

Reactie op de “Vernieuwing BBV ter bevordering van de interne sturing.

Reactie gegeven door: Drs. S. Groustra MBA AA RB
Hoofd afdeling Middelen Gemeente Franekeradeel
Harlingerweg 18, 8801PA Franeker
Postbus 58, 8800 AB Franeker
s.groustra@franekeradeel.nl

Alle reacties zijn gebaseerd op het doel van de regeling:

“Het vereenvoudigen van de beoordeling van de financiële gezondheid en beleidsmatige prestaties van provincies en gemeenten op basis van de begroting en jaarrekening. Daarnaast moet het ook eenvoudiger worden om gemeenten of provincies op deze punten te vergelijken”

De vette alinea's zijn de voorstellen tot wijziging van het BBV.

1. Uniforme taakvelden: betrouwbare informatie voor interne sturing en externe vergelijkbaarheid;

Reactie; Tegen de voorgestelde wijziging

Huidige werkwijze Franekeradeel:

In het huidige BBV wordt een onderscheid gemaakt naar doelgroepen met hun eigen informatie behoefte. Zo stuurt in Franekeradeel de raad op programma's, met informatie op een hoog aggregatieniveau. Het college van burgemeester en wethouders sturen op basis van de (sub)productenraming en de (sub)productenrealisatie welke gelijk zijn aan de documenten voor de aansturing van de organisatie (management informatie). Oftewel twee verantwoordingsniveaus te weten Programmabegroting en (sub)productenraming.¹

Om te kunnen voldoen aan de informatiebehoefte van verschillende derden gebruikers, zoals het CBS en BZK (in verband met het onderhoud van het provinciefonds en gemeentefonds) is voorgeschreven dat provincies en gemeenten een apart overzicht met Informatie voor derden (Iv3) moeten aanleveren aan de hand van een matrix met voorgeschreven Iv3 functies en kosten (economische categorieën).

Door de (sub)productenraming en –realisatie conform Iv3 op te stellen is geen extra vertaalslag vanuit de financiële administratie nodig. Simpel en doelmatig.

Voorstel: Financiële informatie per taakveld

In deze wijziging van het BBV wordt voorgeschreven dat gedeputeerde staten en het college van burgemeester en wethouders de ramingen en realisatiecijfers in het kader van de begrotingsuitvoering (de uitvoeringsinformatie), opstellen aan de hand van de bij ministeriële regeling vast te stellen taakvelden. Er kan een zekere spanning bestaan tussen vergelijkbaarheid en relevantie voor de eigen sturing. Voor de interne sturing is veelal een grotere mate van detail nodig, terwijl de vergelijking van de taakuitvoering met die van andere overheden, vanwege de onderlinge verschillen in de uitvoeringspraktijk een hogere mate van abstractie vereist.

Commentaar: door het toevoegen van taakvelden wordt een extra laag gecreëerd tussen programmabegroting en (sub)productenraming. Deze taakvelden vormen daarmee een derde laag in de P&C cyclus. Zoals in het voorstel is beschreven zal er “een zekere spanning bestaan tussen vergelijkbaarheid en relevantie voor de eigen sturing. Voor de interne sturing is veelal een grotere mate van detail nodig, terwijl de vergelijking van de taakuitvoering met die van andere overheden, vanwege de onderlinge verschillen in de uitvoeringspraktijk een hogere mate van abstractie vereist”. De verantwoording van taakvelden zal in de praktijk verworden tot een klus voor de financiële afdeling, waarbij de (sub)product verantwoordelijken en het college zich niet meer zullen (h)erkennen in dit nieuwe product.

Voor het verlangde inzicht is het daarom beter om aan te sluiten bij de Iv3 indeling en van daaruit (bestaand!) cijfermateriaal te genereren. Alleen op deze wijze zijn vergelijkbare gegevens direct beschikbaar zonder extra tussenslagen en voorkom je extra administratieve drukte.

¹ Waar gesproken wordt over de begroting wordt als tegenhanger ook de verantwoording bedoeld. De tegenhangers van de Programmabegroting is de Programmaverantwoording in de Jaarstukken, de tegenhanger van de (sub)Productenraming is de (sub)Productenrealisatie in de Uitvoeringsinformatie.

2. Beleidsindicatoren: sturen op de effecten van beleid;

Reactie; Neutraal ten opzichte van de voorgestelde wijziging

Huidige werkwijze Franekeradeel:

In het BBV zijn gemeenten verplicht om niet-financiële informatie in de begroting en de jaarstukken op te nemen. Naast de financiële gegevens worden ook gegevens opgenomen over “wat willen we bereiken?” en “wat gaan we daarvoor doen?”. Omdat de beantwoording van de drie W-vragen vrij is, gaan gemeenten hier in de praktijk op uiteenlopende wijze mee om. Binnen Franekeradeel maken deze doelstellingen vanaf het begin onderdeel uit van de programmabegroting. Omdat de te realiseren doelstellingen door de raden zelf te bepalen zijn, is het niet goed mogelijk de beleidsprestaties op een bepaald taakveld met die van andere gemeenten te vergelijken bij de begroting en de verantwoording.

Basisset van indicatoren (artikel I, onderdeel E)

Om de resultaten van de beleidsmatige inspanning van provincies en gemeente meer inzichtelijk te maken en een grotere rol in de begrotings- en verantwoordingscyclus te laten spelen is het van belang dat provincies en gemeenten een basisset van beleidsindicatoren hanteren bij de begroting en de jaarstukken. Daarom wordt voorgeschreven (in artikel 8, tweede lid) dat het programmaplan per programma naast de doelstelling en de beoogde maatschappelijke effecten ook bevat de beleidsindicatoren die voor de beleidsdoelstelling relevant zijn. Vanwege de vergelijkbaarheid is het van belang dat provincies respectievelijk gemeenten dezelfde indicatoren gebruiken. De beleidsindicatoren die hiervoor worden gehanteerd worden bij ministeriële regeling vastgesteld. Provincies en gemeenten zijn vrij om naast de voorgeschreven indicatoren uit de basisset eigen indicatoren, toegesneden op de eigen situatie, toe te voegen.

Commentaar: vanuit de wens van vergelijkbaarheid is het te begrijpen dat er een basisset van beleidsindicatoren wordt voorgeschreven en verstrekt. Zolang de gemeenten vrij zijn om daarnaast eigen indicatoren toe te voegen moet dit geen problemen geven. De vraag is hoe in de praktijk de relatie tussen de toepassing van de voorgeschreven basisset en de hiervoor onder 1. vermelde optie “...de uniformering van de uitvoeringsgegevens laat onverlet de vrijheid om de taakvelden in te delen en te ordenen naar de programma’s van provinciale staten en de gemeenteraad” wordt gelegd.

3. Meer zicht op de bijdrage van verbonden partijen aan het bereiken van de beleidsdoelstellingen;

Reactie; Neutraal ten opzichte van de voorgestelde wijziging

Huidige werkwijze Franekeradeel

Voor een adequate verantwoording hoe verbonden partijen bijdragen aan de realisatie van de doelstelling van de programma’s is het noodzakelijk om inzicht te hebben in de financiële positie van de verbonden partijen en in hun beleidsmatige prestaties. De raad van de gemeente Franekeradeel heeft besloten dat alle stukken van verbonden partijen op de raadsagenda komen. Stukken waarover de raad een zienswijze kan geven (begrotingen etc.) worden voor wensen en bedenkingen op de agenda geplaatst. Overige stukken (jaarverslagen etc.) worden ter kennisneming op de agenda geplaatst. De overige stukken worden via een raadsmemo aan de raad aangeboden.

Meer inzicht in prestaties verbonden partijen

Informatie over de wijze waarop verbonden partijen per programma bijdragen aan de realisatie van de doelstellingen van de programma’s kan, het best bij de behandeling van de programma’s zelf in de begroting worden opgenomen. Daarbij zal nadrukkelijk er op worden gewezen dat het programmaplan per programma de wijze moet worden vermeld waarop ernaar gestreefd zal worden hoe de maatschappelijke effecten bereikt worden. Dit impliceert dat door ook de bijdrage moet worden vermeld die verbonden partijen daaraan leveren. Daarnaast wordt in artikel 15, eerste lid, onderdeel b voorgeschreven dat de lijst van verbonden partij omwille van het inzicht wordt uitgesplitst naar verschillende typen verbonden partijen:

- vennootschappen en corporaties;
- stichtingen en verenigingen;

- gemeenschappelijke regelingen en
- overige verbonden partijen.

Voorts wordt voorgeschreven dat, naast de financiële informatie over de verbonden partijen en de veranderingen in het belang van de provincie of gemeente daarin, per verbonden partij wordt vermeld op welke wijze de provincie of gemeente financieel en bestuurlijk is verbonden (artikel 15, tweede lid, onderdeel a), en dat wordt verwezen naar de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing indien er sprake is van risico's voor de provincie en gemeente waarvoor geen maatregelen zijn getroffen maar die wel van materiële betekenis zijn voor de financiële positie (artikel 15, tweede lid, onderdeel e).

Commentaar: de voorgestelde wijzigingen passen binnen het kader om meer zicht op de verbonden partijen te krijgen.

4. Beter inzicht in de kosten van de overhead en eenvoudigere wijze van toerekening van kosten en rentelasten;

Reactie: Tegen de voorgestelde wijziging

Huidige werkwijze Franekeradeel

De indirecte kosten - de overheadkosten die ten behoeve van de gehele organisatie worden gemaakt (PIOFAH: Personeel Informatievoorziening Organisatie Financiën Automatisering Huisvesting) – worden verantwoord op kostenplaatsen gerubriceerd per afdeling (zes afdelingen) en vervolgens via uren x tarief toegerekend aan de programma's. Dit heeft tot gevolg dat gemeenteraad binnen de programma's en het college binnen de (sub)producten volledig inzicht en controle hebben op deze kosten. Daarnaast is voor de verantwoordelijken en het overige personeel binnen het ambtelijk apparaat helder welke uren aan welke producten worden toegerekend met welke tarieven. De uren zijn daarmee een belangrijk sturings- en verantwoordingsmiddel wat onder ander wordt gebruikt voor:

- Berekenen mengpercentage BTW/BCF
- Tariefvaststelling afvalstoffenheffing
- Tariefvaststelling rioolrechten
- Onderbouwing leges omgevingsvergunning
- Onderbouwing lijkbezorgingsrechten
- Verrekening reclamebelasting
- Uren in beeld voor projectregistratie
- Afrekening subsidies
- Inzicht productieve / improductieve uren
- VPB
- Inzicht bij keuzes om werk uit te besteden dan wel in eigen beheer te doen.
- Onderbouwing doorbelasten kosten werken voor derden.
- Kostenverdeling WOZ waarderingskamer
- Kostenverdeling WOZ Wetterskip
- Verlofaanvragen
- Verlofregistratie
- Ziekte uren
- Neutrale uren
- Arbodienst
- (Bij)sturing op werkzaamheden
- Etc.

Daarnaast heeft de raad, het college en het ambtelijk apparaat via de uitvoeringsinformatie volledig inzicht in de totale loon- en overheadkosten. Om verder nog te bekrachtigen dat de huidige werkwijze eenduidig en niet complex hoeft te zijn het volgende. De gemeente Franekeradeel laat zijn jaarstukken in de raadsvergadering van maart vaststellen. Daarnaast heeft Gemeente Franekeradeel binnen zijn grootte klasse het laagste aantal werknemers per 1.000 inwoners. Volgens ons een bevestiging van de efficiency en de effectiviteit van de huidige werkwijze.

Overzicht met baten en lasten van de overhead in het programmaplan

Om provinciale staten en de raad op eenvoudige wijze meer inzicht te geven in de totale kosten van de overhead voor de gehele organisatie en ook meer zeggenschap over die kosten te geven, wordt in artikel 8, eerste lid, onderdeel c voorgeschreven dat in het programmaplan een apart overzicht moet worden opgenomen met de baten en lasten van de overhead (artikel I, onderdeel E).

Commentaar: vanuit de wens om meer inzicht en meer zeggenschap kan beter en makkelijker een overzicht worden opgenomen in de paragraaf Bedrijfsvoering, eventueel aangevuld met (financiële) kengetallen. Dit op een vergelijkbare wijze aan de met ingang van 2016 voorgeschreven financiële kengetallen binnen de paragraaf Weerstandsvermogen en risicobeheersing.

In de programma's hoeven dan alleen de baten en lasten te worden opgenomen die betrekking hebben op het primaire proces, dat wil zeggen op die onderdelen van de bedrijfsvoering die alleen voor de uitvoering van de desbetreffende taken en activiteiten worden ingezet. Doordat dit overzicht in het programmaplan moet worden opgenomen is het niet langer nodig om op een complexe wijze de overheadkosten aan taken en activiteiten toe te rekenen. Dit vergt minder administratieve lasten en leidt tot een eenduidiger budgetbeheer in de organisatie. Er komt meer inzicht in de omvang van de kosten van de bedrijfsvoering in het algemeen en de overhead in het bijzonder, wat kan leiden tot een betere beheersing van deze kosten. De verantwoording aan provinciale staten en de raad over deze kosten wordt transparanter, waardoor de mogelijkheden tot sturing van de overhead door provinciale staten en de gemeenteraad groter worden. Bovendien neemt de vergelijkbaarheid van de kosten van overhead en de directe kosten toe

Commentaar: voorop staat dat de administratieve lasten beperkt moeten blijven en het budgetbeheer eenduidig. De vraag is of dat met deze wijziging wordt bereikt/verbeterd.

In de huidige methodiek worden de kosten van de bedrijfsvoering per afdeling (zes afdelingen) gerubriceerd en van daaruit via de methode van urenverantwoording aan de (sub)producten toegerekend. Dit proces gaat volledig geautomatiseerd. De zes leidinggevenden zijn integraal verantwoordelijk voor de hen toegewezen PIOFAH middelen en hebben door de rubricering per afdeling inzicht, geven sturing en verantwoorden de toegewezen middelen. Voor de raad en het college geven deze kostenplaatsen volledig inzicht in de totale omvang van de kosten voor de bedrijfsvoering (direct en overhead).

Binnen de voorgestelde opzet verdwijnt dit inzicht en beheersing/control omdat de kosten rechtstreeks worden toegerekend aan of het aparte overzicht overhead, of worden verspreid over de overige programma's. Als we de loonkosten even als voorbeeld nemen dan moeten sommige functies worden opgedeeld in een deel "overhead" en een deel "geen overhead", daarnaast moeten de kosten van het deel "geen overhead" op basis van de inzet binnen de (sub)producten nog weer worden toegerekend aan de verschillende programma's. Om dit allemaal mogelijk te maken moet aansturing via de salarisadministratie plaats vinden waarbij al snel de methodiek verdeling begroting=verdeling jaarrekening zal worden gevolgd. Aanpassing van de toerekening op basis van de werkelijke inzet binnen de (sub)producten zal niet meer plaatsvinden.

Samengevat veroorzaakt de voorgestelde werkwijze eerder meer dan minder administratieve lasten en zal het inzicht mogelijk op één plek toenemen maar op vele andere plekken afnemen. Dit inzicht kan beter en makkelijker worden verkregen door een overzicht op te nemen in de paragraaf Bedrijfsvoering, eventueel aangevuld met (financiële) kengetallen.

Zoals hiervoor al aangegeven is de huidige werkwijze eenduidig, effectief, efficiënt, niet complex, en lukt het de gemeente Franekeradeel om zijn jaarstukken in de raadsvergadering van maart vast te laten stellen.

Om te kunnen vaststellen welke kosten verband houden met het primaire proces en zodoende welke kosten gerekend kunnen worden tot de overhead wordt in artikel 1, onderdeel I een definitie van de overhead geïntroduceerd (artikel I, onderdeel A). Daarvoor wordt gebruik gemaakt van de gangbare definitie uit 'Vensters voor bedrijfsvoering'. Dat betekent dat onder overhead wordt verstaan het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces. Onder deze definitie vallen in ieder geval de volgende posten: (a) de loonkosten overhead (b) ICT kosten (c) huisvestingskosten en (d) uitbestedingskosten bedrijfsvoering. Door deze definitie te gebruiken kan ook een eenduidig inzicht worden gegeven in de kosten die direct zijn toe te rekenen

aan bepaalde taakvelden, bijvoorbeeld de personeelskosten van de medewerkers van een bepaalde afdeling en andere kosten die direct verband houden met het betreffende taakveld en dientengevolge ook niet centraal moeten worden begroot en verantwoord.

Commentaar: zoals ook hiervoor aangegeven levert de voorgestelde werkwijze nieuwe vragen op. De discussie welke deel van de functie overhead is en aan welke post moet worden toegerekend is annex met de voorgestelde werkwijze en zal het inzicht niet bevorderen. Daarnaast vervalt de integrale toerekening en daarmee het inzicht in de werkelijk gemaakte kosten per (sub)product/programma.

Dit impliceert dat de rente die niet direct toe te rekenen valt aan de desbetreffende taken, de indirecte rente, dus onder de overhead valt. Om er voor te zorgen dat in de begroting en verantwoording wel de totale rentelasten en de daar aan gekoppelde financieringsbehoefte inzichtelijk zijn wordt daarom artikel 13 voorgeschreven dat in de paragraaf financiering voortaan ook in ieder geval inzicht geeft in de rentelasten, de financieringsbehoefte van de rentelasten en het renteresultaat (artikel I, onderdeel I).

Commentaar: in de huidige methodiek wordt dit inzicht gegeven middels de kostenplaats kapitaallasten. De argumentatie wat deze wijziging toevoegt ten opzichte van de huidige werkwijze ontbreekt.

Door de kosten van overhead voortaan centraal te begroten is het niet langer noodzakelijk dat de paragraaf bedrijfsvoering verplicht in de begroting wordt opgenomen. Hierdoor wordt voorkomen dat dezelfde informatie op verschillende plekken in de begroting moet worden opgenomen. Daarom vervalt artikel 14 waarin de verplichte paragraaf voor bedrijfsvoering is opgenomen (artikel I, onderdeel J).

Commentaar: een conclusie met vraagtekens. Een paragraaf geeft een dwarsdoorsnede van de informatie die binnen de programma's speelt. Dit is niet beperkt tot alleen overhead. Er blijven genoeg onderwerpen over welke in de een paragraaf bedrijfsvoering tot zijn recht kunnen komen.

Uitzondering: forse overheadkosten die deel uit maken van investeringen en leiden tot een begrotingstekort

Hoewel er veel voordelen aan het centraal begroten en verantwoorden van de kosten overhead zitten, zou een onverkorte toepassing van de hoofdregel een onwenselijk effect kunnen hebben. Deze kan zich voordoen bij grote investeringen zoals grondexploitaties en omvangrijke projecten. Als aan dergelijke investeringen ook aanzienlijke overheadkosten verbonden zijn, zou de investering door de invoering van een apart overzicht overhead opeens veel minder groot lijken. De kapitaallasten die onder de programma's worden verantwoord vallen dan lager uit terwijl in het betreffende jaar de overheadkosten veel hoger uitvallen. Dit kan bij meerjarige investeringen tot gevolg hebben dat er begrotingstekorten ontstaan terwijl dit voorafgaand aan de invoering van een apart overzicht overhead niet het geval was. Daarom mogen de kosten van overhead wel worden toegerekend aan investeringen indien het niet toerekenen van overhead zou leiden tot een tekort op de begroting. Om het inzicht te behouden in het totaal van de overhead, worden deze lasten wel onder het overzicht overhead geboekt terwijl daar vervolgens dekking tegenover staat (die geboekt wordt als negatieve lasten via een separate (verreken)categorie binnen het overzicht overhead), waardoor de kosten per saldo niet tot uiting komen op het overzicht overhead. Als gebruik wordt gemaakt van deze uitzondering moet deze wel apart worden toegelicht bij het overzicht overhead.

Commentaar: deze uitzondering geeft al direct de bevestiging van de beperkingen van de voorgestelde werkwijze.

Overhead in fiscale tarieven

Voor taken en activiteiten en daarmee samenhangende diensten waarvoor provincies of gemeenten ten hoogste kostendekkende tarieven mogen berekenen wordt geen uitzondering gemaakt omdat het niet-toerekenen niet leidt tot een tekort in de begroting. De overhead kan nog steeds worden meegenomen in de tariefsbepaling, waardoor de dekking van de kosten binnen de begroting aanwezig blijft. Het gevolg van het centraal begroten van de kosten van overhead is dat voor het opstellen van de

programma's de integrale kostprijsberekening niet langer gehanteerd wordt en dat de tarieven niet langer integraal vanuit de taakvelden in de begroting komen, maar extracomptabel moeten worden berekend. Provincies en gemeenten kunnen wel nog steeds bepalen hoe en hoeveel kosten van overhead worden meegenomen in de tariefstelling of kostprijsberekening.

Commentaar: de voorgestelde wijziging betekend dat kostendekkendheid extracomptabel moet worden bijgehouden. Een duidelijker argument om tegen deze voorstellen te zijn is niet te geven. Gemeente Franekeradeel zit al jaren in het hoogste stadium van Horizontaal Toezicht met de Belastingdienst. Een consistente integrale toerekening van kosten is binnen de HT afspraken een vaste waarde. Ook de onderbouwing van de BTW mengpercentages is gerelateerd aan de urentoerekening (in geld) aan de verschillende (sub)producten. Door de voorgestelde werkwijze verdwijnt dit integrale inzicht en komt er een extracomptabele exercitie voor terug.

Het niet meenemen van overhead in geval van taken en activiteiten waarvoor maximaal de kostprijs gerekend mag worden, kan tot gevolg hebben dat in de begroting een positief resultaat ontstaat, omdat overhead wel meegenomen mag worden in de berekening van de tarieven en dus onderdeel zijn van de baten van het taakveld. Daarom wordt in artikel 10, onderdeel b, voorgeschreven dat in de paragraaf lokale heffingen de berekening van de tarieven wordt opgenomen en de mate waarin ze kostendekkend zijn wordt toegelicht (artikel I, onderdeel G). Dat is belangrijk om verwarring over onder- of overdekking te voorkomen. Het centraal begroten van de kosten van overhead maakt het niet langer mogelijk is om uit de taakvelden (voorheen producten) direct de kosten voor deze tarieven af te leiden. In de weergave van de berekeningswijze is het van belang dat onderscheid wordt gemaakt tussen directe kosten uit het betreffende beleidsprogramma en de toerekening van de overhead (die voortaan centraal wordt begroot en verantwoord).

Commentaar: weer een duidelijk voorbeeld van de extra werkzaamheden welke door de nieuwe voorstellen wordt gecreëerd. Het doel van de voorstellen tot wijziging waren: "Het vereenvoudigen van de beoordeling van de financiële gezondheid en beleidsmatige prestaties van provincies en gemeenten op basis van de begroting en jaarrekening. Daarnaast moet het ook eenvoudiger worden om gemeenten of provincies op deze punten te vergelijken" Zoals eerder al aangegeven kan dit inzicht beter en makkelijker worden verkregen door het gevraagde overzicht Overhead op te nemen in de paragraaf Bedrijfsvoering, eventueel aangevuld met (financiële) kengetallen. Dit op een vergelijkbare wijze aan de met ingang van 2016 voorgeschreven financiële kengetallen binnen de paragraaf Weerstandsvermogen en risicobeheersing.

De berekening van de kostendekkendheid van het tarief zal vervolgens aangevuld moeten worden met een inhoudelijke toelichting over de totstandkoming van de tarieven en de keuzes die daaraan ten grondslag liggen. Hoewel provincies en gemeenten vrij blijven in de wijze waarop overhead wordt meegenomen in de tarieven van heffingen (met inachtneming van maximaal kostendekkend), wordt, door de geïntroduceerde definitie van overhead, de basis waarop de omvang van de overhead wordt berekend door provincies en gemeenten voortaan op een uniforme wijze toegepast. Door enerzijds een vaste definitie voor de overhead te hanteren en in de paragraaf lokale heffingen inzicht te bieden in de samenstelling van de tarieven en de afwegingen die daar bij spelen wordt bereikt dat provincies en gemeenten in ieder geval voor de berekening van tarieven een zelfde systematiek hanteren en dit voor provinciale staten en de raad en voor andere belanghebbenden zichtbaar maken. Door in de paragraaf lokale heffingen een toelichting op te nemen met de opbouw en totstandkoming van de tarieven, kan de oorzaak van verschillen in tarieven inzichtelijker worden verantwoord.

Commentaar: zie reactie hiervoor, weer een duidelijk voorbeeld van de extra werkzaamheden welke door de nieuwe voorstellen wordt gecreëerd. Het doel van de voorstellen tot wijziging waren: "Het vereenvoudigen van de beoordeling van de financiële gezondheid en beleidsmatige prestaties van provincies en gemeenten op basis van de begroting en jaarrekening. Daarnaast moet het ook eenvoudiger worden om gemeenten of provincies op deze punten te vergelijken" Zoals eerder al aangegeven kan dit inzicht beter en makkelijker worden verkregen door het gevraagde overzicht Overhead op te nemen in de paragraaf Bedrijfsvoering,

eventueel aangevuld met (financiële) kengetallen. Dit op een vergelijkbare wijze aan de met ingang van 2016 voorgeschreven financiële kengetallen binnen de paragraaf Weerstandsvermogen en risicobeheersing.

Ook voor de berekening van BTW en Vennootschapsbelasting gaat de integrale kostprijsberekening gelden. Vanwege de invoering van het centraal begroten van de overheadkosten zal de berekening hiervan voortaan extracomptabel geschieden; de kostprijs wordt gebaseerd op de directe kosten en de aan het betreffende taakveld toegerekende overhead.

Commentaar: zoals hiervoor aangegeven zit de Gemeente Franekeradeel al jaren in het hoogste stadium van Horizontaal Toezicht met de Belastingdienst. Een consistente integrale toerekening van kosten is binnen de HT afspraken een vaste waarde. Ook de onderbouwing van de BTW mengpercentages is gerelateerd aan de urentoerekening (in geld) aan de verschillende (sub)producten. Door de voorgestelde werkwijze verdwijnt dit integrale inzicht en komt er een extracomptabele exercitie voor terug. Extra werk dus, niet efficiënt en niet effectief.

Kosten overhead en berekening Emu-saldo

Voor de berekening van het EMU-saldo en voor de berekeningen ten behoeve van het onderhoud van het gemeentefonds, is eveneens inzicht in de integrale kosten per taakveld nodig. De overhead inclusief indirecte rente moeten worden toegerekend aan de relevante taakvelden door middel van een algemeen geldende verdeelsleutel namelijk de verhouding van de som van de loonkosten en de kosten inhuur derden per taakveld. Deze toerekening zal door het CBS worden geleverd op basis van door provincies en gemeenten aangeleverde informatie over de taakvelden. Met de invoering van het aparte overzicht van overhead komt de verplichting tot het opnemen van een aparte paragraaf bedrijfsvoering te vervallen.

Commentaar: goed lezend staat hier; de gemeenten levert extracompatbel te creëren informatie aan het CBS, CBS levert op basis hiervan de toerekening aan de gemeenten, waarmee de gemeenten vervolgens weer de kosten moeten doorberekenen? Dit oogt niet als een efficiënte en inzichtelijke werkwijze. Daarnaast is op begrotingsbasis een verdeling in de verhouding van de som van de loonkosten en de kosten inhuur derden per taakveld niet te maken. De gemeenten begroten namelijk op een volledige bezetting van de formatie en gaan pas in het lopende jaar over tot inhuur van derden op plekken waar door vacature ruimte, ziekte of andere redenen externe inhuur gewenst is. Extra werk dus, niet efficiënt en niet effectief.

5. Het activeren van investeringen met maatschappelijk nut;

Reactie; Tegen de voorgestelde wijziging

Huidige werkwijze Franekeradeel

Gemeenten zijn vrij om investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut (wegen, parken etc.) al dan niet te activeren en daarbij versneld af te schrijven. De vrijheid om deze investeringen al dan niet te activeren leidt tot grote verschillen tussen gemeenten. Binnen Franekeradeel worden sinds jaar en dag investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut niet geactiveerd. Daarnaast zijn enkele jaren geleden nog resterende “oude” boekwaarden van activa met een maatschappelijk nut in het kader van balans sanering versneld afgeschreven.

Om te bewerkstelligen dat de kosten van de investeringen ten laste komen van burgers en bedrijven op het moment dat zij er profijt van hebben, wordt thans de systematiek van activering en afschrijving voor alle investeringen gelijk getrokken door wijziging van de artikelen 59 en 64: investeringen met een maatschappelijk nut worden, evenals investeringen met een economisch nut, geactiveerd en over de verwachte toekomstige gebruiksduur afgeschreven (artikel I, onderdelen AA en CC). Daarmee wordt tegelijkertijd een betere vergelijkbaarheid van de kosten bewerkstelligd.

Door het hanteren van een andere methode bij het activeren van investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut, kan extra begrotingsruimte ontstaan. Daarbij is het van belang dat provincies en gemeenten zich realiseren dat deze extra ruimte, die tot uiting komt in een beter resultaat op de exploitatie, gepaard gaat met een verhoging van de schuld in de komende jaren. De

ontstane ruimte in een begrotingsjaar kan worden gebruikt om een dekkingsreserve te vormen. De verplichting om alle investeringen te activeren volgens de nieuwe methode wordt alleen van toepassing op nieuwe investeringen die na 2017 worden gedaan. De keuze voor geleidelijke invoering betekent dat pas over 30 tot 40 jaar alle investeringen op een gelijke manier worden afgeschreven. Dit betekent dat de financiële vergelijkbaarheid - op dit punt - geleidelijk zal verbeteren. Het alternatief om in één keer ook bestaande investeringen te activeren gaat gepaard met het tegelijkertijd ophogen van de passivakant van de balans en het vervolgens jaarlijks afschrijven van activa. De hiermee gepaard gaande administratieve lasten (herwaardering van de activa met maatschappelijk nut) wegen niet op tegen het op korte termijn verhogen van de vergelijkbaarheid. Door de geleidelijke invoering van de nieuwe systematiek blijven verschillen in afschrijving met investeringen die vóór 2017 zijn gedaan bestaan. Om inzicht te geven in het deel van de activa dat wel vergelijkbaar is qua systematiek moeten provincies en gemeenten in het verloopoverzicht in de toelichting op de balans aangeven welk bedrag volgens de nieuwe systematiek is verantwoord en welk deel volgens een andere systematiek. Het blijft daarnaast verplicht om in de jaarrekening een onderscheid te blijven maken tussen beide typen van investeringen (zie artikel 35, dat ongewijzigd blijft), omdat investeringen met economisch nut veelal zelfstandig vervreemdbaar zijn en daardoor hun actuele waarde kunnen opleveren. Daaraan verbonden stille reserves kunnen dan eenvoudiger worden herkend.

Commentaar: zoals hiervoor al aangegeven betekent dit voorstel dat “.. pas over 30 tot 40 jaar alle investeringen op een gelijke manier worden afgeschreven..” Hiermee wordt direct al bevestigd dat deze maatregel weinig zinvol is om de vergelijkbaarheid op korte termijn te verbeteren. Daarnaast worden wederom extra administratieve lasten gecreëerd doordat “.. moeten provincies en gemeenten in het verloopoverzicht in de toelichting op de balans aangeven welk bedrag volgens de nieuwe systematiek is verantwoord en welk deel volgens een andere systematiek..”

Doel van alle voorgestelde maatregelen is “Het vereenvoudigen van de beoordeling van de financiële gezondheid en beleidsmatige prestaties van provincies en gemeenten op basis van de begroting en jaarrekening. Daarnaast moet het ook eenvoudiger worden om gemeenten of provincies op deze punten te vergelijken” Dat lukt niet met het activeren van investeringen met maatschappelijk nut.

Geredeneerd vanuit het doel van vergelijkbaarheid is het daarom logischer om te besluiten het activeren van investeringen in de maatschappelijke ruimte niet meer toe te staan. Als daarbij een overgangstermijn wordt gehanteerd van bijvoorbeeld vier jaar om als gemeente alle bestaande investeringen met maatschappelijk nut versneld af te boeken, dan zijn over een aantal jaren alle gemeenten vergelijkbaar op dit punt. Bijkomend voordeel is dat daarmee alle (groot) onderhoud moet worden opgenomen in de beheerplannen waardoor de vergelijkbaarheid van de beheerplannen tussen de gemeenten ook toe zal nemen en geen onderhoudsposten worden geactiveerd. Tot slot levert het versneld afboeken begrotingsruimte op die wel reëel is.

Activering investeringen: netto methode in geval van bijdragen van derden

Investerings met economisch nut of in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut waarbij sprake is van bijdragen van derden, kunnen in de huidige systematiek bruto dan wel netto (in aftrek) worden verantwoord. Ook hier kan uniforme verantwoordingsystematiek bijdragen aan een betere vergelijkbaarheid en transparantie. Vanwege de administratieve eenvoud (de bijdrage behoeft niet meer over het verloop van jaren te worden verantwoord) wordt de netto-methode verplicht gesteld voor alle investeringen door het tweede en vierde lid van artikel 59 te schrappen (artikel I, onderdeel BB).

Commentaar: een logische maatregel en volledig passend binnen ons hiervoor gegeven advies om investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut versneld af te schrijven.

6. Beter inzicht in het EMU-saldo

Reactie: Neutraal ten opzichte van de voorgestelde wijziging

De berekening van het EMU-saldo vindt plaats op kasbasis. Omdat provincies en gemeenten een baten en lasten stelsel hanteren en de sturing dus ook hierop geschiedt, krijgt het EMU-saldo niet de aandacht in de begrotings- en verantwoordingscyclus die nodig is. Voor provincies en gemeenten is het van belang te weten of de referentiewaarden van het EMU-saldo die voor de afzonderlijke provincies

en gemeenten berekend zijn, meerjarig overschreden worden. Omdat het consequenties heeft als de macronorm overschreden wordt, is het voor afzonderlijke overheden van belang om meerjarig op de individuele referentiewaarden te sturen.

Met het oog op een betere raming en beheersing van het EMU-saldo wordt daarom in artikel 11, tweede lid, onderdelen f en g voorgeschreven dat in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing een geprognosticeerde balans wordt opgenomen alsook de berekening van het aandeel in het EMU-saldo (artikel I, onderdeel H). Daarnaast wordt in dit verband in artikel 22, eerste lid, en artikel 23, onderdeel d ook de geprognosticeerde balans in de meerjarenraming opgenomen en in de toelichting op de meerjarenraming de ontwikkeling van het EMU-saldo (artikel I, onderdelen N en O) Met het opnemen van een geprognosticeerde balans krijgen provinciale staten en de raad meer inzicht in de ontwikkeling van onder meer investeringen, het aanwenden van reserves en voorzieningen en in de financieringsbehoefte. De geprognosticeerde balans voor het begrotingsjaar en de meerjarenraming moet tenminste de posten bevatten die nodig zijn om

het EMU-saldo er eenduidig uit af te kunnen leiden. Hij moet aansluiten op de balans in de jaarrekening, maar hoeft niet dezelfde mate van detail te kennen. Hieruit kan het EMU-saldo worden afgeleid: de som van de mutaties van de vaste en vlottende financiële activa minus de som van de mutaties van de vaste en vlottende schuld. Daarbij moet eventueel nog worden gecorrigeerd voor alle balansmutaties die niet het gevolg zijn van economische transacties, zoals de boekwinst op aandelen.

Provinciale staten en de raad kunnen hierdoor meer grip uitoefenen op het EMU-saldo, onder meer omdat de relatie met de referentiewaarden beter kan worden gelegd.

Commentaar: een logische maatregel om grip te krijgen op het EMU-saldo, waarbij de gevraagde gegevens tijdens het opstellen van de begroting al aanwezig zijn.

7. Vennootschapsbelasting en grondexploitatie

Reactie: Neutraal ten opzichte van de voorgestelde wijziging

Door de inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen worden overheidslichamen met ingang van 1 januari 2016 Vpb-plichtig over hun (winstgevende) ondernemersactiviteiten. Doel van deze wet is het scheppen van een gelijk speelveld tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen. De Vpb-plicht heeft (potentieel) gevolgen voor de financiën van provincies en gemeenten. De Vpb-heffing is een nieuwe last die tot nu toe niet voorkomt in de begroting en in de jaarrekening. Voorts zal de eventuele heffing van de belastingdienst een nieuwe post zijn op de balans van decentrale overheden, aangezien de Vpb-heffing over het betreffende boekjaar per ultimo boekjaar nog niet feitelijk zal zijn verrekend met de belastingdienst.

Commentaar: in verband met de inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is het logisch dat dit effect heeft op de BBV voorschriften in het algemeen en op de grondexploitatie in het bijzonder. Van groot belang daarbij is dat de BBV voorschriften zich (daar waar het kan) conformeren aan de verplichte fiscale spelregels en per definitie niet afwijkend zijn ten opzichte van het fiscale regiem. Omdat de fiscale regels voor de overheidsondernemingen nog niet definitief zijn bepaald lijkt het voorbarig om nu definitieve voorstellen tot wijziging van het BBV met ingang van 2016 in te dienen.

Wijze van berekening VPB-plicht en begroten en verantwoorden

De omvang van de Vpb-heffing is afhankelijk van het al of niet daadwerkelijk optreden van fiscale winst. De belastingdienst berekent de heffing op basis van de fiscale grondslag en niet op basis van het bedrijfseconomisch resultaat. Het fiscale resultaat zal in de regel afwijken van het bedrijfseconomische resultaat, zoals dit in de verslaggeving van de decentrale overheid tot uitdrukking komt. Oorzaken hiervan zijn onder meer:

- het fiscale resultaat wordt alleen berekend over de belastbare ondernemingsactiviteiten en het bedrijfseconomische resultaat bevat alle taken;
- activa of investeringsgoederen die tot de ondernemingsactiviteit worden gerekend, moeten tegen actuele waarde op de fiscale openingsbalans (per 1 januari 2016) worden opgenomen.

Deze zal in de regel afwijken van de waarde waartegen deze investeringsgoederen volgens de regels van het BBV zijn gewaardeerd. Hierdoor ontstaan verschillen tussen de kapitaallasten volgens de BBV- verslaggeving en de kapitaallasten op fiscale grondslagen;

- verschillen tussen het afschrijvingsstelsel conform het BBV (berekend over levensduur en afschrijven tot nihil of geschatte restwaarde) en het fiscale afschrijvingsstelsel (vastgoed in eigen gebruik afschrijven tot 50% van de WOZ-waarde, bedrijfsmiddelen afschrijven in minimaal 5 jaar tot de restwaarde);
- verschillen tussen het BBV en fiscale regels over kostentoe rekening/interne verrekenprijzen;
- de fiscaal strengere regels voor het aanhouden van reserves en voorzieningen;
- fiscale regelingen, zoals bijvoorbeeld investeringsaftrekregelingen.

Commentaar: wijzig de BBV voorschriften zodanig dat de BBV/commerciële waardering van bijvoorbeeld de boekwaarde activa of investeringsgoederen die onder het fiscale regime vallen, gelijk worden gewaardeerd met de fiscale waarden. Dit geldt ook voor wijze van afschrijving etc. etc. Voor het inzicht is het van belang dat verschillen tussen BBV/commerciële waardering en de fiscale waardering worden gemitigeerd dan wel voorkomen. Daarnaast is aansluiting met de wetten Wro, Bro en BTW van belang.

Het resultaat van de onderneming in de begroting en jaarrekening die ingevolge het BBV wordt opgesteld is het bedrijfseconomische resultaat. Dit is niet gelijk aan het fiscale resultaat dat door de belastingdienst wordt berekend. Hierdoor zal een Vpb-last berekend door het Vpb-tarief toe te passen op het bedrijfseconomische resultaat niet gelijk zijn aan de daadwerkelijk over dat jaar verschuldigde VPB-heffing (zoals deze volgt uit de fiscale winstbepaling). Dit komt de overzichtelijkheid niet ten goede. Om deze reden wordt in artikel 2 een nieuw vijfde lid opgenomen dat bepaalt de (geraamde) Vpb-last opgenomen zoals deze naar de fiscale grondslag wordt berekend (zie artikel I, onderdeel B van het wijzigingsbesluit). Dit betekent dat (extracomptabel) conform de fiscale uitgangspunten het winst/voordelig saldo wordt bepaald en de daaruit voortvloeiende Vpb-heffing in de begroting en jaarstukken wordt begroot en verantwoord. Het verschil tussen het resultaat op BBV-grondslag en op Vpb-grondslag komt niet in de verslaggeving tot uitdrukking

Commentaar: duidelijk, hoewel er op onderdelen altijd verschil zal blijven tussen de fiscale en de BBV/commerciële waardering nogmaals de oproep om de verschillen daar waar mogelijk op te heffen.

Omdat de belastingdienst de publiekrechtelijke rechtspersoon in zijn geheel aanslaat voor de VPB heffing

en deze heffing dus niet per overheidsonderneming uitsplitst, wordt de eventueel af te dragen VPB-heffing van alle ondernemingsactiviteiten wordt het in artikel 8 respectievelijk artikel 25 opgenomen als één bedrag in het programmaplan respectievelijk de programmaverantwoording en in het overzicht van baten en lasten, bedoeld in artikel 17 respectievelijk artikel 27 (zie artikel I, onderdelen E, L, P en R). Het is dus niet nodig om per programma waarin ondernemingsactiviteiten zijn opgenomen een naar rato-deelbedrag Vpb-heffing te ramen.

Commentaar: logisch.

Ontwikkelingen in de wijze van verantwoorden van grondexploitatie

De discussie over ondernemerschap in het kader van de Vpb-plicht leidt ook opnieuw tot discussie over de afbakening tussen ‘niet in exploitatie genomen bouwgronden’ (NIEGG) en ‘bouwgrond in exploitatie’ (BIE). De VPB-plicht noodzaak tot een duidelijke afgrenzing tussen gronden die wel en niet in exploitatie zijn genomen. De in het BBV geregelde tussencategorie van de NIEGG die op de balans moeten worden opgenomen is niet langer passend. De ervaring van de afgelopen jaren leert dat door de mogelijkheid gronden in een zeer vroeg stadium reeds als NIEGG aan te merken ertoe leidt dat gemaakte kosten aan deze post worden toegerekend, terwijl het gronden betreft die niet actief in ontwikkeling zijn. Het risico dat zich vervolgens vaak manifesteert is dat als gevolg de ruimere waarderingmogelijkheden van NIEGG t.o.v. reguliere gronden allerlei kosten die zijn toegekend aan de NIEGG maar dat de voorgenomen doelstellingen met deze grond niet waargemaakt (kunnen) worden waardoor deze grond als gevolg van

de kostentoe-rekeningen te hoog is gewaardeerd. Dit leidt, zo is de afgelopen jaren gebleken, tot grote afboekingen. Om die reden heeft de commissie BBV geadviseerd om de categorie NIEGG niet langer in stand te houden en deze gronden onder de bestaande MVA categorie te scharen. Daarnaast signaleert de adviescommissie dat in grondexploitaties verschillend met investeringen wordt omgegaan. Gezien de invloed die dit heeft op de transparantie en vergelijkbaarheid van financiële posities van provincies en gemeenten, geeft de adviescommissie in haar rapport ter overweging om een kader op te stellen dat duidelijk maakt welke investeringen moeten worden meegenomen bij grondexploitaties. Dit zal door de commissie BBV worden meegenomen in de aangepaste notitie Grondexploitatie.

Commentaar: zoals eerder aangegeven is het van groot belang dat de BBV voorschriften zich (daar waar het kan) conformeren aan de verplichte fiscale spelregels en per definitie niet afwijkend zijn ten opzichte van het fiscale regiem. Als het hiervoor beschreven advies in lijn is met de fiscale wetgeving dan zijn wij akkoord.

Wijzigingen met betrekking tot grondexploitatie

De categorie NIEGG als onderdeel van de op de balans opgenomen grond- en hulpstoffen ingevolge artikel 38, onderdeel a, vervalt (zie artikel I, onderdeel U van het wijzigingsbesluit). Doordat gronden niet meer als NIEGG kunnen classificeren, maar als materiële vaste activa (categorie 'gronden en terreinen', als bedoeld in artikel 52, onderdeel a), is het niet langer mogelijk om rente of andere indirecte kosten die verband houden met het voornemen deze grond te gaan bebouwen aan deze gronden toe te rekenen. Dit is pas mogelijk indien sprake is van BIE. Hiervan is sprake indien een exploitatiebegroting is vastgesteld. Tot dat dit het geval is moeten gronden in de toelichting op de balans worden opgenomen als materiële vaste activa.

Gezien het belang van een juiste waardering en inzicht in de (ontwikkeling van de waarde van de) BIE, worden de verslagleggingregels aangescherpt (zie het nieuwe artikel 52c). De waardering wordt met name bepaald door de prognoses van het eindresultaat van een grondexploitatie. Voortaan moet in de toelichting op de balans expliciet het verloop van deze activa worden toegelicht. Hiermee wordt ook een praktische onduidelijkheid weggenomen (zie artikel I, onderdeel Z).

Hoewel in de toelichting op het onderhanden werk inzake grondexploitatie, voor het totaal van de in exploitatie zijnde complexen, de waarde, mutaties en ramingen worden aangegeven, wordt met deze wijziging expliciet gemaakt dat die is gebaseerd op onderliggende aparte waarderingen van de verschillende exploitaties die binnen een gemeente kunnen bestaan. Dit komt door de verschillen die tussen grondexploitaties bestaan wat betreft omvang, looptijd en aard van het ruimtelijk programma. Elke grondexploitatie heeft een eigen risicoprofiel en onzekerheden die de financiële einduitkomsten kunnen beïnvloeden. Voor een transparante verslaglegging is het daarom noodzakelijk om grondexploitaties afzonderlijk te waarderen. Daarbij spelen ook de voorschriften over winst- en verliesnemingen een belangrijke rol. Voor grondexploitaties die naar verwachting leiden tot een verlies, moet vooraf dekking voor dit verlies worden geregeld. Als grondexploitaties naar verwachting winst opleveren, dan mag deze winst pas worden genomen zodra deze daadwerkelijk is gerealiseerd. Deze voorschriften zijn zo opgesteld om te voorkomen dat huidige verliezen in de jaarrekening worden gecompenseerd met verwachte, toekomstige winsten. Dit is de reden waarom geen saldering mag plaatsvinden en grondexploitaties afzonderlijk moeten worden gewaardeerd.

De notitie grondexploitatie van de commissie BBV uit februari 2012 zal hierop worden aangepast.

Commentaar: zoals eerder aangegeven is het van groot belang dat de BBV voorschriften zich (daar waar het kan) conformeren aan de verplichte fiscale spelregels en per definitie niet afwijkend zijn ten opzichte van het fiscale regiem. De hiervoor beschreven spelregels rond winst en verliesneming wijken af van de fiscale regels en leiden daarmee tot extra administratieve drukte. Wij zijn het dan ook niet eens met deze voorstellen en doen nogmaals de oproep om de fiscale en de BBV/commerciële voorschriften op elkaar aan te laten sluiten.