

Nogmaals: Vaste activa in de gem €

DRS L.W. VERHOEF RA MGA¹⁾

Recent publiceerde het NIVRA het studierapport "Vaste activa in de gemeenterekening". In deze bijdrage gaat de auteur in op de bevindingen van een door de auteurs van het rapport ingesteld onderzoek naar de praktijk terzake en hun mede daarop gebaseerde aanbevelingen en conclusies. Hij publiceerde inmiddels een groot aantal artikelen over het fenomeen van de gemeentelijke jaarrekening, onder meer ook in 'De Accountant' ("De accountantsverklaring bij jaarrekeningen van gemeenten: andere tekst of andere strekking", juli/augustus 1995).

In mei 1997 publiceerde het NIVRA het studierapport Vaste activa in de gemeenterekening. Enkele leden van de werkgroep die dit rapport hebben opgemaakt (S. Haringa, R.A. Jonker en G.J. Wijntjes), verzorgden een goede samenvatting van dit rapport in 'De Accountant' van mei 1997. Het studierapport nodigt naar zijn aard uit tot een discussie over de conclusies en aanbevelingen van de werkgroep. Ik denk dat, gezien de praktijk, deze discussie dringend gewenst is, met name waar het gaat om de betekenis voor de accountant die een accountantsverklaring geeft bij een gemeentelijke of provinciale¹⁾ jaarrekening zoals die zich meestal aandient. De conclusies en aanbevelingen in het rapport zijn mede gebaseerd op de uitkomsten van een onderzoek dat de werkgroep instelde naar de gangbare praktijk van de verslaggeving over de vaste activa in de gemeentelijke jaarrekeningen. Ik denk dat deze bevindingen ook in de discussie moeten worden betrokken.

Naar mijn mening verdient het rapport en daarmee de rapporteurs grote waardering. Desondanks ben ik het met niet alle uitkomsten van het rapport eens, met name wat diverse van de gedane aanbevelingen aangaat. Ook bevat het rapport naar mijn mening diverse niet-onbelangrijke tekortkomingen. Het zou te veel plaatsruimte vragen om in deze bijdrage daar allemaal op in te gaan. Ik beperk mij daarom tot de mijns inziens belangrijkste punten.

Conclusies

- Naar mijn mening is het rapport een goed (gedocumenteerd) startpunt voor een mijns inziens hoognodige discussie over de vraag of niet de jaarrekeningen van de

meeste gemeenten ten onrechte van een goedkeurende accountantsverklaring voorzien zijn.

- De rapporteurs hebben in een zogenoemd Referentiekader (naar hun mening) de normen verzameld waaraan de verslaggeving over vaste activa (door gemeenten) zou moeten voldoen. Ik denk echter dat het gevaarlijk is dit Referentiekader te (adviseren te) gebruiken.
- Door het hele rapport heen wordt frequent de term De eigenheid van de gemeente gebruikt. Het is mij echter niet duidelijk geworden wat de rapporteurs hiermee duidelijk hebben willen maken. Of is de term voor de rapporteurs een deus ex machina om de jaarrekeningen van gemeenten niet te hoeven laten voldoen aan de daaraan te stellen eisen, wat naar mijn mening van de jaarrekeningen van de meeste gemeenten moet worden gezegd?
- De rapporteurs maken herhaaldelijk vergelijkingen met BW 2 Titel 9. Naar mijn mening is dit geheel overbodig. Jaarrekeningen van gemeenten moeten immers voldoen aan eigen voorschriften, de zogenoemde Comptabiliteitsvoorschriften.
- Het rapport zou veel aan waarde hebben gewonnen als systematisch en uitvoerig was stilgestaan bij wat het betekent om het stelsel van baten en lasten toe te passen en wel zodanig dat op een voor gemeenten geëigende wijze de jaarrekening van een gemeente inzicht geeft in de financiële positie, de baten en de lasten en het saldo daarvan. Naar mijn mening bestaat hieraan veel behoefte, gezien het feit dat de jaarrekeningen van de meeste gemeenten dit bedoelde inzicht in het geheel niet verstrekken, terwijl dit volgens de

bijgaande accountantsverklaringen wél het geval zou zijn.

Kwaliteit van de gemeentelijke jaarrekening

Gemeentelijke jaarrekeningen en begrotingen²⁾ zijn voor gemeentebesturen en -bestuurders belangrijke sturings- en verantwoordingsinstrumenten. Om die reden mogen en moeten hieraan minimale kwaliteitseisen worden gesteld. Niet voor niets heeft de wetgever het nodig geacht dat jaarrekeningen van gemeenten door een accountant op toereikendheid worden gecontroleerd. In mijn eerder in 'De Accountant' opgenomen bijdrage "De accountantsverklaring bij jaarrekeningen van gemeenten: andere tekst of andere strekking" (juli/augustus 1995) betoogde ik dat de kwaliteit van het merendeel van de jaarrekeningen van gemeenten zwaar tekortschiet en wel in die mate dat slechts afkeurende accountantsverklaringen daarbij op hun plaats zijn. Ik noemde daarvoor een aantal redenen:

- reserves en voorzieningen worden veelal onvoldoende onderscheiden: onder het eigen vermogen komen net zo goed voorzieningen voor als onder de voorzieningen bedragen zijn opgenomen die in het geheel geen voorzieningen cq. verplichtingen representeren, waarbij het onderscheid van gemeente tot gemeente zeer uiteenloopt;
- veelal worden willekeurig diverse baten en lasten buiten de rekening om rechtstreeks toegevoegd aan of in mindering gebracht van het eigen vermogen;
- veelal worden willekeurig diverse onttrekkingen en/of toevoegingen aan reserves als baten en lasten in de rekening opgenomen;
- veelal worden willekeurige bedragen betreffende de aanschaffing van diverse vaste activa rechtstreeks afgeboekt van het eigen vermogen;
- de waardering van de in ontwikkeling genomen bouwgronden geschiedt veelal tegen willekeurige waarden, die niet voldoen aan algemeen aanvaarde/aanvaardbare normen;
- veelal zijn diverse voorzieningen voor willekeurige bedragen opgenomen in

renterekening

- plaats van tot de bedragen die nodig zijn;
- veelal ontbreken verplichtingen zoals ter zake van pensioenen en wachtgeld, vakantie(geld)rechten en overlopende rente betreffende oudere leningen;
- veelal zijn onder de lasten fictieve rentelasten opgenomen.

Het behoeft mijns inziens nauwelijks enig betoog om het ermee eens te zijn dat in dergelijke jaarrekeningen de balans geen inzicht geeft in de werkelijke financiële positie en de rekening een totaal verkeerd beeld geeft van de baten en de lasten en het saldo daarvan, en dat dergelijke jaarrekeningen totaal ongeschikt zijn als sturings- en verantwoordingsinstrument. Het blijft mij daarom bevreemden dat ik bij dit soort jaarrekeningen desondanks alleen

Het is een grote verdienste van de rapporteurs dat zij een uitgebreid onderzoek hebben uitgevoerd naar de wijze waarop in de praktijk de vaste activa en de afschrijvingen daarop in het algemeen in "gemeenteland" worden behandeld.

maar goedkeurende accountantsverklaringen zie. Ik denk dat daarmee het maatschappelijk verkeer, maar ook de beroepsgroep geen goede dienst wordt bewezen.

Een belangrijk (maar zoals gezegd niet enig) bezwaar mijnerzijds tegen de jaarrekening van de meeste gemeenten betreft, zoals gezegd, de verwerking van de aanschaffingsprijs van de vaste activa en de afschrijvingen daarop. Deze verwerking is het onderwerp van dit studierapport. Het is te hopen dat het NIVRA ook de andere door mij genoemde onderwerpen ter hand neemt.

Het is een grote verdienste van de rapporteurs dat zij een uitgebreid onderzoek hebben uitgevoerd naar de wijze waarop in de praktijk de vaste activa en de afschrijvingen daarop in het algemeen in "gemeenteland" worden behandeld. Het rapport geeft op zeer lezenswaardige wijze uitvoerig de uitkomsten van dit onderzoek weer. De uitkomsten zijn, hoewel voor degenen die al langer in "gemeente-

Verhoef: Het rapport zou veel aan waarde hebben gewonnen als niet overal BW2 Titel 9 erbij was gehaald.



Simone van Es

land" meelopen niet nieuw, onthutsend en verbijsterend. Heel goed blijkt de enorme achterstand van "gemeenteland" ten opzichte van "het bedrijfsleven" waar het gaat om de kwaliteit, of duidelijker gezegd: het waarheidsgehalte, van de financiële verslaggeving. De rapporteurs trekken dan ook mijns inziens terecht de conclusie (pagina 13) "dat de ... praktijk van gemeenteverslaggeving over vaste activa ... niet tegemoetkomt aan de doelstellingen van de CV95"³⁾, welke doelstellingen zijn: volgens het stelsel van baten en lasten (CV artikel 4) volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, een zodanig inzicht geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over de financiële positie en over de baten en de lasten (CV artikel 3, cursivering LWV) en het saldo daarvan (CV artikel 9 en 27). Van deze tekortkoming geven de rapporteurs door het hele rapport heen veel schrijvende voorbeelden. En dan te bedenken dat met behulp van deze gebrekkige, ja zelfs pertinent onjuiste, informatie bij veel gemeenten financieel beleid wordt bepaald en uitgevoerd. Bij dit laatste speelt, zo is mijn ervaring, ongetwijfeld een rol dat al deze jaarrekeningen desondanks van goedkeurende accountantsverklaringen zijn voorzien; de gebruikers van deze jaarrekeningen, waaronder in de eerste plaats de (in het algemeen financieel ongeschoolde) gemeenteraad(sleden), gaan hier wel op af!

Referentiekader

Een belangrijk deel van het rapport is gewijd aan een door de rapporteurs ontwikkeld zogenoemd Referentiekader (pagina 59-67), dat "systematisch alle in het kader van verslaggeving over vaste activa van belang zijnde onderwerpen behandelt. Uitgangspunt bij de ontwikkeling van dit referentiekader is het inzichtvereiste van artikel 3 van de CV95. ... Het referentiekader moet worden gezien als een aanzet te komen tot verslaggevingsregels voor gemeenten die beter aansluiten bij de doelstelling(en) die daaraan ten grondslag liggen. Uiteraard is verdere studie nodig om deze aanzet te vervolmaken" (pagina 23). Bij de ontwikkeling van dit referentiekader hebben de rapporteurs gebruikgemaakt van BW 2 Titel 9, CV95 en de Toelichting daarbij, Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (waaronder Stramien) en IFAC-studierapport Definition and Recognition of Assets.

Allereerst moeten naar mijn mening de rapporteurs worden gecompimenteerd vanwege hun poging om op systematische wijze een aantal normen weer te geven waaraan de ver-

slaggeving over vaste activa (van gemeenten) moet voldoen. Het Referentiekader is naar de bedoelingen van de rapporteurs een "aanzet voor een op algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen gebaseerd verslaggevingskader voor vaste activa" (pagina 8). Toch is het de vraag of het door de rapporteurs ontwikkelde Referentiekader eruit moet zien zoals het er nu uit ziet. Het is ook de vraag of er behoefte is aan een aparte set van "verslaggevingsregels voor gemeenten die beter aansluiten bij de doelstelling(en) die daaraan ten grondslag liggen" (beter dan wat?) en of "verdere studie nodig is om deze aanzet te vervolmaken". Is met de bepalingen dat de gemeentelijke jaarrekening moet worden opgemaakt volgens het stelsel van baten en lasten (CV95 artikel 4) en vervolgens volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd (welke normen zouden het anders moeten zijn?), welke normen in Richtlijnen voor de jaarverslaggeving reeds zijn geïnventariseerd, al niet genoeg gezegd? Willen de rapporteurs niet opnieuw het wiel uitvinden? Ik denk het wel.

Ook inhoudelijk heb ik tegen bepaalde "regels" uit het Referentiekader bezwaar. Waarom voorschriften uit BW 2 Titel 9 opnemen als gemeentelijke jaarrekeningen geen enkele boodschap hebben aan BW 2 Titel 9? Zij moeten immers voldoen aan de CV en niet aan BW

Willen de rapporteurs niet opnieuw het wiel uitvinden?

2 Titel 9. (Wat niet wil zeggen dat de wetgever toen hij CV95 concipieerde en hierbij BW 2 Titel 9 als voorbeeld gebruikte, niet beter had kunnen lezen en begrijpen wat BW 2 Titel 9 zei en bedoelde te zeggen. Laten wij eerlijk zijn, de CV95 en met name de Toelichting daarbij zijn kwalitatief beneden de maat: op veel plaatsen onjuist en zelfs inconsistent.)

Een ander belangrijk bezwaar betreft het opnemen in het Referentiekader van onderdelen uit de CV95 en met name uit de Toelichting daarbij dan wel van interpretaties daarvan die strijdig zijn met de uitgangspunten van het stelsel van baten en lasten en daardoor dus ook met normen die in het maatschappelijk

verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Hier wreekt zich dat de rapporteurs er onvoldoende rekening mee hebben gehouden dat het voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd (CV95 en BW 2 Titel 9) cq. algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving (standaardtekst accountantsverklaring) enerzijds en aan wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening (standaardtekst accountantsverklaring) anderzijds twee geheel verschillende dingen zijn. Deze twee eisen kunnen zelfs strijdig met elkaar zijn. In ieder geval geldt dit ten aanzien van de CV en met name de Toelichting daarbij. Een sprekend voorbeeld is het voorschrift in CV95 artikel 48 lid 4 dat voorschrijft dat nog niet bestede ontvangen subsidies, egalisatierekeningen voor investeringsbijdragen en tariefs-egalisatierekeningen als eigen vermogen verwerkt moeten worden in plaats van onder het vreemd vermogen als voorzieningen of als overlopende passivaposten. Een jaarrekening waarin dit overeenkomstig geschiedt, voldoet wél aan de desbetreffende wettelijke voorschriften, maar geeft geen getrouw beeld van de financiële positie cq. van de omvang en samenstelling van het vermogen (wat op zich weer in strijd is met "kapstok"-artikel 3 van de CV!). Ik heb overigens nooit een accountantsverklaring bij een gemeentelijke jaarrekening gezien die dit verwoordt, waarmee ook in dit geval naar mijn mening het maatschappelijk verkeer geen goede dienst wordt bewezen. Het rapport maakt ten onrechte geen enkele melding van dit probleem. In dit kader hadden de rapporteurs in hun Referentiekader bijvoorbeeld kunnen verwijzen naar Richtlijn voor de jaarverslaggeving 3.01 Overheidssubsidies en vergelijkbare faciliteiten. Dan hadden zij ook kunnen opmerken dat de methode waarbij de investerings-subsidie als een egalisatierekening wordt gepassiveerd (in het rapport aangeduid als "brutomethode"), en de alternatieve methode waarbij de investeringssubsidie in mindering wordt gebracht van het aanschaffingsbedrag (in het rapport aangeduid als "nettomethode"), volgens "algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen" tot hetzelfde eigen vermogen en hetzelfde saldo van baten en lasten leiden. Dit in tegenstelling tot wat (ook blijkens het rapport, zie bijvoorbeeld pagina 29, 41-42) in "gemeenteland" door velen (waaronder ook de rapporteurs, pagina idem) wordt gedacht en gepraktiseerd.

Een ander belangrijk bezwaar tegen het Referentiekader betreft de "regel" cq. opmerking: "Onttrekkingen aan reserves die als investe-

ring zijn aan te merken zijn toegestaan" (pagina 66). Mijn bezwaar is evident. De rapporteurs geven hier aan dat het volgens "algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen" toegestaan zou zijn om aanschaffingsbedragen van vaste activa, behalve op de balans te activeren en vervolgens als afschrijvingslasten aan de toekomstige jaren toe te rekenen, ook direct rechtstreeks, dus buiten de rekening van baten en lasten om, in mindering te brengen van het eigen vermogen. Ik denk dat dit een groot misverstand is. Allereerst is het toch de essentie van het stelsel van baten en lasten dat ontvangsten en uitgaven die een toe- respectievelijk afname van het eigen vermogen betekenen, als baten respectievelijk als lasten worden toegerekend aan de respectievelijke jaren waarop zij betrekking hebben en dus dat uitgaven die (nog) niet als last kunnen/mogen worden aangemerkt, op de balans opgenomen (in casu geactiveerd) worden. Dit is zelfs niet eens een uitvloeisel van het stelsel van baten en lasten, het is de essentie van het stelsel van baten en lasten zelf. Verder is het faliekant in strijd met "algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen" cq. met "normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd" respectievelijk met "algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving" als uitgaven aan een andere periode als last worden toegerekend dan waarop zij betrekking hebben, wat gebeurt als de aanschaffingsprijs van vaste activa direct ten laste van het eigen vermogen wordt gebracht. Op de derde plaats is het een onomstreden algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslag dat alle vermogensmutaties in de rekening van baten en lasten worden opgenomen (Richtlijnen voor de jaarverslaggeving 2.41.202; de uitzonderingen zijn voor gemeenten niet relevant). (Ten onrechte ontbreekt deze regel in het Referentiekader.)

Het is voor mij onbegrijpelijk dat de rapporteurs het als een algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslag zien dat het mogelijk zou zijn om de aanschaffingsprijs van (sommige) vaste activa in één keer en buiten de rekening om als last te verwerken. Door het toepassen van deze verwerkingswijze ontstaan juist dat soort jaarrekeningen waartegen de rapporteurs zich op vele plaatsen in hun rapport sterk verzetten, namelijk jaarrekeningen die niet voldoen aan de eisen (ook) van de rapporteurs: "Inzichtelijk moet worden gemaakt welke kosten zijn verbonden aan het voorzieningenniveau waarvan de inwoners profiteren" (pagina 16) en "dat voor het kennen van de kosten van de producten/

diensten nodig is dat de met de bedrijfsvoering samenhangende kosten en risico's op een juiste manier aan de perioden en producten/diensten worden toegerekend" (pagina 17).

Kortom, ik denk dat, zo er al behoefte is aan een Referentiekader als het onderhavige, het zeer gevaarlijk is om het in dit rapport opgenomen Referentiekader te gebruiken als toetsingskader bij het opstellen en controleren van (gemeentelijke) jaarrekeningen. Ik betreur het dan ook dat in het rapport (pagi-

Het is zeer gevaarlijk om het in dit rapport opgenomen Referentiekader te gebruiken als toetsingskader bij het opstellen en controleren van (gemeentelijke) jaarrekeningen.

na 10) de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken wordt aanbevolen om het Referentiekader in studie te nemen.

Eigenheid van de gemeente

Een ander belangrijk door mij gevoeld bezwaar tegen het rapport is het mijns inziens merkwaardige frequente gebruik van het begrip "De eigenheid van de gemeente" door het hele rapport heen. De inhoud van dit begrip wordt nergens omschreven; toch kennen de rapporteurs er grote waarde aan toe. Wat de rapporteurs er mee bedoelen, zou kunnen blijken uit de passage: "... is het ... noodzakelijk dat een goed inzicht bestaat in de kosten, opbrengsten, financiële positie ... Bedrijfseconomische principes en daarop gebaseerde verslaggevingsgronden vormen daarvoor een goed uitgangspunt. Dat betekent echter niet dat de verslaggeving ook altijd op basis van algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen dient te geschieden. Ook een verslaggeving die recht doet aan het eigene van de gemeente kan tot aanvaardbare uitkomsten leiden" (pagina 7). Met andere woorden de rapporteurs zien een tegenstelling tussen "algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen" en "de eigenheid van de gemeente", als waren het twee verschillende normenstelsels. Dat dit zo is, blijkt tel-

kens waar de rapporteurs verschillen constateren tussen de tekst van CV95 en BW 2 Titel 9, en tussen de bedoelingen van "algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen" en in individuele jaarrekeningen toegepaste praktijken.

Het is mijns inziens ook gevaarlijk om twee normenstelsels te onderscheiden en alles wat niet voldoet aan het eerste ("algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen") toch als goed aan te merken omdat het wel voldoet aan het tweede ("het eigene van de gemeente"), terwijl de inhoud van dit tweede normenstelsel niet is aangegeven.

Natuurlijk is er een eigenheid van gemeenten (is dat iets anders dan de eigenheid van de gemeente?). Dit betekent bijvoorbeeld dat in de CV95 in afwijking van BW 2 Titel 9 bij gebrek aan aandeelhouders bij gemeenten, geen bepalingen voorkomen over aandelen en geplaatst kapitaal, en dat in de CV95 in afwijking van BW 2 Titel 9 bepalingen over de begroting voorkomen en voorts meer uitgebreide voorschriften over onderhanden werk inzake grondexploitatie. Het is echter niet zo dat alle verschillen tussen CV95 en BW 2 Titel 9 ingegeven (hoeven te) zijn door de eigen aard van gemeenten. Ikzelf heb het proces van de totstandkoming van de CV95 van zeer dichtbij meegemaakt en weet wel beter. Andere mogelijke verklaringen voor de verschillen tussen CV95 en BW 2 Titel 9 zouden toch ook kunnen zijn: onkunde bij de ambtenaren die de tekst van CV95 concipieerden, en bij hun adviseurs, en een sterke lobby vanuit "gemeenteland" om de onder de GCV (de voorloper van de huidige CV95) geheel ontspoorde praktijk te legaliseren in plaats van te doen beëindigen?

Natuurlijk is het zo dat de eigen aard van gemeenten met zich meebrengt dat de jaarrekening van een gemeente er anders uitziet dan die van veel andere organisaties. Om dezelfde reden ziet ook de jaarrekening van bijvoorbeeld een transportonderneming er anders uit dan die van een aannemingsbedrijf of weer anders dan die van een omroeporganisatie. Dit zo zijnde, betekent dit toch echter niet dat een jaarrekening van een gemeente niet hoeft te voldoen aan de daaraan door de CV95 gestelde eis dat deze moet worden opgemaakt volgens het stelsel van baten en lasten volgens maatschappelijk aanvaardbare normen cq. algemeen aanvaarde grondslagen? De normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, cq. de algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving, cq. de algemeen aanvaarde bedrijfseconomische grondslagen, waarmee steeds hetzelfde wordt bedoeld, zijn toch niet

anders dan een uitwerking van en antwoord op de vraag die toepassing van het stelsel van baten en lasten oproept, namelijk: welk deel van de ontvangsten en uitgaven dienen in welke situaties aan welke periode(n) als baten en lasten te worden toegerekend? Met andere woorden het niet voldoen aan deze normen betekent eenvoudigweg het niet correct toepassen van het stelsel van baten en lasten. Jaarrekeningen, ook die van gemeenten, die niet aan deze normen voldoen, geven niet het inzicht in de financiële positie en/of de baten en lasten en het saldo daarvan, dat de lezers verwachten. Ook lezers van jaarrekeningen van gemeenten verwachten dat deze jaarrekeningen zijn opgemaakt volgens het stelsel van baten en lasten. Dit mogen zij ook verwachten omdat de CV95 dat uitdrukkelijk voorschrijven. Juist omdat zij dit verwachten, hebben de (meeste) lezers van de hier door mij bedoelde jaarrekeningen niet in de gaten dat deze jaarrekeningen een beeld voorschotelen van de financiële positie, de baten en de lasten en een saldo daarvan, dat in het geheel niet overeenkomt met de werkelijkheid. Dat de jaarrekeningen van de meeste gemeenten totaal niet voldoen aan de normen die het stelsel van baten en lasten stelt en in het geheel dus niet het bedoelde inzicht geven, heeft niets te maken met een zogenaamde "eigenheid van de gemeente", maar veel meer met de onkunde en onwil van de opstellers van die jaarrekeningen om inzicht te geven in de financiële positie, de baten en de lasten en het saldo daarvan (wat geen "voorrecht" is van gemeenten alleen!) en van naar mijn mening falende accountantscontrole.

Ik betreur het om deze redenen dat in het rapport (pagina 10) de staatssecretaris (van Binnenlandse Zaken) wordt aanbevolen om inhoud te geven aan het concept van de zogenaamde "eigenheid van de gemeente" om daarmee de in veel gemeentelijke jaarrekeningen voorkomende afwijkingen van de eisen die toepassing van het stelsel van baten en lasten stelt, als "general practice" vast te leggen in aangepaste voorschriften. Het zou ertoe leiden dat de huidige wildgroei van de door veel gemeenten toegepaste praktijk wordt gelegaliseerd. Hierdoor zou uit de wetgeving elke prikkel verdwijnen om inzicht te geven in de financiële positie, de baten en lasten en het saldo daarvan. En daar ging het toch allemaal om?!

Ik ben wel van mening dat de huidige CV95 en met name de Toelichting daarbij, een grondige aanpassing behoeven. De vele onjuistheden en inconsistenties ten opzichte van (kapstok-)artikel 3 en artikel 4, die het risico in zich

hebben aanleiding te zijn voor jaarrekeningen die veel doen behalve het in artikel 3 bedoelde inzicht geven, zijn daarvoor aanleiding genoeg.

BW 2 Titel 9

In paragraaf 3.5 geven de rapporteurs door hen vermeende verschillen voor waardering en presentatie van vaste activa tussen BW 2 Titel 9 en de CV95. Volgens de rapporteurs "worden deze afwijkingen ingegeven door de eigenheid van de gemeente". "De CV95", zo zeggen de rapporteurs, "geven daaraan zelf invulling door in enkele voorschriften een verslaggevingspraktijk te sanctioneren die afwijkt van soortgelijke in BW 2 Titel 9 opgenomen bepalingen". De vragen dienen zich aan of de rapporteurs BW 2 Titel 9 goed citeren en begrijpen, of de door hen genoemde verschillen inderdaad bestaan, en of uit de werkelijke verschillen mag worden afgeleid dat de CV95 een verslaggevingspraktijk "sanctioneren" die afwijkt van wat BW 2 Titel 9 voorschrijft.

Allereerst merk ik op dat naar mijn ervaring in "gemeenteland" het bestaan van BW 2 Titel 9 in het algemeen wel bekend is, maar dat de inhoud grotendeels onbekend is en dat er legio misverstanden bestaan over de inhoud en de bedoelingen ervan. Dit geldt naar mijn ervaring ook voor veel in "gemeenteland" opererende accountants.

In tegenstelling tot wat het rapport vermeldt (pagina 20), is het niet waar dat BW 2 Titel 9 niet zou toelaten om ten aanzien van de verwerking van investeringssubsidies te kiezen tussen de bruto- en de nettomethode. Wat dit betreft zijn BW 2 Titel 9 en de CV95 geheel identiek; beide schrijven voor dat de waardering en de presentatie moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Voor deze situatie is Richtlijn voor de jaarverslaggeving 3.01 van toepassing (zie hiervoor). Als de Toelichting bij de CV95 aangeeft (in ieder geval niet in de toelichting bij artikel 58, zoals het rapport ten onrechte aangeeft) dat bestemmingsreserves in mindering gebracht kunnen worden op de verkrijgings- of vervaardigingsprijs, is de Toelichting inconsistent ten opzichte van de tekst van de CV95 zelf, die in artikel 4 toepassing van het stelsel van baten en lasten voorschrijven en in artikel 3 dat dit dient te geschieden volgens "normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd" en in artikel 58 dat waardering tegen verkrijgings- of vervaardigingsprijs moet gebeuren. In tegenstelling tot wat het rapport vermeldt (pagina 20), is het niet waar dat BW 2 Titel 9

het activeren van tekorten (expliciet) verbiedt. Ook wat dit betreft zijn BW 2 Titel 9 en de CV95 geheel identiek: beide schrijven voor dat waardering en presentatie moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Wat de presentatie betreft schrijven de CV95 voor dat, als tekorten worden geactiveerd (wat dan wel eerst qua waardering moet zijn toegestaan!) deze afzonderlijk op de balans worden vermeld. Onder de werking van BW 2 Titel 9 vallende rechtspersonen zouden deze tekorten onder de immateriële vaste activa opnemen (de opsomming van BW 2 artikel 365 lid 1 is, in tegenstelling tot wat de rapporteurs wellicht denken, niet limitatief!).

In tegenstelling tot wat het rapport vermeldt (pagina 21) is het niet waar dat BW 2 Titel 9 (expliciet) verbiedt dat "bijdragen aan activa in eigendom van derden" (het citaat in het rapport van CV95 artikel 36 is onjuist) worden geactiveerd. Het wordt door BW 2 Titel 9 ook niet impliciet verboden, integendeel, en wel om dezelfde reden als dat de conclusie van de rapporteurs onjuist is dat "deze bijdragen niet aan de herkenningcriteria voor vaste activa" voldoen (pagina 47) respectievelijk "Bedrijfseconomisch worden dergelijke kosten niet geactiveerd" (pagina 22). Correcte toepassing van het toerekeningsbeginsel, in casu het stelsel van baten en lasten, kan onder omstandigheden immers tot de voorkeur leiden een subsidie die voor een aantal jaren tegelijk ineens wordt gegeven (zoals een investeringsbijdrage) in plaats van verdeeld gedurende enkele achtereenvolgende jaren (als bijdrage in de kosten van rente en afschrijving), wel degelijk te activeren en vervolgens "af te schrijven". Wat de presentatie betreft, schrijven de CV95 voor om deze geactiveerde bedragen afzonderlijk te presenteren. (Is dit niet een goed voorbeeld van "eigenheid van gemeenten"? Juist omdat subsidieverlening een typische overheidsactiviteit is, is er aanleiding een afzonderlijke presentatie voor te schrijven.) Onder de werking van BW 2 Titel 9 vallende rechtspersonen nemen deze bedragen op onder de immateriële vaste activa.

In tegenstelling tot wat het rapport wellicht bedoelt, zegt BW 2 Titel 9 niets over (een afschrijvingstermijn van) geactiveerde "kosten van het sluiten van geldleningen en disagio" en zeker niets over een maximale "afschrijvingstermijn" daarvan. Uiteraard vraagt ook onder de werking van BW 2 Titel 9 een correcte toepassing van het toerekeningsbeginsel, in casu het stelsel van baten en lasten, dat deze geactiveerde bedragen pro rata

worden verdeeld over de rekeningen gedurende de looptijd van de desbetreffende lening(en).

In tegenstelling tot wat het rapport vermeldt (pagina 23), is het niet waar dat BW 2 Titel 9 "resultaat-afhankelijke extra-afschrijvingen" (expliciet) verbiedt. Ook wat dit betreft zijn BW 2 Titel 9 en CV95 identiek. (Wel suggereert de toelichting bij artikel 59, die op zichzelf al inconsistent is geredigeerd, anders. Dit is echter niet de enige inconsistentie binnen de tekst van de CV zelf of tussen de tekst en de toelichting.) Andere extra-afschrijvingen dan op grond van het feit dat is gebleken dat in het verleden te weinig is afgeschreven, leiden tot jaarrekeningen die in het jaar van de extra-afschrijvingen te hoge kostprijzen geven van de desbetreffende producten/diensten en in de jaren daarna tot te lage kostprijzen en dus te hoge saldi van baten en lasten (met alle risico's van dien) welke jaarrekeningen daardoor ook gedurende al deze jaren een verkeerd beeld geven van de financiële positie. Beide wetten vragen om jaarrekeningen die een goed beeld geven.

Het is trouwens een misverstand te denken, zoals de Toelichting bij artikel 59 dat doet, dat een gemeenteraad het recht heeft jaarrekeningen vast te stellen die niet voldoen aan de desbetreffende wet, in casu CV95. Ook volgens jurisprudentie (Slavenburg 1981, OK 19 februari 1987) zijn de wettelijke bepalingen over de inrichting van de jaarrekening regels van dwingend recht waar ook een gemeenteraad zich aan te houden heeft. Hierbij moet worden bedacht dat ook een gemeenteraad door middel van een jaarrekening verantwoording aflegt. Hierbij past niet dat een gemeenteraad het recht zou hebben een jaarrekening vast te stellen die niet het door de wet verlangde inzicht in financiële positie en (saldo van) baten en lasten geeft.

Overigens blijft het mij onnodig voorkomen om telkens, zoals in het rapport gebeurt, stil te staan bij BW 2 Titel 9 en de verschillen tussen BW 2 Titel 9 en de CV95. Gemeenten en jaarrekeningen van gemeenten hebben toch immers geen enkele boodschap aan BW 2 Titel 9 en/of de verschillen tussen BW 2 Titel 9 en de CV95. Jaarrekeningen van gemeenten dienen te voldoen aan de CV95 en dus opgemaakt te worden volgens het stelsel van baten en lasten. Naar mijn mening zou het rapport veel aan waarde hebben gewonnen als niet overal BW 2 Titel 9 erbij was gehaald, maar systematisch en uitvoerig was stilgestaan bij wat het betekent om het stelsel van baten en lasten toe te passen en wel zodanig dat op een voor gemeenten geëigende wijze de jaarrekening van een

gemeente inzicht geeft in de financiële positie, de baten en de lasten en het saldo daarvan.

Gezien het feit dat de jaarrekening van de meeste gemeenten dit bedoelde inzicht in het geheel niet verstrekken, terwijl dit volgens de bijgaande accountantsverklaringen wel het geval zou zijn, met alle gevolgen en risico's van dien, bestaat hieraan naar mijn mening veel meer behoefte. ■

Noten

*) Voorheen werkzaam bij VB Accountants en Arthur Andersen & Co.

1. Waar ik in deze bijdrage spreek over "gemeenten", bedoel ik tevens "provincies".
2. Waar ik in deze bijdrage spreek over "jaarrekeningen", bedoel ik mut.mut. tevens "begrotingen".
3. Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995.