

**Deloitte.**

Managementletter 2014  
GR BAR-organisatie

Rotterdam, 27 februari 2015



Aan de directie van de Gemeenschappelijke Regeling  
BAR-organisatie  
Postbus 501  
2990 EA BARENDRECHT

**Deloitte Accountants B.V.**  
Wilhelminakade 1  
3072 AP Rotterdam  
Postbus 2031  
3000 CA Rotterdam  
Nederland

Tel: 088 288 2888  
Fax: 088 288 9830  
www.deloitte.nl

Onderwerp  
Managementletter 2014

Behandeld door  
drs. F.P. Smilde

Datum  
27 februari 2015

Geacht dagelijks bestuur,

Wij hebben conform uw opdracht d.d. 18 november 2014, met kenmerk 20148422, als onderdeel van de controle van de jaarrekening 2014, de interim-controle voor de GR BAR-organisatie uitgevoerd. Deze controle is primair gericht op de analyse en evaluatie van de internebeheersingsomgeving en de daarin opgenomen maatregelen van interne controle. In onze managementletter zijn onze bevindingen en aanbevelingen ter zake opgenomen van de interim-controle bij de BAR-organisatie die betrekking hebben op de individuele gemeenten.

Volledigheidshalve merken wij op dat onze analyse en evaluatie is uitgevoerd in het kader van de door u verstrekte opdracht tot controle van de jaarrekening. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het opmaken en het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden.

De risico-inschattingen hebben echter niet tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing. Hierdoor is onze analyse en evaluatie beperkter dan dat deze zou zijn geweest in het kader van een opdracht tot het geven van een oordeel over de opzet, het bestaan, de effectiviteit en de efficiency van de interne beheersing als geheel en bestrijkt daarom niet noodzakelijkerwijze alle in de interne organisatie vervatte tekortkomingen.

Wij merken op dat deze brief is opgesteld ten behoeve van het dagelijks bestuur van de GR BAR-organisatie en niet zonder onze toestemming aan derden mag worden verstrekt.

De bevindingen en aanbevelingen dienen te worden gelezen als constructieve aanwijzingen voor het dagelijks bestuur als onderdeel van het continue proces van het veranderen en verbeteren van de beheersing van de bedrijfsvoering en de kwaliteit van de jaarrekening.

Graag willen wij deze rapportage en de daarin opgenomen bevindingen en aanbevelingen nader met u bespreken.

Hoogachtend,  
Deloitte Accountants B.V.

drs. F.M.J. van Vugt RA

# Inhoudsopgave

GR BAR-organisatie  
Managementletter 2014

# Inhoudsopgave

INHOUDSOPGAVE.....	3
SAMENVATTING INTERIM-CONTROLE BIJ DE BAR-ORGANISATIE.....	5
OVERIGE BEVINDINGEN INTERIM-CONTROLE 2014 .....	10
ACTUELE ONTWIKKELINGEN.....	14
DISCLAIMER EN BEPERKING IN HET GEBRUIK.....	32

# Samenvatting interim-controle bij de BAR-organisatie

# Samenvatting interim-controle bij de BAR-organisatie

## INLEIDING

Voor u ligt de managementletter 2014. Belangrijk is dat u de inhoud en strekking van de managementletter mede beziet in het licht van belangrijke interne en externe ontwikkelingen die op zowel de GR BAR-organisatie als accountants(kantoren) afkomen. Zo heeft uw organisatie in 2014 te maken gehad met de omvangrijke operatie om het personeel en de bedrijfsprocessen van de drie verschillende gemeenten over te zetten naar een nieuwe organisatie. Sinds dit jaar krijgt de kwaliteit van de jaarrekening in de publieke sector en de accountantscontrole daarop erg veel aandacht. Hieraan liggen verschillende ontwikkelingen ten grondslag. Wij noemen u:

- gestelde hogere eisen aan de kwaliteit van de jaarrekening, de controle daarop en de dossiervorming;
- onderzoek, bevindingen en adviezen van de Autoriteit Financiële Markten (AFM);
- onderzoek, bevindingen en adviezen van de rijksaccountantsdienst (ADR) met betrekking tot de SiSa-bijlage;
- media-aandacht en vragen vanuit de Tweede Kamer.

Het op 25 september 2014, door de Autoriteit Financiële Markten (AFM), gepubliceerde rapport 'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big four organisaties' geeft aan dat op onderdelen verdere aanscherping en verdieping van de accountantscontrole inclusief dossiervorming noodzakelijk is. Daarnaast is eveneens op 25 september 2014 door de 'Werkgroep toekomst accountantsberoep' de rapportage 'In het publiek belang' gepubliceerd. Deze rapportage bevat voorgestelde maatregelen om de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole verder te verbeteren. Ten slotte zijn de internationale richtlijnen om gebruik te kunnen maken van door organisaties uitgevoerde interne controle aangescherpt, waardoor accountants in veel minder gevallen kunnen steunen op de werkzaamheden van de interne controle. De hiervoor beschreven ontwikkelingen hebben een belangrijke impact (gehad) op zowel uw organisatie als op onze controleaanpak en -diepgang. De controle van de jaarrekening van uw gemeente wordt meer rule-based (zijn alle geldende regels gevolgd?). Zo moeten wij in onze controle zichtbaar maken waar de NV COS (Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden) normen in onze controleaanpak zijn afgedekt en gedocumenteerd. De nadere aanscherping heeft met name betrekking op:

- Schatting bij voornamelijk grondexploitaties en voorzieningen. Is door de gemeente voldoende beargumenteerd en gedocumenteerd hoe de schattingen zijn bepaald (NV COS 540)?
- Heeft de gemeente een frauderisicoanalyse gemaakt en is deze geïmplementeerd?
- Heeft de gemeente een beschrijving gemaakt van de "key-controls" (interne beheersingsmaatregelen)?
- Minder gebruikmaking van de door de organisatie uitgevoerde verbijzonderde interne controlewerkzaamheden.

# Samenvatting interim-controle bij de BAR-organisatie

De aanscherping van de regelgeving en normen heeft geleid tot een gewijzigde controleaanpak en wijze van rapporteren. Deze aanscherping leidt ook tot hogere eisen die worden gesteld aan de kwaliteit van de administratieve organisatie/interne beheersing, documentatie, analyses, onderbouwingen en de jaarrekening zelf. Dit is een belangrijke uitdaging voor uw organisatie de komende periode. Wanneer (grotere) gemeenten, zoals nu voorgesteld, in een hogere toezichtcategorie Organisatie van Openbaar Belang (OOB) komen, zullen de eisen nog verder toenemen.

## BEVINDINGEN INTERNE BEHEERSING

Kernconclusie met betrekking tot de tussentijdse controle is dat de goede opzet in de basis van de (financiële) beheershandelingen aanwezig is en dat een belangrijke stap gezet moet worden in het verder professionaliseren en vooral zichtbaar vastleggen van de beheersmaatregelen en verrichte werkzaamheden. In het eerste jaar is veel bereikt. Onze bevindingen hebben wij bij het onderdeel 'Bevindingen interne beheersing' nader in detail uitgewerkt en voorzien van een prioritering. Hieronder treft u de belangrijkste constatering van de interim-controle aan.

Onderwerp	Constatering
<b>Stand van zaken</b>	<p>Het jaar 2014 is voor u een turbulent jaar geweest met het oprichten van de nieuwe GR BAR-organisatie. Een belangrijk deel van de processen heeft u hiervoor opnieuw bekeken en tevens beoordeeld in hoeverre efficiency te behalen is door het samenvoegen dan wel anders uitvoeren van activiteiten in deze processen. In 2014 heeft u daarmee een belangrijk deel van de financiële en niet-financiële processen binnen uw organisatie herijkt en opnieuw laten vaststellen. Tevens heeft u in opzet de financiële basis eind 2014 op orde. Dit is gezien de omvang van de samenvoeging een prestatie op zich.</p> <p>Tijdens onze interim-controle eind 2014 hebben wij geen omissies in de financiële beheershandelingen, die wij getoetst hebben, geconstateerd. Met name het zichtbaar vastleggen van uitgevoerde controles en het inzicht geven in waarom u deze controles in het kader van de interne beheersing uitvoert moeten in het licht van de in de inleiding geschetste externe ontwikkeling waarbij geldt: 'niet gedocumenteerd is niet gedaan' worden aangescherpt. Om efficiency verder te kunnen realiseren kunt u de bedrijfsprocessen binnen de BAR-organisatie (waar mogelijk) nader 'harmoniseren'. Processen kunt u hierdoor op een eenduidige wijze laten controleren, en kunnen ook eenvoudiger door medewerkers in het proces worden uitgevoerd.</p>

# Samenvatting interim-controle bij de BAR-organisatie

## Proces- beschrijvingen

Het is van belang om periodiek de effectiviteit van de processen te evalueren en aan te passen aan de gewijzigde omstandigheden, bijvoorbeeld op het gebied van automatisering. Vervolgens dienen deze processen te worden beschreven. Een adequate procesbeschrijving bevat een beschrijving van de internebeheersingsmaatregelen inzake key-controls (de essentiële controlemaatregelen in een proces) die uw organisatie heeft getroffen waarbij u antwoord geeft op de zogenaamde '6 W-vragen': Wat wordt er verricht in elke processtap? Waarom wordt de processtap verricht, dus wat is concreet het doel van deze stap (bijvoorbeeld vaststellen juistheid salarismutatie)? Wie verricht de processtap? Waarmee wordt de processtap verricht, dus op basis van welke concrete informatie en documentatie? Wanneer, dus met welke periodiciteit, wordt de processtap verricht (meerdere keren per dag, dagelijks, wekelijks, per kwartaal, per jaar)? Waarheen/welke uitkomst: wat is de uitkomst van de processtap en hoe wordt een en ander bewaard, onder andere voor interne en externe controles achteraf. Hiermee identificeert u de bij u aanwezige (key-)controls.

Uw organisatie beschikt op dit moment nog niet volledig over de hiervoor genoemde procesbeschrijvingen. De aanwezige beschrijvingen hebben meer het karakter van procedurebeschrijvingen of werkinstructies. Wij vragen specifiek aandacht voor de inrichting van de beheersmaatregelen in de bedrijfsprocessen gericht op het waarborgen van de betrouwbaarheid van de informatievoorziening en het voorkomen van fraude.

Wij adviseren u de procesbeschrijvingen waar nodig opnieuw op te stellen of uit te breiden met het identificeren van de belangrijkste (key-)controls en periodiek te actualiseren. De beoordeling van de procesbeschrijvingen en -inrichting zou vervolgens structureel onderdeel moeten zijn van de planning-en-controlcyclus. Op deze wijze kunnen procesbeschrijvingen nog meer bijdragen aan het verder optimaliseren van de beheersing van de bedrijfsvoering

## Primaire registratie

Bij alle processen maakt u gebruik van primaire registratiesystemen, zoals ten aanzien van onder andere de financiële administratie (K2F) en de uitkeringsadministratie (GWS).

Daarnaast worden registraties in (bijvoorbeeld) Excel gemaakt, zoals specificaties. Van belang is dat u bij deze registraties duidelijk maakt welk doel deze registraties hebben en hoe u zichtbaar kunt aantonen dat deze registraties betrouwbaar dan wel authentiek zijn, mede om onze accountantscontrole mogelijk te maken.



# Samenvatting interim-controle bij de BAR-organisatie

## **Overige bevindingen**




Onder de overige bevindingen gaan wij nader in op enkele specifieke aandachtspunten die vanuit de interim-controle naar voren zijn gekomen en die (richting de jaarrekening) invulling behoeven.



# Overige bevindingen interim-controle 2014

# Overige bevindingen interim-controle 2014




## Detailbevindingen interne beheersing

In onderstaande tabel hebben wij onze detailbevindingen vanuit de interim-controle 2014 opgenomen.




-  Belangrijke bevinding in de interne beheersing of risico met mogelijke materiele impact. Direct actie of verhoogde aandacht is vereist.\*
-  Overige bevinding in de interne beheersing. Actie gewenst.
-  Overige bevinding in de interne beheersing. Actie te overwegen.

 DETAILBEVINDINGEN INTERNE BEHEERSING			
Risico	Onderwerp	Bevinding	Advies
	Personeel	<p>Om omissies in het personele proces te voorkomen heeft u diverse maatregelen getroffen. In de basis zijn deze toereikend. Wij zien echter op de volgende onderdelen nog verdere verbetering in de getroffen maatregelen:</p> <p>Mutatielijsten worden uitgedraaid die wijzigingen in de salarisadministratie weergeven. Welke (zichtbare) controles hierop worden uitgevoerd is niet duidelijk. Wij adviseren u zichtbaar te maken welke controles aan de hand van de mutatielijsten worden gemaakt en wat hierbij wordt afgestemd (welke brondocumentatie hierbij wordt gehanteerd).</p> <p>Wij hebben vastgesteld dat een aansluiting tussen de financiële en salarisadministratie pas ten tijde van de interim-controle is gemaakt.</p>	Wij adviseren u de periodiciteit van het maken van deze aansluitingen te verhogen (verschillende keren per jaar). Hierdoor kunnen afwijkingen sneller gesignaleerd worden en tevens kunnen eventuele noodzakelijke herstelacties eenvoudig worden uitgevoerd.

# Overige bevindingen interim-controle 2014

	Personeel	<p>Vanaf 1 januari 2014 is het personeel van de gemeenten overgegaan in de BAR-organisatie. Dit is een omvangrijke mutatie in de salarisadministratie geweest waarbij het risico op afwijkingen altijd aanwezig is.</p> <p>Wij hebben geen zichtbare controle kunnen vaststellen waaruit blijkt dat alle gegevens van alle personeelsleden per 1 januari 2014 juist en volledig verwerkt zijn.</p>	<p>Wij adviseren u alsnog vast te stellen en te documenteren dat alle gegevens juist en volledig in de salarisadministratie per 1 januari 2014 zijn overgebracht en dat hierin geen afwijkingen zijn.</p>
	Frauderisicoanalyse	<p>Intern is een frauderisicoanalyse inclusief te treffen maatregelen opgesteld. Uw Algemeen Bestuur heeft deze analyse echter nog niet bevestigd. Hiermee ontbreekt een formele bekrachtiging dat met de uitgevoerde inventarisatie en te treffen maatregelen de belangrijkste frauderisico's worden gemitigeerd.</p>	<p>Wij adviseren u deze analyse formeel te laten vaststellen en periodiek de effectiviteit van de getroffen maatregelen te toetsen en op basis van de uitkomsten eventuele noodzakelijke aanpassingen te maken.</p>
	Prestatielevering	<p>Tijdens de interim-controle hebben wij geconstateerd dat bij ongeveer één op de drie waarnemingen - die wij verricht hebben op prestatielevering - niet direct brondocumentatie voorhanden is om de prestatielevering vast te stellen.</p> <p>Binnen uw organisatie ontbreekt een procedure waarbij een vastlegging wordt gemaakt aan de hand van welke brondocumentatie de prestatielevering is vastgesteld.</p>	<p>Wij adviseren u bij prestatielevering van goederen en diensten (boven een bepaalde ondergrens) zichtbaar vast te leggen aan de hand van welke brondocumentatie u de akkoordverklaring voor levering van de prestatie heeft vastgesteld.</p>

# Overige bevindingen interim-controle 2014

	<p><b>Verplichtingenadministratie</b></p>	<p>Bij het aangaan van verplichtingen ontbreekt een verplichtingenadministratie in uw organisatie waardoor mogelijk het zicht op de volledige omvang aan lopende verplichtingen ontbreekt. U heeft medegedeeld dat u nu de verplichtingen ten behoeve van het samenstellen van de jaarrekening inventariseert en langs deze weg de volledigheid waarborgt.</p>	<p>Wij adviseren u een “verplichtingenadministratie” op te stellen waaruit de belangrijkste verplichtingen blijken.</p> <p>Daarnaast adviseren wij u te overwegen in hoeverre het structureel invoeren van een verplichtingenadministratie zinvol is. Dit kan een belangrijke beheersmaatregel zijn als periodiek de administratie met een ‘hard-close’ wordt afgesloten om de betrouwbaarheid van de benutting van budgetten te versterken.</p>
	<p><b>Scan EU aanbesteden</b></p>	<p>Een periodiek uitgevoerde inkoopscan (op crediteureniveau) ontbreekt waardoor mogelijk noodzakelijk te verrichten EU-aanbestedingen worden gemist. Een formele beschrijving van de handelingen die u moet verrichten met behulp van een “EU-Inkoopscan” om zicht te krijgen in hoeverre alle aanbestedingen die Europees hadden gemoeten ook Europees zijn gedaan, ontbreekt dan ook nog.</p>	<p>Wij adviseren u het volledig uitvoeren van een EU-inkoopscan op te pakken waarbij u onder andere duidelijk motiveert welke crediteurenstromen de grenzen van het EU-aanbesteden overschrijden maar niet als zodanig aanbesteed hoeven te worden.</p>
	<p><b>Muteren in het crediteurenbestand</b></p>	<p>Wij hebben geconstateerd dat voor de wijze waarop een mutatie in het crediteurenstambestand wordt verwerkt een zichtbare toets ontbreekt waaruit blijkt dat de aanvraag tot wijziging toereikend is gemotiveerd en geautoriseerd. Hierdoor ontbreekt zichtbare autorisatie bij het muteren van het crediteurenstambestand met als gevolg dat (on)bewuste mutaties kunnen plaatsvinden in de crediteurgegevens, wat kan leiden tot onjuiste uitbetalingen.</p>	<p>Wij adviseren u inzichtelijk te maken welke controles binnen het proces worden uitgevoerd om vast te stellen dat alleen geautoriseerde mutaties in het crediteurenstambestand worden verwerkt.</p>

# Actuele ontwikkelingen

GR BAR-organisatie  
Managementletter 2014

# Actuele ontwikkelingen

## INTERNE CONTROLE: VAN STEUNEN NAAR ONDERSTEUNEN

Bij veel organisaties vormen internecontrolewerkzaamheden een belangrijk onderdeel van het systeem van internebeheersingsmaatregelen. Als deze werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountantscontrole, kan de externe accountant bij zijn controle gebruikmaken van deze werkzaamheden ('steunen op de internecontrolefunctie'). De vereisten hiervoor zijn opgenomen in de controlestandaarden voor de accountantscontrole, meer concreet Controlestandaard 610 – Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors. Deze standaard is voor het boekjaar 2014 en verder op een aantal punten aangescherpt en biedt daardoor meer duidelijkheid over wanneer en hoe externe accountants gebruik kunnen maken van de internecontrolewerkzaamheden.

Als de accountant gebruik wil maken van de internecontrolewerkzaamheden, dient de internecontrolefunctie te voldoen aan de volgende randvoorwaarden:

### De objectiviteit van de internecontrolemedewerkers

De organisatorische positie en relevante procedures en beleidslijnen moeten het mogelijk maken dat de internecontrolemedewerkers hun taken uitvoeren zonder belangenconflict of oneigenlijke beïnvloeding van anderen om de professionele oordeelsvorming te doorbreken.

### De competentie (niveau van deskundigheid) van de internecontrolefunctie

De organisatorische positie en relevante procedures en beleidslijnen moeten het mogelijk maken dat de internecontrolefunctie de kennis en vaardigheden op het vereiste niveau krijgt en houdt om de toegewezen taken zorgvuldig en overeenkomstig de van toepassing zijnde professionele standaarden uit te kunnen voeren.

### Systematische en gedisciplineerde benadering door de internecontrolefunctie, inclusief een stelsel van kwaliteitsbeheersing

Er moet sprake zijn van een robuuste aanpak. De internecontrolefunctie moet een systematische en gedisciplineerde benadering hanteren. Factoren die hierop van invloed zijn omvatten:

- het bestaan, de toereikendheid en het gebruik van gedocumenteerde internecontrolewerkzaamheden;
- de aard en mate van die controlewerkzaamheden in verhouding tot de omvang en omstandigheden van de organisatie; en
- het beschikken over adequate beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing.

# Actuele ontwikkelingen

Wat betreft de organisatorische positie en de systematische en gedisciplineerde benadering constateren wij dat de huidige opzet en inrichting van de internecontrolefunctie niet volledig voldoet aan de aangescherpte eisen. Zo is de internecontrolefunctie gepositioneerd in de positie bij concerncontrol en daardoor in opzet niet volledig ('in schijn en wezen') onafhankelijk. Daarnaast beschikt de internecontrolefunctie niet over een expliciet en zichtbaar stelsel van kwaliteitsbeheersing. De vraag is ook in hoeverre het bij organisaties - met een omvang die vergelijkbaar is met de GR BAR-organisatie - qua organisatie, middelen en kosten-baten nog mogelijk en wenselijk is volledig aan de aangescherpte eisen te voldoen. Voorgaande betekent dat feitelijk sprake is van een kanteling van 'steunen op de interne controle' naar 'ondersteunen door de interne controle':

- De interne controle is en blijft voor de GR BAR-organisatie een belangrijke internebeheersingsmaatregel, waarmee de GR BAR-organisatie (tussentijds) de getrouwe en rechtmatige totstandkoming van de verantwoordingsinformatie vaststelt.
- Als de interne controle plaatsvindt en wordt gedocumenteerd op een wijze die aansluit bij de wijze waarop de accountantscontrole plaatsvindt, kunnen de internecontrolewerkzaamheden als ondersteuning dienen voor een efficiënte en effectieve accountantscontrole.

## Wetswijziging gemeenschappelijke regelingen

### Toelichting wetswijziging

Het wijzigingsvoorstel Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr) is aangenomen door de Eerste Kamer der Staten-Generaal. In dit voorstel ligt onder andere vast dat gemeenschappelijke regelingen vóór 15 april van het jaar t de voorlopige jaarrekening over het jaar t-1 aan de gemeenteraden van de deelnemende gemeenten moeten overleggen. Het wijzigingsvoorstel bevat geen definitie van het begrip 'voorlopige jaarrekening'. Ook in de Wgr en het BBV is geen definitie opgenomen.

Uit de context van de wet (swijziging) en de daarin genoemde data en termijnen is echter op te maken dat met 'voorlopige jaarrekening' moet zijn bedoeld de jaarrekening van de gemeenschappelijke regeling inclusief controleverklaring van de accountant. Het tijdspad voor de jaarrekening van de gemeenschappelijke regeling is dan als volgt:

- Uiterlijk 15 april voorlopige jaarrekening gemeenschappelijke regeling over jaar t-1 gereed.
- Periode zienswijze gemeenten is 8 weken vanaf oplevering voorlopige jaarrekening (uiterlijk 10 juni, zijnde 8 weken vanaf 15 april).
- Na zienswijze gemeenten maar vóór 15 juli stelt het algemeen bestuur van de gemeenschappelijke regeling de jaarrekening vast en stuurt de gemeenschappelijke regeling de jaarrekening naar de provincie.



# Actuele ontwikkelingen

Het doel van de wetswijziging is de gegevens van gemeenschappelijke regelingen op te kunnen nemen in de jaarrekening over het jaar t-1 van gemeenten. Daarnaast bevat het wetsvoorstel aanpassingen van bevoegdheden en verantwoordelijkheden, informatievoorziening en bestuurssamenstelling. Ook wordt een nieuwe vorm van een gemeenschappelijke regeling geïntroduceerd voor uitvoeringsorganisaties die met 1 bestuurslaag kunnen volstaan. De wetswijziging betekent voor gemeenschappelijke regelingen een versnelling van het opstel- en controleproces van de jaarrekening. Uw gemeenschappelijke regeling heeft de afgelopen jaren rond de bovengenoemde deadline van 15 april de jaarstukken gereed gehad en daarmee voorzien wij niet direct ingrijpende aanpassingen in uw opstel- en controleproces.

## Decentralisaties in het sociaal domein (zorg, jeugd en participatie)

### Algemeen

Met ingang van 1 januari 2015 is uw gemeente verantwoordelijk voor de uitvoering van de Wet op de Jeugdzorg, de Participatiewet, de Wet Maatschappelijke Ondersteuning (wmo) en een deel van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (AWBZ).

De decentralisatie van deze regelingen naar gemeenten zorgt voor grote veranderingen binnen het sociale domein voor alle betrokken partijen, zoals gemeenten, zorgaanbieders en inwoners. Tevens gaan de decentralisaties gepaard met een (forse) taakstelling voor de gemeenten. Het stelt gemeenten daarom voor de uitdaging het sociale domein opnieuw in te richten met scherpe budgetten. Voor gemeenten ontstaan er meer en andere relaties met partijen, is sprake van nieuwe en complexe taken, nemen de (financiële) risico's en daarmee de druk op goed toezicht toe, et cetera.

Van gemeenten wordt op het gebied van de drie decentralisaties een integrale aanpak verwacht, onder het motto '1 gezin, 1 plan, 1 regisseur'. Het leggen van verbanden tussen de AWBZ/wmo, jeugdzorg en participatie is daarbij van essentieel belang om op een zo efficiënt mogelijke wijze de juiste zorg en ondersteuning te verlenen tegen een zo laag mogelijke prijs.

### Transitie sociaal domein

De omvang en complexiteit van de veranderingen in het sociaal domein maken dit voor gemeenten een majeure transitie. Vele actoren binnen uw gemeente werken aan deze transitie, ieder vanuit zijn of haar perspectief.

# Actuele ontwikkelingen

Gemeenten hebben de beleidskaders wel helder, maar de stap naar de inhoudelijke uitvoering is ingewikkeld. Een greep uit de vragen die wij bij gemeenten zien:

- In welke mate, op welke onderdelen en hoe samenwerken in de regio?
- Hoe effectief samenwerken (beleid, informatievoorziening, financiën en control)?
- Hoe richt je de dienstverlening in?
- Welk inkoopmodel wordt gekozen?
- Hoe de prijs- en volumemaatregelen realiseren (scherpe budgetten)?
- Hoe de interne organisatie en werkprocessen inrichten?
- Financieel en control: hoe monitor je de uitgaven en de kwaliteit en effectiviteit van zorg en ondersteuning?
- Hoe zicht krijgen en houden op de financiële 'consumptie' van voorzieningen en zorg per gemeente, wijk en huishouden?
- Hoe inzicht krijgen in (zorg)aanbieders en financieel beslag?
- Hoe verantwoording organiseren?
- .....

De voorbereidingen op de decentralisaties gaan tevens gepaard met risico's. Het is zaak om deze risico's goed in beeld te brengen, hiervoor adequate beheersmaatregelen te treffen en de voortgang adequaat te monitoren. Een greep uit de vragen die wij bij gemeenten zien:

- te kort tijdspad voor de invoering;
- onvoldoende budgetten;
- onduidelijke samenwerkingsafspraken;
- discontinuïteit van het zorgaanbod;
- interne organisatie onvoldoende afgestemd op nieuwe taken;
- gebrek aan expertise (inkoop, inhoudelijk, etc.);
- ontoereikende informatisering;
- .....

# Actuele ontwikkelingen

In deze fase van de transitie staat het inrichten en organiseren van de uitvoering bij gemeenten op de agenda. Hierbij staan bij gemeenten momenteel de volgende onderwerpen centraal:

- afronden inkoop en contractering;
- verordeningen vaststellen;
- interne organisatie gereedmaken;
- vormgeven van samenwerkingsafspraken met partners en regiogemeenten;
- .....

Gemeenten kunnen ondersteuning krijgen via het BZK-programma “Gemeenten van de toekomst” of via het VNG-project “Slim Samenwerken”. Dit kan uw gemeente helpen bij de transitie.

## **Financiën en accountantscontrole**

Voor de nieuwe taken op het gebied van zorg, jeugd en participatie is straks minder budget beschikbaar dan voorheen. Aan het Gemeentefonds wordt in 2015 € 10,3 miljard toegevoegd voor uitvoering van de gedecentraliseerde taken in het sociaal domein (zorg, jeugd en participatie).

Minister Plasterk heeft het wetsvoorstel met een sociaal deelfonds binnen het Gemeentefonds ingetrokken. In de plaats hiervan worden de gelden door het Rijk verstrekt als integratieuitkering. De consequentie hiervan is dat de verplichting voor gemeenten komt te vervallen om de middelen binnen drie jaar te besteden aan taken binnen het sociaal domein.

Het Rijk vraagt éénmalig aan gemeenten om een extra accountantscontrole uit te laten voeren op de Iv3-informatie over het sociaal domein van gemeenten ten behoeve van het Ministerie van BZK. In de septembercirculaire is nadere informatie opgenomen over deze controle (hoofdstuk 3, pagina's 15-20).

Er zal tevens sprake zijn van horizontale verantwoording: het college legt met de jaarrekening verantwoording af over de besteding aan de gemeenteraad. Deze verantwoording zal voor het eerst worden gedaan vanaf het verslagjaar 2015. Met ingang van de jaarrekeningcontrole 2015 zullen wij in het kader van en met de materialiteit van de controleopdracht voor de jaarrekening als geheel deze verantwoording controleren.

# Actuele ontwikkelingen

De interne beheersing binnen uw gemeente moet al eerder op orde zijn, namelijk vanaf 1 januari 2015. Wij geven u op deze plaats alvast een eerste beeld van enkele zaken die vanuit de interne beheersing en het accountantsperspectief van belang zijn met het oog op het opstel- en controleproces van de jaarrekening 2015:

- Toereikende interne beheersing en rapportering zodat de interne en externe controle effectief en efficiënt kunnen worden uitgevoerd. Hoe zijn de internebeheersingsmaatregelen inzake rechtmatigheid binnen de gemeente ingericht? Zijn de verordeningen vertaald naar het normenkader? Zijn de wetten meegenomen in het internecontroleplan?
- Is er voldoende inzicht in de doelgroep, welke cliënten heeft de gemeente?
- Zijn er heldere financiële kaders en zijn de consequenties voor het meerjarenperspectief en de risicoparagraaf bekend?
- Aanbesteden of uitbesteden? Hoe heeft de gemeente de taken inzake de decentralisaties ingericht? Zelf uitvoeren of uitbesteden? Zijn alle contracten aanbesteed? Heeft de gemeente alle noodzakelijke contracten aanbesteed? Iedere gemeente maakt tariefberekeningen op basis waarvan het contract wordt aanbesteed; zijn er nog aparte tariefafspraken gemaakt? Wie wordt de budgethouder en welke controles worden op binnenkomende facturen verricht (o.b.v. het contract)?
- Hoe is de planning en inhoud van de verantwoording van externe partijen aan de gemeente ingericht? Zorgaanbieders en centrumgemeenten/gemeenschappelijke regelingen vragen de gemeenten soms om op basis van een voorschotsysteem te werken. De gemeente betaalt dan een voorschot en de zorgverlener/zorgregisseur rekent dan achteraf met de gemeente af. Vanuit oogpunt van rechtmatigheid kan er geen materieel deel van het zorgbudget als lasten in de programmarekening staan, zonder dat de gemeente hiervan heeft kunnen vaststellen dat de bestedingen rechtmatig zijn.
- Auditinstructies aan uitvoerders bij uitbesteding. Rechtmatige besteding is een belangrijk aandachtspunt voor de controle. De gemeente kan enerzijds zelf zorg inkopen en anderzijds de taak uitbesteden aan een gemandateerde entiteit zoals een gemeenschappelijke regeling. Een belangrijk aspect hierbij is het vaststellen van de prestatielevering. Hoe stelt de gemeente vast dat de gefactureerde zorg overeenkomt met de volgens de indicatie ingekochte zorg én de feitelijk geleverde zorg?

Hoe is de beveiliging van persoonsgegevens binnen en buiten de gemeente geregeld? Voor de gemeente is het bij uitbesteding van taken belangrijk dat zij met de uitvoerder toereikende afspraken maakt over de beveiliging van de persoonsgegevens met wie de uitvoerder gaat werken.

# Actuele ontwikkelingen

## Belangrijke wijziging verantwoordelijkheid en financiering buitenonderhoud schoolgebouwen primair onderwijs – impact op jaarrekening 2014

De Eerste Kamer heeft op 6 mei 2014 het wetsvoorstel overheveling buitenonderhoud primair onderwijs aangenomen. De wet treedt per 1 januari 2015 in werking. Op dat moment worden schoolbesturen verantwoordelijk voor het onderhoud en de aanpassing van schoolgebouwen primair en (voortgezet) speciaal onderwijs. Hierbij geldt een drietal uitzonderingen:

1. De verzekering van een voorziening huisvesting onderwijs komt voor rekening van de gemeente.
2. De gemeente vergoedt aan de school de kosten van de aanslagen onroerendezaakbelasting.
3. Het onderhoud aan en het aanpassen van lokalen voor bewegingsonderwijs is tot 1 januari 2015 een voorziening huisvesting onderwijs. Door de wetswijziging vanaf 1 januari 2015 worden deze activiteiten voortaan gerekend tot de kosten materiële instandhouding. De gemeente is en blijft hiervoor financieel verantwoordelijk en ontvangt hiervoor ook een bijdrage uit het Gemeentefonds. Voor het bekostigen van deze activiteiten zullen gemeenten en onderwijsbesturen nadere regelingen moeten treffen (welk onderhoud en welke aanpassingen vergoedt de gemeente, onder welke voorwaarden, etc.). Om gemeenten hierbij te ondersteunen heeft de VNG haar modelverordening voorzieningen huisvesting onderwijs d.d. 24 juli 2014 geactualiseerd. Voor een overzicht van de belangrijkste wijzigingen in de modelverordening t.o.v. de eerdere modelverordening verwijzen wij naar de ledenbrief herziene modelverordening voorzieningen huisvesting onderwijs op de website van de VNG: <http://www.vng.nl/onderwerpenindex/onderwijs/onderwijshuisvesting/nieuws/nieuwe-modelverordening-onderwijshuisvesting-beschikbaar>. Hier kunt u ook de geactualiseerde modelverordening downloaden.

Het budget dat gemeenten ontvangen voor onderwijshuisvesting wordt in verband met de voornoemde wetswijziging aangepast en flink gekort:

- Het Rijk hevelt € 256 miljoen uit het Gemeentefonds over naar de lumpsumvergoeding die onderwijsinstellingen ontvangen voor funderend onderwijs. De taken die bij dit budget horen, worden door het Rijk niet overgeheveld van gemeenten naar onderwijsinstellingen. Dit betekent dat gemeenten minder Gemeentefondsuitkering ontvangen voor dezelfde taken. Deze korting heeft daarom naar verwachting negatieve gevolgen voor de integrale huisvestingsplannen onderwijshuisvesting van gemeenten, omdat gemeenten met het kleinere budget niet alle plannen en taken met dezelfde kwaliteit en kwantiteit kunnen uitvoeren.
- De overheveling van het buitenonderhoud en de aanpassingen aan onderwijsgebouwen van gemeenten naar schoolbesturen gaan gepaard met een uitname uit het Gemeentefonds van € 158 miljoen.

# Actuele ontwikkelingen

De noodzaak en basis voor het vormen en in stand houden van een voorziening buitenonderhoud schoolgebouwen primair onderwijs komt – met uitzondering van de lokalen bewegingsonderwijs – per 1 januari 2015 te vervallen. Dit betekent in de jaarrekening 2014 geen specifieke balanspost meer voor het in stand houden van buitenonderhoud schoolgebouwen primair onderwijs maar een vrijval van middelen ten gunste van het resultaat 2014. Hierbij dient u wel rekening te houden met de gemaakte afspraken ultimo 2014 over het onderhoud en het aanpassen van de lokalen bewegingsonderwijs en eventuele 'bruidsschatten' die aan de schoolbesturen worden meegegeven voor het toekomstige onderhoud. Deze kunnen namelijk leiden tot een verplichting ultimo 2014.

In de zomerrapportage 2014 heeft u nog geen rekening gehouden met de financiële gevolgen van deze wetswijziging. Gelet op de mogelijke (financiële) impact van deze wijziging op uw organisatie adviseren wij u dit zo spoedig mogelijk te doen.

## Werkkostenregeling

Op 1 januari 2015 dienen alle inhoudingsplichtigen in Nederland definitief over te stappen op de werkkostenregeling. De regeling houdt kort gezegd in dat inhoudingsplichtigen voor een bedrag ter grootte van de zogenaamde vrije ruimte (2015: 1,2% van de fiscale loonsom) onbelast aan hun medewerkers mogen vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen, vermeerderd met een aantal uitzonderingen in verband met gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen voor voorzieningen op de werkplek. Overschrijding van de vrije ruimte betekent dat de inhoudingsplichtige 80% eindheffing verschuldigd is over het meerdere. Het is dan ook van groot belang dat inhoudingsplichtigen zo spoedig mogelijk de volgende stappen zetten om klaar te zijn voor de overstap naar de werkkostenregeling per 1 januari 2015:

- De salarisadministratie en financiële administratie dienen te worden aangepast op de werkkostenregeling.
- Declaratierichtlijnen dienen te worden aangepast. Eventueel moeten declaratiesystemen en formulieren worden heringericht.
- Een duidelijke boekingsinstructie voor personeel dat boekingen in het kader van de werkkostenregeling verzorgt is van belang. Eventueel kan training van het personeel vereist zijn.
- Mogelijk moeten er nieuwe afspraken worden gemaakt met leveranciers over (gesplitste) facturatie.
- Het kan zijn dat wegens een overschrijding van de forfaitaire ruimte de arbeidsvoorwaarden moeten worden aangepast. Dit proces is vaak moeilijk en tijdrovend. Hoe eerder dit proces wordt afgerond, hoe meer de kosten kunnen worden beperkt.
- Bestaande afspraken met de belastingdienst moeten wellicht worden herzien of vernieuwd.

# Actuele ontwikkelingen

## Reorganisaties

Als sprake is van een reorganisatie is het van belang te toetsen of uitkeringen die worden gedaan in het kader van een sociaal plan moeten worden aangemerkt als een uitkering ingevolge een Regeling voor Vervroegde Uittreding (artikel 32ba van de Wet op de Loonbelasting 1964, hierna: RVU-uitkering). Dit artikel legt de inhoudingsplichtige een pseudo-eindheffing op van 52% indien hij aan zijn medewerkers één of meer RVU-uitkeringen betaalt of premies inlegt in een fonds ter financiering ervan. Vooral wanneer bij een reorganisatie veel medewerkers in de categorie 55+ afvloeien, kan een pseudo-eindheffing leiden tot een grote kostenpost voor de inhoudingsplichtige. Hierbij is van belang of gebruik wordt gemaakt van een zgn. plaatsmakersregeling (vrijwillige vertrekregeling waarvan in de praktijk vaak gebruik wordt gemaakt door oudere medewerkers die op deze wijze plaats kunnen maken voor jongere medewerkers die anders zouden moeten afvloeien), omdat dit grote fiscale gevolgen kan hebben.

## Inhuur van derden

Wanneer een inhoudingsplichtige gebruikmaakt van ingehuurd personeel, bestaat het risico dat de inhoudingsplichtige verantwoordelijk is voor de inhouding en afdracht van loonheffingen ten aanzien van dit personeel. Om hier zekerheid over te krijgen, dient de inhoudingsplichtige het ingehuurde personeel te vragen om een Verklaring Arbeidsrelatie (VAR-verklaring). Enkel in het geval van een VAR-dga of een VAR-winst uit onderneming is de inhoudingsplichtige vervolgens gevrijwaard van de inhouding en afdracht van loonheffingen.

Op dit moment ligt er een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer om de VAR-verklaring te vervangen door de Beschikking Geen Loonheffingen (BGL). Indien het ingehuurde personeel in de toekomst een BGL kan overleggen, is de inhoudingsplichtige enkel gevrijwaard van de inhouding van loonheffingen, wanneer de informatie op de BGL volledig overeenkomt met de feitelijke situatie. Indien dit niet het geval is, loopt de inhoudingsplichtige het risico te worden geconfronteerd met een naheffing wanneer hij geen loonheffingen inhoudt en afdraagt.

## Wijzigingen Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

### Inleiding

Op 25 juni en 13 december 2013 is een tweetal wijzigingen van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) gepubliceerd. De wijzigingen van het BBV houden verband met:

1. de wijziging van de Gemeente- en Provinciewet door het aanpassen van enkele bepalingen in het financieel toezicht op gemeenten en provincies zoals het wijzigen van de term 'in evenwicht' door 'structureel en reëel in evenwicht';

# Actuele ontwikkelingen

2. de evaluatie van de financiële functie van gemeenten en provincies door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK); en
3. een aantal kleinere, meer technische aanpassingen.

Hierna komen achtereenvolgens en de belangrijkste inhoudelijke aanpassingen van het BBV aan bod.

## **Structureel evenwicht**

Het bestaan van structureel evenwicht is vast te stellen als inzicht bestaat in het deel van de baten en lasten dat structureel respectievelijk incidenteel is. Om dit inzicht te verbeteren, is artikel 19 en 28 als volgt gewijzigd:

- Gemeenten dienen het voorgeschreven overzicht van incidentele baten en lasten voortaan op te nemen per programma, waarbij de gemeente per programma ten minste de belangrijkste posten afzonderlijk specificceert en de overige posten als een totaalbedrag kan opnemen'; en
- Er is een overzicht van de beoogde respectievelijk gerealiseerde structurele toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves verplicht gesteld.

## **Verduidelijking begrippen**

### *Paragraaf weerstandsvermogen*

De paragraaf weerstandsvermogen is verplicht gesteld in het BBV om te voorzien in de behoefte aan meer informatie over risico's die gemeenten lopen en de middelen en mogelijkheden die beschikbaar zijn om onverwachte tegenvallers op te vangen (= weerstandscapaciteit). Om het onderdeel risicobeheersing nog beter tot uitdrukking te brengen is in de artikelen 9 en 11 de naam van de paragraaf 'weerstandsvermogen' aangepast in 'weerstandsvermogen en risicobeheersing'. Het gaat bij de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing dus nadrukkelijk niet alleen om een inventarisatie en beschrijving van risico's en de middelen en mogelijkheden van de gemeente om deze op te vangen, maar zeker ook om de wijze waarop en de processen en systemen waarmee de gemeente de risico's beheerst.



# Actuele ontwikkelingen

## *Paragraaf verbonden partijen*

Gemeenten brengen taken onder bij verbonden partijen, zoals gemeenschappelijke regelingen. Voor het adequaat invullen van het toezicht door de gemeenteraad, is het van belang dat de begroting en jaarrekening inzicht geven in de verbonden partijen waar de gemeente in deelneemt, het belang dat de gemeente hierin heeft en in de financiële positie van de verbonden partijen. Met de wijziging van artikel 15 van het BBV zijn gemeenten verplicht deze informatie in de paragraaf verbonden partijen op te nemen. De verplichting in de artikelen 67 en 69 om de lijst met verbonden partijen op te nemen in de toelichting op de productenrealisatie is geschrapt.

## *Programmarekening*

Om de relatie tussen de begroting en de jaarstukken te verduidelijken, is in artikel 24 het begrip 'programmarekening' gewijzigd in 'het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening'. Na de wijziging van het BBV bestaan de begroting respectievelijk de jaarstukken van een gemeente ten minste uit de volgende onderdelen:

### **BEGROTING**

#### Beleidsbegroting:

- Programmaplan
- Paragrafen

#### Financiële begroting:

- Overzicht van baten en lasten in de begroting en de toelichting
- Uiteenzetting financiële positie en de toelichting

### **JAARSTUKKEN**

#### Jaarverslag:

- Programmaverantwoording
- Paragrafen

#### Jaarrekening:

- Overzicht van baten en lasten in de jaarrekening en de toelichting
- Balans en de toelichting
- Bijlage verantwoordingsinformatie specifieke uitkeringen (SiSa-bijlage)

# Actuele ontwikkelingen

## *Resultaatbestemmen*

Het BBV staat toe dat de raad al bij de begroting autoriseert dat toevoegingen en onttrekkingen aan bestemmingsreserves plaatsvinden. Feitelijk bestemt de raad hiermee gedurende het jaar al een deel van het verwachte resultaat. Om die reden kende het BBV tot de huidige wijziging de begrippen geraamd en gerealiseerd resultaat voor en na bestemmen.

Het verschil tussen de genoemde geraamde respectievelijk gerealiseerde resultaten betreft het saldo van de geraamde respectievelijk gerealiseerde mutaties in reserves. Het begrip 'resultaatbestemmen' kan verwarring geven. Om hierin meer duidelijkheid te geven, zijn de begrippen in de artikelen 17 en 27 van het BBV als volgt aangepast:

### **VÓÓR WIJZIGING BBV**

Geraamd resultaat voor bestemmen

Geraamd resultaat na bestemmen

Gerealiseerd resultaat voor bestemmen

Gerealiseerd resultaat na bestemmen

### **NA WIJZIGING BBV**

Geraamd totaalsaldo van baten en lasten

Geraamd resultaat

Gerealiseerd totaalsaldo van baten en lasten

Gerealiseerd resultaat

## **Technische aanpassingen**

Naast de hiervoor beschreven wijzigingen is in het kader van 'regulier onderhoud' een aantal meer technische wijzigingen in het BBV doorgevoerd. Voorbeelden hiervan zijn het toevoegen van de balansposten uitzettingen in 's Rijks schatkist met een rentetypische looptijd van één jaar of langer respectievelijk korter dan één jaar (in verband met de Wet Houdbare overheidsfinanciën) en het schrappen van de term 'girosaldi' als onderdeel van de te presenteren liquide middelen.

# Actuele ontwikkelingen

## **Aanpassing regelgeving rioolheffing en afvalstoffenheffing**

Vanaf 2014 is de regelgeving met betrekking tot de verslaglegging van de rioolheffing en afvalstoffenheffing gewijzigd ten opzichte van voorgaande jaren.

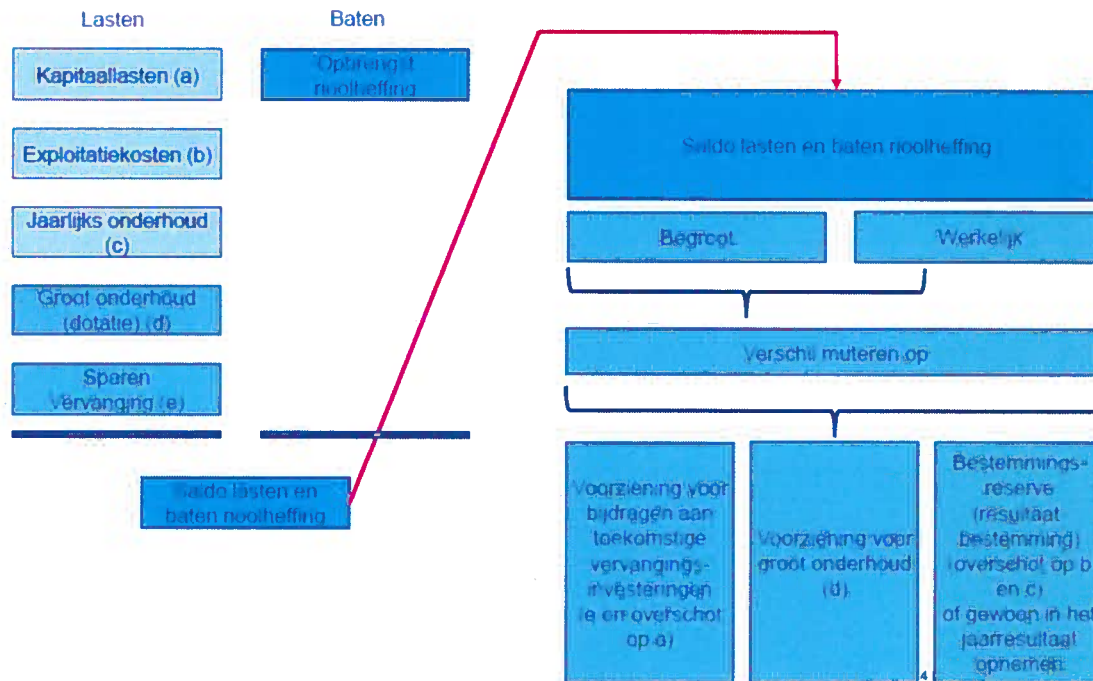
Op grond van de wijziging van het BBV van 25 juni 2013 worden bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen waarvoor een heffing wordt geheven onder de post voorzieningen op een aparte (nieuwe) categorie verantwoord. Overschotten die worden gerealiseerd op de exploitatie van riolering of afvalstoffenheffing kunnen het gevolg zijn van achterstand in de uitvoering van vervangingsinvesteringen waarvoor een heffing wordt geheven. Dergelijke overschotten kunnen niet ten gunste van de exploitatie c.q. algemene middelen worden gebracht, omdat dit geld is van de belastingbetaler dat de gemeente in de toekomst nog moet besteden aan vervangingsinvesteringen riolering. Deze bedragen moeten in de voorziening worden opgenomen. Op het moment dat de vervangingsinvestering daadwerkelijk wordt gedaan, moet het bedrag dat daarvoor is opgenomen in de voorziening in mindering worden gebracht op het geactiveerde bedrag aan investeringen met een economisch nut.

Overschotten die niet het gevolg zijn van tijdelijke verschillen met betrekking tot vervangingsinvesteringen kunnen betrekking hebben op:

- Resultaten inzake groot onderhoud: als een gemeente over een adequaat meerjarenonderhoudsplan beschikt en op basis hiervan een voorziening groot onderhoud heeft gevormd, worden resultaten die betrekking hebben op groot onderhoud toegevoegd dan wel minder onttrokken aan de voorziening groot onderhoud. Indien een gemeente geen voorziening voor groot onderhoud heeft gevormd, behoren de resultaten op groot onderhoud tot de overige resultaten (zie volgende bullet).
- Overige resultaten, zoals efficiencyvoordelen of aanbestedingsresultaten: de overige resultaten worden ten gunste van de exploitatie c.q. de algemene middelen verantwoord. Een gemeente kan dergelijke overschotten ook toevoegen aan een bestemmingsreserve (uiteraard alleen als hiertoe een raadsbesluit is genomen).

# Actuele ontwikkelingen

Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:



0

# Actuele ontwikkelingen

## Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen

Vanaf 1 januari 2016 worden publiekrechtelijke rechtspersonen vennootschapsbelastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. De afbakening van de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen wordt daarmee gelijk aan het systeem dat nu al geldt voor de 'gewone' stichtingen en verenigingen. Daarnaast worden er specifieke overheidsvrijstellingen geïntroduceerd.

Voor B.V.'s, N.V.'s en coöperaties die volledig in handen zijn van een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen gaan de 'gewone' regels gelden. Dat houdt in dat deze rechtspersonen integraal belastingplichtig worden (dus onafhankelijk van het antwoord op de vraag of een onderneming wordt gedreven), tenzij een algemeen geldende vrijstelling kan worden toegepast. Daarnaast kunnen deze rechtspersonen in aanmerking komen voor een specifieke overheidsvrijstelling. Ook voor de door publiekrechtelijke rechtspersonen beheerste stichtingen en verenigingen gaan de gewone regels gelden: belastingplicht indien en voor zover een onderneming wordt gedreven, tenzij een vrijstelling van toepassing is (een algemene vrijstelling of een specifieke overheidsvrijstelling).

Op basis van het vorenstaande zijn twee vraagstukken relevant, te weten het begrip 'onderneming' en de reikwijdte van de vrijstellingen.

### Het begrip 'onderneming'

Van een onderneming (in fiscale zin) is sprake als er met een organisatie van arbeid en kapitaal met een winststreven wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Als op basis van fiscale grondslagen doorlopend overschotten worden behaald, is sprake van een winststreven. Er is ook sprake van een winststreven als in (potentiële) concurrentie wordt getreden met ondernemingen van met name natuurlijke personen, B.V.'s, N.V.'s en coöperaties. Als sprake is van 'normaal vermogensbeheer' (passieve exploitatie van vastgoed) is géén sprake van een onderneming. Ook structureel verlieslatende activiteiten – vanuit fiscaal perspectief bezien – vormen geen onderneming in fiscale zin.

Op basis van de hiervoor genoemde criteria zullen veel door publiekrechtelijke lichamen ontplooid activiteiten kwalificeren als een ondernemingsactiviteit. Voorbeelden hiervan zijn dienstverlening in algemene zin aan burgers, bedrijfsleven en andere publiekrechtelijke rechtspersonen, enzovoorts. Om te voorkomen dat de belastingplicht te ruim wordt, zijn er specifieke overheidsvrijstellingen in het leven geroepen. Deze worden hierna kort toegelicht.

# Actuele ontwikkelingen

## Overheidsvrijstellingen

Voor zowel de publiekrechtelijke rechtspersonen als de privaatrechtelijke overheidslichamen (zoals B.V.'s en coöperaties waar alleen publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouder respectievelijk lid van zijn) kunnen specifieke overheidsvrijstellingen gelden. Deze vrijstellingen stellen de winst vrij die wordt behaald met:

1. interne activiteiten binnen één publiekrechtelijk lichaam zelf (bijvoorbeeld DVO ICT gemeente X met gemeente Y);
2. activiteiten die kwalificeren als quasi-inbesteding (100% beheersing in privaatrechtelijk overheidslichaam);
3. activiteiten die kwalificeren als de uitoefening van een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid (geen concurrentie met ondernemers, zoals brandpreventie); en
4. activiteiten die worden verricht in het kader van een kwalificerend samenwerkingsverband (bijvoorbeeld een GR).

## Fiscale winst

Van belang is ten slotte dat het begrip fiscale winst afwijkt van de bekende winstbepalingsregels. Fiscaal worden bijvoorbeeld maatschappelijke invloeden voor de prijsbepaling geëlimineerd. Zo kan een subsidie om de exploitatie van een zwembad sluitend te krijgen fiscaal tot de winst behoren. Daarnaast moeten tussen gelieerde partijen in fiscaal opzicht zakelijke prijzen gehanteerd worden, hetgeen met name in een situatie van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen praktijkvragen oproept.

## Acties 2014

Het wetsvoorstel is ingrijpend en veelomvattend. De publiekrechtelijke lichamen zullen aan de slag moeten om tijdig klaar en voorbereid te zijn. Een specifiek en belangrijk aandachtspunt hierbij zijn de grondexploitaties. Uit het systeem van de Wet Vpb vloeit voort dat de waardeontwikkelingen c.q. de vanaf 1 januari 2016 behaalde fiscale winst in de heffing wordt betrokken. Dit wordt vormgegeven door de waardering van vermogensbestanddelen (bezittingen én toerekenbare schulden) op de fiscale balans tegen de waarde in het economisch verkeer per 1 januari 2016. Als in een grondexploitatie in de calculaties wordt uitgegaan van een stijgende prijsontwikkeling in de periode 1 januari 2016 tot verkoop grond, dan leidt dat in beginsel tot heffing van vennootschapsbelasting (op basis van wat tot op heden bekend is van de Wet Vpb). Deze vennootschapsbelasting moet wel in de grondexploitatieopzet ingerekend worden. Als de wet op 1 januari 2015 formeel is aanvaard, dan kan dat dus al betekenis hebben voor de waardering van gronden in de jaarrekening over 2014.

# Actuele ontwikkelingen

De eerste stap om te komen tot een implementatie bestaat enerzijds uit kennisvergaring (opleidingsplan) en anderzijds uit een inventarisatie van de ondernemingsactiviteiten. Deze inventarisatie kan zo veel mogelijk gekoppeld worden aan de in het kader van de Wet markt en overheid verrichte of te verrichten inventarisatie. In deze inventarisatie wordt per deelonderwerp niet alleen gekeken naar het nu, maar ook naar de toekomst (aangaan van samenwerkingsverbanden als gevolg van de drie decentralisaties, voorgenomen verwerving of juist verkoop van vastgoed, etc.). Dit blijkt niet direct uit bijvoorbeeld de jaarrekening. Juist hierdoor wordt het belang van de betrokkenheid van alle afdelingen onderstreept. Uit de inventarisatie dient vervolgens te blijken of een vrijstelling kan worden toegepast dan wel of er nog risico's bestaan. Wij adviseren u de inventarisatie per deelactiviteit te documenteren, zodat deze eenvoudig kan worden getoetst. De rapportage die uit de inventarisatie voortvloeit, geeft vervolgens inzicht in de 'impact' van de vennootschapsbelastingplicht. Deze rapportage vormt vervolgens de basis voor een verder implementatieplan en concrete besluitvorming. Wij adviseren u op korte termijn de inventarisatie uit te voeren en de uitkomsten intern te bespreken en extern te laten toetsen.

# Disclaimer en beperking in het gebruik



Volledigheidshalve merken wij op dat onze analyse en evaluatie is uitgevoerd in het kader van de door u verstrekte opdracht tot controle van de jaarrekening. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het opmaken van de jaarrekening en voor het getrouwe beeld daarvan, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden. Deze risico-inschattingen hebben echter niet tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing.

Hierdoor is onze analyse en evaluatie beperkter dan dat deze zou 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 en bestrijkt daarom niet noodzakelijkerwijze alle in de interne organisatie vervatte tekortkomingen.

Wij attenderen u erop dat deze brief is opgesteld ten behoeve van het management van de GR BAR-organisatie en daarom niet zonder onze toestemming aan derden mag worden verstrekt.

*Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.*

*Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and deep local expertise to help clients succeed wherever they operate. Deloitte's approximately 200,000 professionals are committed to becoming the most trusted and innovative firm.*

*This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte Network") is, by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.*

© 2014 Deloitte The Netherlands