reserves en voorzieningen, lasten * toevoeging bespaarde rente aan reserve rijksregeling R * idem aan best.reserve A (2,5% inflatie-correctie) * idem aan best.reserve B (2,5% inflatie-correctie) overige lasten hoofdfunctie 9 functie 913 Beleggingen, baten * bespaarde rente eigen vermogen * bespaarde rente voorzieningen overige baten hoofdfunctie 9	400 1.200 1.500 <u>30.600</u> 33.700	7.000 1.500 <u>166.500</u> 175.000
	totaal lasten en baten	476.700	478.000
	Functie 992 Saldo (voordelig)	1.300	
	totalen-generaal	478.000	478.000

MODEL bij de toelichting op het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

BEGROTING/REKENING VAN LASTEN EN BATEN NAAR HOOFDFUNCTIES JAAR 200Y
(bedragen x 1.000)

hoofd functie	omschrijving lasten/baten en specificaties	lasten	baten
0	Algemeen bestuur	18.000	2.000
1	Openbare orde en veiligheid , w.v. functie 120, lasten * afschrijving nieuwbouw brandweerkazerne * rente-omslag idem (5% van 7.000) overige lasten hoofdfunctie 1	280 350 7.550	1.000
2	Verkeer, vervoer en waterstaat	17.000	3.000
3	Economische Zaken	2.000	1.000
4	Onderwijs	86.000	70.000
5	Cultuur en recreatie	35.000	6.000
6	Sociale voorzieningen en maatschappelijk werk	137.500	88.000
7	Volksgesondheid	34.000	29.000
8	Ruimtelijke ordening en volkshuisvesting functie 821 toevoeging rente aan voorziening rijksregeling R overige lasten hoofdfunctie 8	400 105.000	102.000
9	Financiering en algemene dekkingsmiddelen functie 913 Beleggingen, baten * bespaarde rente eigen vermogen * bespaarde rente voorzieningen overige baten hoofdfunctie 9	30.600	6.600 2.000 166.500 175.100
	totaal lasten en baten hoofdfuncties 0 t/m 9	473.680	477.100
	resultaat voor bestemming (voordelig) 3.420		
10	Resultaatbestemming functie 120 Brandweer, afschrijving reserve nieuwbouw functie 630 Toevoeging bestemmingsreserve A idem, toevoeging rente wegens inflatie-correctie (2,5%) functie 711 Beschikking bestemmingsreserve B idem, toevoeging rente wegens inflatie-correctie (2,5%)	500 1.200 1.500	80 1.000
	totaal lasten en baten hoofdfuncties 0 t/m 10	476.880	478.180
	resultaat na bestemming (voordelig)	1.300	
	totalen-generaal	478.180	478.180

Staat van kapitaallasten jaar 200Y
(bedragen x 1000)

omschrijving	lasten	baten
Rentelasten		
* rente aangegane langlopende geldleningen	45.000	
* rente aangegane kortlopende geldleningen	2.000	
* gecalculeerde rente over het eigen vermogen ad 140.000	7.000	
* gecalculeerde rente over de voorzieningen ad 30.000	1.500	
* kosten betalingsverkeer	500	
totaal rentelasten	56.000	
Afschrijvingen	15.000	
Rentebaten		
* rente van verstrekte kortlopende geldleningen		1.000
* rente kapitaalverstrekking derden		35.000
sub-totaal lasten/baten	71.000	36.000
Toerekening afschrijving:		
* aan (hulp)kostenplaatsen		3.000
* aan (hoofd)functies		12.000
Toerekening saldo rentelasten/baten:		
* aan (hulp)kostenplaatsen		5.000
* aan (hoofd)functies		15.000
totaal lasten/baten	71.000	71.000

Rente-omslag berekening

Activa

totaal immateriële vaste activa	5.000
totaal materiële vaste activa	205.000
totaal financiële vaste activa	550.000
waarvan kapitaalverstrekking aan derden	360.000
	190.000
Totaal activa, waarover wordt omgeslagen	400.000

Netto rentelasten

totaal rentelasten	56.000
totaal rentebaten	36.000
Per saldo om te slaan over activa	20.000

Rente-omslagpercentage bedraagt afgerond

20.000	5 %
1% van 400.000	

Staat van kapitaallasten jaar 200Y
(bedragen x 1000)

omschrijving	lasten	baten
Rentelasten		
* rente aangegane langlopende geldleningen	45.000	
* rente aangegane kortlopende geldleningen	2.000	
* gecalculeerde rente over eigen vermogen ad 132.000	6.600	
* gecalculeerde rente over voorzieningen ad 40.000	2.000	
* kosten betalingsverkeer	500	
totaal rentelasten	56.100	
Afschrijvingen		
	15.080	
Rentebaten		
* rente van verstrekte kortlopende geldleningen		1.000
* rente kapitaalverstrekking derden		35.000
sub-totaal lasten/baten	71.180	36.000
Toerekening afschrijving:		
* aan (hulp)kostenplaatsen		3.000
* aan (hoofd)functies		12.080
Toerekening saldo rentelasten/baten:		
* aan (hulp)kostenplaatsen		5.000
* aan (hoofd)functies		15.100
totaal lasten/baten	71.180	71.180

Rente-omslag berekening

Activa

totaal immateriële vaste activa	5.000
totaal materiële vaste activa	207.000
totaal financiële vaste activa	550.000
waarvan kapitaalverstrekking aan derden	<u>360.000</u>
	190.000
Totaal activa, waarover wordt omgeslagen	<u>402.000</u>

Netto rentelasten

totaal rentelasten	56.100
totaal rentebaten	<u>36.000</u>
Per saldo om te slaan over activa	<u>20.100</u>

Rente-omslagpercentage bedraagt afgerond

	20.100	5 %
1% van	<u>402.000</u>	

Balans per ultimo 200X
(bedragen x 1.000)

ACTIVA		PASSIVA	
vaste activa		vaste financieringsmiddelen	
1	immateriële vaste activa 5.000	11	Eigen vermogen
2	materiële vaste activa *) 205.000	a	reserves **) 138.000
3	financiële vaste activa 550.000	b	saldo van de rekening 2.000
4	geactiveerde tekorten 0	12	voorzieningen ***) 30.000
	totaal vaste activa 760.000	13	langlopende schulden 600.000
			totaal vaste financieringsmiddelen 770.000
vlottende activa		vlottende passiva	
5	voorraden 50.000	14	kortlopende schulden 60.000
6	vorderingen 20.000	15	overlopende passiva 70.000
7	liquide middelen 30.000		
8	overlopende activa 40.000		
	totaal vlottende activa 140.000		totaal vlottende passiva 130.000
	totaal-generaal 900.000		totaal-generaal 900.000

*) de mat. vaste activa worden als volgt gespecificeerd:

totaal nieuwbouw brandweerkazerne	8000	
af: bijdrage rijk	-1000	
af: reserve nieuwbouw	-2000	
nieuwbouw brandweerkazerne (netto)	5.000	
overige materiële vaste activa (netto)	200.000	
totaal materiële vaste activa	205.000	

**) de reserves worden als volgt gespecificeerd:

1 algemene reserve	20.000
2 reserve nieuwbouw brandweerkazerne	0
3 reserve rijksregeling R	10.000
4 bestemmingsreserve A	48.000
5 bestemmingsreserve B	60.000
totaal reserves	138.000

***) De voorzieningen worden als volgt gespecificeerd:

1 overige voorzieningen	30.000
totaal voorzieningen	30.000

MODEL bij de toelichting op het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Balans per ultimo 200X
(bedragen x 1.000)

ACTIVA		PASSIVA	
vaste activa		vaste financieringsmiddelen	
1	immateriële vaste activa 5.000	11	Eigen vermogen
2	materiële vaste activa *) 207.000	a	reserves **) 130.000
3	financiële vaste activa 550.000	b	saldo van de rekening 2.000
4	geactiveerde tekorten <u>0</u>	12	voorzieningen ***) 40.000
	totaal vaste activa 762.000	13	langlopende schulden <u>600.000</u>
			totaal vaste financieringsmiddelen 772.000
vlottende activa		vlottende passiva	
5	voorraden 50.000	14	kortlopende schulden 60.000
6	vorderingen 20.000	15	overlopende passiva 70.000
7	liquide middelen 30.000		
8	overlopende activa <u>40.000</u>		
	totaal vlottende activa 140.000		totaal vlottende passiva 130.000
	totaal-generaal 902.000		totaal-generaal 902.000

*) de mat. vaste activa worden als volgt gespecificeerd:

totaal nieuwbouw brandweerkazerne	8000	
af: bijdrage rijk	<u>-1000</u>	
nieuwbouw brandweerkazerne (bruto-verantw.)		7.000
overige materiële vaste activa (netto)	<u>200.000</u>	
totaal materiële vaste activa		207.000

**) de reserves worden als volgt gespecificeerd:

1	algemene reserve	20.000
2	reserve nieuwbouw brandweerkazerne	2.000
3	bestemmingsreserve A	48.000
4	bestemmingsreserve B	<u>60.000</u>
	totaal reserves	130.000

***) De voorzieningen worden als volgt gespecificeerd:

1	voorziening rijksregeling R	10.000
2	overige voorzieningen	<u>30.000</u>
	totaal voorzieningen	40.000