



> Retouradres

De voorzitter van de Vereniging van Nederlandse
Gemeenten
Postbus 30435
2500 GK Den Haag

**Directoraat-generaal
Bestuur en
Koninkrijksrelaties**
Directie Bestuur, Democratie
en Financiën

Turfmarkt 147
2511 DP 's Gravenhage

Postbus 20011
2500 EA 's Gravenhage
www.rijksoverheid.nl
www.facebook.com/minbzk
www.twitter.com/minbzk

Contactpersoon
Arslan Güçlü

T 06-11732029
arslan.guclu@minbzk.nl

Kenmerk
2015-0000486672

Uw kenmerk

Bijlage(n)
1

Datum 2 september 2015
Betreft Consultatie wijzigingsbesluit BBV

Geachte heer Van Zanen,

Hierbij bied ik u ter consultatie aan de conceptversie van het wijzigingsbesluit BBV. De voorgestelde wijzigingen wordt gedaan naar aanleiding van de bevindingen van de adviescommissie vernieuwing BBV. Voor de uitwerking van deze adviezen is door mij een stuurgroep ingesteld, met daaraan verbonden een aantal werkgroepen, waarin ook de VNG werd vertegenwoordigd.

Dit wijzigingsbesluit bevat naast de wijzigingen die verband houden met de overgenomen aanbevelingen van de adviescommissie vernieuwing BBV ook wijzigingen als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen en de gevolgen daarvan voor de verantwoording van de grondexploitaties.

Het is de bedoeling dat de wijzigingen van het onderhavige besluit in het voorjaar van 2016 in werking treden. Over de invoering van de vennootschapsbelasting in het BBV en hoe hier praktisch mee kan worden om gegaan worden de medeoverheden nog nader geïnformeerd. Voor de wijzigingen die verband houden met de aanbevelingen van de adviescommissie vernieuwing BBV is het voornemen deze van toepassing te laten zijn op de begroting van 2017.

Ik stuur dit wijzigingsbesluit BBV ook ter consultatie aan de voorzitter van het Interprovinciaal Overleg (IPO). Met de vertegenwoordigers van de VNG alsook het IPO is een reactietermijn van een maand overeengekomen.

Hoogachtend,
De minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
namens deze,

T. Livius
Directeur Bestuur, Democratie en Financiën

Besluit van

houdende wijziging van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten in verband met de invoering van een aantal wijzigingen die bijdragen aan de interne sturing door provinciale staten en de raad alsmede aan een betere vergelijkbaarheid tussen provincies en tussen gemeenten

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van

Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van datum&nummer;

Gelet op artikel 190, eerste lid, van de Provinciewet en artikel 186, eerste lid, van de Gemeentewet;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van datum&nummer);

Gezien het nader rapport van Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van datum&nummer;

Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel I

Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten wordt gewijzigd als volgt:

A.

In artikel 1 worden onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel k door een puntkomma de volgende onderdelen toegevoegd, luidende:

l. overhead: het geheel van taken en activiteiten gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces;

m. bouwgrond in exploitatie: die gronden waarvoor het gemeentebestuur een exploitatieplan heeft vastgesteld of, indien het vaststellen van een exploitatieplan achterwege kan blijven, een exploitatieovereenkomst is afgesloten;

n. taakvelden: eenheden waarin de programma's zijn onderverdeeld;

o. economische categorieën: eenheden waarin de baten en lasten van activiteiten binnen een taakveld worden uitgedrukt;

p. investeringen met economisch nut: investeringen die verhandelbaar zijn en kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.

B.

Artikel 2 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste en tweede lid wordt 'de productenraming en de productenrealisatie' vervangen door: de uitvoeringsinformatie.
2. Na het vierde lid wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. De heffing van de vennootschapsbelasting wordt geraamd en verantwoord op basis van de fiscale grondslag.

C.

In artikel 3 wordt 'de productenraming en de productenrealisatie' telkens vervangen door: de uitvoeringsinformatie.

D.

In artikel 4, tweede lid, wordt 'de productenraming en de productenrealisatie' vervangen door: de uitvoeringsinformatie.

E. Artikel 8 wordt gewijzigd als volgt:

1. Lid 1 komt te luiden:

1. Het programmaplan bevat:

- a. de te realiseren programma's;
- b. een overzicht van de algemene dekkingsmiddelen;
- c. een overzicht van de kosten van de overhead;
- d. het bedrag voor de heffing voor de vennootschapsbelasting; en,
- e. het bedrag voor onvoorzien.

2. In het derde lid, onderdeel a, wordt na 'de boogde maatschappelijk effecten' ingevoegd: , ten minste toegelicht aan de hand van de bij ministeriële regeling vastgestelde beleidsindicatoren.

F.

Artikel 9, tweede lid, wordt gewijzigd als volgt:

1. Onderdeel e vervalt.

2. De onderdelen f tot en met g worden geletterd e tot en met f.

G.

In artikel 10, onderdeel b, wordt na 'het beleid ten aanzien van de lokale heffingen' ingevoegd: de berekening van de heffingen en de mate waarin ze kostendekkend zijn en een toelichting op de afwegingen die hier aan ten grondslag liggen.

H

In artikel 11, tweede lid, wordt onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel e door een puntkomma, de volgende onderdelen toegevoegd, luidende:

f. een geprognosticeerde begin- en eindbalans van het begrotingsjaar, die ten minste de posten bevat om het aandeel in het EMU-saldo te kunnen berekenen;

g. het aandeel in het EMU-saldo over het vorig begrotingsjaar en de berekening van het geraamde bedrag over het begrotingsjaar.

I

In artikel 13 wordt na 'van de financieringsportefeuille' ingevoegd: en geeft inzicht in de rentelasten, het renteresultaat en de financieringsbehoefte.

J

Artikel 14 vervalt.

K

Artikel 15 wordt gewijzigd als volgt:

1. Het eerste lid, onderdeel a en b komen te luiden:

- a. de visie op en de beleidsvoornemens omtrent verbonden partijen;
- b. de lijst van verbonden partijen wordt onderverdeeld in:
 - 1. vennootschappen en coöperaties;
 - 2. stichtingen en verenigingen;
 - 3. gemeenschappelijke regelingen; en,
 - 4. overige verbonden partijen.

2. Het tweede lid wordt gewijzigd als volgt

a. Onderdeel a, komt te luiden:

a. de wijze waarop de provincie onderscheidenlijk de gemeente deelneemt in verbonden partij en het openbaar belang dat op deze wijze behartigd wordt;

b. Onderdeel b vervalt.

c. Onderdeel c tot en met e wordt geletterd b tot en met d.

d. Ondervervanging van de punt aan het slot van onderdeel d (nieuw) door een puntkomma een onderdeel toegevoegd, luidende:

e. de eventuele risico's, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de deelneming voor de financiële positie van de provincie onderscheidenlijk gemeente.

L

In artikel 17, onderdeel b, wordt na 'geraamde algemene dekkingsmiddelen' ingevoegd: de geraamde kosten van overhead, het geraamde het bedrag voor de heffing voor de vennootschapsbelasting.

M

In artikel 19 vervalt onderdeel e.

N

In artikel 22, eerste lid, wordt 'een raming van de financiële gevolgen' vervangen door: een raming van de financiële gevolgen en een geprognosticeerde begin- en eindbalans.

O

In artikel 23 wordt na onderdeel c een onderdeel ingevoegd, luidende:

d. de ontwikkeling van het EMU-saldo voor de drie jaren volgend op het begrotingsjaar.

P

Artikel 25 wordt gewijzigd als volgt:

1. Het eerste lid komt te luiden:

1. De programmaverantwoording bestaat ten minste uit de verantwoording:

- a. over de realisatie van de programma's;
- b. het overzicht van de algemene dekkingsmiddelen;
- c. het overzicht van de kosten van de overhead;
- d. het bedrag voor de heffing voor de vennootschapsbelasting; en,
- e. geeft daarnaast inzicht in het gebruik van het geraamde bedrag voor onvoorzien.

2. In het tweede lid, onderdeel a, wordt na 'de doelstellingen zijn gerealiseerd' ingevoegd: ten minste toegelicht aan de hand van de bij ministeriële regeling vastgestelde beleidsindicatoren.

R

In artikel 27, eerste lid, onderdeel b wordt na 'gerealiseerde algemene dekkingsmiddelen' ingevoegd: de gerealiseerde kosten van overhead en het bedrag voor de heffing voor de vennootschapsbelasting.

S

In artikel 34 wordt ondervervanging van de punt aan het slot van onderdeel b door een puntkomma een onderdeel toegevoegd, luidende:

c. bijdragen aan activa in eigendom van derden.

T

In artikel 36 vervalt, onder de vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel f door een punt, onderdeel g.

U

Artikel 38, onderdeel a, komt te luiden:

- a. grond- en hulpstoffen;

V

In artikel 40a, onderdeel a, wordt na 'uitkeringen met een specifieke bestedingsdoel' ingevoegd: en worden uitgesplitst naar vooruit ontvangen bedragen van;

1. Europese overheidslichamen;
2. het Rijk; en,
3. overige Nederlandse overheidslichamen.

W

Na artikel 40a wordt een nieuw artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 40b

Aan de actiefzijde van de balans wordt buiten de balanstelling opgenomen het bedrag waarvan het recht bestaat op verliescompensatie krachtens de Wet op de vennootschapsbelasting.

X

In artikel 49, onderdeel b, wordt na 'ter dekking van lasten van volgende begrotingsjaren' ingevoegd: en worden uitgesplitst naar vooruit ontvangen bedragen van;

1. Europese overheidslichamen;
2. het Rijk; en,
3. overige Nederlandse overheidslichamen.

Y

In artikel 51 vervalt de tweede volzin.

Z

Na artikel 52c wordt een nieuw artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 52d

1. In de toelichting op de balans wordt voor de bouwgronden in exploitatie voor het totaal van de in exploitatie zijnde complexen aangegeven:
 - a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de vermeerderingen en verminderingen in het begrotingsjaar;
 - c. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar;
 - d. de geraamde nog te maken kosten met een onderbouwing;
 - e. de geraamde opbrengsten met een onderbouwing;
 - f. het geraamde eindresultaat en de berekeningswijze die hiervoor is gehanteerd met een onderbouwing en de aannames die ten grondslag liggen aan de prognoses van het eindresultaat.
2. De informatie bedoeld in het eerste lid, is gebaseerd op een waardering per complex.

AA

Artikel 59 wordt gewijzigd als volgt:

1. In het eerste lid vervalt 'met een economisch nut'.
2. Het tweede en vierde lid vervallen.
3. Het derde wordt vernummerd tot tweede lid.

BB

Artikel 62 wordt gewijzigd als volgt:

1. In het tweede lid wordt 'kunnen bijdragen van derden' vervangen door: worden bijdragen van derden.
2. Het derde lid vervalt.
3. Het vierde lid wordt vernummerd tot derde lid.

CC

1. In artikel 64 vervalt het vierde lid.
2. De leden 5 tot en met 6 worden vernummerd 4 tot en met 5.

DD

Artikel 66 komt te luiden:

Artikel 66

1. De door gedeputeerde staten respectievelijk het college van burgemeester en wethouders vast te stellen uitvoeringsinformatie bestaat:
 - a. ten tijde van de begroting, uit een totaaloverzicht van de geraamde baten en lasten en de economische categorieën per taakveld;
 - b. ten tijde van de jaarstukken, uit een totaaloverzicht van de gerealiseerde baten en lasten en de economische categorieën per taakveld;
 - c. het verdelingsprincipe waarmee de taakvelden over de programma's zijn verdeeld.
2. De raming respectievelijk realisatie van het totaaloverzicht van de baten en lasten per taakveld is integraal en omvat dezelfde totaalbedragen als de begroting respectievelijk de jaarstukken.
3. De indeling van en de verdelingsprincipes behorende bij de realisatie van de taakvelden zijn identiek aan die van de raming.
4. De voor de uitvoeringsinformatie te gebruiken taakvelden en economische categorieën worden bij ministeriële regeling vastgesteld.
5. Bij de begroting onderscheidenlijk het jaarverslag wordt de uitvoeringsinformatie als bijlage gevoegd.

EE

De artikelen 67, 68 en 70 vervallen.

FF

Artikel 71 komt te luiden:

Artikel 71

1. De informatie voor derden bestaat uit de uitvoeringsinformatie, het aandeel van de provincie onderscheidenlijk de gemeente in het EMU-saldo en de stand van zaken tijdens een lopend begrotingsjaar over activa en passiva, genoemd in het vierde lid.

2. Voor 15 november van het jaar voorafgaand van het begrotingsjaar zendt gedeputeerde staten respectievelijk het college van burgemeester en wethouders aan Onze Minister respectievelijk aan gedeputeerde staten en het CBS, de geraamde baten en lasten, bedoeld in artikel 66, eerste lid, onderdeel a, en de economische categorieën per taakveld en het aandeel in het EMU-saldo, bedoeld in artikel 11, tweede lid, onderdeel g.
3. Voor 15 juli van het jaar volgend op het begrotingsjaar zendt gedeputeerde staten respectievelijk het college van burgemeester en wethouders, ondertekend, aan Onze Minister respectievelijk gedeputeerde staten en het CBS, de gerealiseerde baten en lasten per taakveld, bedoeld in artikel 66, eerste lid, onderdeel b, en de economische categorieën per taakveld.
4. Na ieder kwartaal wordt binnen een maand na afloop van het kwartaal, door gedeputeerde staten respectievelijk het college burgemeester en wethouders ondertekend, de volgende informatie aan het CBS verzonden:
 - a. de gerealiseerde baten en lasten per taakveld, bedoeld in artikel 66, eerste lid, onderdeel b, en de economische categorieën per taakveld en de balansmutaties;
 - b. de stand van zaken betreffende de volgende activa:
 1. de financiële vaste activa, als bedoeld in artikel 36, onder a tot en met f;
 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.
5. Het CBS toetst de informatie bedoeld in het derde en vierde lid op plausibiliteit en stuurt de resultaten daarvan op naar gedeputeerde staten onderscheidenlijk het college.
6. De indeling van en de wijze waarop de informatie voor derden wordt aangeleverd wordt geregeld bij ministeriële regeling.
7. Aan de hand van een door het CBS beschikbaar gesteld model wordt als informatie voor derden gegenereerd de berekening van het aandeel van de provincie onderscheidenlijk de gemeente in het EMU-saldo, over het vorig begrotingsjaar, de berekening van het geraamde bedrag over het begrotingsjaar en de berekening van het geraamde bedrag over het jaar volgend op het begrotingsjaar.

GG

Artikel 72 vervalt.

HH

Artikel 73 komt te luiden:

Artikel 73

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

Artikel II

1. Op investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut die voor de inwerkingtreding van dit besluit reeds zijn gedaan blijven de bepalingen van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten van toepassing zoals dat gold op de dag voor de inwerkingtreding van dit besluit.
2. Activa die op de dag voor de inwerkingtreding van dit besluit op de balans zijn opgenomen als niet in exploitatie genomen bouwgronden, worden voor het begrotingsjaar 2016, tegen dezelfde boekwaarde op toelichting op de balans opgenomen als materiële vaste activa, categorie 'gronden en terreinen'. Deze activa worden uiterlijk voor het begrotingsjaar 2020 op de marktwaarde gewaardeerd tegen de dan geldende bestemming.
3. Op de jaarrekening voor de begrotingsjaren 2015 en 2016 en op de informatie voor derden die uit de productenrealisatie voor 2015 en 2016 wordt gegenereerd, blijven de bepalingen van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten van toepassing zoals dat gold op de dag voor de inwerkingtreding van dit besluit.

Artikel III

Dit besluit treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

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,

R.H.A. Plasterk

Nota van Toelichting

1. Inleiding

In 2004 kwam het Besluit begroting en verantwoording provincie en gemeenten (BBV) tot stand en werden de Compatibiliteitsvoorschriften 1995 (CV 95) ingetrokken. Daarmee kwam een zelfstandig voor de verslagleggingsregels voor provincies en gemeenten tot stand, toegesneden op de 'eigenheid' van de medeoverheden. De afbakening ten opzichte van de verslagleggingsregels uit boek 2 BW vormde, samen met de -destijds aanstaande- dualisering en de (toegenomen) informatiebehoefte van diverse andere doelgroepen (zoals het Rijk, de EU, het CBS, andere overheden en onderzoekers), de uitgangspunten die aan de vervanging van de CV 95 door het BBV ten grondslag lagen. Vanwege de dualisering en de veranderde informatiebehoefte werd het principe geïntroduceerd 'iedere doelgroep zijn eigen informatie en documenten'. Provinciale staten en de gemeenteraad moesten over eigen planning- en controldocumenten beschikken, die aansloten bij hun kaderstellende (allocatie en autorisatie) en controlerende rol. De begrotings- en verantwoordingsstukken zouden naast cijfermatige informatie ook meer beleidsmatige moeten gaan bevatten – en moeten worden opgenomen in programma's -om provinciale staten en de raad in staat te stellen meer richting te geven aan het beleid. Gedeputeerde staten en het college van B&W kregen op hun beurt, als bestuurders, meer gedetailleerde informatie op uitvoeringsniveau. Met deze veranderingen kwam een einde aan de uniforme functionele indeling van de begrotings- en verantwoordingsstukken zoals voorgeschreven in de CV 95. Het BBV beoogde zodanige eisen te stellen dat de begrotings- en verantwoordingsstukken in de uiteenlopende informatiebehoeften van de verschillende belanghebbenden zouden kunnen voorzien.

Diverse ontwikkelingen sinds de introductie van het BBV waren voor het VNG-bestuur in medio 2013 aanleiding om een adviescommissie in te stellen onder voorzitterschap van de heer Depla (hierna: de commissie) om voorstellen te doen voor vernieuwing van het BBV. Het betreft, samengevat, de volgende ontwikkelingen:

- De wens om de kaderstellende en controlerende rol van de raad te versterken;
- De wens tot betere financiële vergelijkbaarheid;
- Het toenemende belang van deze wensen als gevolg van de drie recente decentralisaties;
- De noodzaak om tijdig bij te kunnen sturen in economisch slechte tijden;
- De wens om meer inzicht te hebben in elkaars financiële positie, gegeven de onderlinge solidariteit als een gemeente in de problemen komt;
- De toenemende nationale en internationale belangstelling voor de verslaglegging in de publieke sector;
- De vragen die in de praktijk leven over de manier waarop rechtmatigheidstoezicht wordt vormgegeven.

De werkzaamheden van de commissie zijn door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties ondersteund.

In mei 2014 bracht de commissie haar rapport 'Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten' uit. De commissie constateert dat gemeentefinanciën, zowel binnen als buiten de gemeenteraad, worden gezien als het exclusieve werkterrein van specialisten, omdat begrotingen en jaarrekeningen opgesteld volgens de regels van het huidige BBV onvoldoende toegankelijk zijn voor niet ingewijden. Dat belemmert niet alleen de horizontale verantwoording, maar ook de betrokkenheid van andere belanghebbenden. Zij meent dat de toegankelijkheid kan worden vergroot door de wijze waarop cijfers en prestaties worden gepresenteerd te veranderen en daarin meer eenheid te brengen. Daarmee wordt de horizontale verantwoording versterkt. Door de uniformering worden begrotingen en prestaties tevens beter vergelijkbaar, wat naar de verwachting van de commissie ook een positief effect zal hebben om de horizontale verantwoording en de betrokkenheid van andere belanghebbenden. De adviezen van de commissie vormen de aanleiding voor deze wijziging van het BBV.

2. Wijzigingen BBV

De door de commissie en in dit wijzigingsbesluit voorgestelde wijzigingen in het BBV hebben als rode draad een versterking van de horizontale sturing door provinciale staten en de raad. De wijzigingen richten zich op:

1. Een uniforme indeling in taakvelden;
2. Een uniforme basisset van beleidsindicatoren;
3. Een uniforme basisset van financiële kengetallen;
4. Verbeterde informatie over verbonden partijen;
5. Vernieuwing van de accountantscontrole;
6. Inzicht in overhead en kosten en
7. Enkele aanpassingen van het stelsel van baten en lasten.

De wijzigingen in verband met de opname van een uniforme set financiële kengetallen (punt 3) zijn reeds doorgevoerd met het besluit van 15 mei 2015 (Stb. 2015, 206). De voorstellen met betrekking tot de vernieuwing van de accountantscontrole (punt 5) verkeren nog in de fase van nadere uitwerking en zullen op een later moment neerslaan in voorstellen tot wijziging van wet- en/of regelgeving.

Toegankelijke en betrouwbare informatie ten behoeve van de interne sturing en controle, een betere vergelijkbaarheid van kosten en beleidsresultaten en een versterkt inzicht in de financiële positie van de provincie en gemeente - nu en op termijn - staan centraal in de voorliggende wijziging van het BBV.

Daarnaast worden in dit wijzigingsbesluit wijzigingen opgenomen in verband met de inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen en de gevolgen daarvan voor de verantwoording van de grondexploitaties. Tot slot worden nog enkele verduidelijkingen en kleine aanpassingen doorgevoerd.

In de volgende subparagrafen worden de wijzigingen toegelicht:

- 3.1 Uniforme taakvelden: betrouwbare informatie voor interne sturing en externe vergelijkbaarheid;
- 3.2 Beleidsindicatoren: sturen op de effecten van beleid;
- 3.3 Meer zicht op de bijdrage van verbonden partijen aan het bereiken van de beleidsdoelstellingen;
- 3.4 Beter inzicht in de kosten van de overhead en eenvoudigere wijze van toerekening van kosten en rentelasten;
- 3.5 Het activeren van investeringen met maatschappelijk nut;
- 3.6 Beter inzicht in het EMU-saldo;
- 3.7 Vennootschapsbelasting en grondexploitatie;
- 3.8 Verduidelijkingen en kleine aanpassingen.

3.1 *Uniforme taakvelden: betrouwbare informatie voor interne sturing en externe vergelijkbaarheid*

In het huidige BBV wordt een onderscheid gemaakt naar doelgroepen die ieder hun eigen sturingsinformatie moeten krijgen. Zo sturen provinciale staten en de raad op programma's, met sturingsinformatie op een hoog aggregatieniveau. Gedeputeerde staten en het college van burgemeester en wethouders hebben voor de sturing van de uitvoering van de programmabegroting de productenraming en de productenrealisaties met een meer gedetailleerde indeling (50 tot 100 producten). Voor de (administratieve) aansturing wordt een nog meer gedetailleerde indeling gehanteerd in subproducten (200 tot 500 subproducten). Producten en subproducten vormen een noodzakelijke tussenlaag van informatie voor de organisatie.

Het tot 2004 geldende CV 95 schreef een vaste indeling van de begroting en de rekening naar zorggebieden op basis van functies en hoofdfuncties voor. Provincies en gemeenten zijn sinds de invoering van het BBV in hoge mate vrij in de indelingen die ze voor de verschillende - door hun vast te stellen programmadoeleinden - willen hanteren. Het is daarom niet mogelijk om direct op landelijk niveau aggregerbare financiële gegevens over taken en activiteiten uit de begroting en de verantwoordingsstukken te genereren. 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 daarom 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). Omdat provincies en gemeenten voor hun productenramingen en -realisaties veelal een eigen indeling hanteren, moeten zij voor het invullen van de Iv3 matrix een extra vertaalslag vanuit hun financiële administratie maken die aanzienlijke administratieve lasten meebrengt. Het feit dat provincies en gemeenten deze Iv3 gegevens zelf niet gebruiken, maar apart moeten genereren, betekent bovendien dat nog een aanzienlijke extra inspanning nodig is van het CBS om informatie van goede kwaliteit te krijgen.

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. Aan de afzonderlijke taakvelden worden vervolgens de bijbehorende baten en lasten toegerekend (zie artikel I, onderdeel DD). De uitvoeringsinformatie zal alleen nog bestaan uit de in het nieuwe artikel 66 gevraagde informatie. De overige informatie, zoals de toelichting op de productenramingen en realisaties en de informatie over de grondexploitaties hoeft niet langer als uitvoeringsinformatie te worden gegenereerd. Voor de wijziging in de informatie over de grondexploitaties wordt verwezen naar paragraaf 3.7.

Gedeputeerde staten en het college van burgemeester en wethouders kunnen de taakvelden naar behoefte onderverdelen in deeltaken en activiteiten. De taakvelden kunnen daardoor bovendien toebedeeld worden aan meerdere programma's. Dit maakt het mogelijk de taakvelden naar eigen behoefte in te zetten als instrumenten voor interne sturing bij de uitvoering van de programma's. De voorgeschreven taakvelden hebben geen invloed op de indeling van de programmabegroting en de uitoefening van de autorisatiebevoegdheid door provinciale staten en de raad en laten dus de wijze van sturing via de begroting vrij. Deze informatie kan statenleden en raadsleden daarom ondersteunen bij hun sturing en controle op hoofdlijnen van beleid. Om dit mogelijk te maken dienen deze gegevens als bijlage bij de begroting respectievelijk rekening te worden opgenomen.

Door het gebruik van voorgeschreven taakvelden bij het opstellen van de uitvoeringsinformatie wordt het mogelijk deze informatie ook direct te gebruiken voor de informatiebehoefte van derden, zoals het Rijk, de toezichthouders, de EU en het CBS. De taakvelden worden primair ingericht naar de informatiebehoefte van provincies en gemeenten en daarnaast worden gestroomlijnd met de

informatiebehoefte van derden. Aldus worden de eigen informatiebehoefte van de decentrale overheden en de informatiebehoefte van derden met elkaar geïntegreerd.

Een brede beschikbaarheid van vergelijkbare uitvoeringsinformatie van provincies en gemeenten stelt behalve staten- en raadsleden ook andere belanghebbenden in staat vergelijkingen te maken en deel te nemen aan het debat over beleidsprioriteiten. Dit draagt bij aan een grotere transparantie van het proces van begroting en verantwoording en aan een grotere betrokkenheid van alle belanghebbenden.

Uitwerkingen van de taakvelden

De taakvelden hebben betrekking op uiteenlopende taken en daaraan gerelateerde activiteiten van provincies en gemeenten waar baten en lasten mee gemoeid zijn. Onder een taakveld vallen niet alleen producten (goederen en diensten), maar ook taken en activiteiten die niet direct te vertalen zijn in kosten per hoeveelheid. Daarom wordt voor de hoofdingeling van de informatie die in het kader van de begrotingsuitvoering moet worden opgesteld niet langer gesproken van producten (en productenramingen/realisaties), maar van taakvelden.

De taakvelden die worden gebruikt voor het overzicht van de ramingen en realisatie van de baten en lasten per taakveld worden zoals hierboven al aan de orde kwam bij ministeriële regeling vastgesteld. De uitgangspunten daarbij zijn de herkenbaarheid, de aansluiting op de provinciale en gemeentelijke praktijk en de relevantie voor de beleidssturing. Provincies en gemeenten moeten in staat zijn om alle taken en activiteiten die deel uitmaken van de taakvelden toe te delen aan hun eigen programma's. De taakvelden zullen de volle breedte van provinciale en gemeentelijke taken en activiteiten te omvatten.

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. Bij de vaststelling van de taakvelden wordt daarom gezocht naar een balans tussen vergelijkbaarheid en relevantie voor eigen sturing. Van belang is daarom dat de taakvelden voldoende concreet zijn om als bouwstenen te gebruiken voor de verdere uitwerking van de beleidskeuzes van provinciale staten en de raad en de daarop gebaseerde programma's. Daarbij moet recht worden gedaan aan de grote verschillen tussen beleidsterreinen; de mate van detaillering van de taakvelden kan sterk uiteenlopen al naar gelang het beleidsveld. Zo kan bijvoorbeeld voor gemeenten op het terrein van onderwijs worden volstaan met vrij globale eenheden zoals onderwijshuisvesting en openbaar onderwijs, terwijl binnen het sociaal domein een veel gedetailleerder uitwerking nodig is. Voor provincies kan bijvoorbeeld op het terrein van milieu een gedetailleerde uitwerking nodig zijn, terwijl op het terrein van verkeer en vervoer met enkele - ook in financieel opzicht - omvangrijke taakvelden kan worden volstaan.

Uniformering van de uitvoeringsgegevens betekent een zekere mate van inperking van de vrijheid die nu op dat punt bestaat. Al naar gelang de huidige gehanteerde indelingen afwijken van de bij ministeriële regeling vast te stellen indeling in taakvelden, zal de impact van de uniformering per provincie en gemeente verschillen. Echter, 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.

Van Iv3 naar Informatie voor iedereen

Provincies en gemeenten zijn momenteel verplicht informatie voor derden (Iv3) aan te leveren en daarvoor apart informatie te verzamelen. De uitwerking van de nieuwe taakveldenlijst voor provincies en gemeenten is getoetst aan de informatiebehoefte van het CBS, BZK en de andere betrokken departementen. Gebruik wordt gemaakt van de gegevens over baten en lasten per

taakveld, die rechtstreeks ontleend worden aan de ramingen en realisaties van gedeputeerde staten en het college van burgemeester en wethouders. Daarnaast blijft de verplichting bestaan om gegevens aan te leveren over de economische categorieën en balansmutaties volgens een bij ministeriële regeling vastgestelde indeling. Deze gegevens sluiten zoveel mogelijk aan bij de wensen van deze derden gebruikers. Het streven is op termijn te werken met directe 'system to system' data-uitwisseling, met als doel de administratieve lasten te verminderen, de kwaliteit van gegevens te verhogen en de inrichting van de administratie te verbeteren. De gegevens zijn voor iedereen beschikbaar (open data): Iv3 wordt Informatie voor iedereen.

3.2 *Sturen op de effecten van beleid*

Het proces van besluitvorming over de begroting is een cruciaal moment voor het geven van richting aan het beleid. Om daarbij goede afwegingen te kunnen maken, moeten staten- en raadsleden op dit beslissende moment in de beleidscyclus zich een oordeel kunnen vormen over de behaalde beleidsresultaten uit het verleden en een inschatting kunnen maken van de - met het voorgestelde beleid - te behalen resultaten in de toekomst.

In het BBV 2004 werden provincies en gemeenten voor het eerst verplicht om niet-financiële informatie in de begroting en de jaarstukken op te nemen. Naast de financiële gegevens, die antwoord geven op de vraag "wat mag het kosten?", moesten ook gegevens worden opgenomen over "wat willen we bereiken?", en "wat gaan we daarvoor doen?". Dit heeft ertoe geleid dat begrotingen beleidsmatiger werden. Omdat de beantwoording van de drie W-vragen vrij is, gaan provincies en gemeenten hier in de praktijk op uiteenlopende wijze mee om. Dat betekent dat het bereiken van deze doelstelling van het BBV 2004 niet is geborgd. Bovendien is het niet goed mogelijk de beleidsprestaties op een bepaald taakveld met die van andere provincies of 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. De indicatoren worden opgenomen in de beleidsbegroting bij de programma's en zijn relevant voor een nadere onderbouwing van het beleid. In de basisset zal de nadruk liggen op outcome-indicatoren waardoor de indicatoren door statenleden en raadsleden kunnen worden gebruikt voor sturing op maatschappelijke effecten.

Provinciale staten en de raad, maar ook burgers, bedrijven, organisaties, media en andere belanghebbenden in provincies en gemeenten, hebben er belang bij de beleidsresultaten ook te kunnen vergelijken met de beleidsresultaten in andere provincies en gemeenten. Dit geeft een extra dimensie aan het debat over beleidsprioriteiten, en draagt bij aan een grotere betrokkenheid bij het beleid.

Naast opname in de begroting en de verantwoording worden de indicatoren digitaal beschikbaar gesteld op de websites 'www.waarstaatjeprovincie.nl' en 'www.waarstaatjegemeente.nl'.

3.3 Meer zicht op de bijdrage van verbonden partijen aan het beleid (artikel I, onderdeel K)

Provincies en gemeenten zijn verantwoordelijk voor de taken die door verbonden partijen worden uitgevoerd. Het is daarom van belang dat provinciale staten en de raad in het proces van begroting en verantwoording de benodigde informatie krijgen om de bijdrage van verbonden partijen aan de realisatie van de programma's en daarmee gepaard gaande risico's te kunnen beoordelen en te laten meewegen in het proces van horizontale sturing en verantwoording.

In toenemende mate wordt een beroep op andere organisaties gedaan via uitbesteding, via inkoop of subsidiëring of via uitvoering door verbonden partijen. De diversiteit van de verbonden partijen neemt bovendien toe, evenals het financiële en beleidsmatige gewicht ervan; bij de gemeenten wordt dit versterkt door de decentralisaties in het sociale domein.

Bij verbonden partijen kan het zowel gaan om publiekrechtelijke samenwerkingsverbanden op basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen als om de deelneming in of inschakeling van privaatrechtelijke rechtspersonen. Voor wat betreft de private partijen gaat het om organisaties en instellingen waarin provincies en gemeenten zowel een financieel als een bestuurlijk belang hebben. In geval van gemeenschappelijke regelingen gaat het om samenwerkingsvormen met rechtspersoonlijkheid, met name het openbaar lichaam.

Voor een adequate verantwoording hoe verbonden partijen bijdragen aan de realisatie van de doelstelling van de programma's is het niet alleen noodzakelijk inzicht te hebben in de financiële positie van de verbonden partijen maar ook in hun beleidsmatige prestaties. Vaak is wel bekend hoeveel wordt bijgedragen aan het budget dat verbonden partijen ter beschikking staat, maar ontbreekt het zicht op de financiële stabiliteit van de verbonden partijen en de mate waarin ze bijdragen aan de output of de beoogde maatschappelijke doelen.

Meer inzicht in prestaties verbonden partijen

Bij de informatie over verbonden partijen is het van belang dat deze op een zodanige manier wordt opgenomen in de begroting en de jaarstukken dat staten- en raadsleden zich bij de besluitvorming over de begroting een goed oordeel kunnen vormen over de bijdrage van de verbonden partijen aan de te realiseren beleidsdoelstellingen en de financiële risico's van de verbonden partijen.

Het huidige BBV verlangt dat de informatie over verbonden partijen in de desbetreffende paragraaf in de begroting wordt opgenomen. Dit omvat ook een visie op verbonden partijen in relatie tot de realisatie van doelstellingen die zijn opgenomen in de begroting als geheel (artikel 15, eerste lid, onderdeel a). Het gewijzigde artikel 15, eerste lid, onderdeel a, verlangt dat in de paragraaf verbonden partijen uitsluitend de algemene visie op en de beleidsvoornemens omtrent het inschakelen van verbonden partijen wordt opgenomen. Indien provinciale staten of de gemeenteraad een kadernota verbonden partijen vaststelt dan kan ten aanzien van de algemene kaderstelling in de paragraaf verbonden partijen daarnaar worden verwezen.

Om het inzicht in de concrete beleidsprestaties van verbonden partijen te bevorderen is het voortaan niet langer noodzakelijk dat de visie op verbonden partijen ingaat op de realisatie van de doelstelling uit de begroting. Dat voorschrift komt daarom te vervallen (zie artikel I, onderdeel K). Informatie over de wijze waarop verbonden partijen per programma bijdragen aan de realisatie van de doelstellingen van de programma's kan, ingevolge het huidige artikel 8, derde lid, onderdeel b, het best bij de behandeling van de programma's zelf in de begroting worden opgenomen. Om dit te bevorderen wordt – naast de wijziging in dit besluit – de notitie Verbonden partijen van de commissie BBV geactualiseerd. Daarbij zal nadrukkelijk er op worden gewezen dat op grond van huidige artikel 8, derde lid, onderdeel b 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).

Informatieverstrekking door verbonden partijen

Omdat het BBV ook geldt voor bij gemeenschappelijke regeling ingestelde rechtspersonen werken de wijzigingen in dit besluit ook door voor deze rechtspersonen, uiteraard voor zover relevant in verband met de specifieke taken die zij uitvoeren. Dat betekent dat deze publiekrechtelijke rechtspersonen informatie moeten opnemen in hun begrotingsstukken die overeenkomt met de wijze waarop provincies en gemeenten dat moeten doen als zij de desbetreffende taak of taken zelf uitvoeren. Het BBV is echter niet van toepassing op privaatrechtelijke rechtspersonen. Niettemin is het, gelet op de (eind)verantwoordelijkheid van provincie of gemeente voor de uitvoering van taken door verbonden partijen, noodzakelijk dat ook privaatrechtelijke rechtspersonen voldoende inzicht geven in de beleidsresultaten en de financiële risico's. Voor zover private verbonden partijen de informatie niet behoeven te verstrekken op grond van de voor hen geldende regels, zullen daarmee afzonderlijke afspraken over de informatievoorziening moeten worden gemaakt.

3.4 Beter inzicht in de kosten van de overhead en een eenvoudiger wijze van toerekening van kosten en rentelasten

Het BBV schrijft voor dat de paragraaf bedrijfsvoering ten minste inzicht geeft in de stand van zaken en de beleidsvoornemens ten aanzien van de bedrijfsvoering (artikel 10). Het verlangt niet dat de kosten van overhead als geheel inzichtelijk worden gemaakt. Omdat het BBV ook geen voorschriften kent voor de wijze van toerekening van kosten, bijvoorbeeld apparaats- en personeelskosten, of rentelasten, biedt het BBV veel ruimte bij de toerekening van overheadkosten.

In veel gevallen worden de indirecte kosten - de overheadkosten die ten behoeve van de gehele organisatie worden gemaakt (PIOFAH: Personeel Informatievoorziening Organisatie Financiën Automatisering Huisvesting) - verantwoord op kostenplaatsen en worden deze kosten vervolgens via verdeelsleutels toegerekend aan de programma's. Dit heeft tot gevolg dat gedeputeerde staten en de gemeenteraad nauwelijks controle hebben op deze kosten. Provinciale staten en de raad autoriseren in de huidige situatie alleen de totale kosten van de exploitatie en hebben geen inzicht in en daarmee geen zeggenschap over de hoogte en samenstelling van de overhead kosten. Dat is onwenselijk omdat deze kosten een aanzienlijk deel van de totale kosten van provincies en gemeenten uitmaken.

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). 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.

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. 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).

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).

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.

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.

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). Onderstaande tabel kan hiervoor worden gehanteerd voor wat betreft het cijfermatige gedeelte:

Voorbeeld berekening van kostendekkendheid van de rioolheffing		
Kosten taakveld	-3.400	
Inkomsten taakveld, excl. Heffingen	240	
Netto kosten product	-3.160	67%
Toe te rekenen kosten:		
Overhead	-1.400	30%
Rente	-140	3%
Totale kosten	-4.700	
Opbrengst heffingen	4.500	
Dekking		96%

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.

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.

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.

3.5 Het activeren van investeringen met maatschappelijk nut

Volgens de geldende voorschriften zijn provincies en gemeenten 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 provincies en gemeenten. Ook binnen provincies en gemeenten kunnen door uiteenlopende keuzes omtrent afschrijving onduidelijkheden ontstaan.

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.

Activering investeringen: netto methode in geval van bijdragen van derden

Investeringen 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).

3.6 Beter inzicht in het EMU-saldo

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.

3.7 Vennootschapsbelasting en grondexploitaties

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.

3.7.1 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 kostentoerekening/interne verrekenprijzen;
- de fiscaal strengere regels voor het aanhouden van reserves en voorzieningen;
- fiscale regelingen, zoals bijvoorbeeld investeringsaftrekregelingen.

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.

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.

3.7.2 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 noodzaakt 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 waarderingsmogelijkheden 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 de minister van 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 notie Grondexploitatie.

3.7.3. 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 verslagleggingsregels 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 waarderings 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.

4. Consultatie

Het wijzigingsbesluit is ter consultatie voorgelegd aan het IPO en de VNG.

PM (verwerken reacties)

De minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,

dr. R.H.A. Plasterk