



# **Board letter 2018**

Gemeente Oude IJsselstreek

5 februari 2019

**VERTROUWELIJK**

Aan de gemeenteraad van  
de gemeente Oude IJsselstreek  
Postbus 42  
7080 AA GENDRINGEN

Zwolle, 5 februari 2019

Geachte leden van de gemeenteraad,

Voor u ligt onze board letter die wij hebben opgesteld naar aanleiding van onze werkzaamheden in het kader van de interimcontrole 2018. Deze interimcontrole maakt onderdeel uit van uw opdracht aan ons tot de controle van de jaarrekening 2018 van de gemeente Oude IJsselstreek. De werkzaamheden zijn uitgevoerd in oktober/november 2018.

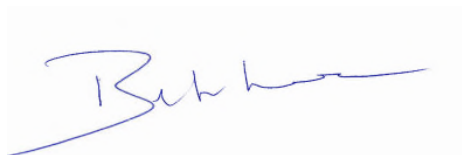
In onze board letter rapporteren wij over onze bevindingen en verbeterpunten op het gebied van uw administratieve organisatie en interne beheersing. Deze punten hebben wij op detailniveau in onze management letter gerapporteerd aan het management en het College. Dit heeft tot doel om vanuit onze natuurlijke adviesfunctie een bijdrage te leveren aan het zelfcontrollerende vermogen van uw organisatie. Wij volgen de wijze waarop binnen de gemeente Oude IJsselstreek wordt omgegaan met adviespunten uit eerdere rapportages. Wij stellen daarbij punten opnieuw aan de orde indien wij van mening zijn dat nadere aandacht van het management nog steeds op zijn plaats is.

Wij hebben de concept management letter toegelicht en besproken op 17 december jl. met de portefeuillehouder en een afvaardiging van de ambtelijke organisatie. Daarnaast hebben wij een toelichting gegeven op de management letter in de auditcommissie van 28 januari jl. Wij bedanken het management en de medewerkers van de gemeente Oude IJsselstreek voor de open en constructieve samenwerking bij het verrichten van onze controlewerkzaamheden en de totstandkoming van onze rapportages.

Tot het verstrekken van nadere toelichting zijn wij uiteraard graag bereid.

Hoogachtend,

Baker Tilly (Netherlands) N.V.



M.C.J.M. Bekker RA

## Inhoud

1	Algemeen beeld van de gemeente	4
2	Fraude	7
3	BBV en rechtmatigheid	8
4	Actualiteiten	14

# 1 Algemeen beeld van de gemeente

## Inleiding

Wij hebben de interimcontrole bij uw gemeente uitgevoerd. Deze controle is primair gericht op die onderdelen die van belang zijn voor een goede interne beheersing en een betrouwbare jaarverslaggeving, voor zover relevant voor de controle van de jaarrekening 2018. Het gaat hierbij onder meer om onderwerpen op het terrein van administratieve organisatie/interne beheersing (hierna: AO/IB), rechtmatigheid en tussentijdse informatievoorziening. Onze werkzaamheden bij de interimcontrole vormen een belangrijk onderdeel van onze risicoanalyse ten behoeve van de jaarrekening 2018. Hoe meer effectieve waarborgen de interne beheersing bevat, hoe meer zekerheid er bestaat dat de door uw gemeente opgeleverde informatie betrouwbaar is, zowel tussentijds als bij het opleveren van de jaarrekening. Onze controlewerkzaamheden worden afgestemd op onze bevindingen alsmede onze inschatting van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten.

Voor de jaarrekeningcontrole onderkennen wij een aantal risicogebieden, die een verhoogd risico met zich meebrengen op een materiële fout in uw jaarrekening. Deze risicogebieden zijn hieronder weergegeven. Opname van het risicogebied in deze opsomming betekent overigens niet dat dit risico ook manifest wordt bij uw gemeente. Het is slechts bedoeld om aan te geven dat wij hier tijdens onze controle extra aandacht aan zullen besteden.

- Rechtmatigheid aanbestedingen;
- Betalingsverkeer (beheersing uitgaande geldstromen);
- Waardering en beheersing voorraden (grondexploitaties);
- Management override of controls - het risico op het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen die anderszins effectief lijken te werken – door het management, de directie of het college (met name bij memoriaalboekingen en de oneigenlijke beïnvloeding van schattingsposten, i.c. voorzieningen).

Naast bovenstaande onderwerpen zullen wij in het kader van onze jaarrekeningcontrole 2018 tevens specifieke aandacht besteden aan:

- Prestatielevering inkopen en sociaal domein
- Cybersecurity

Wellicht ten overvloede merken wij op dat onze controle en de daarbij behorende risicoanalyse niet als doel heeft een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing. Hierdoor zijn onze controle, analyse en evaluatie beperkter dan dat deze zouden zijn geweest in het kader van een opdracht tot het geven van een oordeel omtrent de opzet, het bestaan, de effectiviteit en de efficiency van de interne beheersing als geheel. De risicoanalyse als onderdeel van de jaarrekeningcontrole omvat niet alle in de interne organisatie (mogelijk) aanwezige omissies. In deze rapportage zijn de bevindingen en aanbevelingen opgenomen die voortvloeien uit de door ons uitgevoerde werkzaamheden en die naar onze mening voor de directie, het college van burgemeester en wethouders en de gemeenteraad van belang zijn.

### Beeld interne beheersing

Eind 2017 is uw gemeente gestart met het herijkingstraject van de interne beheersingsomgeving, hetgeen bij de jaarrekeningcontrole 2017 reeds de eerste vruchten heeft afgeworpen in zowel aanlevering van onderliggende documentatie, als de kwaliteit van de concept jaarstukken alsook de aangeleverde steekproeven. Het herijkingstraject heeft inmiddels geleid tot een Advies en groeiplan interne beheersing dat op 1 oktober jl. in de commissie AFE is behandeld. Met het plan wordt een volgende stap gezet om de interne beheersing naar een hoger plan te tillen en ook adequaat en tijdig invulling te kunnen geven aan de rechtmatigheidsverklaring die vanaf 2021 verplicht wordt. Wij zien het onderliggende Projectplan processen 3.0 en de daarin opgenomen prioritering van processen als een goed vertrekpunt voor de noodzakelijke kwaliteitsslagen in de processen. Deze exercitie vraagt en zal van de gemeente een forse inspanning blijven vragen mede ook gezien de andere uitdagingen, die op de gemeente afkomen, zoals de omgevingswet. Wij constateren dat naast de effort van uw gemeente inzake het groeiplan naar een in control statement, er vooralsnog een beperkt aantal van de eerder door ons geconstateerde bevindingen daadwerkelijk zijn afgerond en dat zich bij een tweetal processen (memoriaalboekingen en personeel) zelfs een verslechtering van de interne beheersing heeft voorgedaan. Wij hebben de aandacht gevraagd voor deze en eerder geconstateerde bevindingen die nog niet zijn opgepakt en afgerond binnen uw organisatie, maar waardoor wel belangrijke risico's gelopen worden. Dit is met name van belang voor processen waar onvoldoende interne controles zijn ingebouwd dan wel zichtbaar zijn (memoriaal, personeel en schattingsposten) en/of onvoldoende functiescheiding is ingericht (subsidieverstrekingen en verhuuropbrengsten). Voorts zal ook de vastlegging inzake de prestatielevering alsmede het actualiseren van de frauderisicoanalyse prioriteit moeten krijgen. Een ontoereikende inrichting en werking van de interne beheersing maakt een financiële functie kwetsbaar hetgeen risico's oplevert voor de betrouwbaarheid van de financiële informatievoorziening, waaronder de jaarrekening.

Wij onderschrijven de inschatting van het management en het college dat een belangrijke eerste stap de inventarisatie van aanwezige werkprocessen is. De ambtelijke organisatie heeft in 2018 al diverse financieel relevante processen beschreven. Deze processen zijn vervolgens in een speciaal daarvoor aangeschafte applicatie overgezet die de gemeente in staat stelt processen op verschillende wijze te benaderen en weer te geven. Het is belangrijk, om ook over te kunnen gaan naar een systeemgerichte controleaanpak, dat duidelijk is beschreven hoe deze controles er precies uitzien. Hierbij is het van belang om deze "key-controls" te verfijnen met een beschrijving aan de hand van de 6W's (wie, wat, waarom, wanneer, met welke informatie en wat wordt vastgelegd) zodat iedere betrokken functionaris weet wat er van hem of haar verwacht wordt. Aangezien processen voortdurend aangepast c.q. geoptimaliseerd kunnen worden hebben wij het college geadviseerd, wellicht ten overvloede, blijvend aandacht te besteden aan het up-to-date houden van deze procesbeschrijvingen. Wij hebben met de ambtelijke organisatie afgesproken periodiek de procesbeschrijvingen van de financieel relevante processen en implicaties daarvan te bespreken en van onze input te voorzien.

### IT

De adequate inrichting en werking van geautomatiseerde controles zijn een belangrijke randvoorwaarde om de processen goed op orde te krijgen en 'in control' te komen. In het verlengde van onze interimcontrole zullen wij derhalve ook aandacht besteden aan IT. Ten aanzien van de interne beheersing rondom de IT-omgeving hebben wij voorgaand jaar een aantal belangrijke verbeterpunten gerapporteerd. U heeft aangegeven dat de coördinator Informatieveiligheid en Privacy de opdracht heeft om opvolging te geven aan dit punt en dat het projectonderzoek is gestart. Wij zullen over de follow-up van onze bevindingen van voorgaand jaar en het projectonderzoek afzonderlijk in een separate IT-letter rapporteren in januari 2019. In die rapportage informeren wij het management en het college naast onze bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking en bevindingen met betrekking tot de general IT controls, ook over de uitkomsten van ons onderzoek naar Cybersecurity binnen uw organisatie.

## Sociaal Domein

Met betrekking tot het sociaal domein constateren wij dat veel gemeenten nog zeer afhankelijk zijn van derden. Deze afhankelijkheid manifesteert zich onder meer in onvoldoende informatie met betrekking tot prestatielevering met onzekerheden in de controle als gevolg. Uit de controlecyclus van 2017 blijkt dat uw gemeente met betrekking tot het sociaal domein (de “3 decentralisaties”) stappen heeft gezet om minder afhankelijk te worden van derden. Dit heeft ook geresulteerd in een goedkeurende verklaring bij de jaarstukken 2017. Evenwel resteerden er nog wel behoorlijke onzekerheden met betrekking tot de prestatielevering. Het management heeft aangegeven deze onzekerheden verder te willen reduceren. Wij hebben begrepen dat op dit moment wordt gekeken om voor diverse zorgvormen de prestatievaststelling te verankeren in het proces door van contactmomenten met de cliënt, zoals keukentafelgesprekken als onderdeel van het herindicatieproces, een expliciete vastlegging van (onder meer) de geleverde prestaties te maken. Het is van belang deze gegevens op een dusdanige manier te registreren dat deze kunnen worden ingezet als informatie op basis waarvan uitspraken gedaan kunnen worden over leveranciers. Deze uitspraken kunnen als onderdeel van de onderbouwing worden gebruikt bij het aantonen van de prestatielevering. Wij hebben bij de auditcommissie van 12 november jl. afgesproken om in overleg te gaan over de wijze waarop onzekerheden verder kunnen worden teruggebracht. Bij dit overleg zal de visie van de gemeente als uitgangpunt worden genomen, waarbij wij zullen toelichten welke overwegingen van belang zijn om deze uitgangspunten als voldoende aan te kunnen merken dan wel welke toevoegingen noodzakelijk zijn.

## 2 Fraude

Als onderdeel van onze controle hebben wij het management en het college verzocht inzicht te geven in hun inschattingsproces rondom de risico's dat de jaarrekening een materiële afwijking zou kunnen bevatten als gevolg van fraude. Hierbij gaat het om de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen, het proces dat het management daarbij hanteert en ook de communicatie daarover met het personeel en met u als raad.

Uit de gesprekken die wij met het college en het management hebben gevoerd blijkt dat zijn belang hechten aan het vermijden en ontdekken van fraude. Gemeente Oude IJsselstreek beschikt over een frauderisicoanalyse op hoofdlijnen, gericht op het risico van onrechtmatige onttrekkingen van geld en/of goederen aan de gemeente. Dit document stamt uit 2015. Wij maken daaruit op dat het periodiek actualiseren van de (fraude)risicoanalyse nog niet plaatsvindt en derhalve ook geen structureel onderdeel vormt van de interne beheersingsomgeving. Wij hebben het management en het college verzocht op korte termijn de frauderisicoanalyse te actualiseren en de inhoud daarvan af te stemmen met de auditcommissie, als afvaardiging van het toezichthoudend orgaan op het college.

Van de accountant wordt op grond van de regels van de beroepsorganisatie NBA een professioneel-kritische houding verwacht ten aanzien van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude. Ter invulling van deze houding zal de accountant een inschatting moeten maken van de frauderisico's, zich een beeld moeten vormen van de maatregelen van interne beheersing die de organisatie heeft getroffen om mogelijke fraudes van materieel belang te voorkomen en moeten bezien of deze maatregelen effectief zijn.

Wanneer sprake is van een aanwijzing voor fraude, zal de accountant dit moeten communiceren met, afhankelijk van de aard van de fraude, de direct leidinggevende, het college en, in sommige gevallen (fraude in de top van de organisatie) en wanneer onvoldoende herstelwerkzaamheden worden ondernomen, de raad.

Om invulling te geven aan de eerdergenoemde verplichting hebben wij een fraudediscussie gevoerd binnen het controleteam. Bij gesprekken met vertegenwoordigers van uw gemeente is het onderwerp fraude betrokken, waarbij wij de nadruk hebben gelegd op de eventuele mogelijkheden van materiële onjuistheden als gevolg van fraude in relatie tot de jaarstukken en op preventieve maatregelen daarbij. Van deze vertegenwoordigers hebben wij geen signalen ontvangen dat er onregelmatigheden zijn geconstateerd.

Daarnaast hebben wij conform onze beroepsregels zelfstandig werkzaamheden uitgevoerd die erop waren gericht om het risico van het 'omzeilen' van de interne beheersingsmaatregelen door het management te detecteren. Hoewel wij, zoals hiervoor beschreven, een kritische houding hebben ten opzichte van risico's van fraude, merken wij op dat onze controle niet specifiek gericht is op het ontdekken van fraude.

Tijdens de uitvoering van onze interimcontrole hebben wij geen aanwijzingen verkregen dat er sprake is geweest van fraude.

## 3 BBV en rechtmatigheid

### Rechtmatigheidsmededeling

Met ingang van 2021 dient het College van Burgemeester en Wethouders van uw gemeente een rechtmatigheidsmededeling af te geven in de jaarstukken. In de periode tot het voorjaar van 2019 bereidt het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties de wijziging van de Gemeentewet voor, deze wordt vervolgens ter consultatie aan de VNG aangeboden. Inmiddels zijn een aantal gemeenten reeds aan de slag gegaan met de voorbereidingen om te komen tot de rechtmatigheidsmededeling. Hoewel natuurlijk nog niet vaststaat hoe de mededeling eruit komt te zien en dus ook niet welke werkzaamheden moeten worden verricht om te komen tot die mededeling, is het verstandig om al aan de slag te gaan met de voorbereidingen.

De ervaring van de introductie van het rechtmatigheidsoordeel door de accountant, maar ook rondom de transities in het sociaal domein, hebben bewezen dat de definitieve wetgeving dusdanig laat kan rondkomen, dat de tijd tot daadwerkelijke implementatie erg kort is geworden met alle consequenties van dien. Een goede voorbereiding en gebruik maken van de tijd die nog beschikbaar is, loont! Accountants én adviseurs van Baker Tilly zijn betrokken bij de landelijke overlegplatforms én een aantal vooruitstrevende gemeenten op dit punt. Wij hebben een duidelijke visie ontwikkeld die wij desgewenst graag met uw gemeente delen. Onze visie zullen wij in de komende tijd steeds finetunen aan de hand van de vervolgstappen die worden gezet.

### Waardering GREXEN

Gemeenten dienen de waardering van grondexploitaties t.b.v. de jaarrekening deugdelijk te onderbouwen. Wij hebben met u in dat kader de volgende zaken doorgesproken:

- **Programma/planning:** Juist in deze turbulente markt is marktconforme en actuele onderbouwing van programma/planning noodzakelijk. Niet alleen in relatie tot een lokale behoefte, maar ook op de schaal van de regio. Onderbouwd moet worden dat het aanbod de vraag niet overstijgt (meerjarig) en dat de planning realistisch is. U heeft aangegeven dat er een nieuw RWP is en dat aanvullend een rapportage van Buck zal worden gehanteerd bij de planning van de bedrijventerreinen.
- **Prijs:** De grondprijzen stijgen in Nederland, maar dat is ook sterk locatie-afhankelijk. Een deugdelijke en actuele onderbouwing van uw grondprijzen is noodzakelijk om de marktconformiteit vast te stellen. Een periodieke onafhankelijke taxatie voorziet hierin.
- **Parameters:** In Nederland worden forse prijsstijgingen woningbouw in 2018 verwacht van 7% tot 11%, een en ander vanzelfsprekend afhankelijk van regio. Hetzelfde geldt voor mogelijke bovengemiddelde stijging GWW-kosten in 2018 van ca. 3% tot 5%. Voor de korte en middellange termijn is het nodig om de door u gehanteerde kosten- en opbrengstenstijging op marktconformiteit te onderbouwen. Een onderbouwing zoals voorgaand jaar op basis van een externe partij zoals Metafoor voldoet daaraan.
- **Plankosten:** Huidige marktomstandigheden (zoals druk op woningmarkt en behoefte aan planologische bouwcapaciteit) kunnen forse weerslag hebben op planontwikkelingskosten. Het is daarom noodzakelijk om uw plankostenramingen inzichtelijk onderbouwen. Een raming op basis van algemene normen is daarbij in de regel niet voldoende.
- **Civieltechnische werken (CTW):** Ramingen CTW dienen niet alleen actueel te zijn, ook moet de betrouwbaarheid kunnen worden vastgesteld (audittrail).
- **Risicoanalyse:** Gefundeerde risicoanalyse is noodzakelijk, temeer omdat er bij tussentijds winstnemen onder voorwaarden rekening kan worden gehouden met (onderbouwde) risico's. U heeft aangegeven dat risico's naar verwachting zullen afnemen door het aflopen/afsluiten van de complexen en in het bijzonder die voor de bedrijventerreinen inclusief de samenwerking WA Bedrijventerreinen. Door de huidige economische opleving en daarmee gepaard gaan de opties/verkopen verwacht u dat de risico's en getroffen verliesvoorzieningen verder afnemen.



### Tussentijdse winstneming

De commissie BBV heeft in de Publicatie Vragen & Antwoorden 1e helft 2018 recent verduidelijkt dat uitgangspunt bij (tussentijdse) winstneming de waardering van grondexploitaties tegen nominale waarde is (vraag 17.t1.03). Hiermee wordt de meer gangbare term “eindwaarde” in grondexploitaties bedoeld. Dat betekent dat een berekening van tussentijdse winstneming op contante waarde niet is toegestaan. De methodiek geeft wél ruimte om in de berekening rekening te houden met planrisico's, mits deze relevant en goed onderbouwd zijn. Een deugdelijke risicoanalyse is daarbij dus een voorwaarde. Het gaat bij het bepalen van risico's uitdrukkelijk niet om risico's ten aanzien van (macro) ontwikkelingen of om risico's die samenhangen met mogelijke programmatische aanpassingen van een grondexploitatie waarover de gemeenteraad nog moet besluiten. Wij verwijzen hiervoor naar de 'Aanvulling notitie grondexploitatie: Tussentijds winst nemen (POC-methode)', die door de commissie BBV in maart 2018 is gepubliceerd.

### Kadernota rechtmatigheid

Met de publicatie van de bijgestelde kadernota rechtmatigheid komen de voorgaande kadernota maar ook eerder uitgebrachte notities en gepubliceerde vragen en antwoorden te vervallen. Daardoor blijft er één informatiebron over om te raadplegen. De kadernota zal nog worden aangevuld met een schema welke actoren (accountant, rekenkamer, auditcommissie) een rol spelen op dit gebied.

### Wijzigingen met ingang van begrotingsjaar 2018

In de afgelopen 2 jaar zijn diverse wijzigingen in het BBV en overige regelgeving doorgevoerd die implicaties hebben voor de jaarrekening 2018. Hieronder volgt nogmaals een opsomming van de meest relevante publicaties en een verwijzing naar deze regelgeving:

- A. Notitie rente 2017 (Commissie BBV, juli 2016);
- B. Notitie verbonden partijen (Commissie BBV, oktober 2016);
- C. Notitie erfpacht gronden (Commissie BBV, mei 2017);
- D. Notitie materiële vaste activa (Commissie BBV, december 2017);
- E. Notitie gebeurtenissen na balansdatum (Commissie BBV, maart 2018).

#### *ad A. Notitie rente 2017*

Bij de recente wijzigingen van het BBV en de invoering van de VPB voor de lagere overheden is de toerekening van rente een belangrijk aandachtspunt. In de notitie rente 2017 wordt ingegaan op de verwerking van de rentelasten en rentebaten in de begroting en jaarstukken.

De Commissie BBV doet de volgende stellige uitspraken:

- Het aantrekken en verstrekken van een lening betreft een treasury activiteit. De met deze activiteit gepaarde rentelasten en rentebaten behoren op het taakveld Treasury. Indien een lening specifiek is aangetrokken voor een project of (door)verstrekking (één op één doorlening), is sprake van projectfinanciering;
- Als een rentevergoeding over het eigen vermogen en/of de voorzieningen wordt berekend, dan is deze vergoeding maximaal het rentepercentage dat is gebaseerd op het gewogen samenstel van de (bruto) externe rentelasten over het totaal van de lang en kort aangetrokken financieringsmiddelen;

- De omslagrente wordt bij de begroting berekend door de werkelijk aan de taakvelden toe te rekenen rente (in Euro's) te delen door de boekwaarde per 1 januari van de vaste activa die integraal zijn gefinancierd. De omslagrente moet vervolgens op consistente en eenduidige wijze worden toegerekend aan de individuele activa. Het is niet toegestaan om per investering of taakveld te differentiëren in het toe te rekenen rentepercentage. Het bij de begroting gecalculerde omslagrentepercentage mag binnen een marge van 0,5% worden afgerond;
- Indien de werkelijke rentelasten (in Euro's) die over een jaar aan taakvelden hadden moeten worden doorbelast afwijken van de rentelasten (in Euro's) die op basis van de voorgerekenelde renteomslag aan de taakvelden zijn toegerekend, dan kan de gemeente besluiten tot correctie. Correctie wordt verplicht gesteld indien de afwijking groter is dan 25%;
- Het toerekenen van rente aan de taakvelden vindt plaats via het taakveld Treasury. Hiertoe worden alle rentelasten en rentebaten in eerste instantie op het taakveld Treasury geboekt. Dit geldt ook voor de rentebaten en rentelasten van projectfinanciering.

In aanvulling op de stellige uitspraken doet de Commissie BBV de volgende aanbevelingen:

- De Commissie BBV adviseert het renteschema uit de notitie in de paragraaf financiering van de begroting en jaarstukken op te nemen. Hiermee wordt inzicht gegeven in de rentelasten externe financiering, het renteresultaat en de wijze van rentetoerekening.
- Alhoewel in het BBV de mogelijkheid vooralsnog blijft bestaan om een rentevergoeding (of een vergoeding voor de inflatie) over het eigen vermogen en de voorzieningen te berekenen en deze door te belasten aan de taakvelden, adviseert de Commissie BBV vanwege het verlangde inzicht, de eenvoud en transparantie deze systematiek niet (meer) toe te passen.

#### *ad B. Notitie verbonden partijen*

De Commissie BBV stelt dat:

- Bijdragen aan gemeenschappelijke regelingen als directe lasten op de taakvelden moeten worden geboekt. De bijdragen worden aan de lastenkant bij gemeenten en batenkant bij gemeenschappelijke regelingen verwerkt zonder afsplitsing van de overhead naar het taakveld Overhead. Aan de lastenkant bij de gemeenschappelijke regelingen vindt de afsplitsing van de Overhead op het taakveld overhead wel plaats;
- Wanneer de gemeenschappelijke regeling overheadtaken van de gemeente uitvoert, dan wordt de bijdrage voor deze gemeentelijke overheadtaken aan de lastenkant bij gemeenten en batenkant bij gemeenschappelijke regelingen wel op het taakveld Overhead begroot en verantwoord.

De Commissie BBV beveelt in het kader van de notitie verbonden partijen het volgende aan: In het geval dat formeel juridisch geen sprake is van een verbonden partij door het ontbreken van een financieel belang zoals gedefinieerd in het BBV, maar er wel sprake is van:

- Een structurele bekostiging in overwegende mate van (de activiteiten van) een organisatie via één of meer geldstromen (begrotingsfinanciering, subsidie en overeenkomst van opdracht); én
- Een bestuurlijk belang;

beveelt de Commissie BBV aan om deze organisaties gezien het maatschappelijke of algemene belang en de mogelijke risico's toch op te nemen in de paragraaf verbonden partijen.

Wij vragen uw aandacht voor de naleving van de notitie verbonden partijen. Een door de raad vastgestelde Kadernota Verbonden Partijen, kan hierbij helpen. Sturing op en informatie over verbonden partijen (zoals warmtenet, parkeerbedrijf, ontwikkelbedrijf (PPS), havenbedrijf), bijvoorbeeld in de paragraaf 'verbonden partijen' in de jaarstukken, kan verbeterd worden door hierover met de verbonden partijen afspraken te maken, bijvoorbeeld met behulp van Key Performance Indicators (KPI's).

#### *ad C. Notitie erfpacht gronden*

De Commissie BBV heeft de algemene uitgangspunten voor de verantwoording van erfpacht geactualiseerd vanwege de toename van (grond)uitgiften tegen eeuwigdurende erfpacht met periodieke canonbetaling, de invoering van de vennootschapsbelasting en de wijziging van het BBV.

Op grond van de voorgaande notitie erfpacht in het BBV werd bij eeuwigdurende erfpacht met canonbetaling een opbrengst vanwege de contante waarde van de toekomstige pachtsummen en de eventuele juridische restwaarde, als (eeuwigdurende) langlopende vordering verantwoord. Deze langlopende erfpachtvordering is weliswaar verbonden aan het resterende juridische eigendom van de erfpachtgrond, maar wordt bij de eeuwigdurende periodieke erfpacht als een eeuwigdurende zelfstandig financieel actief verantwoord. Daarmee werd ook voor deze bijzondere situatie recht gedaan aan het BBV-voorschrift dat deze eeuwigdurende erfpachtgrond zelf tegen registratiewaarde moet worden gepresenteerd. Vanwege de administratieve bewerkelijkheid en de nieuwe definitie van "eerste uitgifte" is deze methodiek nu niet meer opgenomen in de notitie.

#### *Ad D. Notitie materiële vaste activa*

In december 2017 is de notitie Materiële vaste activa van de Commissie BBV uitgebracht. Deze notitie is direct in werking getreden en is daarom voor een belangrijk deel al in de jaarrekening 2017 verwerkt. De inhoud van de notitie betreft vooral een nadere uitwerking en samenvatting van eerder uitgebrachte notities, alsmede het wijzigingsbesluit, met betrekking tot software, investeringen, onderhoud kapitaalgoederen en de waardering van vastgoed. In de notitie zijn meerdere stellige uitspraken opgenomen. In de notitie zijn de volgende bepalingen opgenomen, die van toepassing zijn met ingang van begrotingsjaar 2018:

- Met betrekking tot uitgevoerd onderhoud is in de notitie nadere duiding opgenomen over de verschillen tussen klein onderhoud (ten behoeve van instandhouding) en groot onderhoud (levensduur verlengend) en vervangingsinvesteringen. Een beheerplan voor onderhoud moet periodiek worden bijgesteld, hiervoor is een maximum van vijf jaar aan gekoppeld.
- Voor achterstallig onderhoud (waarbij sprake is van onveilige situaties of kapitaalvernietiging) moet een voorziening worden gevormd. Als de gemeente over onvoldoende middelen beschikt is het toegestaan om het achterstallig onderhoud binnen een termijn van maximaal vier jaar in te lopen.

#### *ad E. Notitie gebeurtenissen na balansdatum*

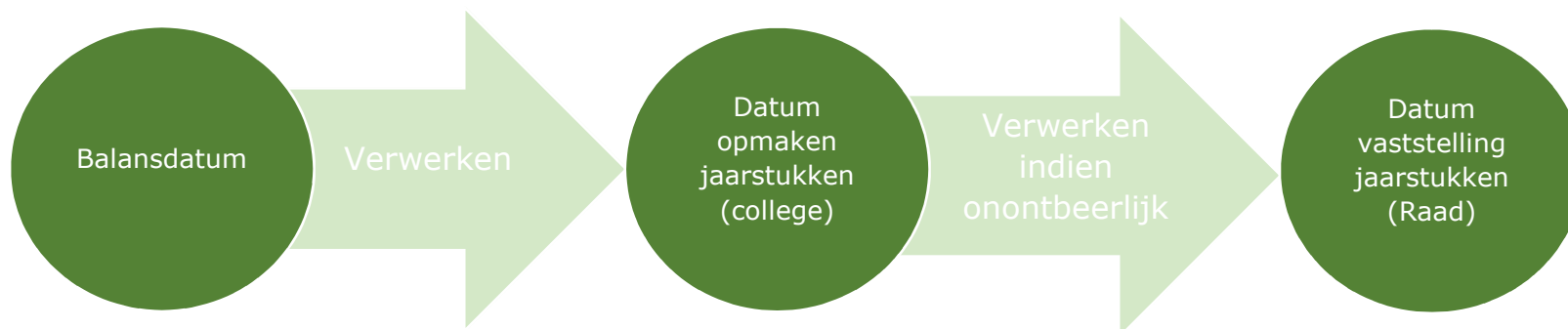
In maart 2018 is de aangepaste notitie van de gebeurtenissen na balansdatum gepubliceerd. Dit is een update van de notitie uit 2008. De notitie bevat primair een verbeterde toelichting van de bestaande regelgeving welke ook beter aansluit bij de regelgeving voor ondernemingen.

Gebeurtenissen na balansdatum worden onderscheiden in twee soorten:

1. Gebeurtenissen die informatie verschaffen over omstandigheden die bestonden op de datum van de jaarrekening; en
2. Gebeurtenissen die informatie verschaffen over omstandigheden die ontstaan zijn na de datum van de jaarrekening.

In het tijdspad van opstellen en vaststellen van de jaarrekening moeten gunstige en ongunstige gebeurtenissen, die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum, altijd in de jaarrekening worden verwerkt als deze onontbeerlijk (materieel) zijn voor het inzicht van de raad bij de vaststelling van de jaarrekening en het jaarverslag.

Schematisch ziet dat er als volgt uit:



Gebeurtenissen die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum maar pas ná vaststelling van de jaarstukken blijken, worden in de begroting van het lopende jaar verwerkt.

#### Wijzigingen met ingang van begrotingsjaar 2019

In 2018 heeft de commissie BBV een tweetal notities gepubliceerd die met ingang van het begrotingsjaar 2019 van toepassing zullen zijn.

##### 1. Notitie structurele en incidentele baten en lasten

Op 30 augustus 2018 is de herziene notitie structurele en incidentele baten en lasten gepubliceerd. Deze notitie zal deel gaan uitmaken van de notitie prospectief inzicht die medio 2019 gepubliceerd gaat worden. In die notitie wordt ingegaan op de verschillende onderdelen die bij het meerjarig financieel inzicht aangereikt worden vanuit het BBV opdat de raad haar autorisatiefunctie op een adequate wijze kan toepassen. De onderdelen betreffen de kengetallen, resultaatbestemming, geprognosticeerde balans en de structurele en incidentele baten en lasten.

Op grond van artikel 189 Gemeentewet ziet de raad erop toe dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is. Met structureel wordt bedoeld dat structurele lasten worden gedekt door structurele baten. Met reëel evenwicht wordt bedoeld dat de geraamde baten en lasten in de begroting en meerjarenraming volledig en realistisch zijn. Voor het inzicht in de financiële positie op korte en langere termijn is het voor de raad van groot belang om een goed beeld te hebben van het structureel begrotingssaldo.

In de notitie wordt het onderscheid tussen incidentele en structurele baten en lasten verduidelijkt, zodat de begrippen 'incidenteel' en 'structureel' meer eenduidig toegepast worden. Deze verduidelijking vindt in de notitie plaats door middel van een algemeen kader en diverse uitgewerkte (niet limitatieve) voorbeelden.

In de notitie zijn de volgende stellige uitspraken en aanbevelingen opgenomen:

- Voor de in het overzicht van incidentele baten en lasten opgenomen posten is een nadere toelichting vereist;
- De Commissie BBV adviseert in de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet) een grensbedrag op te nemen vanaf welke omvang incidentele baten en lasten afzonderlijk gespecificeerd worden in het overzicht van incidentele baten en lasten;
- De Commissie BBV adviseert het structureel begrotingssaldo te presenteren conform het voorbeeld in hoofdstuk 4 van de notitie.

## *2. Notitie geprognosticeerde balans en EMU-saldo: inzicht in de (meerjarige) financiële positie*

De nieuwe notitie geprognosticeerde balans en EMU-saldo bevat handreikingen voor het opstellen van de geprognosticeerde (meerjaren)balans en voor de wijze van berekenen van het EMU-saldo. In de notitie wordt onder meer duiding gegeven aan de betekenis voor raadsleden en andere bestuurders: de bedoeling om meer naar toekomstige ontwikkelingen te kijken en eerder signalen af te geven om daardoor zo nodig bij te sturen. Zo geven de verschillende posten van de geprognosticeerde balans en de kengetallen de raad meer inzicht in de verwachte ontwikkeling van de financiële positie, het risicoprofiel van de financiële positie (risico's van investeringen, bouwgronden in exploitatie en schuldportefeuille) en de mate van flexibiliteit van de exploitatie(begroting). Meer investeringen en schulden betekenen immers ook structureel hogere vaste afschrijvings- en rentelasten en meer risico's die samenhangen met de investeringen en schuldportefeuille.

Het EMU-saldo kan gezien worden als een extra financieel kengetal, naast de andere vijf verplichte financiële kengetallen zoals de solvabiliteit en de (netto) schuldquote. Het EMU-saldo geeft namelijk in één oogopslag aan of de gemeente via reële transacties netto geld uitgeeft, of dat er netto geld binnenkomt. Het EMU-saldo van één jaar zegt relatief weinig. Een structureel negatief EMU-saldo is echter reden tot zorg: dit geeft aan dat de gemeente jaar-op-jaar meer geld uitgeeft dan de gemeente ontvangt. Andersom kan het ook onwenselijk zijn dat het EMU-saldo enkele jaren op rij een flink positief saldo vertoont. Dit geeft immers aan dat de gemeente mogelijk onnodig geld oppot, terwijl het geld besteed kan worden aan voorzieningen in de gemeente. Het is aan de raad om het college om een toelichting te vragen en het gesprek aan te gaan.

### *Onderhanden notities*

De commissie BBV heeft besloten om twee nieuwe notities op te stellen. Een daarvan gaat over 'prospectief inzicht': welke informatie is van belang om te betrekken bij het verkrijgen van inzicht in toekomstige ontwikkelingen. Naast de geprognosticeerde balans gaat het bijvoorbeeld ook over indicatoren en kengetallen en de verbanden tussen de verschillende elementen. De andere betreft 'lokale heffingen': wat is het belang, welke informatie is gewenst en welke kosten mogen worden toegerekend.

Verder heeft de commissie besloten om als standaardtermijn voor mogelijke (moet uit evaluatie blijken) herziening van de uitgebrachte notities 4 jaar te hanteren. De notities zullen voortaan meer uitgebreid ingaan op het doel van de notitie is en op het belang voor de verschillende gebruikers van de begroting en verslaggeving. Hierbij kan worden gedacht aan het schetsen van het algemeen kader ten behoeve van raadsleden en het bestuur (gelet op de externe verslaggeving) en/of een nadere (technische) duiding meer gericht op de (ambtelijke) toepassing van het BBV.

Zodra de genoemde notities openbaar worden gemaakt, zullen wij u hierover nader informeren.

## 4 Actualiteiten

### Overige wet- en regelgeving

#### WNRA

Met ingang van 1 januari 2020 zal niet langer het ambtenarenrecht zoals we dat nu kennen van toepassing zijn, maar het reguliere arbeids- en ontslagrecht. We hebben het straks niet meer over aanstellingen, maar over dienstverbanden en arbeidsovereenkomsten. Begrippen als goed werkgever- en goed werknemerschap doen hun entree met de invoering van de WNRA. Ook zullen er andere regels gaan gelden met betrekking tot ontslag, verzuim en arbeidsongeschiktheid. De wetwijziging vraagt dat gemeenten keuzes moeten maken over bijvoorbeeld de inhoud en vorm van de arbeidsovereenkomsten, de aanleg van dossiers en administratieve wijzigingen. Wij raden aan om snel de juiste kennis in huis te halen en aan de slag te gaan met (de voorbereiding van) de implementatie van deze wetwijziging.

#### Omgevingswet

De Omgevingswet treedt in 2021 in werking en is in 2029 volledig geïmplementeerd. Deze wet leidt tot meer lokale beleidsruimte en tot meer integrale afwegingen als het om ruimte en milieu gaat. Doel is om burgers en bedrijven sneller en passender te bedienen met maatwerk, waarbij in beginsel wordt uitgegaan van mogelijkheden en niet van onmogelijkheden. Overheden dienen daarvoor een omgevingsvisie en een omgevingsplan op te stellen, als vervanging van een structuurvisie en het bestemmingsplan. Het staat gemeenten vrij om nu reeds een omgevingsvisie op te stellen, als basis voor een omgevingsplan. Dat geeft ruimte om er inhoudelijk én organisatorisch mee te oefenen. De invoering van deze wet heeft namelijk ook voor de gemeentelijke organisatie een aantal belangrijke consequenties:

- Aanpassen werkprocessen en inzet programmateam;
- Verschuiving fte naar accountmanagement;
- Digitaal inzichtelijk maken gebiedsgerichte informatie en de beheerkosten van het digitale stelsel;
- Competentie-ontwikkeling van medewerkers en investeren in cultuurverandering.

Veel gemeenten zijn hier in enige mate al mee bezig, temeer omdat deze veranderingen de nodige investeringen en veel tijd vragen. Wellicht ten overvloede adviseren wij u om bij de implementatie van de Omgevingswet ook de volgende thema's te agenderen:

- Consequenties voor de legesverordening; De Omgevingswet is voornemens om het aantal omgevingsvergunningen te laten afnemen en merendeels te voorzien in algemene regels. Door de verwachte introductie van meer algemene regels verschuift het zwaartepunt van vergunningverlening naar handhaving. Gemeenten dienen rekening te houden met de financiële gevolgen van deze verschuiving. Aan de andere kant vervalt het legesverbod voor milieuvergunningen, dat sinds 1998 van kracht is.
- Financiële afspraken met de Omgevingsdienst; het werk van de Omgevingsdienst verandert en dus zullen budgetten daarop moeten worden aangepast.

## Fiscaliteit

### Vennootschapsbelasting

Per 1 januari 2016 is de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen van kracht. Publiekrechtelijke lichamen zijn vanaf dat moment vennootschapsbelastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Jaarlijks moet worden vastgesteld met welke (geclusterde) activiteiten sprake is van een organisatie van kapitaal en arbeid; waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer; en waarmee overschotten worden gerealiseerd. Grosso modo is hiervan sprake als uw organisatie van derden een tegenprestatie ontvangt voor geleverde diensten of goederen en daarmee (op fiscale grondslagen) overschotten realiseert.

Om de invoering van de gewijzigde wetgeving handen en voeten te geven hebben onder andere de Belastingdienst, VNG, en het Ministerie van Financiën in de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lagere Overheden (hierna: SVLO) enkele handreikingen gepubliceerd. Ondanks deze handreikingen zijn niet alle praktijkvragen beantwoord. Dat neemt niet weg dat wij van mening zijn dat alle partijen onderbouwde standpunten kunnen innemen over hun vennootschapsbelasting positie. De SVLO-notities bieden onder andere handvatten bij:

- Het bepalen of en hoe activiteiten kunnen worden geclusterd;
- De duiding van evidente verschillen etc. bij het bepalen van het winststreefcriterium;
- Het vaststellen van de waarde op de fiscale openingsbalans van grondexploitaties;
- Een toerekening van kosten aan het fiscale resultaat bij grondexploitaties;
- De bepaling van de Vpb-positie van onroerende zaken; en
- Een fiscale duiding van vorderingen en schulden.

Deze handvatten en de overige notities stellen publiekrechtelijke lichamen in staat om een eventuele vennootschapsbelastinglast te berekenen. Dat wil overigens niet zeggen dat bij het bepalen van de vennootschapsbelastingpositie uit moet worden gegaan van deze handvatten. Afwijkende standpunten zijn zeer wel mogelijk. Deze moeten goed worden onderbouwd en leiden op hun beurt ook weer tot een (cijfermatig) vast te stellen vennootschapsbelastingpositie.

Overigens hebben wij begrepen dat de Belastingdienst een brede vaststellingsovereenkomst over grondexploitaties aan het uitwerken is. Het is onduidelijk wanneer deze vaststellingsovereenkomst het licht gaat zien en wat hier exact in is opgenomen. Wij kunnen dus begrijpen als belastingplichtige partijen in dit kader een voorbehoud maken bij het bepalen van hun vennootschapsbelastingpositie.

Privaatrechtelijke overheidslichamen zijn vanaf 1 januari 2016 integraal vennootschapsbelastingplichtig. Veel vragen die spelen bij publiekrechtelijke lichamen zijn daarom niet van toepassing op deze partijen.

### Verruiming btw-sportvrijstelling per 1 januari 2019

Met ingang van 1 januari 2019 wijzigt de btw-sportvrijstelling. Door deze wijziging komen bepaalde sportprestaties, die momenteel btw-belast worden verricht, in de toekomst onder de btw-sportvrijstelling te vallen. Dit kan nadelige gevolgen hebben voor gemeenten en sportorganisaties die het voornemen hebben te investeren in sportaccommodaties en sportattributen. Of deze investeringen in de afgelopen jaren hebben verricht. Gemeenten kunnen evenwel voor bestedingen die worden gedaan in het kader van sport een uitkering aanvragen. Denk aan bestedingen voor het aanleggen van een kunstgrasveld of het beheer van een sportaccommodatie. De uitkering wordt alleen verstrekt indien voor de btw op kosten van de bestedingen géén recht op aftrek óf recht op compensatie bestaat. Daarnaast is er overgangsregeling geschreven om te voorkomen dat in het verleden gemaakte beslissingen op basis van btw-heffing en nog belangrijker aftrek van btw op kosten nu met de aanpassing van de btw-sportvrijstelling een ander financieel gevolg zouden hebben. Hierbij geldt dat het alleen goedkeuringen zijn als de eventuele aftrekbeperkingen een gevolg zijn van deze wetwijziging.

### Btw-kansen bij herziening van btw op investeringsgoederen bij een wijziging van niet-economisch gebruik

Het Europese Hof van Justitie heeft op 25 juli 2018 uitspraak gedaan over herziening van btw op investeringsgoederen bij een wijziging van niet-economisch naar economisch gebruik. In de Nederlandse praktijk werd jarenlang gedacht dat een dergelijke herziening op btw niet mogelijk was. Het Europese Hof van Justitie oordeelt in deze zaak dat de gemeente onder voorwaarden recht heeft op herziening van de investerings-btw, ondanks dat het dorps huis in eerste instantie voor niet-economische activiteiten is gebruikt en de gemeente niet uitdrukkelijk heeft verklaard voornemens te zijn het dorps huis (ook) te bestemmen voor btw-belaste handelingen. Heeft de gemeente of een ander publiekrechtelijk lichaam een investeringsgoed aanvankelijk niet-economisch in gebruik genomen en gaat dit investeringsgoed binnen de herzieningstermijn alsnog (gedeeltelijk) worden gebruikt voor ondernemersactiviteiten? Dan kan het publiekrechtelijk lichaam onder omstandigheden alsnog een deel van de investerings-btw via de btw-aangifte in aftrek brengen.

### Btw-compensatie bij gemeentelijk begraafplaatsen

Op 16 maart 2018 heeft Gerechtshof Den Haag uitspraak gedaan in een procedure ter zake van de exploitatie van twee gemeentelijke begraafplaatsen. Het Gerechtshof oordeelt dat de gemeente bij deze exploitatie als overheid handelt en dat de btw op de gemaakte kosten volledig voor een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds in aanmerking komt. Dit oordeel wijkt daarmee af van het oordeel van de Rechtbank eerder in deze procedure. Op basis van de huidige uitspraak van het Gerechtshof kan de btw echter volledig worden gecompenseerd.

Ons vermoeden is dat de Belastingdienst tegen deze uitspraak in cassatie gaat bij de Hoge Raad. Het is dan afwachten of de Hoge Raad het oordeel van het Gerechtshof volgt of juist een ander uitspraak doet. Afhankelijk van de uitkomst van deze zaak kan in beginsel tot 5 jaar terug verzocht worden om aanvullende bijdragen uit het BCF.



### Let op voorwaarden optie btw-belaste verhuur

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel btw-vrijgesteld. De verhuur van onroerende zaken, anders dan woningen, kan onder voorwaarde wel worden aangemerkt als een btw-belaste prestatie. Hiervoor gelden de volgende formele voorwaarden:

- De huurder moet de onroerende zaak gebruiken voor ten minste 90% btw-belaste activiteiten;
- De verhuurder en de huurder moeten in de huurovereenkomst kiezen voor belaste verhuur of een afzonderlijk schriftelijk verzoek hiervoor doen aan de inspecteur; en
- De huurder moet het gehuurde daadwerkelijk in gebruik nemen vóór het einde van het boekjaar waarin hij met omzetbelasting is gaan huren.

Indien geen verzoek wordt gedaan aan de inspecteur, moet de huurovereenkomst aan een aantal voorwaarden voldoen:

- Omschrijving van de onroerende zaak met plaatselijke en kadastrale aanduidingen;
- Datum van aanvang van het boekjaar van de huurder; en
- Een door de huurder ondertekende verklaring waaruit blijkt dat de huurder de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarbij voor 90% of meer recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Als de huurovereenkomst aan bovenstaande voorwaarden voldoet, zal geopteerd kunnen worden voor btw-belaste verhuur. In een onlangs gewezen zaak van rechtbank Noord-Nederland was bij het aangaan van de huurovereenkomst geen verklaring getekend door de huurder waaruit bleek dat deze de onroerende zaak voor meer dan 90% voor belaste prestaties gaat gebruiken. Deze verklaring was pas naderhand opgesteld en ondertekend. De rechtbank oordeelde dat in dit geval geen sprake was van btw-belaste verhuur, omdat de verklaring van de huurder niet direct bij aangaan van de huurovereenkomst was getekend. De voorwaarden voor de optie btw-belaste verhuur worden derhalve door de rechtbank strikt uitgelegd.