



FOTO: HOLLAND IN BEELD

Eerste ervaringen met nieuwe verslaggevingsregels BBV

# Ei van Columbus?

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten: BBV. Deze drie letters zouden een revolutie teweegbrengen in de verslaggeving door de lagere overheid. BBV werd in 2004 ingevoerd. Accountants kregen er in 2005 voor het eerst mee te maken. Tijd voor een evaluatie.

ADRIE BOXMEER

“De eerste ervaringen met BBV zijn wonderbaarlijk goed.”

“BBV is een poging om de verslaggevingsregels van het Rijk te vertalen naar gemeenten.

Dat werkt niet. Veel gemeenteraadsleden weten zich bijvoorbeeld geen raad met de programmabegroting.”

“BBV is absoluut een stap in de goede richting. Maar het is, gezien de internationalisering van verslaggevingsregels, slechts een eerste stap op weg naar IPSAS.”

Drie verschillende meningen. De eerste is van Willem Wijntjes, voorzitter van de Commissie BBV. De tweede komt uit de mond van Petra



van Lange, directeur Audit Services van de gemeente Rotterdam. De derde is van Vincent Hartman, accountant bij Ernst & Young. Het is duidelijk: na ruim een jaar Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zijn de meningen verdeeld over nut en noodzaak van het systeem.

### Twee redenen

Even terug naar het begin. Er waren twee redenen om in 2004 het tot dan geldende Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 (CV 95) te vervangen door het BBV.

Allereerst leidde de invoering van het dualisme in 2002 tot een andere relatie tussen gemeenteraad en college van B en W en tussen Provinciale en Gedeputeerde Staten. Die nieuwe relatie kreeg zijn beslag in een andere financiële verslaggeving. Zo hoefden gemeenten en provincies niet langer hun begroting op te stellen volgens de functionele en categoriale indeling. Men kreeg grote vrijheid bij de indeling van de eigen programmabegroting. Toch konden de functionele en categoriale

indeling niet volledig worden gemist. Toezichthouders zoals het Rijk en de Europese Unie, maar ook een instelling als het Centraal Bureau voor de Statistiek, bleken behoefte te hebben aan bepaalde, eigen informatie. Daarom staat in het BBV welke gegevens provincies en gemeenten moeten aanleveren en hoe ze dat moeten doen. Een andere reden voor de invoering van BBV was onduidelijkheid over de vraag in hoeverre Boek 2, Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek (BW) op de lagere overheid van toepassing is. De hierin vastgelegde verslaggevingsvoorschriften voor het bedrijfsleven

voldeden niet in alle gevallen voor gemeenten en provincies. Er was behoefte aan aangepaste regels. De opstellers van BBV hebben weliswaar het BW in hoofdlijnen gevolgd, maar duidelijker dan bij CV 95 is nu aangegeven waarom soms hiervan is afgeweken.

### Onderscheid met BW

De Commissie BBV heeft volgens de wet 'tot taak zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV'. Willem Wijntjes is voorzitter van de commissie. In het dagelijks leven is hij projectdirecteur bij de provincie Zuid-Holland. Daarnaast is ▶

### Leo Verhoef: 'BBV lost problemen niet op'

Leo Verhoef is al jaren de grootste criticaster van de wijze waarop gemeenten hun jaarrekening opstellen en van het BBV. Zijn grootste klacht: gemeenten zetten bepaalde posten, zoals pensioenverplichtingen en vakantiegelden, verkeerd op de balans. Hierdoor doen ze zich armer voor dan ze in werkelijkheid zijn. Zouden ze deze post op de juiste manier vermelden, dan zou de reden vervallen om OZB jaarlijks te verhogen. Door BBV zouden vele van deze klachten tot het verleden moeten behoren. Maar Leo Verhoef blijft kritisch. "BBV schiet op een groot aantal punten te kort. Waarom moet er sprake zijn van het saldo van baten en lasten voor of na bestemming? Er is alleen maar het saldo van baten en lasten. Punt uit. Of neem het verschil tussen investeringen met economisch of maatschappelijk nut. Onzin. Er is maar één soort investeringen. Als je daar meer dan een jaar plezier van hebt, zijn het afschrijvingen en zet je ze op de balans."

### Reactie NIVRA inzake kritiek Leo Verhoef



De kritiek van de afgelopen jaren op vermeende onjuistheden in gemeentelijke jaarrekeningen richtte zich vooral op de verslaggevingsregels van het ministerie van Binnenlandse Zaken waaraan gemeenten, provincies en accountants zich moeten houden. Belangrijkste kritiekpunt was dat gemeenten zich in hun jaarrekening armer voordeden dan ze feitelijk waren, doordat ze bepaalde inkomsten buiten de jaarrekening zouden houden. Met als gevolg een te hoog niveau van gemeentelijke belastingen.

In werkelijkheid was van het buiten de jaarrekening houden van inkomsten geen sprake. De goedgekeurde jaarrekeningen gaven wel degelijk een getrouw beeld. Het misverstand kwam voort uit het feit dat de resultatenrekening niet alle inkomsten bevatte. Een deel van de inkomsten was rechtstreeks verwerkt in het eigen vermogen. Deze wijze van boeken kwam volgens de regels en op democratische wijze tot stand (iedere post was goedgekeurd door de gemeenteraad), maar belemmerde toch een helder inzicht in de staat van de gemeentefinanciën. Met de invoering van het BBV per 1 januari 2005 zijn veel van de kritiekpunten weggenomen. Zo moeten inkomsten net als in het bedrijfsleven via de resultatenrekening lopen, waardoor de feitelijke baten en lasten beter zichtbaar zijn. De ervaringen in 2005 leren niettemin dat bepaalde punten nog kunnen worden verbeterd. Het NIVRA wil in samenwerking met onder andere de Commissie BBV, het ministerie van Binnenlandse Zaken en zo mogelijk de Raad voor de Jaarverslaggeving hierover adviseren. Uitgangspunten zijn hierbij onder meer: de internationale verslaggevingsregels van overheden, de ontwikkelingen bij de rijksoverheid, en de vraag in welke mate de eigenheid van de publieke sector een rol moet spelen.

Voor wat betreft Leo Verhoef: zijn kritiek was terecht op het punt dat de weergave in jaarrekeningen van vóór 2004 niet consistent en helder was. Van een onjuiste weergave was echter geen sprake, laat staan van fraude. De goedkeurende verklaringen van accountants zijn terecht gegeven, hetgeen diverse malen door de tuchtrechter is bevestigd. Het probleem lag bij de verslaggevingsregels, een situatie die inmiddels aanmerkelijk is verbeterd (hoewel het altijd nog beter kan).

## Ministerie LNV start proef met IPSAS

Volgend jaar begint het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit een pilot van een jaar met de verantwoording mede op basis van International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), het internationale baten-lastenstelsel voor publieke instellingen. De voorbereiding daarvan is nu volop bezig. Frans van Schaik, partner bij Deloitte en namens het NIVRA lid van de internationale IPSAS Board, juicht de proef toe. "Het is hoog tijd dat ook de rijksoverheid overschakelt op een baten-lastenstelsel. Per slot van rekening zijn diverse rijksdiensten al overgestapt, zoals Rijkswaterstaat en de Algemene Inspectiedienst (AID). Dan is een pilot met IPSAS bij een ministerie slechts een logische volgende stap. Ik heb begrepen dat minister Zalm van Financiën al langere tijd zo'n proef wilde doen, maar dat andere ministeries dit tegenhielden."

Den Haag was dan ook tot nu geen voorstander van het baten-lastenstelsel. Inmiddels hebben echter diverse internationale organisaties, zoals de Europese Commissie, de NAVO en de VN, de overstap al wel gemaakt, of gaan dat binnenkort doen. Van Schaik: "Nederland is tot de conclusie gekomen dat het zich maar beter hierbij kan aansluiten. En terecht, want de voordelen zijn evident. In een baten-lastenstelsel kan de Tweede Kamer veel beter sturen op output, omdat uitgaven over meer jaren worden afgeschreven. Je kunt door de jaren heen volgen wat de financiële gevolgen van een bepaald besluit zijn."

hij gemeenteraadslid in Nieuwegein. Vorig jaar november belegde de Commissie BBV samen met het NIVRA een bijeenkomst. Wijntjes ging daar uitgebreid in op de redenen waarom CV 95 niet meer voldeed, en het noodzakelijk was om over te stappen op BBV. "Bepaalde zaken waren niet goed geregeld. Zo hadden gemeenten grote vrijheid om bepaalde posten te activeren of niet te activeren. Dat leidde tot onduidelijkheid. Ook was er geen goed onderscheid tussen de voorzieningen en de reserves. Het Rijk heeft hier via het BBV duidelijke voorschriften voor opgesteld. Er is gekozen voor een gemodificeerd stelsel van baten en lasten. Hier onderscheidt BBV zich dus nadrukkelijk van het Burgerlijk Wetboek. Echter, binnen deze strengere regels hebben gemeenten en provincies nu een grotere vrijheid bij het opstellen van de begroting. Ik juich dat toe. Want in het dualisme heeft de gemeenteraad een zelfstandiger positie gekregen."



FOTO: MARIA BROUWER

**Petra van Lange (Audit Services Rotterdam):** 'Het is typisch een product van het Rijk. Het is eigenlijk niets anders dan de vertaling van VBTB naar gemeenten.'

**Vincent Hartman (Ernst & Young):** 'Te veel vrijheid was blijheid, dat is nu anders.'

### Flauwekul

Volgens Wijntjes waren nieuwe aparte regels voor gemeenten en provincies hard nodig. Want hij gelooft heilig in de eigenheid van de lagere overheid. "Ik vind het ronduit flauwekul om overheden als bedrijven te behandelen. Want de overheid verdient geen geld en heeft geen eigen vermogen. De overheid is een typische allocatiewaardhouding. Ze int geld van burgers en verdeelt het vervolgens weer onder burgers. Daarnaast is het budgetproces bij de overheid openbaar. Dat is in het bedrijfsleven niet zo. Het is daarom ondenkbaar dat je een gemeente kunt vergelijken met bijvoorbeeld Ahold." Sinds ruim een jaar (met ingang van begrotingsjaar 2004) wordt er nu met BBV gewerkt. Wijntjes: "Het functioneert wonderbaarlijk goed. Ik noem dat wonderbaarlijk omdat gemeenten en provincies de afgelopen jaren veel over zich heen hebben gekregen."

Want vlak voor de invoering stapten de gemeenten ook over op het duale stelsel. Daarnaast heeft ook de aandacht voor het aspect rechtmatigheid veel van gemeenten gevraagd, en overigens ook van accountants. Toch is het grotendeels goed gegaan. Wel is er nog onduidelijkheid hoe er moet worden omgegaan met bijvoorbeeld voorzieningen en bijdragen van derden. Verder levert de verslaggeving van de reserves nog de nodige discussie op. En ook de presentatie van de resultaatbestemming kan beter."

### 'Verheven doelstellingen'

Het enthousiasme van Willem Wijntjes steekt schril af bij de bedenkingen van Petra van Lange, directeur van Audit Services Rotterdam, de vroegere gemeentelijke accountantsdienst. "De verslaggevingsregels zijn voor gemeenten bruikbaar dan die in de CV 95. Maar over de programmabegroting waarin de drie

Willem Wijntjes

(commissie BBV): 'Ik vind het ronduit flauwekul om overheden als bedrijven te behandelen.'

Internationaal gaan de verslaggevingsregels voor de overheid steeds meer lijken op die voor het bedrijfsleven.

W-vragen opgevoerd worden, namelijk: wat willen we bereiken, wat gaan we daarvoor doen en wat mag dat kosten, ben ik minder te spreken. Het grootste manco van BBV is dat het typisch een product van het Rijk is.

Binnenlandse Zaken en Financiën hebben het bedacht. Het is eigenlijk niets anders dan de vertaling van VBTB, van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording, naar gemeenten. Maar wat bij het Rijk goed functioneert, schiet zijn doel voorbij in gemeenten. Raadsleden willen concrete zaken realiseren: zoveel meter fietspad, zoveel meter groenvoorziening, zoveel nieuwe woningen. Daar rekent de kiezer hen namelijk uiteindelijk op af. Ze hebben daarom weinig aan de verheven doelstellingen in de programmabegroting. Daarom is die begroting in veel gemeenten ook nog niet of nauwelijks van de grond gekomen. Doe maar gewoon, dan doe je al gek genoeg, is toch het credo van de meeste gemeenten."

### Vrijheid blijheid

Het betekent overigens niet dat Petra van Lange geen goede aspecten in BBV ziet. Zo vindt ze de ketenbenadering een sterk punt. Hierbij staat niet langer het functioneren van elke afzonderlijke gemeentelijke dienst centraal. Er wordt daarentegen gekeken hoe alle daarbij betrokken diensten gezamenlijk een bepaalde doelstelling hebben gerealiseerd. Deze aanpak voorkomt volgens Van Lange dat het gemeentelijke apparaat verkokert. Toch heeft ze ook daarover nog een opmerking. "De ketenbenadering sluit weer niet aan bij de situatie in de grote steden, waar de diverse diensten vaak sterke, zeer zelfstandige functionerende eenheden zijn."

Vincent Hartman, die als accountant bij Ernst

### Scriptie NIVRA-Nyenrode: 'BBV niet nodig'

Er is geen reden om vanwege de eigenheid een apart systeem van verslaggeving voor gemeenten en provincies te hanteren. Daarom was het logischer geweest om, in plaats van BBV in te voeren, BW2 te volgen. Deze conclusie trekt Arend Doppenberg, student aan NIVRA-Nyenrode, in zijn scriptie.

Doppenberg: "De verschillen tussen het BBV en BW zijn volgens de minister van Binnenlandse Zaken het gevolg van de eigenheid van gemeenten. Bij een aantal onderwerpen kunnen de verschillen echter niet hierdoor worden verklaard. Voorbeelden zijn onder meer investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut en het vormen van een voorziening voor ontvangen, maar niet bestede subsidies. Binnenlandse Zaken vindt dat dergelijke investeringen direct ten laste van het resultaat moeten worden verwerkt, voor zover de financiële ruimte dit toelaat. Maar ook volgens BW2 mogen zulke investeringen niet worden geactiveerd, aangezien zij geen waarde opleveren. Dus het ministerie spreekt hiermee eigenlijk zijn voorkeur voor BW2 uit. Maar niet iedere gemeente heeft voldoende financiële ruimte om dergelijke investeringen direct ten laste van het resultaat te verwerken. Daarom heeft de minister als compromis besloten dat ze zowel geactiveerd als direct als last mogen worden verwerkt. Hierdoor ontstaan er verschillen tussen gemeenten, waardoor de jaarrekeningen niet onderling vergelijkbaar zijn."

Er is volgens Doppenberg nog een reden om een voorkeur voor BW2 uit te spreken. BBV staat volgens hem namelijk haaks op bepaalde ontwikkelingen in de samenleving. "Ook organisaties die niet verplicht zijn BW2 te volgen, zoeken desondanks steeds vaker aansluiting bij deze regelgeving en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Voorbeelden zijn organisaties zonder winststreven en fondsenwervende instellingen. De eigenheidskenmerken van deze organisaties worden vervolgens vertaald in specifieke aanvullende richtlijnen."

Voor zijn scriptie deed Doppenberg literatuuronderzoek en sprak hij met 25 vertegenwoordigers van onder meer het Rijk, provincies, gemeenten, de Commissie BBV en accountantskantoren.

### BBV

Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) heeft zijn grondslag in de Provinciewet en Gemeentewet. Het BBV bevat de regelgeving voor onder andere het opstellen van de begroting en jaarstukken, de financiële positie, waardering activa en informatie voor derden. De regels gelden met ingang van begrotingsjaar 2004. De veertien mensen tellende Commissie voor het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (Commissie BBV) heeft tot taak zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van de nieuwe regels.

Voor meer informatie: <http://www.commissiebbv.nl/>.

& Young veel lokale overheden als klant heeft, is wel enthousiast. "BBV is absoluut een stap in de goede richting. CV 95 was te veel vrijheid, blijheid. Dat is nu anders. Er is een helder stramien waaraan gemeenten zich moeten houden. Overigens had ik het beter gevonden om de specifieke voorschriften voor lokale overheden in een aparte richtlijn in de RJ op te nemen. Voor de overige voorschriften had men dan gewoon aan moeten haken bij de algemene richtlijnen, zoals dat ook bij banken en verzekeraars is gebeurd. Het opnemen van een richtlijn in de RJ is ook de beste waarborg dat de regelgeving voortdurend wordt geactualiseerd. Hierdoor voorkom je dat er onbedoelde verschillen tussen de jaarverslaggeving van lokale overheden en het bedrijfsleven gaan ontstaan."

### Tussenstap

Volgens Hartman zijn de verschillen op het gebied van presentatie en waarderingsgrond-

slagen tussen overheid en bedrijfsleven niet zo groot. "Ongeveer tien tot twintig procent van de bepalingen in het BBV zijn gebaseerd op het eigen karakter van de overheid. De rest is in belangrijke mate geënt op het BW."

Hartman ziet het BBV slechts als een tussenstap. "Gezien de internationalisering van de verslaggeving zal het eindpunt uiteindelijk de internationale regels voor de overheidsverslaggeving zijn, IPSAS. Deze regels zijn, net als IFRS, strikter en laten gemeenten daarmee minder vrijheid en leggen hen dwingende voorschriften op. Maar het betekent wel dat internationaal de verslaggevingsregels voor de overheid steeds meer gaan lijken op die voor het bedrijfsleven. Hierbij teken ik wel aan dat IPSAS ook rekening houdt met het eigenstandige karakter van overheden, hetgeen tot uitdrukking moet komen in de externe verslaggeving." ■