

Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) op hoofdlijnen verklaard

externe verslaggeving voor decentrale overheden

1	LEESWIJZER EN INLEIDING	3
1.1.	INLEIDING	3
1.2	LEESWIJZER	6
2	RAADSLEDEN, LEDEN VAN PROVINCIALE STATEN EN LEDEN VAN ALGEMEEN BESTUUR EN WATERSCHAPPEN.....	9
2.1	WAAROM EEN HOOFDSTUK VOOR RAADSLEDEN/BESTUURDERS.....	9
2.2	DE RAAD: AUTORISATIE, ALLOCATIE, CONTROLE EN INZICHT	11
2.3	OPBOUW VAN BEGROTING EN JAARSTUKKEN	14
3	FUNCTIES VAN DE BEGROTING EN JAARSTUKKEN	16
3.1	COLLEGE EN AMBTELIJKE ORGANISATIE: BEHEERSING.....	16
3.2	ACCOUNTANT EN TOEZICHTHOUDER: CONTROLE EN INZICHT	17
3.3	BURGERS, INSTELLINGEN, BEDRIJVEN, MEDIA, WERKNEMERS: INZICHT	18
3.4	RIJK, EUROPESE UNIE EN HET CBS: INZICHT	19
4.	STELSELS	20
4.1	BEGROTINGSSTELSELS	20
5	VEREISTEN AAN DE BEGROTING EN JAARSTUKKEN.....	23
5.1	VEREISTEN AAN DE DOCUMENTEN	23
5.2	VEREISTEN AAN DE FINANCIËLE GEGEVENS	24
6	ONDERDELEN VAN HET BESLUIT BEGROTING EN VERANTWOORDING	26
6.1	JAARREKENING EN BEGROTING	26
6.2	ONDERDELEN VAN DE EXPLOITATIE	27
6.3	RESULTAATBEPALING EN RESULTAATBESTEMMING.....	29
6.4	ONDERDELEN VAN DE BALANS	31
6.5	FINANCIËLE POSITIE, WEERSTANDSVERMOGEN, WEERSTANDSCAPACITEIT EN RISICO'S	35
	BIJLAGE A OPBOUW VAN DE BEGROTING EN JAARSTUKKEN.....	40
	BIJLAGE B VERPLICHTE INDELING VAN DE BALANS.....	44
B.1	ACTIVA.....	44
B.2	PASSIVA.....	46
	BIJLAGE C: TOELICHTING KOSTEN, UITGAVEN, OPBRENGSTEN, ONTVANGSTEN	48

1 Leeswijzer en inleiding

1.1. Inleiding

Deze notitie licht de principes toe die als uitgangspunt voor het BBV hebben gediend. De punten waarop de gemeenten verschillen van het bedrijfsleven - ook wel eigenheid genoemd - staan daarbij centraal.

Deze notitie wordt geactualiseerd als blijkt dat er voor een onderwerp meer toelichting gewenst is. Daarnaast heeft dit document een nauwe relatie met de financiële bepalingen in de Provincie- en Gemeentewet en het BBV. Indien deze regelgeving verandert dan wordt deze notitie aangepast. Het initiatief voor het aanpassen van notities ligt bij de commissie Besluit begroting en verantwoording ("Commissie BBV"). De Commissie BBV moet, conform artikel 75 van dit Besluit, tot taak zorg te dragen voor:

- een document dat de eenduidige interpretatie van dit besluit bevordert;
- het onderhouden van de Kadernota rechtmatigheid voor het geven van een visie ten aanzien van rechtmatigheid;
- de beantwoording van vragen.

De Commissie BBV is ten aanzien van dit document niet alleen verantwoordelijk voor het opstellen ervan maar ook voor het onderhoud. De Commissie BBV zorgt ervoor dat alle wijzigingen in de Gemeentewet, het BBV en eventuele andere relevante wet- en regelgeving in dit document worden verwerkt.

Eigenstandig kader

Met het BBV is nadrukkelijk gekozen voor een eigenstandig verslaggevingskader voor gemeenten¹. Inhoudelijk gezien betekent het eigenstandig kader dat de behoeften ten behoeve van het inzicht van gemeenten bij het opstellen van de begroting en jaarstukken voorop staan (artikel 3, eerste lid van het BBV). Van deze behoeften is vervolgens de regelgeving over de wijze van begroten en verantwoorden afgeleid. De relatie met Burgerlijk Wetboek Boek 2 (BW2) is een expliciete geworden, dat wil zeggen in het kader zijn bepalingen uit het BW2 òf overgenomen òf ze zijn niet van toepassing. De tot het eigenstandig kader behorende documenten vormen dus een zelfstandig geheel. Het gaat dan om drie (typen) documenten, te weten het BBV zelf, notities zoals

¹ Daar waar in de notitie alleen van gemeenten wordt gesproken, worden ook provincies, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen bedoeld. Voor de waterschappen gelden de bepalingen uit de BBVW. Deze komen grotendeels overeen met het BBV.

dit document genaamd 'Besluit Begroting en Verantwoording op hoofdlijnen verklaard, externe verslaggeving voor decentrale overheden ' en uitingen van de commissie BBV zoals de vraag- & antwoord rubriek. Deze documenten kunnen worden gezien als de tegenhangers van het 'BW2', 'het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen' en de 'richtlijnen voor de jaarverslaggeving', welke het kader voor de verslaggeving van privaatrechtelijke rechtspersonen vormen.

De belangrijkste karakteristieken waarin gemeenten anders zijn dan bedrijven en welke de redenen zijn waarom voor gemeenten een eigen stelsel geldt zijn de volgende:

- a) functie en openbaarheid begroting
- b) ontbreken winstoogmerk
- c) inkomensbestedende huishouding
- d) democratische besluitvorming en het bijbehorende politieke proces.

Ad a: functie begroting

De begroting bij gemeenten heeft een centrale plek. De autorisatie-, allocatie- en controlefunctie vormen een fundament van het democratisch stelsel. Bedrijven kennen uiteraard ook een begroting, maar deze is niet openbaar en speelt een ondergeschikte rol. Dit uit zich al in de verschillende termen die worden gebruikt. Voor bedrijven spreken we van een verslagleggingsstelsel (met verslaggeving wordt de jaarrekening en het jaarverslag bedoeld), voor overheden spreken we van begrotingsstelsels. Praktisch gesproken betekent de centrale rol van de begroting bij gemeenten dat er voorschriften nodig zijn voor de begroting omdat het stelsel van baten en lasten voor bedrijven geen begrotingsvoorschriften geeft. Daarnaast betekent de centrale rol van de begroting dat de raad vooraf keuzes kan maken, bijvoorbeeld door aan te geven dat middelen gereserveerd moeten worden voor een investering². Het is onlosmakelijk aan het budgetrecht van de raad verbonden dat er bij de begroting al middelen aan de reserves kunnen worden toegevoegd of onttrokken. Dit leidt tot effecten op de begroting en de realisatie.

In financiële termen is de meerjarenraming de basis voor het opstellen van de begroting. Dit betekent dat de meerjarenraming in beginsel structureel sluitend moet zijn. De meerjarenraming beslaat ten minste drie op het begrotingsjaar volgende jaren (Gemeentewet artikel 190, eerste lid). De uiteenzetting van de financiële positie van het begrotingsjaar en de meerjarenraming zijn twee afzonderlijke onderdelen. De eerste

² Investerings: zie hoofdstuk 6 voor nadere uitwerking.

wordt vastgesteld door de raad bij de begroting. De tweede wordt gezien de mate van onzekerheid niet vastgesteld. Voor een goede beoordeling van de bestendigheid van de financiële positie is er in het BBV voor gekozen om de opbouw van de uiteenzetting van de financiële positie en de meerjarenraming bij elkaar te laten aansluiten zodat een meerjarig inzicht beter mogelijk wordt. Het is aan de gemeente om beide samen te voegen in een overzicht of om beide apart weer te geven. Kern van de meerjarenraming is dat de consequenties van het beleid dat in de begroting is opgenomen en wordt vastgesteld, worden doorgerekend. Het gaat daarbij om zowel het beleid dat al voor de begrotingsbehandeling is aanvaard als om het beleid dat met het vaststellen van de begroting wordt aanvaard. Beide zijn opgenomen in de baten en lasten van de programma's omdat de begroting integraal is. Het onderscheid tussen beleid dat in eerdere jaren is ingezet en nieuw beleid is hier gemaakt om te benadrukken dat ook nieuw beleid moet worden doorgerekend. Dit betekent dat ook beleid dat pas over twee jaar consequenties heeft, zoals de ontwikkeling van een gebied, wordt doorgerekend voor de jaren die zijn opgenomen in de meerjarenraming. Natuurlijk kan een beslissing die pas over een aantal jaren wordt uitgevoerd nog worden teruggedraaid. Echter op het moment van beslissen is het van belang een zo volledig mogelijk inzicht in de financiële consequenties te laten zien.

Ad b: ontbreken winstoogmerk

Een tweede belangrijk verschil tussen gemeenten en bedrijven is dat alle activiteiten van bedrijven gericht zijn op het behalen van winst. Hierdoor dragen investeringen normaal gesproken bij aan het economisch nut van bedrijven. Gemeenten kennen echter diverse soorten investeringen. Gemeenten investeren bijvoorbeeld in riolering. Voor riolering kan een heffing worden geheven dus gaat het om een investering vergelijkbaar met het bedrijfsleven (investeringen met een economisch nut genoemd). Gemeenten investeren echter ook in wegen, pleinen en parken. Voor deze investeringen vragen gemeenten geen directe prijs aan de gebruikers. Desalniettemin zijn wegen zeer zinvolle investeringen. Gemeenten investeren dus ook in activa die geen opbrengsten genereren, maar wel noodzakelijk zijn (investeringen met een maatschappelijk nut genoemd). De vraag hoe de kwaliteit van de voorzieningen gewaarborgd moet worden en welke consequenties dit heeft voor de wijze waarop met deze investeringen wordt omgegaan is een van de meest bediscussieerde onderdelen van het stelsel van baten en lasten voor gemeenten.

Ad c: inkomensbestedende huishouding

Het derde belangrijke verschil tussen gemeenten en bedrijven is dat bedrijven gericht zijn op vergroting van de waarde van het bedrijf en vermeerdering van het vermogen.

Het vermogen is voor bedrijven essentieel voor de continuïteit. De balans is daarom belangrijk omdat deze aangeeft wat de bezittingen van een bedrijf zijn en hoe die bezittingen zijn gefinancierd.

Gemeenten worden ook wel inkomensbestedende huishoudingen genoemd. Hiermee wordt bedoeld dat het gemeenten niet gaat om het vermogen te doen toenemen, maar om beleid en voorzieningen voor de burgers tot stand te brengen. Het vermogen heeft wel een functie voor gemeenten: het dient namelijk als buffer om onverwachte uitgaven op te vangen, als financieringsmiddel en het wordt gebruikt – in de vorm van bestemmingsreserves – om vooraf te sparen voor bepaalde kosten van investeringen (egalisatiefunctie). De paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing biedt hierbij inzicht in welke mate de gemeente in staat is om, los van voorzieningen en bestemmingsreserves, risico's vanuit de reguliere bedrijfsvoering financieel op te vangen.

Vanuit historisch oogpunt bezien is het niet verwonderlijk dat het stelsel van baten en lasten voor gemeenten van 1985 tot 1995 weliswaar een balans kende, maar dat gemeenten zich vooral richtten op de gewone dienst (exploitatie) en de kapitaaldienst (vermogensmutaties). Bij beide stond het autoriseren centraal. In de loop van de tijd zijn begrotingsevenwicht en de financiële positie echter steeds belangrijker geworden (zie ook hoofdstuk 6). Een van de ontwikkelingen is dat in de Gemeentewet sinds 1994 is voorgeschreven dat de raad zelf de begroting en rekening (nu de jaarstukken) vaststelt en dat repressief toezicht de regel is (zie verder hoofdstuk 3).

Ad d: democratische besluitvorming en het bijbehorende politieke proces.

Het laatste verschil in karakteristieken tussen bedrijven en overheden is de democratische besluitvoering en de invloed van het politieke proces en politieke overtuigingen die dit proces sterk beïnvloeden. Voor publieke organisaties gelden een aantal regels en mogelijkheden tot beïnvloeding die het bedrijfsleven niet kent of in een minder eenduidige vorm. Zo moet alles wat door overheden wordt besloten op enig moment openbaar worden gemaakt. Burgers kunnen invloed uitoefenen door te stemmen, actiegroepen of een politieke partij op te richten, een burgerinitiatief te starten, gebruik te maken van klacht en/of bezwaar procedures of een referendum aan te vragen.

1.2 Leeswijzer

In 2003 is het document *'Uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten'* gepresenteerd. Als gevolg van de wijzigingen in het Besluit

begroting en verantwoording (BBV) is deze notitie herzien in 2016. De huidige herziening is bedoeld om gestelde vragen in de notitie te verwerken alsmede een hoofdstuk voor de raad toe te voegen. Belangrijkste doelstellingen die gerealiseerd zijn bij de wijzigingen van het BBV in 2016 zijn de vergelijkbaarheid van overheden onderling en de verbetering van het inzicht in de financiële positie. Voor de duidelijkheid voor met name de minder ingewijde lezers is ook de titel veranderd zodat meteen duidelijk is wat het doel van deze notitie is. Het doel van de notitie ‘Besluit Begroting en Verantwoording op hoofdlijnen verklaard, externe verslaggeving voor decentrale overheden’ is het bevorderen van een eenduidige interpretatie en toepassing van de begroting en jaarstukken van gemeenten door het uitwerken van uitgangspunten en principes welke belangrijk zijn bij het opstellen en inrichten van deze stukken en waarom. Daarbij beperkt het document zich tot de financiële informatie. Centraal daarbij staan de principes die ten grondslag liggen aan het begrotingsstelsel dat voor gemeenten is voorgeschreven in het BBV. Daar waar het BBV verwijzingen bevat naar overige wetgeving wordt hier in de tekst op in gegaan. Benadrukt dient te worden dat dit document een onderdeel vormt van het eigenstandig kader; het is dus geen alles omvattend document waarmee alle interpretatieproblemen in één keer worden opgelost.

Voor de leesbaarheid van de tekst wordt in de rest van deze notitie alleen nog gesproken over gemeente en gemeentelijke organen, zoals de raad. Echter overal waar gemeente staat dient gemeente, provincie, gemeenschappelijke regelingen en waterschappen gelezen te worden, waar raad staat ook provinciale staten, algemeen bestuur enzovoorts.

In dit document staat uiteindelijk het inzicht van de raad in de begroting en de jaarstukken voorop. Daarom bevat deze notitie een hoofdstuk dat specifiek gericht is op de raad. De rest van de notitie richt zich op de meer begrotingstechnische kant van de financiële informatie en is in de eerste plaats bedoeld voor de opstellers van de begroting en de jaarstukken. Zij zijn immers degenen die de documenten volgens bepaalde principes maken om het gevraagde inzicht voor de raad te bewerkstelligen. Daarnaast kan dit document ook interessant zijn voor de diverse gebruikers van en belangstellenden in de begroting en de jaarstukken. Daarbij kan natuurlijk gedacht worden aan de raad, maar zeker ook aan de toezichthouders, accountants, burgers, instellingen, belangengroepen, bedrijven, media en contractpartners.

Deze notitie is als volgt opgebouwd: hoofdstuk 2 is het hoofdstuk bedoeld voor de raad om een beeld te krijgen van het hoe en wat van het BBV: het stelsel van baten en lasten. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de functies van de begroting en jaarstukken bij gemeenten. Vervolgens worden in hoofdstuk 4 de diverse stelsels beschreven. In hoofdstuk 5 worden de vereisten aan de begroting en jaarstukken gegeven. Deze vereisten zijn afgeleid van de functies, zoals beschreven in hoofdstuk 3. In hoofdstuk 6 worden de belangrijkste onderdelen van het BBV beschreven.

2 Raadsleden, leden van Provinciale Staten en leden van Algemeen Bestuur en Waterschappen

2.1 Waarom een hoofdstuk voor raadsleden/bestuurders

De raad stelt kaders aan het te voeren gemeentebestuur en controleert het gevoerde bestuur en de uitvoering van taken. Het is van belang dat juist de begroting en jaarstukken de raad goed in staat stellen deze kaderstellende en controlerende taken uit te voeren. Daarom stelt de wet eisen aan deze stukken. Als gevolg van die (gedetailleerde) eisen worden begroting en jaarstukken vaak erg financieel-technisch van aard. Dit kan belemmerend werken voor een goed gebruik door raadsleden. Om raadsleden te helpen de vele sturings- en controlemogelijkheden van begroting en jaarstukken te benutten, lichten we met dit hoofdstuk de hoofdlijnen van het BBV speciaal voor hen toe.

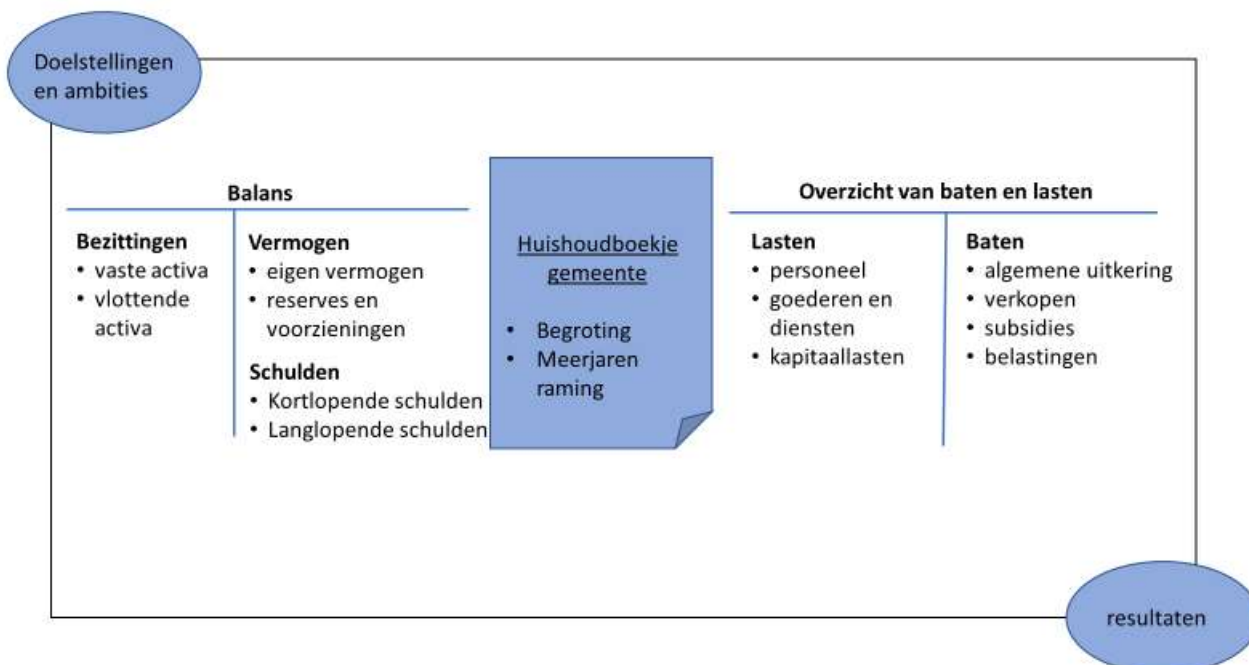
Het baten en lastenstelsel

Het BBV is gebaseerd op het stelsel van baten en lasten. Dit lijkt erg veel op het stelsel dat in het bedrijfsleven wordt gehanteerd. Kenmerk hiervan is dat lasten (uitgaven) en baten (inkomsten) toegerekend worden aan het jaar waarop ze betrekking hebben. Dat betekent bijvoorbeeld dat wanneer een bestelling wordt gedaan en de dienst wordt in het volgend jaar geleverd, de lasten dan aan het jaar van levering moeten worden toegerekend en niet in het jaar van bestelling. Bij het baten en lastenstelsel zijn niet alleen de begroting en jaarrekening van belang, maar is het ook belangrijk om het vermogen in de gaten te houden. Dit vermogen is via de (geprognostiseerde) balans en de toelichting daarop te volgen.

Samenhang doelstellingen, resultaten en geld

Begroting en jaarstukken zijn van groot belang voor de kaderstellende en controlerende rol van de raad. De gemeenteraad stelt met de begrotingsprogramma's de hoofdlijnen van het beleid vast en stuurt met de financiële begroting de middelen die de gemeente beschikbaar stelt aan de uitvoering van het beleid. Het BBV stelt niet voor niets nadrukkelijk de beleidsbegroting centraal waarin per programma ingegaan wordt op de drie W-vragen (wat willen we bereiken, wat gaan we daarvoor doen en wat gaat dat kosten). Deze nadruk op de verslagleggingsregels is vooral van belang vanwege de eisen die in de wet worden gesteld aan de wijze waarop de openbare financiën worden verantwoord. In onderstaand overzicht is schematisch weergegeven hoe doelstellingen, geld en resultaten met elkaar samenhangen.

Hieronder presenteren we het stelsel op hoofdlijnen als het huishoudboekje van de gemeente, waarvan de kern wordt gevormd door de begroting en meerjarenraming, met aan de ene zijde de balans (vermogen) en de andere zijde de baten en lasten (exploitatie).



In het overzicht van baten en lasten wordt aangegeven wat per jaar de lasten, baten en mutaties reserves zijn. Die baten en lasten moeten worden ingedeeld naar programma's (bv onderwijs en cultuur, verkeer en vervoer), onvoorzien, overhead en algemene dekkingsmiddelen. Eenzelfde overzicht maar dan ingericht in taakvelden moet als bijlage worden opgesteld.

De balans laat zien welke bezittingen de gemeente heeft en hoe deze zijn gefinancierd. De bezittingen zijn onder te verdelen in vaste activa (zoals gebouwen, infrastructuur en (bouw) gronden en vlottende activa (zoals kasgeld en vorderingen op anderen). Aan de andere zijde staan de passiva. Zij bestaan uit het eigen vermogen van de gemeente en het vreemd vermogen (schulden).

Naast baten en lasten zijn de begrippen resultaatbepaling en resultaatbestemming relevant. Resultaat staat voor het verschil tussen de baten en de lasten aangevuld met de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves. De raad bepaalt vanuit zijn budgetrecht de bestemming van dit resultaat. Wil de raad voor een bepaald doel sparen, een algehele buffer voor risico's verhogen of juist het resultaat inzetten om bepaalde activiteiten extra te ondersteunen? Via deze resultaatbestemming raken exploitatie en

balans elkaar want dat resultaat wordt vermeld bij de reserves die op de balans staan. Er is in het BBV veel aandacht voor resultaat en gemeenten moeten zowel bij begroting als jaarrekening een overzicht geven van de reserves en de toevoegingen en onttrekkingen daaraan.

Financiële positie

Geld vormt een middel om doelen te realiseren. Geld is geen doel op zich. Maar het is voor de raad van belang om te weten hoe de gemeente er financieel voorstaat. Niet alleen om de ambities van nu te kunnen realiseren, maar ook vanwege de toekomstige mogelijkheden om beleid te kunnen uitvoeren. De financiële positie is af te lezen uit de (geprognostiseerde) balans (bij de jaarrekening) en uit de uiteenzetting van de financiële positie bij de begroting. Om het inzicht voor raadsleden te verbeteren, heeft de wetgever een aantal financiële kengetallen verplicht gesteld. De notitie "Meerjarig inzicht voor de raad"³ gaat dieper in op deze kengetallen en een aantal samenhangende onderwerpen die de raad helpt inzicht in de financiële positie te krijgen.

2.2 De raad: autorisatie, allocatie, controle en inzicht

De begroting en jaarstukken helpen de raden bij het uitoefenen van de vier begrotingsfuncties. We lichten hier het wat en hoe toe. De eerste functie is de autorisatiefunctie, de kernfunctie van het budgetrecht van de raad. Alleen de raad is bevoegd het college te autoriseren tot het doen van uitgaven en het aangaan van verplichtingen. Door de begroting vast te stellen bepaalt de raad het budgettaire kader voor de gemeente. Het grote belang van deze functie komt ook tot uitdrukking in het feit dat deze functie ook wel de staatsrechtelijke functie wordt genoemd. Of zoals de Staatscommissie Dualisme en lokale democratie het zegt: 'Het budgetrecht is een fundament van elke volksvertegenwoordiging, dus ook van de raad'. De Gemeentewet legt de basis voor dit budgetrecht op het niveau van de programma's. Indien geen andere afspraken zijn gemaakt met de gemeenteraad⁴ over het niveau van het budgetrecht, hoeven budgetverschuivingen tussen taakvelden die binnen één programma zijn opgenomen, niet door de raad te worden geautoriseerd.

³ <https://www.commissiebbv.nl/cms/view/57979431/onderwerpen>

⁴ De VNG raadt in een modelverordening aan om de autorisatie door de raad op het niveau van taakvelden te laten plaatsvinden en de raad tussentijds te rapporteren over de afwijkingen daarvan. Dit is een lager niveau dat door het BBV niet uitgesloten wordt.

In het verlengde van de autorisatiefunctie ligt de tweede functie van de begroting voor de raad, de zogenaamde allocatiefunctie. Met allocatie wordt bedoeld dat de raad de budgetten (vertaald naar de lasten en baten en mutaties in reserves) per programma (of het afwijkende niveau dat tussen raad en college is afgesproken) toewijst: daarbinnen is het college geautoriseerd de uitvoering vorm te geven. De raad stelt de (inhoud en omvang van de) programma's vast. Door middel van de allocatiefunctie bepaalt de raad de financiële ruimte van het college. Omdat de hoeveelheid middelen altijd begrensd is moet de raad kiezen aan welke doeleinden wel of geen en aan welke minder of meer middelen worden besteed. Door middel van allocatie koppelt de raad in de begroting de financiële middelen aan het beleid. Om deze allocatie goed mogelijk te maken, schrijft het BBV voor dat de begroting bestaat uit een beleidsbegroting én een financiële begroting. In de beleidsbegroting wordt vastgelegd welke maatschappelijke effecten worden nagestreefd, hoe men deze effecten wil gaan bereiken en welke middelen daarvoor nodig zijn en hoe deze worden ingezet. Overigens beperken we ons in deze publicatie tot de financiële aspecten van de begroting. De uitwerking van de beleidsbegroting is in belangrijke mate niet voorgeschreven, maar is aan de gemeente zelf.

De derde begrotingsfunctie van de raad is de controlerende functie. Deze wordt niet alleen met de begroting, maar vooral met de jaarstukken (jaarrekening en jaarverslag) mogelijk gemaakt. De controlerende functie van de raad is in het duale stelsel in belang toegenomen. Bij de controle zijn diverse aspecten van belang. Voorop staat dat de raad inzicht krijgt of het beleid –zoals in de begroting- is gerealiseerd binnen de financiële kaders en of dit leidt tot het (moeten) bijstellen van het beleid voor de volgende jaren. De jaarrekening moet daarnaast een getrouw beeld geven en de baten, lasten en de balansmutaties, die op een rechtmatige manier tot stand moeten zijn gekomen. Door het vaststellen van de jaarrekening wordt het college gedechargeerd voor het uitgevoerde financieel beheer. Het jaarverslag moet verenigbaar zijn met de jaarrekening, dat wil zeggen de cijfers in beide documenten moeten met elkaar overeenstemmen en de conclusies ten aanzien van de financiële positie moeten eenzelfde beeld uitstralen. Voorts is het jaarverslag met name van belang voor de toetsing van de doelmatigheid en doeltreffendheid van het beleid. Op het jaarverslag wordt hier verder niet ingegaan omdat het jaarverslag zich, net zoals zijn tegenhanger de beleidsbegroting, met name richt op beleid.

De raad maakt bij zijn controlerende taak gebruik van de interne periodieke rapportages en het verslag van bevindingen bij de jaarrekening van de accountant⁵ over het getrouw beeld en de rechtmatigheid. Ook maakt de raad gebruik van de onderzoeken van de lokale rekenkamer(functie) naar de doelmatigheid en doeltreffendheid. Omdat dit document zich richt op de financiële begroting en de jaarrekening wordt hierna nader ingegaan op de relatie tussen de jaarrekening en de accountant. Op de lokale rekenkamer(functie) wordt hier verder niet ingegaan.

De vierde functie van de begroting en de jaarstukken is het aan de raad geven van een goed inzicht in de financiële positie van de gemeente. De raad draagt nu eenmaal de zorg voor een structureel en reëel sluitende begroting en dat betekent dat de raad een goed inzicht moet hebben in de te verwachten ontwikkeling van de financiële positie. Conform de vereisten in de Gemeentewet stelt de raad een begroting vast die structureel en reëel in evenwicht is. Ook moet er een geprognosticeerde balans opgenomen worden in de begroting en meerjarenraming. Van de eis dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is kan de raad alleen afwijken indien voldoende aannemelijk is dat het structureel en reëel evenwicht uiterlijk in de laatste jaarschijf van de meerjarenraming tot stand zal worden gebracht. Als structurele lasten gedekt zijn door structurele baten is er sprake van structureel evenwicht. Dit geldt per jaarschijf van de begroting en de meerjarenraming. Reëel evenwicht houdt in dat de ramingen volledig, realistisch en haalbaar zijn. Bij het opstellen van de begroting worden de ontwikkelingen in het lopende begrotingsjaar en de uitkomsten van de jaarrekening van het jaar ervoor meegenomen. Met behulp van de geprognosticeerde balans is het mogelijk om meerjarig de gevolgen van (nieuw) beleid, de bijbehorende investeringen en projecten op de financiële positie te zien. De financiële positie bij de begroting en jaarrekening zijn van groot belang voor de beoordeling van de financiële weerbaarheid van een gemeente en de raad dient zich hier een oordeel over te vormen. De financiële positie maakt in het BBV dan ook een expliciet deel uit van de financiële begroting en van de jaarrekening.

⁵ In Gemeentewet art. 213 lid 2 is bepaald dat de raad de accountant(s) aanwijst voor de controle van de jaarrekening. O.b.v. artikel 393 lid 1 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek kan dit een individuele RA, AA met controlebevoegdheid of een accountantsbureau zijn. De gemeente kan ertoe overgaan om de accountant in gemeentedienst aan te stellen. Voorwaarde voor het mogen controleren van de jaarrekening is (dan) dat deze accountant conform Gemeentewet artikel 213 lid 7 door de raad moet worden benoemd. Wanneer een accountant door het college in dienst wordt genomen, is deze niet bevoegd om een controleverklaring bij de jaarrekening af te geven.

Zoals de accountant een rol heeft in het vaststellen of de jaarrekening een getrouw beeld geeft en rechtmatig tot stand is gekomen, zo heeft de provincie (als toezichthouder) een rol bij de begroting en meerjarenraming in het vaststellen of er sprake is van een structureel en reëel evenwicht.

2.3 Opbouw van begroting en jaarstukken

Zowel de begroting als de jaarstukken vormen vaak een dik pak papier of, nu steeds vaker, een uitgebreid digitaal bestand. Dat is logisch gezien de hoeveelheid informatie die beschikbaar is binnen een gemeente en de behoefte van een college om te laten zien wat in uitvoering is genomen c.q. gerealiseerd. Het BBV laat ruimte voor eigen invulling. De raad kan hier invloed op uitoefenen teneinde haar informatiebehoefte kwalitatief te verbeteren.

In de volgende tabel is schematisch weergegeven hoe begroting en jaarstukken dienen te zijn opgebouwd volgens artikel 7 en 24 van het BBV.

Tabel 1 indeling van begroting en jaarstukken

begroting		jaarstukken	
beleidsbegroting	1. programmaplan	jaarverslag	1. programmaverantwoording
	2. paragrafen		2. paragrafen
financiële begroting	3. overzicht van baten en lasten en de toelichting	jaarrekening	3. overzicht van baten en lasten en de toelichting
	4. uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting		4. balans en de toelichting
	5. bijlage met het overzicht van de geraamde baten en lasten per taakveld.		5. bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.
			6. bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen

Het financiële deel van de begroting bestaat uit een overzicht van baten en lasten met een toelichting en een uiteenzetting van de financiële positie met toelichting. Voor raadsleden is bij deze stukken de toelichting van groot belang: cijfers alleen zeggen niet

zo veel. De jaarstukken kennen vergelijkbare tegenhangers. Daarbij is de balans met toelichting essentieel voor een goed beeld over de financiële positie.

Vereisten aan begroting en jaarstukken

Met eisen die in het BBV worden gesteld aan begroting en jaarstukken kunnen raadsleden op een eenduidige en correcte wijze hun budgetrecht uitoefenen, in welke gemeente in het land dan ook. Het maakt ook vergelijking tussen gemeenten beter mogelijk. Het BBV richt zich zowel op de stukken zelf als op de informatie die er in is opgenomen .

De eisen die aan de begroting en jaarstukken worden gesteld hebben betrekking op zaken als tijdigheid, regelmaat, volledigheid en openbaarheid. Raadsleden moeten immers de tijd hebben om de stukken goed tot zich te nemen en moeten voor een jaar begint goedkeuring geven. Ook is het logisch dat een begroting altijd over een zelfde tijdvak gaan (een kalenderjaar) en dat deze openbaar is.

Ook aan de financiële informatie in de stukken worden eisen door de wetgever gesteld. Daarbij gaat het er om dat de gegevens *transparant* zijn, of te wel begrijpelijk en consistent en dat wordt uitgelegd welke uitgangspunten daarbij worden gebruikt. Ook is het belangrijk dat er een *getrouw beeld* wordt gegeven in de jaarrekening. Daaronder wordt verstaan dat de financiële positie en de resultaten van de gemeente juist worden weergegeven.

Rechtmatigheid is een kernbegrip in goed overheidsbestuur. Burgers en bedrijven moeten er immers van op aan kunnen dat de overheid publiek geld rechtmatig verwerft en besteed. Daarom wordt rond het BBV veel aandacht besteed aan het begrip rechtmatigheid. Het gaat er om dat de baten en lasten in de jaarrekening én veranderingen in de balans rechtmatig tot stand zijn gekomen. Accountants zien er ten behoeve van de raad op toe dat dit ook daadwerkelijk gebeurt. Vanaf 2022 (verslagjaar 2021) moet het college zelf verantwoorden dat ze rechtmatig heeft gehandeld. De rechtmatigheidsverantwoording valt vanaf dan, als onderdeel van de jaarrekening, onder het getrouwheidsoordeel van de accountant. Het oordeel van de accountant is opgenomen in de controleverklaring van de accountant en toegelicht in het verslag van bevindingen. De beoordeling van de getrouwheid door de controlerend accountant geeft aan dat vertrouwd mag worden op hetgeen in de rechtmatigheidsverantwoording van het college vermeld staat. Het is feitelijk juist en volledig, maar de uitlatingen die

opgenomen zijn in de rechtmatigheidsverantwoording komen geheel voor rekening van het college.

3 Functies van de begroting en jaarstukken

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de functies die de begroting en jaarstukken hebben. Voor verschillende gebruikers zijn dit verschillende functies. De raad heeft de kaderstellende en controlerende taak, terwijl het college de uitvoerende bevoegdheden heeft en verantwoording aflegt. Naar deze taken van kaderstellen, uitvoeren, verantwoording afleggen en controleren wordt ook wel verwezen met de term bestuurlijke planning & control. Naast de raad en het college zijn er nog diverse andere gebruikers van de begroting en jaarstukken. Daarom wordt in dit hoofdstuk per categorie gebruiker aangeduid welke functies de begroting en de jaarstukken hebben. De raadsleden als gebruiker zijn in hoofdstuk 2 reeds behandeld.

3.1 College en ambtelijke organisatie: beheersing

Nadat de raad de begroting heeft vastgesteld is het aan het college om het vastgestelde beleid uit te voeren. De begroting heeft dan de uitvoeringsfunctie; dat is de viijfde begrotingsfunctie. Hiervoor zal het college behoefte hebben aan een meer gedetailleerde begroting dan de begroting die de raad vaststelt. De verplichte uitvoeringsinformatie (artikel 66 BBV) bestaat uit een totaaloverzicht van de geraamde baten en lasten per taakveld ten tijde van de begroting, en hetzelfde totaaloverzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld ten tijde van de jaarstukken. Ook het verdelingsprincipe waarmee de taakvelden over de programma's zijn verdeeld, is onderdeel van de uitvoeringsinformatie. Het overzicht met geraamde en gerealiseerde baten en lasten moet wel in respectievelijk de financiële begroting en jaarrekening worden opgenomen. Het college maakt voor de uitvoering en budgetbeheersing nadere afspraken met de organisatie. Vaak wordt daarvoor gebruik gemaakt van een aantal andere documenten zoals contracten, projectplannen of afdelingsplannen. Vervolgens zal de organisatie gedurende het jaar rapporteren aan het college en het college zo nodig aan de raad over de uitvoering van de begroting. Dit zal dan, afhankelijk van de situatie, leiden tot het bijstellen van de plannen en/of het autoriseren door de raad van bij te stellen budgetten. Ten slotte, zullen er na afloop van het jaar diverse verantwoordingsdocumenten worden gemaakt die uitmonden in de verplichte documenten voor de jaarstukken voor de raad. Het college heeft de taak verantwoording af te leggen door middel van de jaarstukken; dit is de zesde begrotingsfunctie.

Behalve de geraamde en gerealiseerde baten en lasten zijn er geen voorgeschreven relevante documenten die te maken hebben met de uitvoering van voorgeschreven beleid uitgaande van het bestuurlijke niveau (raad/college). Een reden is dat documenten als afdelingsplannen, managementrapportages en bestuursrapportages te divers van aard zijn. Wel geldt uiteraard ook voor deze documenten dat de financiële gegevens op dezelfde principes gestoeld dienen te zijn als de financiële begroting en jaarrekening.

3.2 Accountant en toezichthouder: controle en inzicht

Ten behoeve van de controlerende taak van de raad controleert de accountant de jaarrekening. De toezichthouder beoordeelt het (meerjarig) structureel en reëel sluitend zijn van de begroting. Zowel de accountant als de toezichthouder hebben een onafhankelijke positie.

In de Gemeentewet is voorgeschreven dat de accountant de jaarrekening controleert en op basis daarvan een verklaring geeft waarin hij een oordeel geeft over het getrouwe beeld van de verantwoording en de rechtmatigheid van het financieel beheer. Daarnaast gaat hij in zijn verslag in op zijn bevindingen. De raad verleent de opdracht aan de accountant; de accountant rapporteert aan de raad en vervolgens gebruikt de raad de controleverklaring en het verslag van bevindingen om zich een oordeel te vormen over de wijze waarop het college zich van zijn bestuursbevoegdheden heeft gekweten. In verband hiermee is de indenniteitsprocedure van belang.

In de Gemeentewet is de indenniteitsprocedure opgenomen. Deze geldt vanaf de jaarrekening 2004. Deze procedure houdt in dat als de raad van oordeel is dat er baten en/of lasten cq balansmutaties in de jaarrekening zijn opgenomen, die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen, het college een indenniteitsbesluit in moet dienen. De controleverklaring speelt een sleutelrol bij het oordeel van de raad of er sprake is van onrechtmatigheden. Het indenniteitsbesluit kan door de raad worden aangenomen of verworpen. Indien de raad het indenniteitsbesluit niet vaststelt dan doen gedeputeerde staten dit. De jaarrekening kan niet worden vastgesteld voordat de raad heeft besloten over het voorstel tot het indenniteitsbesluit. Een indenniteitsbesluit kan daarom leiden tot overschrijding van de indieningstermijn van de jaarstukken en daarmee kan leiden tot preventief toezicht. Ongeacht of de raad het indenniteitsbesluit verworpt is het mogelijk dat er een politiek probleem is, waarbij in het uiterste geval de raad het college/de wethouder kan wegsturen.

De accountantscontrole is dus belangrijk voor de controlerende taak van de raad. De minimumvereisten waaraan een accountantscontrole moet voldoen staan voorgeschreven in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado). Deze minimumvereisten kunnen door de raad verder worden aangescherpt. De begrippen rechtmatigheid en getrouw beeld komen hier als centrale begrippen naar voren. Deze zullen dan ook in hoofdstuk 5 nader worden uitgewerkt.

De toezichthouder beoordeelt of de begroting structureel en reëel in evenwicht is. In het geval de begroting niet structureel en reëel in evenwicht is, beoordeelt de toezichthouder of het voldoende aannemelijk is dat uiterlijk de laatste jaarschijf van de meerjarenraming structureel en reëel in evenwicht is. De toezichthouder beoordeelt ook de jaarrekening en betreft de uitkomsten van de jaarrekening bij de realiteit van de ramingen van de begroting. Met het beoordelen van het structureel en reëel begrotingsevenwicht moet de toezichthouder voorkomen dat een gemeente een structureel tekort op de begroting heeft dat zij zelf niet op kan lossen en om die reden een beroep zou kunnen doen op een extra uitkering uit het gemeentefonds (artikel 12 van de Financiële verhoudingswet). Hiervoor richt de toezichthouder zich ook op de financiële positie van gemeenten.

3.3 Burgers, instellingen, bedrijven, media, werknemers: inzicht

Er zijn diverse groepen die een belang hebben bij het gemeentelijk beleid en die daarom geïnteresseerd zijn in de begroting of jaarstukken. Deze groepen worden hier samen genoemd omdat voor veel van deze groepen veelal geldt dat ze in specifieke onderwerpen geïnteresseerd zijn. Zij zullen zich daarom eerder richten op beleidsnota's of op de politieke discussie op het moment dat een bepaald onderwerp speelt. De begroting is van belang omdat het daarbij gaat om een moment van integrale afweging. Een burger die zich zorgen maakt om de veiligheid in zijn wijk heeft wel belang bij de begroting, maar heeft diverse andere momenten en documenten om zich op te richten. Zo kunnen het collegeprogramma, de voorjaarsnota en de nota veiligheid voor de desbetreffende burger belangrijkere momenten in het politieke proces zijn dan de begrotingsbehandeling. Dit neemt niet weg dat een inzichtelijke begroting en jaarstukken ook voor burgers, instellingen, bedrijven, werknemers van de gemeente en media een functie vervullen. Beleid dient traceerbaar te zijn. Belangengroepen kunnen uit de begroting afleiden welke afweging wordt gemaakt en hoe het specifieke belang waar de groep naar streeft afgewogen wordt ten opzichte van andere onderwerpen. Een burger hoort inzicht te hebben in wat er met zijn belastinggeld gaat gebeuren, wat er is

gedaan, voor welke voorzieningen wordt gekozen en wat het uiteindelijk heeft opgeleverd. Daarnaast is inzicht in de financiële positie van belang om een oordeel te kunnen vormen over de (toekomstige) financiële weerbaarheid en daarmee ook de ontwikkeling in de hoogte van gemeentelijke heffingen.

3.4 Rijk, Europese Unie en het CBS: inzicht

Tot slot zijn er nog derden die inzicht nodig hebben in de baten en lasten en financiële positie van gemeenten. In de eerste plaats is dat het Rijk. Het Rijk gebruikt bijvoorbeeld de zogenoemde taakvelden voor de evaluatie van de verdeling van het gemeentefonds. Daarnaast heeft de Europese Unie de levering verplicht gesteld van data op kwartaal- en jaarbasis ter bepaling van onder meer het EMU-saldo⁶ en de EMU-schuld. Voor dit doel zijn vooral de categoriale indeling en de indeling van de balansposten van groot belang. Deze indelingen⁷ zijn zodanig ingericht dat het CBS de gegevens hiervan kan afleiden die de Europese Unie vereist.

De indelingen in taakvelden en categorieën zijn niet leidend voor de indeling in programma's. Er moet (als bijlage) een overzicht van baten en lasten naar taakvelden worden opgesteld met het verdelingsprincipe waarmee de taakvelden over de programma's zijn verdeeld. Reden hiervoor is dat de gegevensbehoefte van het Rijk en de Europese Unie niet hoeft overeen te komen met de informatie die gemeenten zelf nodig hebben voor het goed besturen van de gemeente. De indeling in taakvelden en categorieën en de balansposten worden tezamen de informatie voor derden (lv3) genoemd. Deze informatie voor derden is omschreven in de Ministeriële Regeling informatie voor derden. In het BBV is bepaald wanneer die informatie moet worden aangeleverd.

⁶ Zie voor meer informatie:

<https://www.commissiebbv.nl/file/download/57979789/Notitie%20november%202018.pdf>

⁷ Artikel 58a Wgr lid 2 sub bepaalt dat de lv3 indeling en dus de taakveldindeling conform de gemeentelijke indeling geldt bij een gemeenschappelijke regeling van gemeente en provincie.

4. Stelsels

De begrotingsfuncties, zoals beschreven in hoofdstuk 2, leiden tot criteria waaraan begrotingen en jaarstukken moeten voldoen. Dat kan echter pas geconcretiseerd worden als er gekozen is voor het toe te passen begrotingsstelsel. In dit hoofdstuk wordt daarom ingegaan op de keuze voor het begrotingsstelsel dat in het BBV is voorgeschreven. Hiertoe worden eerst diverse begrotingsstelsels beschreven. Het grootste verschil tussen deze stelsels is het tijdstip waarop uitgaven en inkomsten worden vastgelegd en hoe de uitgaven en inkomsten aan de tijd worden toegerekend.

4.1 begrotingsstelsels

Globaal gesproken zijn er vijf begrotingsstelsels. Het verplichtingenstelsel, het stelsel van verkregen rechten, het transactiestelsel, het kasstelsel en het stelsel van baten en lasten. De eerste drie komen niet of nauwelijks zelfstandig voor. Het verplichtingenstelsel wordt voor een deel toegepast bij de Rijksoverheid al dan niet in combinatie met het kasstelsel. In het algemeen wordt een keuze gemaakt tussen het kasstelsel en het stelsel van baten en lasten. Het transactiestelsel wordt gebruikt om het EMU-saldo te bepalen. Hieronder wordt dan kort op de laatste drie stelsels ingegaan.

Kasstelsel

Het kasstelsel is het meest eenvoudige stelsel. Uitgaven en inkomsten worden geboekt op het moment van feitelijke betaling. Doordat het moment van registratie eenduidig is wordt het stelsel ook wel objectief genoemd. Hierbij dient aangetekend te worden dat deze objectiviteit enigszins teniet gedaan kan worden door de 'kasschuif'. Bij de kasschuif worden uitgaven en inkomsten bewust over het jaar heen getild; uitgaven die eigenlijk in een bepaald jaar vielen worden een jaar doorgeschoven. Het kasstelsel heeft als nadeel dat oorzaak en gevolg in de tijd sterk uit elkaar kunnen lopen. Vooral bij langlopende projecten waarbij de betalingen pas aan het einde plaats vinden, kan het inzicht danig worden vertroebeld. Daarnaast maakt dit stelsel het verleidelijk te bezuinigen op investeringen. Die drukken immers zwaar op de begroting van een jaar. Investeringen hebben echter nut over meerdere jaren. Over de tijd gezien kan het dan ook nogal nadelig zijn als er met name op investeringen wordt bezuinigd.

Stelsel van baten en lasten

In het stelsel van baten en lasten worden uitgaven en inkomsten toegerekend aan de jaren waarop de bijbehorende prestaties betrekking hebben. Dit betekent dat - als er bijvoorbeeld een congres is georganiseerd aan het einde van het jaar - de lasten op dat jaar worden geboekt; ook als de rekening pas in het volgende kalenderjaar binnenkomt en wordt betaald. Dit betekent ook dat uitgaven voor investeringen in bijvoorbeeld een gebouw dat x jaar meegaat niet ten laste komen van het jaar waarin de rekeningen zijn betaald, maar worden gespreid over de jaren waarin het gebouw wordt gebruikt. Achterliggend idee hierbij is dat er een relatie kan worden gelegd met geleverde prestaties. Door uitgaven en inkomsten toe te rekenen aan de jaren waarop ze betrekking hebben, wordt het inzicht in de kosten per jaar van taakvelden en programma's bevorderd.

Het stelsel van baten en lasten is voor gemeenten belangrijk omdat veel gemeenten omvangrijke investeringen hebben die bovendien van jaar tot jaar sterk kunnen fluctueren. Van oudsher bestaat daarom de behoefte de lasten die uit de investeringen voortvloeien in de tijd gespreid op begroting tot uitdrukking te brengen door middel van de afschrijvingslasten.

Het nadeel van het stelsel van baten en lasten ten opzichte van het kasstelsel is dat het vrij complex kan zijn. Uitgaven en inkomsten toerekenen aan de tijd op een inzichtelijke en consistente manier is lang niet altijd gemakkelijk. Zeker voor veel raadsleden, die veelal geen financieel specialisten zijn, kan het lastig zijn de consequenties van keuzes te overzien. Dit uit zich bijvoorbeeld in discussies over welke investeringen wel en welke niet aan meerdere jaren toegerekend kunnen of moeten worden (zie verder hoofdstuk 4).

Het nadeel van de complexiteit van het stelsel van baten en lasten weegt echter niet op tegen het voordeel dat ontstaat door het beter inzicht in de kosten bij de begroting en de jaarrekening, het borgen van de continuïteit in de verslaggeving en de verbetering van de allocatiefunctie van de begroting. Het stelsel is daarom sinds 1979 voor provincies en sinds 1985 voor gemeenten voorgeschreven.

Transactiestelsel

Het transactiestelsel wordt gebruikt om het EMU-saldo te bepalen. Het EMU-saldo lijkt sterk op het kasstelsel met dit verschil dat de uitgaven en inkomsten worden verantwoord in het jaar waarin de transacties (en investeringen) die ten grondslag liggen aan de uitgaven en inkomsten hebben plaatsgevonden. Het EMU-saldo is het saldo van de inkomende en de uitgaande geldstromen die samenhangen met transacties en

investeringen in een bepaalde periode. In het EMU-saldo worden de inkomende en uitgaande geldstromen die samenhangen met het aantrekken en uitzetten van financieringsmiddelen overigens niet meegenomen. Een investering die in jaar x wordt gedaan, maar in jaar $x+1$ wordt betaald, wordt voor het gehele bedrag van de betaling verantwoord in jaar x . Het EMU-saldo geeft dus aan met welk bedrag de schuldpositie van een gemeente in een bepaalde periode is gemuteerd. Een negatief EMU-saldo betekent dat een gemeente meer uitgaven heeft gedaan dan aan inkomsten is ontvangen en dat dus de gemeente externe financieringsmiddelen heeft moeten aantrekken om dit tekort te kunnen financieren. Een positief EMU-saldo betekent dat een gemeente meer inkomsten heeft ontvangen dan aan uitgaven zijn gedaan en dat als gevolg hiervan de gemeente haar schuldpositie heeft kunnen verminderen.

5 Vereisten aan de begroting en jaarstukken

Zoals al eerder aangegeven leiden de begrotingsfuncties, zoals beschreven in hoofdstuk 2, tot enkele criteria waaraan begrotingen en jaarstukken moeten voldoen: de vereisten. Deze vereisten kunnen in twee categorieën worden onderverdeeld. De vereisten van beide categorieën worden hieronder besproken.

Vereisten documenten	Vereisten financiële gegevens
Voorafgaande toestemming	transparantie
Periodiciteit	getrouw beeld
Openbaarheid	voorzichtigheid
Volledigheid	rechtmatigheid
	toerekenen

5.1 Vereisten aan de documenten

De vereisten die aan documenten worden gesteld zijn inherent aan de functie die met name de begroting inneemt voor de raad:

- voorafgaande toestemming
- periodiciteit
- openbaarheid
- volledigheid

Voorafgaande toestemming is het gevolg van de autorisatiefunctie die bepaalt dat de begroting voorafgaand aan het begrotingsjaar moet worden vastgesteld en ingezonden door gemeenten aan gedeputeerde staten, door gemeenschappelijke regelingen aan gedeputeerde staten of aan het ministerie van BZK en door provincies aan het ministerie van BZK. Voor gemeenten en provincies is deze datum op 15 november bepaald in de Gemeentewet resp. Provinciewet. Voor gemeenschappelijke regelingen geldt een afwijkende datum van 1 augustus (wet Gemeenschappelijke Regelingen). Aanvullend hieraan is bepaald dat begrotingswijzigingen voor het einde van het begrotingsjaar moeten worden geautoriseerd (artikel 192, eerste lid) door de raad. Ook de toezichthouder vervult in zijn functie een vorm van toestemming: hij moet voorafgaand aan het begrotingsjaar bepalen of preventief toezicht nodig is of niet. De eis van tijdigheid betekent dat er ook preventief toezicht kan worden ingesteld als de begroting niet binnen de gestelde termijn is ingezonden. Dat laatste geldt ook voor de indiening van de jaarstukken.

In het verlengde hiervan is het belangrijk dat de begroting op geregelde en niet te ver uiteen liggende tijdstippen wordt vastgesteld. Dit wordt het vereiste van periodiciteit genoemd. In de Gemeentewet (artikel 189, het vijfde lid) is bepaald dat het begrotingsjaar het kalenderjaar is. Dezelfde eis geldt voor de jaarrekening. Wil de raad zijn controlerende functie goed kunnen uitoefenen dan moet de jaarrekening ook tijdig worden voorgelegd aan de raad. De wetgeving schrijft voor dat de jaarrekening voor 15 juli van het jaar volgend op het begrotingsjaar moet zijn vastgesteld en ingezonden moet zijn aan de betreffende toezichthouder.

Openbaarheid is ook een belangrijke vereiste. Zowel de begroting als de jaarstukken dienen voor de behandeling door de raad voor alle burgers, instellingen, bedrijven, media of wie dan ook te zijn in te zien. De Gemeentewet bepaalt dan ook dat de ontwerpbegroting openbaar is en ter inzage ligt zodra de begroting aan de raad is aangeboden (artikel 190, tweede lid). Daarnaast dient de begroting ten minste twee weken voor de begrotingsbehandeling door de raad openbaar te zijn (artikel 190, derde lid). Dezelfde vereisten gelden voor de begrotingswijzigingen (artikel 192, tweede lid) en de jaarstukken (artikel 197, derde lid).

Voor de allocatiefunctie is het essentieel dat de begroting volledig is. Voor de afweging tussen de diverse beleidsvelden is het noodzakelijk dat alle baten en lasten integraal in een samenvattend document zijn opgenomen. Ook dit vereiste is opgenomen in de Gemeentewet (artikel 189, eerste lid). Deze eis is uiteraard ook van belang voor de toezichthouder. Het structureel en reëel sluitend zijn van de begroting is alleen vast te stellen als een totaalbeeld wordt geschetst. Volledigheid is uiteraard ook van belang bij de jaarrekening. Verantwoording en controle zijn anders immers niet mogelijk.

5.2 Vereisten aan de financiële gegevens

Naast de vereisten aan de documenten zijn er ook vereisten die voortvloeien uit de begrotingsfuncties die aan de financiële gegevens zelf gesteld worden. Het gaat hierbij om de volgende vijf vereisten:

- toerekenen
- transparantie
- getrouw beeld
- voorzichtigheid
- rechtmatigheid

Het vereiste van toerekenen houdt in dat de gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen in de administratie worden geboekt en in de jaarrekening worden verwerkt in de periode dat deze zich voordoen of waarop deze betrekking hebben. Dit principe is de **kern van het baten en lasten systeem** en daarmee van het BBV.

Transparantie wordt op meerdere manieren beschreven. Binnen het kader van het BBV worden de termen begrijpelijkheid, inzichtelijkheid, bestendige gedragslijn, duidelijkheid zoals over gehanteerde grondslagen en (politieke) relevantie onder dit begrip geschaard.

Het getrouw beeld richt zich op de jaarrekening. Het vereiste betekent dat een getrouwe weergave wordt gegeven van de financiële positie en resultaten van een gemeente. De termen materialiteit en betrouwbaarheid vormen samen met de juiste toepassing van de begrippen zoals omschreven in hoofdstuk 4 onder stelsel van baten en lasten de invulling van de term getrouw beeld.

Het realisatiebeginsel is een principe dat nauw samenhangt met het voorzichtigheidsbeginsel. Het voorzichtigheidsbeginsel houdt onder meer in dat voorziene verliezen en risico's⁸ die hun oorsprong vinden voor het einde van het begrotingsjaar moeten worden meegenomen als zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn. Positieve resultaten, ook wel winsten genoemd, daarentegen worden pas in de jaarrekening verwerkt als zij vaststaan en zijn gerealiseerd. Het is dus niet toegestaan om vooruit te lopen op toekomstige positieve resultaten. In dit verband wordt ook wel gesproken over het realisatiebeginsel. Het realisatiebeginsel is dus een onderdeel van het voorzichtigheidsbeginsel.

Het rechtmatigheidsbeginsel richt zich erop dat de baten en lasten in de jaarrekening alsmede de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het gaat daarbij niet alleen om de financiële verordening en de controleverordening van de gemeente, maar ook om de bepalingen in de Gemeentewet en het BBV, alsmede andere interne en/of externe regelgeving met financiële gevolgen. Ten slotte, en zeker niet in de laatste plaats, dienen de financiële handelingen te passen binnen de door de raad geautoriseerde begroting. In de begroting zijn de maxima voor de lasten per programma vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit betekent dat het van belang is dat de

⁸ Het aangaan van verplichtingen wordt niet gekwalificeerd als een mogelijk verlies of risico.

maxima niet worden overschreden, zonder aparte autorisatie van de raad en dat de bedragen op het juiste programma worden geboekt.

6 Onderdelen van het Besluit Begroting en Verantwoording

6.1 Jaarrekening en begroting

Bij het stelsel van baten en lasten wordt een onderscheid gemaakt in stroomgrootheden (de exploitatie) en voorraadgrootheden (het vermogen). Dit komt tot uitdrukking in de jaarrekening die bestaat uit het overzicht van baten en lasten en de balans.

Gemeenten hebben niet alleen een jaarrekening, maar ook een begroting. Hierdoor zijn er niet twee, maar vier onderdelen van belang (zie tabel 6.1). Naast het overzicht van baten en lasten bij de begroting en de jaarrekening wordt de tegenhanger van de balans bij de begroting 'uiteenzetting van de financiële positie' genoemd. De 'uiteenzetting van de financiële positie' is dus een onderdeel van de financiële begroting. Dit onderdeel dient onderscheiden te worden van het begrip financiële positie zelf zoals hieronder zal worden uitgelegd en zoals in tabel 6.1 aangegeven. Zowel de begroting als de jaarstukken bevatten behalve financiële delen ook beleidsmatige delen, welke hier verder buiten beschouwing worden gelaten. Zie bijlage A voor een overzicht van de opbouw van de begroting en de jaarstukken, zoals voorgeschreven in het BBV.

tabel 6.1

	financiële begroting (artikel 7 BBV)	jaarrekening (artikel 24 BBV)	
Exploitatie	overzicht van baten en lasten	overzicht van baten en lasten	} financiële positie (met inachtneming van de risico's)
Vermogen	uiteenzetting van de financiële positie	balans	

Voor gemeenten speelt de financiële positie een belangrijke rol. De financiële positie is een breder begrip dan het vermogen dat wordt weergegeven op de balans. De financiële positie is het vermogen van gemeenten in relatie tot de exploitatie met in achtneming van de risico's. Daarom zijn voor goed inzicht in de financiële positie alle onderdelen van de begroting respectievelijk jaarstukken van belang.

In de rest van dit hoofdstuk worden de diverse onderdelen van het BBV uitgewerkt.

Taakvelden

In het wetsvoorstel van 2016 zijn bij de vernieuwing van het BBV de taakvelden geïntroduceerd. Een taakveld is een groep van activiteiten binnen een programma. De programma opbouw is uniek voor de externe verslaggeving bij decentrale overheden. De taakvelden zijn een verplicht onderdeel voor alle gemeenten, provincies, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen en staat los van de lv-3 verplichting. Gemeenten zijn vrij om voor de interne sturing en de toerekening aan de programma's een nadere uitsplitsing van de taakvelden te hanteren. Voor de begroting en verantwoording (en lv3) is het vervolgens wel verplicht om op het niveau van de verplichte taakvelden te rapporteren. Het saldo van een taakveld kan ook nul zijn. Het vermelden van taakvelden zonder saldo kan informatieve waarde hebben (de gemeente heeft voor dit voorgeschreven taakveld geen baten of lasten), maar is niet verplicht. De taakvelden hoeven niet separaat zichtbaar te worden gepresenteerd binnen de programma's in de begroting/jaarrekening. Wel moet een totaaloverzicht worden opgenomen met geraamde dan wel gerealiseerde baten en lasten per taakveld en het verdelingsprincipe op basis waarvan de taakvelden over de programma's zijn verdeeld. Deze overzichten van de baten en lasten van de taakvelden hoeven in het kader van het vaststellen van de uitvoeringsinformatie niet te worden verbijzonderd naar economische categorieën. Deze overzichten met de uitsplitsing naar economische categorieën kunnen als bijlage aan de begroting en jaarrekening worden toegevoegd.

6.2 Onderdelen van de exploitatie

In het BBV zijn vier begrippen van belang voor de exploitatie, namelijk de baten, de lasten, het resultaat en de mutaties in de reserves (de resultaatbestemming). Deze vier begrippen zijn van belang, omdat gemeenten bij de begroting uiteraard hun baten en lasten dienen te ramen, maar daarnaast ook kunnen bepalen aan welke reserves middelen worden toegevoegd en aan welke reserves middelen worden onttrokken.

Lasten

Lasten zijn uitgaven die aan een periode zijn toegerekend. De lasten in een begrotingsjaar zijn de uitgaven die in dat jaar of in een ander jaar hebben plaatsgevonden of zullen plaatsvinden, maar die op het begrotingsjaar drukken omdat hetzij de uitvoering van een taak die leidde tot kosten in het begrotingsjaar plaatsvond hetzij omdat het verlies in het begrotingsjaar plaatsvond. De definitie omvat zowel kosten als verliezen.

Kosten

Bij kosten gaat het om de uitvoering van de activiteiten van de gemeenten. Het gaat bijvoorbeeld om het verstrekken van subsidies, de kosten voor het aanleggen van groenvoorzieningen, de lonen en de afschrijvingen. Kosten leiden gewoonlijk tot de aanwending van een actief bijvoorbeeld geldmiddelen, voorraden, vaste activa.

Verliezen

Onder verliezen worden andere posten verstaan die aan de definitie van lasten voldoen. Ook zij ontstaan bij de uitvoering van de activiteiten van de gemeente. Verliezen vloeien bijvoorbeeld voort uit rampen, zoals brand en overstroming, maar ook uit het afstoten van bijvoorbeeld vaste activa. Verliezen worden veelal verantwoord na aftrek van de daarmee verband houdende baten. Verliezen hebben wat betreft de boekhoudkundige verwerking geen fundamenteel ander karakter dan kosten. Voor verwachte verliezen dienen voorzieningen te worden getroffen. Verliezen worden in de toelichting apart aangegeven als incidentele lasten. De oorzaak van het verlies is relevant bij de beoordeling of een gemeente in de toekomst in staat is een structureel en reëel sluitende begroting/rekening te realiseren.

Verwerking lasten

Lasten worden in de begroting en jaarrekening verwerkt indien is voldaan aan de criteria genoemd in hoofdstuk 4 stelsel van lasten en baten, zoals toerekenen en voorzichtigheid. Dit betekent onder andere dat verliezen direct dienen te worden genomen en dat voor verwachte verliezen voorzieningen worden gevormd.

Baten

Baten zijn inkomsten die aan een periode zijn toegerekend. De baten in een begrotingsjaar zijn inkomsten die in dat jaar of in een ander jaar hebben plaatsgevonden of zullen plaatsvinden, maar die op het begrotingsjaar betrekking hebben omdat hetzij de uitvoering van een taak die tot opbrengsten leidde in het begrotingsjaar plaatsvond, hetzij omdat het voordeel in het begrotingsjaar plaatsvond. De definitie van baten omvat zowel opbrengsten als andere voordelen.

Opbrengsten

Bij opbrengsten gaat het om belastingen, rechten, leges, prijzen, uitkeringen uit het gemeentefonds, specifieke uitkeringen, grond verkopen, verhuur etc.

Andere voordelen

Onder andere voordelen worden posten bedoeld die aan de definitie van baten voldoen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan inkomsten uit het afstoten van vaste activa waarbij de inkomsten de boekwaarde overtreffen. Andere voordelen worden veelal verantwoord na aftrek van de daarmee verband houdende kosten. Voordelen hebben wat betreft de boekhoudkundige verwerking geen fundamenteel ander karakter dan opbrengsten. Wel worden ze in de toelichting apart aangegeven als incidentele baten. De oorzaak van een post is relevant bij de beoordeling of een gemeente in de toekomst in staat is een structureel en reëel sluitende begroting/rekening te realiseren.

Als gevolg van baten kunnen verschillende soorten activa worden ontvangen of in omvang toenemen. Voorbeelden zijn kas, vorderingen, alsmede goederen en diensten die zijn ontvangen in ruil voor geleverde goederen en diensten. Ook uit de afwikkeling van verplichtingen kunnen baten voortvloeien.

Verwerking baten

Baten worden in de begroting en jaarrekening verwerkt indien is voldaan aan de criteria genoemd in hoofdstuk 4 stelsel van baten en lasten, zoals toerekenen en voorzichtigheid. Dit betekent onder andere dat (incidentele) voordelen niet worden verwerkt voordat ze zijn gerealiseerd.

Uitzonderlijke baten en lasten

Over de eigen (interne) financieringsmiddelen kan rente worden berekend. Dit is de bespaarde rente. Reden om bespaarde rente over de eigen (interne) financieringsmiddelen te berekenen, is dat de eigen (interne) financieringsmiddelen dienen als financieringsbron. Het eigen vermogen houdt overigens niet in dat de gemeente dit geld ook daadwerkelijk ter beschikking heeft. Bij de bespaarde rente is er dan ook sprake van een fictieve rente. Fictief omdat er door de gemeenten geen rente wordt ontvangen en ook geen rente wordt betaald. In het bedrijfsleven komt deze baten niet voor.

6.3 Resultaatbepaling en resultaatbestemming

Elke afwijking van de begroting van de baten of lasten betekent dat het beleid anders is uitgevoerd dan men zich bij de begroting had voorgenomen. Deze afwijking kan veroorzaakt zijn doordat de baten en lasten hoger of lager uitvallen. Een positief resultaat betekent niet automatisch goed nieuws: lasten kunnen achter zijn gebleven door vertraging in de uitvoering waardoor er feitelijk uitstel van de lasten is. Deze komen dan in volgende boekjaren terecht waar deze lasten niet voorzien zijn. Een positief

resultaat kan echter ook betekenen dat minder middelen nodig zijn geweest om het gewenste resultaat te behalen of dat de beoogde doelgroep met minder middelen toekon.

Afwijkingen van baten en lasten zijn uiteenlopend van aard en niet per definitie positief (meer baten) of negatief (minder lasten). In de jaarrekening wordt uitsluitend ingegaan op financiële afwijkingen: baten in de vorm van hogere kwaliteit of klanttevredenheid zijn geen onderdeel van de analyse al kunnen zij wel een overweging zijn geweest bij de besluitvorming die tot hogere baten of lasten heeft geleid.

Afwijking van baten en lasten kennen verschillende oorzaken:

1. Efficiency: lagere lasten als gevolg van goede planning
2. Prijs voor- of nadelen: voordelige aanbesteding versus ongunstige aanbesteding
3. Economische ontwikkelingen: kan zowel leiden tot extra baten (extra leges toename woningbouw) en extra lasten (toename inhuur als gevolg van extra woningbouw en krappe arbeidsmarkt) bij groei economie en omgekeerd bij krimp.
4. Voortgang: uitstel van lasten als gevolg van vertraging in de uitvoering.

Gemeenten stellen voor het begrotingsjaar een begroting vast, waarbij tevens wordt bepaald of er gespaard (toevoeging aan reserves) of ontspaard (onttrekking aan reserves) gaat worden waarbij het uitgangspunt is een structureel en reëel sluitende begroting. Men geeft van alle verwachte baten aan wat men ermee wil. De reden hiervoor is dat gemeenten inkomensbestedende huishoudingen zijn; de diensten en voorzieningen voor burgers staan voorop. De raad besluit tot het instellen of opheffen van een reserve. En de raad bepaalt bij de begroting welke toevoegingen en onttrekkingen moeten plaatsvinden, die dan op analoge wijze in de jaarrekening worden verantwoord. Het overzicht van baten en lasten is daardoor inclusief alle toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves.

Het is voor de raad van belang het resultaat voor de mutaties in de reserves te kennen vanwege het structurele en reële inzicht. De mutaties in reserves vallen niet onder de baten of lasten. Daarnaast is het voor het budgetrecht van de raad essentieel dat de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves reeds bij de begroting kunnen plaatsvinden. Transparantie is daarbij een randvoorwaarde. In het BBV is daarom voorgeschreven dat zowel bij de begroting als bij de rekening eerst een overzicht wordt gegeven van de baten en de lasten, waarna het geraamde / gerealiseerde totaal saldo van baten en lasten wordt bepaald, daarna wordt het resultaat bestemd, dat wil zeggen

wordt aan reserves toegevoegd of onttrokken, tot slot wordt het geraamde / gerealiseerde resultaat bepaald. Mutaties in de reserves mogen niet direct op het taakveld geboekt worden⁹.

Zowel bij de begroting als bij de jaarrekening is er een geraamd of gerealiseerd resultaat. Dit resultaat wordt afzonderlijk inzichtelijk gemaakt. Bij de vaststelling van de begroting en de jaarrekening wordt door de raad besloten hoe een positief resultaat bestemd en een negatief resultaat gedekt wordt. In het (tekstuele) resultaat-bestemmingsvoorstel bij de jaarrekening moet worden aangegeven ten laste van welke reserve(s) een nadelig resultaat zal worden gebracht. In hetzelfde resultaat-bestemmingsvoorstel of afzonderlijk raadsvoorstel wordt aan de gemeenteraad gevraagd welk bedrag ten laste van de algemene reserve dan wel bestemmingsreserve(s) te brengen. Dit mag uiteraard niet in de balans en overzicht van baten en lasten worden verwerkt. Het betreft uitsluitend een tekstueel voorstel.

6.4 Onderdelen van de balans

Een balans bestaat enerzijds uit bezittingen oftewel activa en anderzijds uit het vermogen oftewel passiva. Anders gezegd de balans geeft aan waarin is geïnvesteerd en hoe deze investeringen zijn gefinancierd¹⁰. Zowel de activa als het vermogen kunnen verder worden onderverdeeld. In bijlage B is aangegeven in welke verplichte onderdelen de balans is verdeeld. Hier worden alleen de hoofdonderdelen besproken; de activa en het vreemd en eigen vermogen, waarbij aandacht zal worden besteed aan de voorzieningen en reserves.

⁹ Alle reservemutaties moeten via taakveld 0.10 (mutaties reserves) lopen. Een reservemutatie m.b.t. overhead moet derhalve ook via taakveld 0.10 en niet via taakveld 0.4 (overhead) . Zie ook de toelichting van het Ministerie van BZK in de meicirculaire 2016. Overigens blijft het onderscheid tussen saldo voor en na bestemming gehandhaafd. Het is daarom relevant om binnen taakveld 0.10 onderscheid te blijven maken naar programma's.

¹⁰ De termen financiering en dekking worden vaak verward. Financiering heeft betrekking op de wijze waarop op de geld- en kapitaalmarkt of via onderhandse leningen in de behoefte aan geld en kapitaal wordt voorzien. Dekking heeft betrekking op de middelen die worden gevonden om de lasten in de begroting op te vangen. Het gaat dan bijvoorbeeld om nieuwe inkomsten genereren, lasten aan derden door berekenen, lasten verlagen of bestaande baten verhogen.

6.4.1 Activa

Een actief is gedefinieerd als een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel, waarover de gemeente de beschikkingsmacht heeft en dat de potentie heeft tot een bijdrage tot het genereren van middelen. Tot de activa worden ook gerekend die investeringen in de openbare ruimte die een meerjarig maatschappelijk nut opleveren. Alle activa dienen gewoonlijk om goederen te produceren of diensten te verrichten ten behoeve van de burgers c.q. de publieke taak.

Veel activa, bijvoorbeeld materiële activa, hebben een fysieke gedaante. Voor het bestaan van een actief is een fysieke gedaante echter niet essentieel. Vandaar dat bijvoorbeeld gekochte rechten activa kunnen zijn indien wordt voldaan aan de definitie van een actief.

De activa van een gemeente komen voort uit vroegere transacties of andere gebeurtenissen in het verleden. Gewoonlijk verwerven gemeenten activa door ze te kopen of te produceren, maar ook uit andere transacties of gebeurtenissen kunnen activa voortkomen. Een voorbeeld is onroerend goed dat door de gemeente om niet (van bijvoorbeeld de rijksoverheid) is verworven. Transacties of gebeurtenissen die naar verwachting in de toekomst zullen plaatsvinden, geven op zichzelf geen aanleiding tot het onderkennen van activa; vandaar dat bijvoorbeeld een voornemen tot de aanschaf van een brandweerwagen op zichzelf niet aan de definitie van een actief voldoet.

Beschikkingsbevoegdheid

Aan veel activa, bijvoorbeeld vorderingen en onroerende goederen, zijn juridische rechten verbonden, met inbegrip van het eigendomsrecht. Bij het vaststellen van het bestaan van een actief is het eigendomsrecht niet essentieel: zo is onroerend goed waarover krachtens een leaseovereenkomst wordt beschikt een actief indien de gemeente de voordelen beheerst die uit het onroerend goed naar verwachting zullen voortkomen. Het gaat om het economisch eigendom.

Investerings met een economisch nut zijn alle investeringen die bijdragen aan de mogelijkheid middelen te verwerven, bijvoorbeeld door het vragen van rechten, heffingen, leges of prijzen en/of doordat deze verhandelbaar zijn. Het gaat hierbij nadrukkelijk om de mogelijkheid middelen te verwerven. Dat een gemeente ervoor kan kiezen ergens geen of geen kostendekkend tarief voor te heffen is niet relevant voor de vraag of een actief economisch nut heeft. Een vergelijkbare redenering geldt voor de verhandelbaarheid. Het gaat om de mogelijkheid de activa te verkopen, niet om de vraag

of de gemeente het actief ook daadwerkelijk wil verkopen. Dit betekent onder andere dat alle gebouwen een economisch nut hebben; er is immers een markt voor gebouwen.

Overheden kennen investeringen die geen middelen genereren, maar wel duidelijk een publieke taak vervullen. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om investeringen in water, wegen en pleinen. Gezien het publieke belang van deze investeringen en het feit dat de investeringen een meerjarig nut hebben worden ze onder de activa gerekend. Deze activa worden aangeduid als investeringen met maatschappelijk nut.

Activeren investeringen

Met ingang van 1 januari 2017 moeten alle investeringen geactiveerd worden (artikel 59 lid 1 BBV). Dit wil zeggen dat de volledige boekwaarde bij oplevering op de balans wordt verantwoord.

6.4.2 Vreemd vermogen

Vreemd vermogen betreft bestaande verplichtingen van de gemeente die voortkomen uit gebeurtenissen in het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom van middelen uit de gemeente. Het vreemd vermogen van gemeenten kan worden onderverdeeld in vaste en vlottende schulden, voorzieningen en overlopende passiva (zie ook bijlage B).

Een essentieel kenmerk van vreemd vermogen is, dat er voor de gemeente een verplichting bestaat. Een verplichting is een plicht of verantwoordelijkheid om op bepaalde manier te handelen of te presteren jegens een derde. Verplichtingen kunnen rechtens afdwingbaar zijn als gevolg van een bindende overeenkomst of wettelijk vereiste. Dit is bijvoorbeeld gewoonlijk het geval met bedragen die betaald moeten worden voor ontvangen goederen en diensten. Verplichtingen ontstaan echter ook uit de normale activiteiten, uit gewoonte en uit de wens om goede verhoudingen te handhaven of op een billijke wijze te handelen.

Onderscheid moet worden gemaakt tussen verplichtingen bij de begroting en bij de jaarrekening. In de balans van de jaarrekening worden alleen huidige verplichtingen opgenomen. Zo geeft een beslissing van de gemeenteraad om te investeren in bijvoorbeeld de aankoop van een gebouw geen aanleiding tot het ontstaan van een verplichting die op de balans dient te worden opgenomen. Wel dient een dergelijke beslissing in de begroting en/of meerjarenraming te worden verwerkt.

Een verplichting ter zake van de verwerving van een actief bij de balans ontstaat gewoonlijk alleen wanneer het actief is geleverd of de gemeente een onherroepelijke overeenkomst sluit om het actief te verwerven. In het laatste geval betekent het onherroepelijke karakter van de overeenkomst dat de economische gevolgen van het in gebreke blijven om aan de verplichting te voldoen, bijvoorbeeld door het bestaan van een belangrijke boeteclausule, de gemeente weinig of geen ruimte laat om de uitstroom van middelen naar een derde te voorkomen.

Voorzieningen

Voorzieningen maken deel uit van het vreemd vermogen. Voorzieningen worden gevormd wegens:

- a) verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten;
- b) op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
- c) kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.
- d) de bijdragen aan toekomstige vervangingsinvesteringen van investeringen met een economisch nut, waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven.

Van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden

Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden. Het vormen van dit soort voorzieningen is specifiek voor gemeenten. De reden hiervoor is dat gemeenten relatief veel heffingen van burgers kunnen vragen en bijdragen van andere overheden krijgen voor specifieke doelen. Het nog niet bestede deel van deze middelen aanmerken als reserves zou de suggestie wekken dat de raad vrij is in het veranderen van de aanwendingsrichting van de middelen binnen het budgettaire kader. Dit is echter niet het geval. De middelen dienen of voor een specifiek doel te worden aangewend of te worden teruggegeven en worden daarom onder de voorzieningen opgenomen.

Jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van een vergelijkbaar volume

Voorzieningen worden niet gevormd voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume. Dergelijke verplichtingen worden bij gemeenten in de begroting en de meerjarenraming opgenomen. Dit geeft voldoende garantie omdat de lasten ieder jaar globaal vergelijkbaar zijn. Voorzieningen worden wel gevormd voor verplichtingen waarvan de bedragen meer fluctueren.

6.4.3 Eigen vermogen

Het eigen vermogen is het verschil tussen de activa en het vreemd vermogen. Het eigen vermogen van gemeente op de balans bestaat uit gerealiseerde resultaat van het overzicht van baten en lasten, de algemene reserve en de bestemmingsreserves (zie ook bijlage B).

Het bedrag waarvoor het eigen vermogen in de balans wordt getoond is afhankelijk van de waardering van de activa en het vreemd vermogen.

Benadrukt moet worden dat een reserve geen financiële verplichting is, ook niet als het gaat om een bestemmingsreserve die is gevormd voor een bepaald actief. Voor een verplichting is het noodzakelijk dat de plicht of verantwoordelijkheid bestaat tot het op een bepaalde manier handelen of presteren jegens een derde (zie ook voorzieningen). Bij een bestemmingsreserve is weliswaar sprake van een vastgelegde toekomstige aanwending maar er bestaat op dat moment geen (wettelijke of feitelijke) verplichting jegens een derde. Dit in tegenstelling tot bijvoorbeeld een voorziening.

Wel verdient het aanbeveling reserves waarvan de bestemming gekoppeld is aan een reeds in bezit zijnde actief expliciet zo aan te merken. Immers als dergelijke bestemmingsreserves voor een ander doel gebruikt gaan worden dan zullen andere middelen voor het dekken van de kapitaallasten aangewezen moeten worden. Voor een wijziging van de bestemming is een raadsbesluit noodzakelijk. De consequentie van het veranderen van een bestemming van reserves oorspronkelijk bedoeld voor toekomstige investeringen is van een andere aard: in dat geval kan bijvoorbeeld nog worden besloten van de investering af te zien.

6.5 Financiële positie, weerstandsvermogen, weerstandscapaciteit en risico's

De term financiële positie is in het begin van dit hoofdstuk gedefinieerd als het vermogen van gemeenten in relatie tot de exploitatie, met in achtneming van de risico's.

Belangrijk daarbij is dat het bij de financiële positie nadrukkelijk gaat om het beeld van de financiën van de gemeente over het begrotingsjaar en de daaropvolgende jaren. De term financiële positie is een breder begrip dan het vermogen, maar is ook een breder begrip dan het weerstandsvermogen. Het weerstandsvermogen richt zich op de mogelijkheden tot het opvangen van onverwachte tegenvallers, terwijl de financiële positie ook betrekking heeft op de meer reguliere exploitatie.

De term financiële positie heeft zich in de loop van de tijd ontwikkeld. De term werd aanvankelijk gebruikt om aan te geven dat het vermogen van gemeenten niet zondermeer en niet alleen uit de balans is af te leiden. Vervolgens heeft het begrip zich verder ontwikkeld. Het toegenomen belang van zowel de financiële positie als de balans hangt samen met de groeiende behoefte aan inzicht in de gemeentelijke financiën dat breder is dan alleen het structureel en reëel sluitend zijn van de begroting in een jaar. Doordat gemeenten meer taken hebben gekregen en meer risico's zijn gaan dragen, door decentralisatie en door een complexer wordende samenleving, is de behoefte aan een meerjarig inzicht in de financiën toegenomen.

Financiële positie in relatie tot de voorschriften voor begroting en verantwoording

In het BBV is er voor gekozen de relaties explicieter te leggen en de diverse begrippen duidelijker af te bakenen. Zo is de opbouw en de wijze van vorming van reserves expliciet aangegeven en moeten met ingang van 2017 alle investeringen geactiveerd worden boven het in de financiële verordening¹¹ opgenomen bedrag. Voor een goed inzicht in de financiële positie zijn alle onderdelen van de begroting respectievelijk jaarstukken van belang. Daarnaast zijn echter ook de risico's en de weerstandscapaciteit en de relatie ertussen, het weerstandsvermogen, van belang.

Met ingang van 2017 schrijft het BBV schrijft financiële kengetallen voor. Deze moeten worden opgenomen in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing¹²:

- netto schuldquote en de netto schuldquote gecorrigeerd voor alle verstrekte leningen
- Solvabiliteitsratio
- Grondexploitatie
- Structurele exploitatieruimte
- Belastingcapaciteit

¹¹ Het opstellen van een financiële verordening is verplicht gesteld volgens de Gemeentewet.

¹² <https://wetten.overheid.nl/BWBR0036853/2019-04-01>

De kengetallen geven de raad een algemeen inzicht in de verwachte financiële ontwikkelingen in de gemeente en kunnen ook gebruikt worden voor vergelijking met andere gemeenten. Daarnaast moet de begroting een toelichting bevatten op de onderlinge verhouding tussen deze kengetallen en wat dat betekent voor de financiële positie van de gemeente.

Geprognostiseerde balans, EMU saldo en schatkistbankieren

De afgelopen jaren is ook de aandacht voor de ontwikkeling van met name schulden, solvabiliteit en het EMU-saldo verder toegenomen. Hiervoor zijn kengetallen ontwikkeld die in de begroting (meerjarig) en jaarstukken moeten worden opgenomen. Bij de begroting moet ook een prognose van de balansposities van (meerjarige) begrotingsjaren per 31 december worden opgenomen. Uit deze informatie kan de verwachte ontwikkeling van (de kengetallen voor) het eigen vermogen, schulden, de solvabiliteit, investeringen en omvang van de voorraad bouwgronden worden afgeleid.

De geprognostiseerde balans moet tenminste de posten bevatten die nodig zijn om het EMU-saldo eenduidig uit af te leiden. De geprognostiseerde balans moet aansluiten op de balans in de jaarrekening, maar hoeft niet dezelfde mate van detail te kennen. Het EMU-saldo kan worden berekend als saldo van de mutaties in vorderingen (financiële activa) en de mutaties in schulden (financiële passiva), waarbij veranderingen in de voorzieningen en het eigen vermogen buiten beschouwing blijven. De begin- en eindbalans bieden zo'n overzicht van de mutaties in vorderingen (financiële activa) en de mutaties in schulden (financiële passiva). In formule vorm: $EMU\text{-saldo} = \text{som van de mutaties van de vaste en vlottende financiële activa} - \text{som van de mutaties van de vaste en vlottende schuld}$ ¹³. Daarbij moet eventueel nog worden gecorrigeerd voor alle balansmutaties die niet het gevolg zijn van economische transacties, zoals de boekwinst op aandelen.

De regelgeving omtrent het schatkistbankieren vloeit voort uit artikel 2, vierde lid, en artikel 2b, tweede en derde lid, van de Wet financiering decentrale overheden (Fido). In artikel 1k van die Wet staat: "begrotingstotaal: de totale lasten op de begroting."

Het totaal van de lasten is op te maken op basis van artikel 17 van het BBV.

De mutaties in de reserves zijn in het BBV opgenomen in het overzicht van baten en lasten, ook vanwege de autorisatie van deze mutaties. Het begrotingstotaal is derhalve

¹³ Zie notitie geprognostiseerde balans, hoofdstuk 2.3:

<https://www.commissiebbv.nl/cms/view/57979439/geprognostiseerde-balans-en-emu>

op te vatten als de totale lasten zijnde inclusief de dotaties aan reserves

Weerstandsvermogen en weerstandscapaciteit

Het weerstandsvermogen wordt gedefinieerd als de weerstandscapaciteit in relatie tot de risico's. De weerstandscapaciteit zelf bestaat uit de middelen en mogelijkheden waarover de gemeente beschikt of kan beschikken om niet begrote kosten te dekken. Dit laatste houdt in dat er een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen begrote kosten, dat wil zeggen kosten die deel uitmaken van de begroting en meerjarenraming, en niet-begrote kosten. De middelen en mogelijkheden van de weerstandscapaciteit worden gevormd door die elementen waarmee tegenvallers eventueel bekostigd kunnen worden zoals bijvoorbeeld de algemene reserve, maar ook de onbenutte belastingcapaciteit en de stille reserves. Stille reserves zijn de meerwaarde van activa waarvan de verkoopwaarde hoger is dan de boekwaarde. Onderscheid kan worden gemaakt in incidentele en structurele weerstandscapaciteit. Met het eerste wordt bedoeld het vermogen om calamiteiten en andere eenmalige tegenvallers op te kunnen vangen zonder dat dit invloed heeft op de voortzetting van taken op het geldende niveau. Met de structurele weerstandscapaciteit worden de middelen bedoeld die permanent ingezet kunnen worden om tegenvallers in de lopende exploitatie op te vangen zonder dat dit ten koste gaat van de uitvoering van de bestaande taken.

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

Risico's

De risico's relevant voor het weerstandsvermogen zijn die risico's die niet anderszins zijn te ondervangen. Reguliere risico's - risico's die zich regelmatig voordoen en die veelal vrij goed meetbaar zijn - kunnen worden opgevangen door het afsluiten van verzekeringen of door het vormen van voorzieningen. Voorbeelden van risico's die opgevangen worden door het weerstandsvermogen zijn ondernemersrisico's (of bedrijfsrisico's) en hangen vooral samen met grondexploitatie, gebiedsuitbreiding,

publiek - private samenwerking (PPS), sociale structuur (bij neergaande conjunctuur), de algemene uitkering en open-einde regelingen.

Wat in gemeenten tot de weerstandscapaciteit wordt gerekend en welke risico's relevant zijn kan niet in zijn algemeenheid worden aangegeven. Gemeenten dienen de capaciteit en de risico's zelf na te lopen en in kaart te brengen. Doordat de risico's die gemeenten lopen verschillen is het niet mogelijk een algemene norm te stellen voor een goede relatie tussen de weerstandscapaciteit en de risico's. Het is aan de gemeenten zelf een beleidslijn te formuleren over de in de organisatie noodzakelijk geachte weerstandscapaciteit in relatie tot de risico's.

Paragrafen

Het BBV schrijft een zevental paragrafen verplicht voor. Eén van deze paragrafen is de paragraaf weerstandscapaciteit en risicobeheersing. In deze paragraaf gaan gemeenten in op hun weerstandsvermogen, de risico's en de relatie tussen beide. Naast deze paragraaf worden ook de paragrafen verbonden partijen, onderhoud kapitaalgoederen, lokale heffingen, bedrijfsvoering, financiering en grondbeleid voorgeschreven. Overeenkomst tussen deze paragrafen is enerzijds dat ze dwarsdoorsneden van de begroting of jaarrekening geven, anderzijds dat het onderwerpen betreft waaraan politieke of financiële risico's verbonden zijn. Voor een goed inzicht in de financiële positie zijn de paragrafen van belang, waarbij een hoofdrol is weggelegd voor de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing. Zie bijlage A voor een indicatie van de relatie tussen de paragrafen en de andere onderdelen van de begroting en de jaarstukken.

Bijlage A Opbouw van de begroting en jaarstukken

Zowel de begroting als de jaarstukken zijn in het BBV in vier onderdelen verdeeld. In de onderstaande tabel zijn deze onderdelen aangegeven.

Tabel A.2 indeling van begroting en jaarstukken

begroting		jaarstukken	
beleidsbegroting	1. programmaplan, inclusief de beleidsindicatoren ¹⁴	jaarverslag	1. programmaverantwoording, inclusief de beleidsindicatoren
	2. paragrafen, inclusief de kengetallen		2. paragrafen, inclusief de kengetallen
financiële begroting	3. overzicht van baten en lasten en de toelichting	jaarrekening	3. overzicht van baten en lasten en de toelichting
	4. 'uiteenzetting van de financiële positie' en de toelichting		4. balans en de toelichting
	5. de bijlage met het overzicht van de geraamde baten en lasten per taakveld.		5. een bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.
			6. de bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen

Voor deze indeling is gekozen om de opzet van de begroting zo identiek mogelijk te maken aan die van de jaarstukken. Aansluiting tussen begroting en jaarstukken van gemeenten is belangrijk voor het inzicht. De jaarstukken bestaan uit een jaarrekening en een jaarverslag. In de hierboven gegeven opzet van de begroting is de beleidsbegroting de tegenhanger van het jaarverslag en de financiële begroting van de

¹⁴ Gemeenschappelijke regelingen hoeven alleen die indicatoren op te nemen die behoren bij de taakvelden waarbinnen de gemeenschappelijke regeling activiteiten uitvoert. Beleidsindicatoren die buiten de taakvelden van de GR vallen, kunnen worden weggelaten.

jaarrekening. Hieronder worden de onderdelen van de begroting kort beschreven, vervolgens wordt ingegaan op de jaarstukken.

ad 1) het programmaplan

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

Een programma is een geheel van activiteiten om de beoogde maatschappelijke effecten te bereiken. Naast de programma's bevat het programmaplan een overzicht van algemene dekkingsmiddelen, een overzicht van de kosten van overhead, het bedrag voor de heffing van de vennootschapsbelasting en het bedrag voor onvoorzien.

Als de programma indeling wordt gewijzigd voor jaar t+1 dan is het verplicht om bij het opstellen van de jaarstukken voor het jaar t gebruik te maken van de programma indeling van de primaire begroting van jaar t. De nieuwe indeling is namelijk onderdeel van de begrotingswijzigingen en wordt dus gepresenteerd in de kolom 'begroting na wijzigingen'. Alleen hier zullen dan realisatiecijfers achter komen te staan. Overigens moeten vergelijkende cijfers volgens het BBV op programmaniveau worden opgesteld. Verschillen die op programmaniveau ontstaan, dienen te worden voorzien van een toelichting. Zo was er na de wijziging van het BBV in 2016 in ieder geval sprake van verschillen doordat er geen overhead meer opgenomen werd in de programma's.

De tabel ziet er dan (versimpeld) als volgt uit:

	Primaire begroting	Begroting na wijzigingen	Realisatie
Programma 1 oud	100	0	0
Programma 2 oud	200	0	0
...
Programma 1 nieuw	0	150	160
Programma 2 nieuw	0	150	140
...

ad 2) de paragrafen

In de paragrafen worden onderwerpen behandeld, die van belang zijn voor het inzicht in de financiële positie. De paragrafen bevatten de beleidsuitgangspunten van

beheersmatige activiteiten en lokale heffingen en vallen daarom onder de beleidsbegroting. De voorgeschreven paragrafen betreffen: onderhoud kapitaalgoederen, verbonden partijen, grondbeleid, financiering, bedrijfsvoering, weerstandsvermogen en risicobeheersing en lokale heffingen.

ad 3) het overzicht van baten en lasten

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

ad 4) de 'uiteenzetting van de financiële positie'

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

ad 5) de bijlage met het overzicht van de geraamde baten en lasten per taakveld

In artikel 24 lid 3 BBV staat vermeld waaruit de jaarrekening bestaat. Daarin staat onder d vermeld: "een bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld". Uit artikel 66 BBV blijkt dat de verplichte uitvoeringsinformatie bestaat uit een totaaloverzicht van de geraamde baten en lasten per taakveld, ten tijde van de begroting en hetzelfde totaaloverzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld, ten tijde van de jaarstukken. Ook het verdelingsprincipe waarmee de taakvelden over de programma's zijn verdeeld is onderdeel van de uitvoeringsinformatie. Het overzicht met geraamde en gerealiseerde baten en lasten moet in een bijlage bij respectievelijk de financiële begroting en jaarrekening worden opgenomen. Om die reden kan het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld niet los worden gezien van de jaarrekening en is deze bijlage onderhevig aan de accountantscontrole.

ad 6) de bijlage met de verantwoording informatie over specifieke uitkeringen.

Dit betreft de verplichte SiSa-bijlage.

De jaarstukken

De vijf onderdelen van de jaarstukken corresponderen met de vijf onderdelen bij de begroting. Zoals gezegd is de onderverdeling van de begroting leidend geweest. De analogie tussen begroting en jaarstukken is essentieel. In de programmaverantwoording dienen de drie vragen, gesteld in het programmaplan, te worden beantwoord maar dan op basis van de realisaties. In de paragrafen dient te worden gerapporteerd aan de hand van de uitgangspunten gesteld bij de begroting. Het overzicht baten en lasten in de jaarrekening is de tegenhanger van het overzicht van baten en lasten in de begroting en de balans van de 'uiteenzetting van de financiële positie', met dien verstande dat de balans uitgebreider is.

Bijlage B Verplichte indeling van de balans

Per onderdeel is telkens tussen haakjes het relevante artikel uit het BBV opgenomen.

B.1 Activa

Vaste activa (33)	
Immaterieel (34)	Kosten verbonden aan het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio
	Kosten van onderzoek en ontwikkeling van een bepaald actief
	Bijdragen aan activa in eigendom van derden
materieel* (35)	Investerings met economisch nut
	investerings met een economisch nut, waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven
	investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut
	In erfpacht
Financieel (36)	Kapitaalverstrekkingen
	- Aan deelnemingen
	- Aan gemeenschappelijke regelingen
	- Aan overige verbonden partijen
	Leningen
	- Aan openbare lichamen
	- Aan woningbouwcorporaties
	- Aan deelnemingen
	- Aan overige verbonden partijen
	Overige langlopende geldleningen
	Uitzettingen in 's Rijks schatkist met een rente typische looptijd van één jaar of langer
	Uitzettingen in de vorm van Nederlands schuld papier met een rente typische looptijd van één jaar of langer
	Overige uitzettingen met een rente typische looptijd van één jaar of langer
Vlottende activa (37)	
Vorraden (38)	Grond- en hulpstoffen
	Onderhanden werk, waaronder bouwgronden in exploitatie
	Gereed product en handelsgoederen
	Vooruitbetalingen

Uitzettingen met een rentetypische looptijd korter dan één jaar (39)	Vorderingen op openbare lichamen
	Verstreckte kasgeldleningen aan openbare lichamen
	Overige verstreckte kasgeldleningen
	Uitzettingen in 's Rijks schatkist met een rentetypische looptijd korter dan één jaar
	Rekening-courantverhouding met het Rijk
	Rekening-courantverhoudingen met niet-financiële instellingen
	Uitzettingen in de vorm van Nederlands schuldpapier met een rentetypische looptijd korter dan één jaar
	Overige vorderingen
	Overige uitzettingen
Liquide middelen (40)	Kas- banksaldi
Overlopende activa (40a)	De van Europese en Nederlandse overheidslichamen nog te ontvangen voorschotbedragen de ontstaan door voorfinanciering op uitkeringen met een specifiek bestedingsdoel uitgesplitst naar de ontvangen bedragen van <ul style="list-style-type: none"> - Europese overheidslichamen - Het Rijk - Overige Nederlandse overheidslichamen.
	Overige nog te ontvangen bedragen en vooruitbetaalde bedragen die ten laste van volgende begrotingsjaren komen.

Aan de actiefzijde van de balans wordt buiten de balanstelling het bedrag opgenomen waarvan het recht bestaat op verliescompensatie krachtens de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (artikel 40b)

* In de toelichting op de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen (52):

- | | |
|--|--|
| a) gronden en terreinen | e) vervoermiddelen |
| b) woonruimten | f) machines, apparaten en installaties |
| c) bedrijfsgebouwen | g) overige materiële vaste activa |
| d) grond-, weg- en waterbouwkundige werken | |

B.2 Passiva

Vaste passiva (41)	
Eigen vermogen (42/43)	Algemene reserve
	Bestemmingsreserves
	Gerealiseerd resultaat
Voorzienen (44/45)	
Vaste schulden met een rentetypische looptijd van één jaar of langer (46)	Obligatieleningen
	Onderhandse leningen
	- van binnenlandse pensioenfondsen en verzekeringsinstellingen
	- van binnenlandse banken en overige financiële instellingen
	- van binnenlandse bedrijven
	- openbare lichamen
	- van overige binnenlandse sectoren
	- van buitenlandse instellingen, fondsen, banken, bedrijven en overige sectoren
	Door derden belegde gelden
waarborgsommen	
Vlottende passiva (47)	
Netto-vlottende schulden met een rentetypische looptijd korter dan één jaar (48)	Kasgeldleningen aangegaan bij openbare lichamen
	Overige kasgeldleningen
	Banksaldi
	Overige schulden
Overlopende passiva (49)	Verplichtingen die in het begrotingsjaar zijn opgebouwd en die in een volgend begrotingsjaar tot betaling komen, met uitzondering van jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume.
	De van Europese en Nederlandse overheidslichamen ontvangen voorschotbedragen voor uitkeringen met een specifiek bestedingsdoel die dienen ter dekking van lasten van volgende begrotingsjaren uitgesplitst naar de ontvangen bedragen van <ul style="list-style-type: none"> - Europese overheidslichamen - Het Rijk - Overige Nederlandse overheidslichamen

	Overige vooruit ontvangen bedragen die ten bate komen van volgende begrotingsjaren.
--	---

Buiten de balanstelling wordt het bedrag aan borgstellingen of garantstellingen aan natuurlijke en rechtspersonen opgenomen (50).

Bijlage C: Toelichting kosten, uitgaven, opbrengsten, ontvangsten

In hoofdstuk 6 zijn de onderdelen van het Besluit Begroting en Verantwoording behandeld. Ter ondersteuning van dit hoofdstuk is in deze bijlage een toelichting opgenomen op de verschillen tussen de termen uitgaven, kosten, opbrengsten/baten en ontvangsten. Uitgaven en ontvangsten zijn uit- en ingaande geldstromen. Deze worden geboekt op het moment dat de daadwerkelijk de gemeente verlaten of inkomen. Kosten en opbrengsten hebben betrekking op het resultaat in een bepaalde periode.

Geen uitgaven, wel kosten

Stel dat de gemeente iets koopt en daarvoor een factuur ontvangt, maar die factuur niet direct betaalt. Op basis van het stelsel van baten en lasten moet men de aankoop al wel boeken in de resultatenrekening, omdat het een kostenpost is. Aangezien er nog niet betaald is, is er nog geen uitgave gedaan maar is er wel een schuld (balans) ontstaan.

Geen kosten, wel uitgaven

Vervolgens wordt de factuur betaald. Deze betaling is een uitgave. Door de betaling is er geen schuld (balans) meer. Het afboeken van de schuld gebeurt op de balans en niet in de resultatenrekening, zodat het geen kosten zijn.

Geen ontvangst, wel opbrengst

Evenzo kan het voorkomen dat de gemeente goederen verkoopt of diensten verleent en een factuur verstuurt aan de klant, maar het geld nog niet direct ontvangt. Op basis van het stelsel van baten en lasten moeten de verkopen al wel in de resultatenrekening worden geboekt, omdat het opbrengsten zijn. Aangezien er nog geen geld van de klant is binnen gekomen, is er nog geen sprake van een ontvangst en is er een vordering (balans) ontstaan.

Geen opbrengst, wel ontvangst

Vervolgens ontvangt de gemeente het geld van de klant. Hierdoor is alles van de klant ontvangen en is er geen vordering (balans) meer. Het afboeken van de vordering gebeurt op de balans en niet in de resultatenrekening, zodat het geen opbrengst is.

Geen kosten, wel uitgaven

Stel dat de gemeente een auto koopt voor € 10.000. Dit is een investering (= bezit) die op de balans wordt geboekt. De € 10.000 is echter al wel betaald, dus het is een uitgave.

Aangezien er niets in de resultatenrekening wordt geboekt, is er geen sprake van kosten. Een investering is dus wel een uitgave, maar (nog) geen kosten.

Geen uitgaven, wel kosten

Vervolgens wordt de auto ouder, begint te slijten en wordt minder waard. Als men schat dat de auto 10 jaren mee zal gaan, moet men dus elk jaar 1/10 afschrijven. Afschrijvingen zijn geen uitstroom van geld en dus geen uitgave. De afschrijvingen worden wel in de resultatenrekening als kosten geboekt. Afschrijvingen zijn dus geen uitgaven, maar wel kosten.

Geen opbrengst, wel ontvangst

Een gemeente leent € 10.000 van een verzekeraar. De gemeente ontvangt dan € 10.000 op de bankrekening (balans) en er is een schuld (balans) van € 10.000 aan de verzekeraar ontstaan. Deze transactie wordt niet in de resultatenrekening verwerkt, omdat er geen sprake is van een opbrengst. Wel is het geld ontvangen op de bankrekening, zodat het wel een ontvangst is. Een schuld aangaan is dus geen opbrengst, maar wel een ontvangst.

Geen kosten, wel uitgaven

Vervolgens wil de verzekeraar het geld in 10 jaren terug hebben. De gemeente moet dan elk jaar 1/10 terug betalen. Doordat men jaarlijks geld moet terug betalen, neemt zowel het banksaldo als de schuld af. Beide staan op de balans, zodat er geen sprake is van kosten. Aangezien er wel geld uit bankrekening van de gemeente stroomt, is er wel sprake van een uitgave.

Geen kosten, wel uitgaven

Een provincie verstrekt een meerjarige subsidie voor een infrastructureel project. Met de subsidienemer worden mijlpalen afgesproken. De provincie maakt de subsidie op het moment van het sluiten van de overeenkomst in 1 keer geheel over op de rekening van de subsidienemer. De provincie boekt de subsidie als kosten op het moment dat er een mijlpaal wordt bereikt (bewijslast bij subsidienemer). De rest van de subsidie staat als vordering op de balans.

Indien dezelfde subsidie wordt verstrekt als een lumpsum, dus zonder mijlpalen (= voorwaarden) dan wordt de subsidie in een keer als kosten door de provincie geboekt.