



Managementletter 2014

17 april 2015



**Deloitte Accountants B.V.**  
 Amerikalaan 110  
 6199 AE Maastricht Airport  
 Postbus 1864  
 6201 BW Maastricht  
 Nederland

Tel: 088 288 2888  
 Fax: 088 288 9904  
 www.deloitte.nl

Aan het college van burgemeester en wethouders  
 van de gemeente Brunssum  
 T.a.v. mevrouw E. Dielissen  
 Postbus 250  
 6440 AG BRUNSSUM

Datum  
 17 april 2015

Behandeld door  
 drs. P.G.J.M. Jussen RA  
 088 288 0952

Ons kenmerk  
 2015.22144/3113937390/IK

Onderwerp  
 Managementletter 2014

Geacht college,

Wij hebben conform uw opdracht d.d. 9 december 2014, als onderdeel van de controle van de jaarrekening 2014, de interim-controle voor de gemeente Brunssum uitgevoerd. Deze controle is primair gericht op de analyse en evaluatie van de interne beheersingsomgeving en de daarin opgenomen maatregelen van interne controle. In onze managementletter zijn onze bevindingen en aanbevelingen ter zake opgenomen. Tevens heeft deze controle als doelstelling om de aandachtspunten voor de jaarrekening 2014 te signaleren en onder uw aandacht te brengen.

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 wijzen u er op dat deze managementletter is opgesteld ten behoeve van het college van burgemeester en wethouders en het management van de gemeente Brunssum en daarom niet zonder onze toestemming aan derden mag worden verstrekt.

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 2

De bevindingen en aanbevelingen dienen te worden gelezen als constructieve aanwijzingen voor het management en het college als onderdeel van het continue proces van het veranderen en verbeteren van de beheersing van de bedrijfsvoering en de kwaliteit van de jaarrekening. Derhalve is de managementletter van nature kritisch van aard.

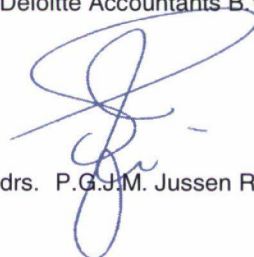
Wij vertrouwen erop met de managementletter bij te dragen aan het (verder) verbeteren van de interne beheersing van de diverse processen binnen uw organisatie en het waarborgen van de kwaliteit van de jaarrekening 2014.

Deze managementletter is ambtelijk besproken. Uiteraard zijn wij graag bereid een nadere toelichting te geven en uw eventuele vragen te beantwoorden.

Hoogachtend,

Deloitte Accountants B.V.

drs. P.G.J.M. Jussen RA



## Inhoudsopgave

1. Managementsamenvatting	<b>4</b>
1.1 Samengevat de bevindingen in het kader van de jaarrekeningcontrole	4
1.2 Samengevat de bevindingen in het kader van de algemene bedrijfsvoering	5
2. Ontwikkelingen in het accountantsberoep en impact op de controle-aanpak	<b>7</b>
2.1 Interne beheersing	8
2.2 Interne controle	9
2.3 Frauderisicoanalyse	11
2.4 IT	12
2.5 Samenvattend	12
3. Begroting en meerjarenperspectief	<b>13</b>
4. Ontwikkeling bedrijfsvoering	<b>16</b>
4.1 Digitale factuurverwerking	16
4.2 Ontwikkelingen vastgoed	16
4.3 Voorzieningen	16
5. Aandachtspunten jaarrekening 2014	<b>17</b>
6. Slotwoord	<b>18</b>
Bijlage	<b>19</b>

## 1. Managementsamenvatting

### 1.1 Samengevat de bevindingen in het kader van de jaarrekeningcontrole

In onderstaande tabel hebben wij onze bevindingen opgenomen die specifieke aandacht behoeven in het kader van de controle van de jaarrekening 2014. Deze bevindingen verdienen de komende periode de aandacht voor een goed en effectief jaarrekeningproces.

De onderwerpen met een groene kleur zijn door u al in voldoende mate onder de aandacht en acties zijn al uitgezet voor het jaarrekeningproces. Voor de status met een oranje kleur vragen wij uw bijzondere aandacht. Acties op korte termijn zijn gewenst ter procesverbetering enerzijds en daarnaast moeten er voor 2014 nog gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd om voldoende controlezekerheid te verkrijgen.

Wij verwachten dat deze controlewerkzaamheden, zowel in- als extern, tijdig voor de jaarrekeningcontrole 2014 gereed zullen zijn.

Nr.	Proces / jrpost	Acties	P	Status interim-controle	Verwachte status jaarrekening-controle
1	Vastgoed (zie paragraaf 4.2)	Een position paper opstellen over het gemeentelijke vastgoed op basis van de notitie waardering vastgoed van de commissie BBV zodat inzichtelijk wordt of correcties op de waardering van het vastgoed noodzakelijk zijn.	H	Tijdens de controle van de jaarrekening stellen wij samen met u vast of de jaarrekening voldoet aan de notitie waardering vastgoed van de commissie BBV.	Tijdig controlegereed.
2	Voorzieningen (zie paragraaf 4.3)	Stringent toezien op tijdige actualisaties van onderbouwingen met betrekking tot de voorzieningen en aansluiting tussen de voorziening onderhoud en het onderliggend onderhoudsplan.	H	Belangrijkste aandachtspunten zijn in paragraaf 4.4 aangegeven.	Tijdig controlegereed.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 5

Nr.	Proces / jrpost	Acties	P	Status interim-controle	Verwachte status jaarrekening-controle
3	Verbijzonderde interne controle (paragraaf 2.2)	Tijdig en adequaat afronden van de IC 2014.	H	Nog niet alle processen zijn gecontroleerd. Intern wel onder de aandacht en acties zijn uitgezet.	Tijdig controle gereed. De afwikkeling van de aandachtspunten beoordelen wij bij een volgend controlemoment.  Naar aanleiding van de ingevulde IT-survey worden de consequenties voor de controle besproken met u, waarna eventueel benodigde acties worden uitgezet.
4	Vorbereiding jaarrekening 2014 (hoofdstuk 6)	De aandachtspunten zijn opgenomen in hoofdstuk 6.	H	Intern voldoende onder de aandacht en acties zijn uitgezet.	Voor het opstellen van de jaarrekening 2014 hebben wij u de checklist BBV en het model jaarstukken gemeente verstrekt. Bij de jaarrekeningcontrole controleren wij de door u ingevulde checklist BBV aan de hand van de concept-jaarrekening.

## 1.2 Samengevat de bevindingen in het kader van de algemene bedrijfsvoering

Naast onze procescontrole in het kader van de jaarrekeningcontrole besteden wij bij onze controle eveneens aandacht aan een aantal overkoepelende bedrijfsvoeringelementen die van belang zijn voor een adequate toekomstige bedrijfsvoering. Samenvattend constateren wij dat uw organisatie de belangrijkste onderwerpen vanuit de bedrijfsvoering op de agenda heeft staan, hieraan voldoende aandacht aan besteed en daarbij alert inspeelt op de in- en externe ontwikkelingen.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 6

In onderstaand tabel hebben wij onze bevindingen voor een viertal belangrijke onderwerpen voor u samengevat zoals wij deze gedurende onze interim-controle 2014 hebben vastgesteld. De onderwerpen met een groene kleur zijn in voldoende mate onder uw aandacht. De onderwerpen met een oranje kleur zijn intern onderkend en de implementatie van de verbeteringen zijn deels al afgerond of staan voor de korte termijn op de agenda. Hiervoor vragen wij uw bijzondere aandacht.

Nr.	Onderwerp	Bevinding	Ontwikkelingen ('2014 e.v.')
1	Begroting en meerjaren-perspectief (hoofdstuk 3)	De Programmabegroting 2015-2018 sluit voor het komende begrotingsjaar. Vanaf 2016 ziet het beeld er minder rooskleurig uit. In 2015 zal onderzocht worden hoe deze nadelige resultaten omgebogen kunnen worden.	Het vertalen van de voorgenomen bezuinigingen naar prestaties (inhoud) is een proces dat reeds in voorgaande jaren door uw gemeente is opgestart en dat doorloopt in de komende jaren. Om het inzicht in de voortgang van dit proces te vergroten adviseren wij u een passage op te nemen in de jaarrekening 2014 en begroting 2016 ev.
2	Risicomanagement (hoofdstuk 3)	Belangrijke stappen om risicomanagement te verankeren in de organisatie zijn genomen.	Verdere vergroting risicobewustzijn realiseren op alle onderdelen van de gemeente.
3	Frauderisico-analyse (hoofdstuk 2)	Een zichtbare analyse is aan ons beschikbaar gesteld. Hiermee hebben wij het vereiste inzicht verkregen. Deze frauderisicoanalyse hebben wij samen met u als gemeente behandeld tijdens de Auditcommissie in januari 2015.	Nadere uitwerking van frauderisico-analyse volgt middels een plan van aanpak, over de periode 2015-2017. U werkt dit plan stapsgewijs uit en geeft het een plek in de organisatie.
4	Inzicht in bedrijfsprocessen (hoofdstuk 2)	Uw gemeente beschikt nog niet over procesbeschrijvingen waarin de belangrijkste beheersmaatregelen (key controls) zijn gedefinieerd.	Nadere uitwerking van de '6 W-vragen' volgt voor aanvang van de jaarrekeningcontrole 2014.

## Leeswijzer

In de volgende hoofdstukken hebben wij de bevindingen van onze interim-controle 2014 opgenomen. Hierbij maken wij onderscheid tussen actuele ontwikkelingen in het accountantsberoep (hoofdstuk 2), begroting en meerjarenperspectief (hoofdstuk 3) en ontwikkelingen in de bedrijfsvoering (hoofdstuk 4). De jaarrekening en de voorbereidingen hiervoor zijn onderwerp van hoofdstuk 5.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 7

## 2. Ontwikkelingen in het accountantsberoep en impact op de controle-aanpak

---

Kwaliteits-  
verbetering is  
noodzakelijk.

Gedurende het traject van de interim-controle bij de gemeente Brunssum zijn d.d. 25 september jl. de plannen van de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) bekend gemaakt: maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Deloitte staat positief tegenover de plannen van de NBA. Het NBA-rapport biedt goede aanknopingspunten waarmee adequaat kan worden gereageerd op de maatschappelijke discussie over het accountantsberoep. Op twee belangrijke punten is Deloitte al zeer actief:

- In de eerste plaats is Deloitte in het voorjaar van 2013 als onderdeel van de auditstrategie een nieuw Audit Quality Master Plan gestart als vervolg op de in de periode 2008-2012 genomen kwaliteitsmaatregelen. Gedrag en cultuur, transparantie en teamwerk zijn de fundamenten van dit plan gericht op het leveren van een consistent hoogwaardige controlekwaliteit, transparantie naar onze stakeholders en een strakke monitoring van de kwaliteit.
- In de tweede plaats heeft Deloitte reeds enige jaren een Raad van Commissarissen met in meerderheid onafhankelijke leden.

Ook heeft de AFM op dezelfde dag de uitkomsten uit het onderzoek Kwaliteit wettelijke controles Big 4 – accountantsorganisaties gepubliceerd. Deloitte hecht groot belang aan de hoogste kwaliteit van haar dienstverlening. De afgelopen jaren zijn initiatieven genomen en is flink geïnvesteerd om de kwaliteit verder te verhogen. In het Transparantieverlag 2014 wordt daarover in detail gerapporteerd. Kwaliteit is voor Deloitte de belangrijkste strategische doelstelling en essentieel voor het vertrouwen dat aan onze werkzaamheden mag en moet worden ontleend.

De ontwikkelingen in het accountantsberoep hebben gevolgen voor de wijze waarop accountants hun werk moeten uitvoeren. Dit raakt ook onze klanten. Samen met u willen we deze reis van kwaliteitsverbetering inzetten. Zoals tijdens diverse gesprekken is aangegeven betreft dit verbeteringen op onder andere de gebieden van interne controle, frauderisicoanalyse en IT. Alvorens wij de afzonderlijke detailbevindingen vanuit de interim-controle aan bod laten komen, brengen wij eerst de drie genoemde gebieden onder de aandacht.

## 2.1 Interne beheersing

### Wat zijn de recente huidige ontwikkelingen?

Het 'Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)' heeft onlangs een geactualiseerde versie van het Internal Control Framework uitgebracht. De belangrijkste doelstelling voor het COSO bij de actualisatie van dit framework was het aanpakken van de belangrijke veranderingen die zich de afgelopen 20 jaar hebben voorgedaan in het bedrijfsleven en bij overheidsinstellingen. Zo bevat het framework nu expliciet het concept van frauderisico's in relatie tot het bereiken van strategische doelstellingen.

### Wat zijn goede criteria voor interne beheersing?

Het geactualiseerde Internal Control Framework biedt een structuur voor de opzet en evaluatie van de effectiviteit van de interne beheersing door gebruik te maken van principes om de componenten van de interne beheersing te beschrijven. Met deze principes wil het COSO ondernemingen en instellingen helpen efficiënte systemen van interne beheersing op te zetten en de doelmatigheid daarvan te evalueren. De in het framework behandelde 17 principes zijn relevant voor alle entiteiten. Als een principe niet adequaat is opgepakt, werkt de betreffende component van interne beheersing doorgaans niet optimaal.

Het management is verantwoordelijk voor de opzet van het systeem van interne beheersing en heeft in dit opzicht een belangrijke voorbeeldfunctie en bepalende rol in het uitdragen van de bedrijfscultuur. Duidelijke, logische en herhaalde signalen vanuit het management kunnen een collectieve cultuur bevorderen waarin integriteit en ethisch gedrag centraal staan en worden beloond. Voorbeelden van dergelijke signalen zijn interne trainingsprogramma's, vergaderingen, formele en informele gesprekken met medewerkers, nieuwsbrieven en werkinstructies.

### Componenten interne beheersing

Componenten	Samengevatte principes
<b>Beheersomgeving</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Toont commitment ten aanzien van integriteit en ethiek</li> <li>2. Bestuur toont aan onafhankelijk te zijn en oefent toezicht uit</li> <li>3. Management bepaalt structuur, autoriteit en verantwoordelijkheid</li> <li>4. Organisatie toont commitment ten aanzien van competentie</li> <li>5. Dwingt het afleggen van verantwoording af</li> </ol>
<b>Risicoanalyse</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. Specificeert relevante doelstellingen</li> <li>7. Identificeert en analyseert risico</li> <li>8. Beoordeelt frauderisico</li> <li>9. Identificeert en analyseert significante wijzigingen</li> </ol>
<b>Beheersactiviteiten</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>10. Selecteert en ontwikkelt beheersactiviteiten</li> <li>11. Selecteert en ontwikkelt algemene beheersmaatregelen met betrekking tot technologie</li> <li>12. Voert deze uit via beleidsmaatregelen en procedures</li> </ol>
<b>Informatie &amp; communicatie</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>13. Gebruikt relevante informatie</li> <li>14. Communiqueert intern</li> <li>15. Communiqueert extern</li> </ol>
<b>Toezichhoudende activiteiten</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>16. Voert voortdurende en/of aparte evaluaties uit</li> <li>17. Evalueert en communiceert tekortkomingen</li> </ol>

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 9

## Wat is een effectief systeem van interne beheersing?

In een effectief systeem van interne beheersing zijn alle vijf componenten beheersingsomgeving, risicoanalyse, beheersactiviteiten, informatie & communicatie en toezichhoudende activiteiten en de bijbehorende principes aanwezig en werken deze op een geïntegreerde manier op elkaar in. Het Framework gebruikt de termen 'tekortkoming in de interne beheersing' en 'belangrijke tekortkoming' om diverse gradaties in de ernst van tekortkomingen in de interne beheersing te beschrijven. Een tekortkoming in de interne beheersing verwijst naar een 'tekortkoming in één of meerdere componenten en bijbehorend(e) principe(s) die de waarschijnlijkheid dat de entiteit zijn doelen zal bereiken verkleint'. Een belangrijke tekortkoming verwijst naar een 'tekortkoming in de interne beheersing of een combinatie van tekortkomingen die de waarschijnlijkheid dat de entiteit zijn doelen zal bereiken in ernstige mate verkleint'. Indien sprake is van een belangrijke tekortkoming zal de organisatie niet tot de conclusie kunnen komen dat voldaan is aan de vereisten van een effectief systeem van interne beheersing. In het kader van een effectief systeem van interne beheersing is het van belang dat het management voor de belangrijkste beheersmaatregelen duidelijk in kaart brengt 'wie wat doet' en wat daarbij de onderliggende bewijsvoering, timing, gebruikte informatie en resultaten zijn.

### Aanbeveling voor organisaties aandacht te hebben voor de interne beheersing

Wij hebben bij onze interim-controle vastgesteld dat u niet beschikt over een controlraamwerk waarin de vijf componenten van interne beheersing zijn opgenomen. Om toch tot het vereiste inzicht te komen verzoeken wij u om vast te stellen op welke wijze u invulling geeft aan de principes zoals deze zijn opgenomen in het Internal Control Framework en zoals opgenomen in de flyer 'Interne beheersing in de praktijk'. Graag bespreken wij dit met u.

## 2.2 Interne controle

In 2014 is de regelgeving voor accountants rondom het kunnen steunen op werkzaamheden van een zogenaamde Internal Audit Function (COS 610) aangescherpt. Het gaat daarbij om de positionering en het functioneren van de interne controlefunctie. In dit kader hebben wij specifiek gekeken naar aspecten als objectiviteit, deskundigheid en kwaliteit van de aanpak van de interne controlewerkzaamheden. Afgezet tegen de verscherpte eisen mogen wij niet volledig steunen op uw verbijzonderde interne controle functie. Wel kunnen wij, onder bepaalde voorwaarden, de werkzaamheden gebruiken als startpunt voor onze gegevensgerichte werkzaamheden.

Deze voorwaarden zijn:

- Wij moeten kunnen vaststellen dat de organisatie zelf haar processen in kaart heeft gebracht en daarbij de belangrijkste beheersmaatregelen (key controls) heeft gedefinieerd en getoetst. De belangrijkste processen zijn hierbij: het betalingsverkeer, de digitale factuurverwerking inclusief prestatielevering, budgetbeheersing, volledigheid van de opbrengsten, naleving aanbestedingsregels en de jaarrekeningposten waar sprake is van een waarderings- en schattingselement (o.a. grondexploitatie en voorzieningen).

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 10

## *Beoordeling Deloitte*

Uw gemeente beschikt nog niet over deze procesbeschrijvingen. Bij uw jaarlijkse risicoanalyse heeft u beheersmaatregelen geïdentificeerd en ook uit de interne controle werkzaamheden blijken impliciet een aantal beheersmaatregelen. Deze zijn echter (nog) niet voldoende concreet gemaakt om te kunnen spreken van key controls. Een adequate procesbeschrijving bevat een beschrijving van de interne beheersingsmaatregelen die uw gemeente heeft getroffen, waarbij u antwoord geeft op de zogenaamde '6 W-vragen': wie doet wat, waarom, wanneer, waarmee en met welk doel? Een meer gedetailleerde toelichting hierop is opgenomen in de flyer 'Interne beheersing in de praktijk', die wij u al separaat hebben toegestuurd. U heeft ons aangegeven deze beschrijvingen aan de hand van de '6 W-vragen' vóórafgaand aan de jaarrekeningcontrole 2014 gereed te hebben. Wij hebben u hiervoor diverse templates als handreiking verstrekt.

- Om de werkzaamheden van de interne controle als gegevensgerichte werkzaamheden te kunnen gebruiken moet de steekproef op correcte wijze zijn uitgevoerd (toereikende omvang en willekeurige selectie) en dienen wij betrokken te zijn bij de bepaling van de controlepunten en de wijze van vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Daarnaast moeten wij een meer uitgebreide duplicering van de IC-werkzaamheden doen dan in voorgaande jaren het geval was.

## *Beoordeling Deloitte*

Het controleteam zal bij de nog uit te voeren interne controlewerkzaamheden vóóraf betrokken worden bij het uitzetten van de steekproef en de uit te voeren controlewerkzaamheden inclusief wijze van vastlegging van deze werkzaamheden. Wij faciliteren uw interne controle in de vorm van formats.

U heeft aangegeven de interne controle werkzaamheden vóór aanvang van de jaarrekeningcontrole (grotendeels) te willen afronden. Wij stellen voor de beoordeling van de resterende interne controle bij aanvang van de controle van de jaarrekening te laten plaatsvinden. Op dat moment bespreken wij ook de 'discussieposten' voor de jaarrekening 2014 met u. Dit heeft onder andere betrekking op de schattings- en waarderingsposten, zoals grondexploitatie en voorzieningen. Daarnaast willen wij tegelijkertijd de door u opgestelde key controls en procesbeschrijvingen met u bespreken en reviewen.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 11

## 2.3 Frauderisicoanalyse

### Wettelijke voorschriften

De huidige economische ontwikkelingen kunnen voor bedrijven, instellingen en hun werknemers leiden tot verhoogde prikkels of gelegenheden tot het doen van of meewerken aan fraude en/of transacties met een ongebruikelijk karakter.

Gelet op het belang van een risicoanalyse die is toegespitst op de huidige economische ontwikkelingen en actuele interne beheersing attenderen wij u op de algemene publicatie "Frauderisicoanalyse door directie en toezichhoudend orgaan" en de verdieping daarvan in de publicatie "Bribery and corruption, considerations of risks by management and those charged with governance". Wij hechten eraan te benoemen dat het belangrijk is dat periodieke risicoanalyses een vast onderdeel uitmaken van het interne controlesysteem dat erop is gericht bedrijfsrisico's te onderkennen, het belang en de waarschijnlijkheid daarvan in te schatten inschatten en het daarop toespitsen van de interne beheersing.

### Beoordeling Deloitte

Bij het pre-audit gesprek is met u gesproken over het belang van het opstellen van een frauderisico-analyse. Als onderdeel van onze controle hebben wij het management verzocht inzicht te geven in de eigen inschatting van het risico dat de jaarrekening een materiële afwijking zou kunnen bevatten als gevolg van fraude of vanwege de overtreding van wet- en/of regelgeving, in de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen, het proces dat de directie daarbij hanteert, alsook de communicatie daarover met het personeel en met het toezichhoudend orgaan. Als onderdeel hiervan hebben wij u verzocht mede inzicht te geven in de eigen risico-inschatting ten aanzien van corporate compliance vraagstukken, waaronder het risico van corruptie.

Ultimo januari 2015 heeft u intern een frauderisicoanalyse opgesteld waarin u de belangrijkste risico's in kaart heeft gebracht. De door u opgestelde frauderisicoanalyse hebben wij samen met u in de Auditcommissie besproken. In de frauderisicoanalyse heeft u per risico de beheersmaatregelen beschreven die de gemeente neemt om de benoemde frauderisico's in te perken. Daarnaast heeft u de controle-activiteiten beschreven die de gemeente uitvoert om de werking van de beheersmaatregelen vast te kunnen stellen. Daar waar u de beheersmaatregelen en/of controle-activiteiten niet voldoende acht om de frauderisico's in te perken stelt u een stappenplan op voor het aanscherpen van de beheersmaatregelen en/of controle-activiteiten. Middels een plan van aanpak, over de periode 2015-2017, werkt u dit stapsgewijs uit en geeft u het een plek in de organisatie. Hiermee heeft u gehoor gegeven aan ons verzoek mede inzicht te geven in uw eigen frauderisico-inschatting. Daarnaast onderschrijven wij het belang dat u hecht aan periodieke risicoanalyses en uw plan van aanpak om dit een vast onderdeel uit te laten maken van uw interne controlesysteem dat erop is gericht bedrijfsrisico's te onderkennen, het belang en de waarschijnlijkheid daarvan in te schatten en het daarop toespitsen van de interne beheersing.

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 12

## 2.4 IT

In het kader van de controle van de jaarrekening zijn wij als accountant verplicht om de IT-omgeving en de general computer controls van uw organisatie te inventariseren. Voor de controle 2014 is hierbij het uitgangspunt de online IT-survey die door Deloitte Risk Services naar u is verstuurd.

### *Beoordeling Deloitte*

Wij hebben waargenomen dat u de online IT-survey heeft ingevuld. Hiermee is het vereiste inzicht verkregen. De ingevulde IT-survey wordt door Deloitte Risk Services geëvalueerd en met het auditteam besproken. De IT-audit heeft op 7 april 2015 plaatsgevonden. Eventuele aandachtspunten die hieruit volgen en de impact op de controle worden op korte termijn met u besproken.

## 2.5 Samenvattend

Samenvattend geeft dit de volgende planning:

Onderwerp	Actie	Datum	Beoordeling Deloitte
<b>Principes van interne beheersing</b>	Inventariseren en vastleggen op welke wijze u invulling geeft aan de 17 principes van interne beheersing	Maart/april 2015	April 2015
<b>Procesbeschrijvingen / relevante beheersmaatregelen</b>	Definiëren en vastleggen key controls en procesbeschrijvingen	Maart/april 2015	April 2015
<b>Interne controle</b>	Afwikkelen resterende werkzaamheden interne controle en bevindingen interim-controle	Maart/april 2015	April 2015
<b>Frauderisicoanalyse</b>	Opstellen frauderisicoanalyse	Afgerond	Eerste inventarisatie afgerond en in Auditcommissie behandeld, stappenplan 2015-2017 voor nadere uitwerking
<b>IT</b>	Invullen IT-Survey	Afgerond	Uitvoeren IT-audit en bespreking conclusies medio april 2015

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 13

## 3. Begroting en meerjarenperspectief

De totstandkoming van de begroting gaat gepaard met onzekerheden en het maken van schattingen. Mede door de economische ontwikkelingen en de daaruit voortvloeiende bezuinigingen, nemen de onzekerheden toe. Eén van de belangrijkste onzekerheden vormen de decentralisaties.

Het opstellen van een adequate onderbouwing van de diverse begrotingsposten is een belangrijke stap om tot een betrouwbare begroting te komen. Deze onderbouwingen dragen er mede zorg voor dat de opgenomen begrotingsposten realistisch zijn. Daarnaast vormen zij input voor het monitoren van de uitvoering van het beleid en de analyse begroot – werkelijk in de programmarapportage.

De opzet van de begroting 2015 is gewijzigd. De pijlerindeling in de begroting 2014 is in de begroting 2015 vervangen door een indeling op basis van de thematische indeling van het coalitieprogramma 2014-2018 en de strategische visie. De beleidsvelden zijn overeenkomstig de inhoud van het coalitieprogramma gekoppeld aan de nieuwe programma's en de producten volgen de beleidsvelden. De nieuwe producten en beleidsvelden als gevolg van de drie decentralisaties zijn opgenomen in programma 2.

Vanaf 2015 worden de volgende vijf programma's gehanteerd:

1. Brunssum, een partner van en met u in Zuid Limburg.
2. Brunssum, een hechte en zorgzame samenleving van actieve burgers.
3. Brunssum, een levendige stad.
4. Brunssum werkt.
5. Algemene middelen

De programmabegroting van de gemeente Brunssum is sluitend voor het begrotingsjaar 2015. Het meerjarenperspectief laat vanaf 2016 oplopende tekorten zien. Dit betekent dat niet alle structurele lasten worden gedekt door structurele baten.

Bedragen	x € 1.000	2015	2016	2017	2018
Lasten		-/- € 101.123	-/- € 101.121	-/- € 101.076	-/- € 101.076
Baten		€ 100.033	€ 99.277	€ 99.110	€ 98.993
Totaal saldo baten en lasten		-/- € 1.090	-/- € 1.844	-/- € 1.966	-/- € 2.083
Mutaties reserves		€ 1.090	€ 967	€ 922	€ 922
Resultaat		€ 0	-/- € 877	-/- € 1.044	€ 1.161

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 14

U staat op het punt keuzes te maken om ook op de lange termijn tot een sluitende begroting te komen. In samenspraak met uw gemeenteraad bepaalt u welke voorzieningen de komende jaren onderwerp zullen zijn van aanvullende bezuinigingsmaatregelen om tot deze sluitende meerjarenbegroting te komen. Over de beleidskeuzes en de voortgang van de maatregelen is een proces dat reeds in voorgaande jaren door uw gemeente is opgestart en dat doorloopt in de komende jaren. Om het inzicht in de voortgang van dit proces te monitoren neemt u een passage op in de programmerapportage.

## Weerstandsvermogen

Het beleid op het gebied van risicomanagement en weerstandsvermogen voor de gemeente Brunssum is d.d. 10 december 2013 vastgesteld in de "Beleidsnota risicomanagement en weerstandsvermogen gemeente Brunssum".

Risico's dienen inzichtelijk gemaakt te worden. Omwille van de veelheid aan risico's die de gemeente loopt is het voor de gemeente van groot belang om de risico's adequaat in kaart te brengen. Hiervoor maakt uw gemeente gebruik van integraal risicomanagement. Periodiek op vaste momenten binnen de P&C-cyclus vindt risico-inventarisatie en beoordeling plaats. Bij de begroting en jaarrekening besteedt u expliciet aandacht aan de inventarisatie en kwantificering van risico's en zet deze af tegen de beschikbare weerstandscapaciteit. De risico's worden hierbij met behulp van een rekenmodel gewogen naar kans van optreden en impact op de gemeente.

Uit de begroting 2015 blijkt dat het totaal aan financiële risico's conform uw risico-inventarisatie € 23.605.000 bedraagt:

Totaal 10 grootste risico's	€ 15.133.000
Overige risico's	€ 8.472.000
<b>Totaal alle risico's</b>	<b>€ 23.605.000</b>

Op basis van de ingevoerde risico's heeft u met behulp van een rekenmodel een risicosimulatie uitgevoerd. De risicosimulatie wordt toegepast omdat u het reserveren van het maximale bedrag (€ 23.605.000) ongewenst acht. De risico's zullen immers niet allemaal tegelijk en in hun maximale omvang optreden. In onderstaande tabel (begroting 2015) blijken de resultaten van de risicosimulatie:

<b>Tabel 2: Benodigde weerstandscapaciteit bij verschillende zekerheidspercentages</b>	
<b>Percentage</b>	<b>Bedrag</b>
50%	€ 2.800.000
55%	€ 3.000.000
60%	€ 3.200.000
65%	€ 3.500.000
70%	€ 3.800.000
75%	€ 4.200.000
80%	€ 4.900.000
85%	€ 5.900.000
<b>90%</b>	<b>€ 7.000.000</b>
95%	€ 8.200.000

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 15

Uit voornoemde tabel volgt dat u het 90% zeker acht dat alle risico's kunnen worden afgedekt met een bedrag van € 7.000.000 (benodigde weerstandscapaciteit).

Bij de berekening van de weerstandscapaciteit maakt u gebruik van het geheel aan middelen dat de gemeente daadwerkelijk beschikbaar heeft om de risico's in financiële zin af te kunnen dekken. De totale weerstandscapaciteit van de gemeente Brunssum ziet er per 1 januari 2015 conform begroting 2015 als volgt uit.

<b>Tabel 3: Beschikbare weerstandscapaciteit</b>	
<b>Weerstand</b>	<b>Startcapaciteit 1/1/2015</b>
Algemene reserve (vrij besteedbaar)	€ 2.437.000
Algemene reserve (schoonheidsfonds bezuinigingen (niet vrij besteed))	€ 0
Bestemmingsreserves	€ 7.214.000
Begrotingsruimte	€ 0
Post onvoorzien	€ 350.000
<b>Totale weerstandscapaciteit</b>	<b>€ 10.001.000</b>

De ratio weerstandsvermogen wordt bepaald door de relatie te leggen tussen de financieel gekwantificeerde risico's en de daarbij gewenste weerstandscapaciteit en de beschikbare weerstandscapaciteit. Voor de gemeente Brunssum betekent dit per 1 januari 2015 een ratio van  $\text{€ } 10.001.000 / \text{€ } 7.000.000 = 1,43$ . Deze ratio wordt in de begroting 2015 geclassificeerd als 'ruim voldoende'. Uit de begroting 2015 blijkt dat de Auditcommissie een ratio tussen 1,3 en 1,5 wenselijk acht.

Wellicht ten overvloede melden wij dat risicomanagement een continu proces is welke ook in de komende jaren de nodige aandacht verdient. U geeft zelf al aan dat de rapportage omtrent het weerstandsvermogen een momentopname is. Nieuwe projecten, economische ontwikkelingen en investeringsbeslissingen kunnen het risicoprofiel negatief of positief beïnvloeden waardoor het weerstandsvermogen een andere waardering krijgt. Wij onderschrijven dit.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 16

## 4. Ontwikkeling bedrijfsvoering

### 4.1 Digitale factuurverwerking

Het digitaliseren van de inkoopfacturenstroom is een complex proces. De inrichting van de interne beheersingsmaatregelen zoals deze zijn verwerkt in het geautomatiseerde systeem dient namelijk van een voldoende niveau te zijn om foutieve of onrechtmatige verwerking van facturen te voorkomen.

Het uitvoeren van gegevensgerichte controlewerkzaamheden op de digitale factuurverwerking maakt, evenals voorgaande jaren en vooruitlopend op de geplande IT-audit door Deloitte Risk Services, onderdeel uit van uw interne controle. Deze werkzaamheden zijn gericht op het vaststellen van de correcte werking van de digitale factuurverwerking en worden vanuit de daadwerkelijk verrichte betalingen ingestoken. Hierbij stelt uw interne controle zelfstandig de levering, de juiste boeking en de prestatielevering vast van de verrichte betalingen. Bij de jaarrekeningcontrole controleren wij de door u uitgevoerde werkzaamheden.

### 4.2 Ontwikkelingen vastgoed

Vastgoed wordt ook wel een onroerend goed of een onroerende zaak genoemd. Vastgoed kenmerkt zich door de vereniging met de grond en omvat de grond en de opstal. Met betrekking tot vastgoed is onderscheid te maken in vastgoed dat niet op korte termijn wordt omgezet in liquide middelen (intentie om duurzaam te exploiteren) en vastgoed dat wel op korte termijn wordt omgezet in liquide middelen. Tot welke categorie het actief behoort, is afhankelijk van de bestuurlijke intentie.

Wij vragen u een position paper op te stellen over het vastgoed in uw eigendom op basis van de notitie waardering vastgoed van de commissie BBV zodat inzichtelijk wordt of correcties op de waardering van het vastgoed noodzakelijk zijn.

### 4.3 Voorzieningen

Bij het beoordelen van de onderbouwing van voorzieningen (bijvoorbeeld groot onderhoud) in de jaarrekening gaat onze aandacht in het bijzonder uit naar de schattingen en aannames die zijn opgenomen. De totstandkoming van de schattingen en aannames dienen door de gemeente Brunssum inzichtelijk gemaakt te worden.

Conform de verslaggevingsregels (BBV) dient het beheerplan, de stand van de voorziening en de dotatie eraan op elkaar aan te sluiten. Indien er geen (recent) beheerplan aanwezig is, is het vormen van een voorziening voor groot onderhoud dus niet toegestaan. Evenals voorgaand jaar dient bij de jaarrekeningcontrole een sluitende analyse aanwezig te zijn waarbij de omvang van de voorziening ultimo 2014 zichtbaar aansluit op het onderliggend beleidsplan. Eventuele verschillen dienen te worden geanalyseerd.

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 17

## 5. Aandachtspunten jaarrekening 2014

Een voorwaarde voor het efficiënt verlopen van de jaarrekeningcontrole betreft het tijdig uitvoeren van de diverse (verbijzonderde) interne controlewerkzaamheden rekening houdend met de genoemde aandachtspunten in de voorgaande hoofdstukken. Aandachtspunten voor de jaarrekeningcontrole 2014 zien wij verder in:

- Tijdige oplevering van de jaarrekening 2014.
- Betrouwbaar en volledig digitaal balansdossier 2014.
- De onderbouwing van de reserves en voorzieningen.
- De aansluitingen tussen subadministraties, financiële administratie en de jaarrekening.
- De onderbouwing van de vooruit ontvangen middelen (met terugbetalingsverplichting) per 31-12-2014.
- De naleving van het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV). In 2014 zijn enkele wijzigingen doorgevoerd in het BBV. Tevens zijn enkele notities uitgebracht die van toepassing zijn op de jaarrekening 2014.
- Het tijdig analyseren van begrotingsoverschrijdingen en de restantkredieten.
- Het tijdig opleveren van de SiSa-bijlagen door de verantwoordelijke afdelingen zodat de interne controle op de SiSa-regelingen tijdig afgerond kan worden.
- Onderbouwing van de naleving van de Wet normering Topinkomens.

Voor het het opstellen van de jaarrekening 2014 hebben wij u de checklist BBV en het model jaarstukken gemeente verstrekt. Bij de jaarrekeningcontrole controleren wij de door u ingevulde checklist BBV aan de hand van de conceptjaarrekening.

In het kader van de jaarrekening geldt verder dat u afspraken met 'interne' en 'externe' leveranciers moet maken voor de tijdige oplevering van de jaarrekeningstukken. Met name bij een aantal SiSa-regelingen bent u afhankelijk van een aantal externe partijen die verantwoordingsinformatie aan uw organisatie moeten aanleveren. Het verdient aanbeveling de "interne" en "externe" leveranciers nogmaals te attenderen op tijdige aanlevering.

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 18

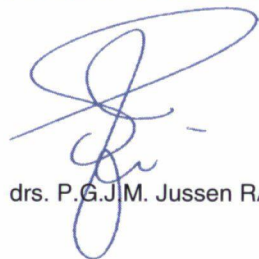
## 6. Slotwoord

Wij hebben volledige medewerking van uw medewerkers ontvangen bij het uitvoeren van onze interim-controlewerkzaamheden en hebben op een constructieve en prettige manier kunnen samenwerken. Deze managementletter is ambtelijk besproken.

Wij gaan ervan uit met deze managementletter een bijdrage te hebben geleverd aan de verdere ontwikkeling van de bedrijfsvoering van de gemeente Brunssum. Wij zijn graag bereid onze bevindingen mondeling toe te lichten.

Hoogachtend,

Deloitte Accountants B.V.



drs. P.G.J.M. Jussen RA

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 19

## Bijlage

### Wijziging BBV met ingang van begrotingsjaar 2014

Op 25 juni 2013 is de wijziging van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) gepubliceerd. De wijziging van het BBV houdt verband met:

1. De wijziging van de Gemeentewet en de 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';
2. De evaluatie van de financiële functie van gemeenten en provincies door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties (BZK) en
3. Een aantal kleinere, meer technische aanpassingen.

Hierna komen achtereenvolgens 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 per programma ten minste de belangrijkste posten afzonderlijk worden gespecificeerd en de overige posten als een totaalbedrag kunnen worden opgenomen' en
- Er is een overzicht van de beoogde c.q. 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.

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 20

## 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 resp. de jaarstukken van een gemeente ten minste uit de volgende onderdelen:

BEGROTING	JAARSTUKKEN
<p><b>Beleidsbegroting:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Programmaplan</li> <li>▪ Paragrafen</li> </ul>	<p><b>Jaarverslag:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Programmaverantwoording</li> <li>▪ Paragrafen</li> </ul>
<p><b>Financiële begroting:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Overzicht van baten en lasten in de begroting en de toelichting</li> <li>▪ Uiteenzetting financiële positie en de toelichting</li> </ul>	<p><b>Jaarrekening:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Overzicht van baten en lasten in de jaarrekening en de toelichting</li> <li>▪ Balans en de toelichting</li> <li>▪ Bijlage verantwoordingsinformatie specifieke uitkeringen (SiSa-bijlage)</li> </ul>

*Figuur 1: Indeling begroting en jaarstukken na wijziging BBV*

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 21

## 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	NA WIJZIGING BBV
<b>Geraamd resultaat voor bestemmen</b>	Geraamde totaal saldo van baten en lasten
<b>Geraamd resultaat na bestemmen</b>	Geraamde resultaat
<b>Gerealiseerd resultaat voor bestemmen</b>	Gerealiseerde totaal saldo van baten en lasten
<b>Gerealiseerd resultaat na bestemmen</b>	Gerealiseerde resultaat

*Figuur 2: Terminologie resultaat voor en na wijziging BBV*

## 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 cq. 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.

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 22

## Notities commissie BBV

De commissie BBV heeft een tweetal nieuwe notities gepubliceerd op haar site [www.commissiebbv.nl](http://www.commissiebbv.nl).

De inhoud van de notitie Verbonden partijen bevat geen stellige uitspraken of aanbevelingen van de Commissie BBV en laat zich als volgt samenvatten:

- Uitleg over en toelichting op de begrippen verbonden partij, financieel belang en bestuurlijk belang.
- Uiteenzetting over de wijze waarop gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen haar verbonden partijen moet behandelen in de begroting en jaarstukken op basis van de van toepassing zijnde artikelen uit het BBV.
- Toelichting op de rechtmatigheid bij een verbonden derde en de rechtmatigheid bij gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen ten aanzien van verbonden partijen.
- Beschrijving over het bestuur en toezicht (governance) binnen de gemeenschappelijke regeling en de bestuurlijke relatie tussen gemeente en gemeenschappelijke regeling. Idem ten aanzien van privaatrechtelijke verbonden partijen.
- Een viertal praktijkvoorbeelden waarbij telkens de vraag wordt gesteld (en beantwoord) of sprake is van een verbonden partij.
- Een nadere toelichting op enkele aspecten uit de Wijzigingswet Wgr.

De notitie riolering bevat de volgende stellige uitspraken:

- Normaal gesproken moet een onvoldoende onderbouwde voorziening vrijvallen en wordt deze doorgaans omgezet in een reserve. Via de rioolheffing geïnd geld moet echter altijd voor het rioleringsdoel worden aangewend en blijft in een voorziening (artikel 44 lid 1c BBV wordt dan omgezet in een artikel 44 lid 2 BBV voorziening). Deze voorziening kan worden samengevoegd met die van artikel 44 lid 1d BBV.
- Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van de periodieke bijstelling van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) is van belang dat de voorziening onderhoud (artikel 44 lid 1c BBV) resp. vervanging (artikel 44 lid 1d BBV) in de begroting en in de jaarrekening zodanig wordt toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht kan worden geboden in het onderscheid onderhoud c.q. spaarcomponent vervangingsinvesteringen.
- De gemeente brengt in mindering op de boekwaarde van de vervangingsinvesteringen de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen bijeen gespaard in de voorziening 44 lid 1d BBV.
- Indien de voorziening onderhoud (artikel 44 lid 1c BBV) onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex artikel 44 lid 2 BBV. Dit geldt ook voor opgehaalde gelden die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en uitvoeren dan voorzien. Deze voorziening ex artikel 44 lid 1d BBV kan uit praktisch oogpunt worden samengevoegd met die van artikel 44 lid 1d, want beide betreffen specifiek voor riolering geheven bedragen.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 23

Maar administratief moet het onderscheid wel worden bijgehouden omdat de afwikkeling verschillend is namelijk een directe balansmutatie voor de vervangingsinvesteringen en een afboeking op de onderhoudsvoorziening voor het onderhoud. De voorziening 44 lid 1c BBV kan niet met de resterende voorzieningen riolering worden samengevoegd maar moet apart zichtbaar worden gemaakt.

In de notitie riolering zijn de volgende aanbevelingen opgenomen:

- De Commissie BBV doet de aanbeveling om de huidige bestemmingsreserve riolering per ultimo 2014 via een directe balansmutatie om te zetten naar de van toepassing zijnde voorziening(en), op basis waarvan de oorzaak waardoor de bestemmingsreserve in de afgelopen jaren overwegend is gevormd.
- De Commissie BB doet de aanbeveling om – als een gemeente een riooltarief hanteert – de gerealiseerde efficiencyresultaten te muteren op een bestemmingsreserve ‘riolering’ en doet de aanbeveling de kaders ervoor vast te leggen in de verordening ex artikel 212 van de Gemeentewet.

In de notitie riolering staat voorts dat:

- Ingaande de jaarrekening 2014 de rioolinvesteringen afzonderlijk in de balans moeten worden opgenomen teneinde te voldoen aan artikel 35 lid 1 BBV. Dit geldt ook voor de al geactiveerde bedragen.
- Deze geactiveerde rioolinvesteringen moeten uit de balanspost “investeringen met een economisch nut” worden overgeboekt naar de categorie ‘investeringen met economisch nut, waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven artikel 35 lid 1b BBV’.
- Het in artikel 52 lid 2 BBV vermelde verloop van de activa zal ook moeten worden aangepast.

In dit kader vragen wij u tevens aandacht voor de vragen en antwoorden (V&A) van de Commissie BBV met betrekking tot de notitie riolering. Een aantal highlights uit deze V&A:

In de notitie riolering staat voorts dat:

- De stellige uitspraken die in de notitie zijn gedaan voor riolering gelden in principe ook voor afval.
- Voor de bestaande bestemmingsreserve dient te worden bepaald wat de overwegende oorzaak is waardoor de bestemmingsreserve in het verleden is gevormd. De uitkomst van de analyse is bepalend voor de verwerking per ultimo 2014 (voorziening, bestemmingsreserve, resultaat). Om een analyse te kunnen maken zal naar de historie van de reserve gekeken moeten worden. Vanwege het begrip ‘overwegende oorzaak’ is een exacte analyse niet voorgeschreven.
- De commissie BBV stelt gemeenten niet verplicht om bestaande (actuele) GRP’s te herzien. Wel doet zij de aanbeveling om het onderscheid tussen onderhoud en vervanging inzichtelijk te krijgen.

Tenslotte, in de notitie riolering is aangegeven dat de verwerking per ultimo 2014 via een directe balansmutatie mag plaatsvinden. De Commissie BBV heeft daarover laten weten dat er geen sprake is van aanpassing van vergelijkende cijfers omdat de jaarrekening bestuurlijk (politiek) is vastgesteld én decharge is verleend bij deze jaarrekening.

## Wijziging verwerking voorziening waar een heffing voor wordt geheven Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

### 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.

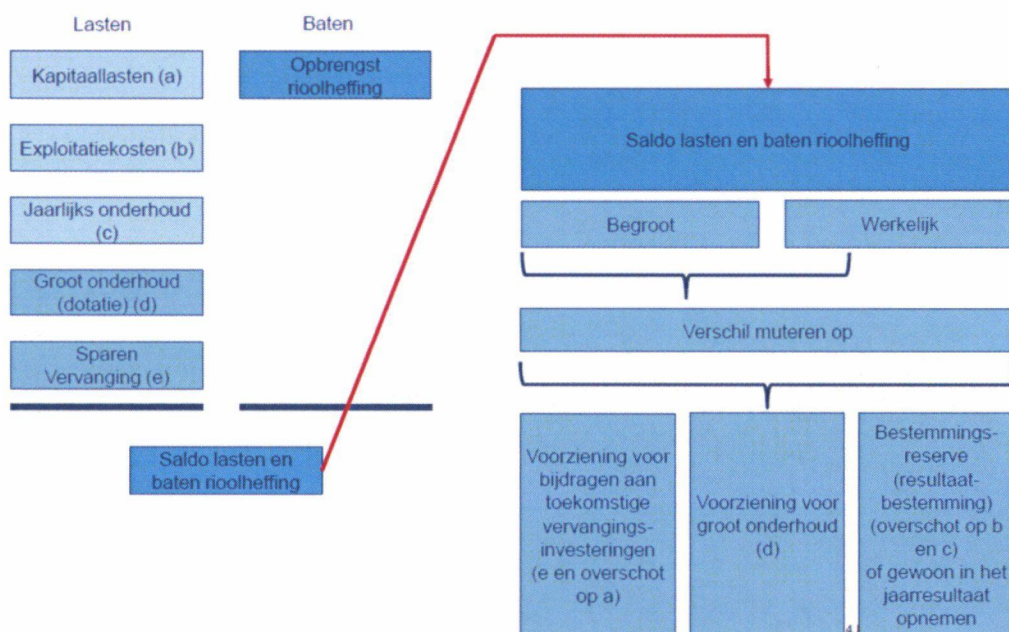
Op grond van de wijziging van het BBV van 25 juni 2013 worden bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen waarvoor een heffing wordt geheven onder de post voorzieningen op een aparte (nieuwe) categorie verantwoord. Overschotten die worden gerealiseerd op de exploitatie van riolering of afvalstoffenheffing 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 wat 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 wat 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 gemeenten 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).

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 25

Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:



## PBCL-tool

U stelt uw jaarrekening op. Uw accountant controleert deze. Ook bij u zal het gebeuren dat uw accountant vragen heeft die u overbodig vindt. Immers, u heeft de controle toch voorbereid met het "balansdossier"? En uw accountant kan toch in het dossier van de vorige controle kijken? Vervelend voor u en voor uw accountant. De digitale Prepared by cliënt list (PBCL) verbetert de voorbereiding van het controleproces! De PBCL is een technisch hulpmiddel om het opstellen van uw jaarrekening zodanig te volgen en te documenteren ("balansdossier") dat uw accountant op een efficiënte manier kan controleren. Het is "web-based" en biedt de mogelijkheid uw balansdossier te vullen met digitale documenten.

17 april 2015  
2015.22144/3113937390/IK  
Pagina 26

## De drie decentralisaties in het sociale domein

### 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 en nemen de (financiële) risico's en daarmee de druk op goed toezicht toe.

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 maakt dit voor gemeenten een majeure transitie. Vele actoren binnen uw gemeente werken aan deze transitie, ieder vanuit zijn of haar perspectief.

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

- Hoe effectief samenwerken (beleid, informatievoorziening, financiën en control)?
- 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 wijk en huishouden?
- Hoe inzicht krijgen in (zorg)aanbieders en financieel beslag?
- Hoe verantwoording organiseren?

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 27

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 risico's die wij bij uw gemeente en ook landelijk zien:

- Te kort tijdspad voor de invoering.
- Onvoldoende budgetten.
- Interne organisatie onvoldoende afgestemd op nieuwe taken.
- Gebrek aan expertise (inkoop, inhoudelijk, etc.).
- Inrichting klantkanalen nog onderhanden.

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

- Interne organisatie gereed maken.
- Vormgeven van samenwerkingsafspraken met partners en regiogemeenten.
- Opstellen van procesbeschrijvingen, de risico-analyse en beheersmaatregelen.

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 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 integratie-uitkering. 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.

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 voort 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.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 28

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 in- en externe controle effectief en efficiënt kan worden uitgevoerd. Hoe zijn de interne beheersingsmaatregelen inzake rechtmatigheid binnen de gemeente ingericht? Zijn de verordeningen vertaald naar het normenkader? Zijn de wetten meegenomen in het interne controleplan?
- 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 vooraf 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 of anders 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 waar de uitvoerder mee gaat werken.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 29

Samenvattend kan gesteld worden dat de organisatie en coördinatie van de drie decentralisaties voldoende is ingebed in uw organisatie. Aandachtspunten zien wij in het opstellen van procesbeschrijvingen, de risicoanalyse en beheersmaatregelen. Wij geven u in overweging mee dat sturing niet uitsluitend op financiën plaats zou moeten vinden maar ook op bijvoorbeeld resultaten.

## **Verantwoording participatiebudget in jaarrekening 2014**

In verband met de invoering van de drie decentralisaties per 1 januari 2015, is de verantwoording en afrekening van het participatiebudget ultimo 2014 gewijzigd. De wijziging is toegelicht in de 'Invulwijzer SiSa-bijlage 2014'. Hierna vatten wij de belangrijkste wijzigingen en de gevolgen voor de verantwoording in de jaarrekening 2014 samen:

### *Re-integratie en Inburgering*

- Bestedingen in 2014 komen ten laste van het budget 2014.
- Voor het deel aan onderbestedingen ultimo 2014 dat minder is dan 25% van het budget 2014 (voorheen 'reserveringsregeling') geldt na 2014 geen bestedings- of terugbetalingsplicht. De gemeente verantwoordt het bedrag daarom als vrijval ten gunste van het resultaat 2014.
- Het staat de gemeente vrij om de gelden via een raadsbesluit te labelen via een bestemmingsreserve.
- Voor het deel aan onderbestedingen per ultimo 2014 dat meer is dan 25% van het budget 2014, geldt dat de gemeente dit bedrag moet terugbetalen aan het Rijk. De gemeente verantwoordt het bedrag daarom als kortlopende schuld in de balans.

### *Educatie*

- Bestedingen in 2014 komen ten laste van het budget 2014.
- Voor het deel aan onderbestedingen per ultimo 2014 dat minder is dan 25% van het budget 2014 geldt wél een bestedings- of terugbetalingsplicht. De gemeente verantwoordt het bedrag daarom als transitorische post (vooruit ontvangen rijksmiddelen).
- Voor het deel aan onderbestedingen per ultimo 2014 dat meer is dan 25% van het budget 2014, geldt dat de gemeente dit bedrag moet terugbetalen aan het Rijk. De gemeente verantwoordt het bedrag daarom als kortlopende schuld in de balans.

Bij de jaarrekeningcontrole controleren wij de verantwoording en afrekening van het participatiebudget. Hierbij besteden wij aandacht aan naleving van bovenvermelde wijzigingen.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 30

## Fiscaliteiten

### 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 nihil waarderingen 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 vóór 1 januari 2015 een aantal stappen hebben gezet om klaar te zijn voor de overstap naar de werkkostenregeling per 1 januari 2015.

Gemeente Brunssum heeft in dat kader reeds stappen genomen om de werkkostenregeling te implementeren:

- Er is een inventarisatie gemaakt van de vergoedingen en verstrekkingen die met ingang van 1 januari 2015 naar verwachting ten laste van het werkkostenforfait van de gemeente Brunssum dienen te komen.
- U treft momenteel voorbereidingen om de salaris- en financiële administratie aan te passen op de werkkostenregeling. Daartoe moeten de looncomponenten in de salarisadministratie aangepast worden en zijn aanpassingen in het grootboek noodzakelijk.

U zal echter nog een aantal stappen dienen te zetten om een overstap op de werkkostenregeling mogelijk te maken en eventuele risico's op een onjuiste verwerking van werkkosten te voorkomen:

- Nu de financiële administratie wordt ingericht met betrekking tot de werkkostenregeling is het van belang dat de medewerkers binnen de gemeente Brunssum die verantwoordelijk zijn voor een juiste boeking van facturen van deze nieuwe inrichting op de hoogte zijn en conform de nieuwe werkwijze gaan boeken. De volgende stappen kunt u nog gaan zetten:
  - Er dient een duidelijke boekingsprocedure inclusief boekingsinstructie voor de budgethouders te worden opgesteld inclusief een eventuele training van deze medewerkers.
  - Er dienen duidelijke declaratierichtlijnen te worden opgesteld. Ook de declaratiesystemen en - formulieren moeten worden herzien.
  - Er dient beleid te worden geformuleerd op welke wijze bepaalde vergoedingen en verstrekkingen met ingang van 1 januari 2015 dienen te worden vormgegeven, waarbij tevens maatregelen dienen te worden genomen om te zorgen dat dit beleid door iedere medewerker wordt nageleefd.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 31

- Er dienen nieuwe afspraken te worden gemaakt met leveranciers over (gesplitste) facturatie, waarbij de betreffende procedure voor bestellingen bij deze leveranciers ook binnen de gemeente bekend moet worden gemaakt.
  
- Het interne controleproces rondom de werkkostenregeling dient te worden ingericht. Hiermee wordt gewaarborgd dat periodiek een controle op de uitvoering van de werkkostenregeling wordt uitgevoerd. Dit met als doel eventuele onjuistheden in de implementatie en uitvoering te voorkomen dan wel te herstellen en tijdig actie te kunnen nemen mocht gedurende het jaar blijken dat het werkkostenforfait dreigt te worden overschreden.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 32

De hiervoor genoemde stappen zijn van groot belang voor een succesvolle overstap op de werkkostenregeling. Onjuiste of onvolledige implementatie van deze stappen leidt voor de gemeente tot een risico op naheffingsaanslagen voor de loonheffingen in geval van een controle door de belastingdienst. Dit risico wordt vergroot doordat de belastingdienst deze controle zal uitvoeren door middel van de steekproefmethode: hierbij zal de belastingdienst aan de hand van een steekproef de gehele administratie van de gemeente Brunssum controleren aan de hand van een vooraf bepaald aantal "steken". Een onjuiste fiscale verwerking van de getrokken steken leidt tot een naheffingsaanslag die niet wordt gebaseerd op de werkelijke factuurwaarde van de getrokken steek, maar op de waarde van het interval waaruit de betreffende steek is getrokken. Het gevolg is dat een relatief beperkt aantal onjuiste fiscale verwerkingen in de administratie kan leiden tot een forse naheffingsaanslag. Om het risico hierop te mitigeren adviseren wij u de hiervoor genoemde stappen te nemen.

#### **Btw - De drie decentralisaties in het sociale domein**

Met ingang van 1 januari 2015 krijgt de gemeente er taken bij op het gebied van de jeugdzorg, de Wmo en de participatiewet. Zo krijgt de gemeente de regie over alle vormen van jeugdhulp. Verder wordt zij met uitzondering van persoonlijke verzorging verantwoordelijk voor de maatschappelijke ondersteuning van haar inwoners. Ten slotte wordt de gemeente verantwoordelijk voor de uitkeringsverstrekking en re-integratie van jonggehandicapten en voor het aanbieden van beschermt werk voor wie geen regulier werk kan verrichten.

#### Fiscale aspecten

De invoering van de nieuwe regelgeving leidt onder meer tot het uitvoeren van nieuwe activiteiten door de gemeente, het inkopen van nieuwe dienstverlening bij derden en het aangaan van nieuwe samenwerkingen. De gemeente gaat nieuwe contracten aan en dient haar financiële administratie aan te passen. Hierbij dient de gemeente alert te zijn op de fiscale aspecten. Deze betreffen voornamelijk met name btw en loonheffing maar vanaf 2016 speelt ook de vennootschapsbelasting hierbij een rol.

#### Btw

Met betrekking tot de btw zijn de belangrijkste aandachtspunten of bij inkoop van prestaties btw betaald moet worden en zo ja, of de gemeente die btw volledig via de belastingdienst kan terugontvangen. Op dit moment is voorzien dat de meeste zorgactiviteiten op het gebied van jeugdzorg en Wmo zijn vrijgesteld. Bij het afnemen van prestaties via een samenwerking met andere gemeenten kunnen onder omstandigheden ook andere prestaties zijn vrijgesteld van btw. Voornamelijk lijkt het uitgangspunt van het Ministerie van Financiën dat de regierol tot btw-compensatie leidt en de uitvoering van met name jeugdzorg en Wmo door de gemeente zelf *niet* tot btw-compensatie leidt. De gemeente dient de inrichting van de btw-administratie aan te passen in verband met de nieuwe taken. Ook dient de gemeente haar mengpercentage te herijken.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 33

## Loonheffingen

Vraagstukken op het gebied van loonheffing spelen met name bij het aangaan van samenwerkingen met andere partijen. Hierbij speelt niet alleen de vraag welke partij de inhoudingsplicht heeft maar ook de vraag onder welke cao het personeel zal vallen, welke pensioenregeling van toepassing zal worden en wat de sectorindeling zal zijn voor het sectorfonds. De uitkomst is ook leidend voor de verplichtingen uit de Wet normering topinkomen (Wnt). Bij het inlenen van personeel heeft de gemeente de mogelijkheid om zich te beschermen tegen de zogenaamde inlenersaansprakelijkheid.

## Vennootschapsbelasting

Vanwege de invoering van Vennootschapsbelastingplicht voor gemeenten per 1 januari 2016 (wetsvoorstel is in september 2014 gepubliceerd) is het van belang om in kaart te brengen in hoeverre de activiteiten die de gemeente gaat ontplooiën plaatsvinden in concurrentie met marktpartijen. De verwachting bestaat dat voor specifieke overheidstaken een vrijstelling zal gelden.

Gezien de nog resterende tijd tot de inwerkingtreding van de wetten (1 januari 2015) is tijdige inventarisatie omtrent risico's en te ondernemen acties geboden.

## **Btw - Gelegenheid geven tot sportbeoefening**

Op dit moment maken de meeste gemeenten gebruik van de mogelijkheid om sportaccommodaties btw-belast te exploiteren. In een aantal gevallen treedt de gemeente zelf op als exploitant. In andere gevallen verloopt de exploitatie via een derde. Als voldaan wordt aan de regels voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening draagt de exploitant 6% btw over zijn opbrengsten af en heeft daartegenover recht op - veelal 21% - btw-afrek op investerings- en exploitatiekosten. Bij exploitatie door een derde heeft de gemeente als eigenaar ook recht op btw-afrek als zij de sportaccommodatie met btw aan de exploitant verhuurt.

De voorwaarden voor toepassing van gelegenheid geven tot sportbeoefening zijn onlangs op enkele punten gewijzigd. Wij adviseren exploitanten om na te gaan of zij nog voldoen aan de gewijzigde voorwaarden. Voor zover nodig adviseren wij exploitanten om de rolverdeling met de gebruikers hierop aan te passen dan wel om bij twijfel voor een (nieuwe) afstemming met de belastingdienst te kiezen. Als een exploitant niet voldoet aan de nieuwe voorwaarden, kan dit in voorkomende gevallen ook leiden tot (gedeeltelijke) terugbetaling van investerings-btw (herziening) door de gemeente.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 34

Een andere ontwikkeling ten aanzien van de exploitatie van sportaccommodaties is de mogelijke uitbreiding van de sportvrijstelling. Het Ministerie van Financiën onderzoekt op dit moment of een uitbreiding van de sportvrijstelling nodig is naar aanleiding van Europese rechtspraak. Een mogelijke wetswijziging zou medio 2015 kunnen plaatsvinden en zou tot gevolg kunnen hebben dat niet-commerciële exploitaties van sportaccommodaties onder een btw-vrijstelling komen te vallen. Voor sportaccommodaties waarvoor de herzieningstermijn nog niet is verstreken zou dit tot een gedeeltelijke terugbetaling van in aftrek gebrachte investerings-btw kunnen leiden. Wij adviseren gemeente om het mogelijke btw-nadeel alvast in kaart te brengen.

## Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen

### *Inleiding*

Er wordt al jaren over de vennootschapsbelastingplicht binnen de (semi-)publieke sector gesproken en nagedacht maar vanaf 2012 zijn de ontwikkelingen in een stroomversnelling geraakt. Zelfs voor degenen die toen nog twijfelden was het na de in mei 2013 tussen de Staatssecretaris van Financiën en de Europese Commissie gevoerde correspondentie volstrekt helder dat het huidige overheidsregime binnen de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet vpb.) geen lang leven beschoren meer zou zijn. De bedoeling van de Staatssecretaris was ook glashelder: met ingang van 1 januari 2016 wordt een wet van kracht die de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen definitief regelt. Het Ministerie van Financiën is er alles aan gelegen dat het parlement deze wet eind 2014 aanneemt zodat het jaar 2015 in het teken van de implementatie kan staan.

### *Het wetsvoorstel*

Naast het traditionele Belastingplan werd op Prinsjesdag 2014 eveneens de 'Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen' aan de Tweede Kamer aangeboden. Deze wet past de huidige Wet vpb. ingrijpend aan en moet er toe leiden dat er tussen overheidsondernemingen en commerciële ondernemingen het door het kabinet beoogde in fiscaal opzicht gelijke speelveld ontstaat. Daarnaast wordt tegemoetgekomen aan de kritiek van de Europese Commissie die het overheidsregime binnen de Wet vpb. als ongeoorloofde staatssteun beschouwt.

De wet moet per 1 januari 2015 in het Staatsblad staan met uitgestelde inwerkingtreding per 1 januari 2016. Of het parlement dit tempo van het ministerie zal volgen of toch meer tijd nodig heeft om het wetsvoorstel goed te kunnen beoordelen zal gedurende het parlementaire proces blijken. Dit zal uiteraard ook nog afhangen van de kritiek 'uit het veld'.

### *De inhoud van het definitieve wetsvoorstel*

Op grond van het definitieve wetsvoorstel worden publiekrechtelijke rechtspersonen vpb.-plichtig 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.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor de Staat een afwijkende benadering geldt. Daar ontstaat de belastingplicht voor de door een ministerie gedreven onderneming(en).

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 35

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 uitermate 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 economische verkeer. Als doorlopend overschotten worden behaald (op fiscale grondslagen!) 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 gezien – vormen geen onderneming in fiscale zin. Op basis van de hiervoor genoemde criteria zullen veel door publiekrechtelijke lichamen ontplooide activiteiten kwalificeren als een ondernemingsactiviteit. Denk hierbij bijvoorbeeld aan afvalinzameling, betaald parkeren, het gemeentelijk grondbedrijf, dienstverlening in algemene zin aan burgers, bedrijfsleven en andere publiekrechtelijke rechtspersonen, de exploitatie van theaters, musea, sportaccommodaties enzovoorts. Om te voorkomen dat de belastingplicht te ruim wordt zijn er specifieke overheidsvrijstellingen in het leven groepen. Die worden hierna kort toegelicht.

#### *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, 2) activiteiten die kwalificeren als quasi-inbesteding, 3) activiteiten die kwalificeren als de uitoefening van een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid, 4) activiteiten die worden verricht in het kader van een kwalificerend samenwerkingsverband.

De vrijstelling genoemd onder 1.) voorkomt dat interne activiteiten binnen bijvoorbeeld één gemeente in de heffing komen. Als de IT-afdeling van gemeente X ook werkzaamheden verricht voor gemeente Y (buiten een samenwerkingsverband), blijft de dienstverlening aan de 'eigen' gemeente X buiten de vpb.-heffing. Met de onder 2.) genoemde inbestedingsvrijstelling worden de winst vrijgesteld die voortkomt uit activiteiten tussen een privaatrechtelijk overheidslichaam en de publiekrechtelijke rechtspersoon die dat overheidslichaam voor 100% beheerst.

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 36

Die vrijstelling is behoorlijk ruim wat de activiteiten betreft maar geldt slechts in 100%-verhoudingen. Onder 3.) is de meest wezenlijke vrijstelling opgenomen namelijk die voor de overheidstaken. Wel geldt daarbij als beperking dat de vrijstelling vervalt als hiermede in concurrentie wordt getreden met andere ondernemers. Dat zou bijvoorbeeld kunnen gaan om brandpreventie, keuringen etc. De reikwijdte van deze vrijstelling zal nog tot de nodige discussies gaan leiden. Dat de uitgifte van een paspoort of rijbewijs hier onder valt is wel duidelijk. Maar of dat bijvoorbeeld ook geldt voor het parkeerbedrijf is al veel minder helder.

Voor de praktijk zeer relevant is de onder 4.) genoemde samenwerkingsvrijstelling. Als deze vrijstelling kan worden toegepast zal veel dienstverlening aan de deelnemers van een samenwerkingsverband buiten de heffing van vennootschapsbelasting kunnen blijven. Dit kan dan gaan om samenwerking in de vorm van een GR maar dat hoeft niet. De manier waarop de samenwerking is geregeld is vormvrij; als maar geen sprake is van een individuele dienstverleningsovereenkomst. Wel geldt als belangrijkste voorwaarde dat de deelnemers in het samenwerkingsverband naar rato van hun afname van activiteiten moeten bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

### *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.

### *En nu?*

Het wetsvoorstel is ingrijpend en veelomvattend. De publiekrechtelijke lichamen zullen dan ook serieus aan de slag moeten om tijdig klaar c.q. voorbereid te zijn. En dat tijdig kan wel eens sneller zijn dan gedacht. In het bijzonder betreft dat de grondexploitaties. Uit het systeem van de Wet vpb. vloeit voort dat de waarde-ontwikkelingen c.q. de vanaf 1 januari 2016 behaalde fiscale winst in de heffing wordt betrokken. Dit wordt vormgegeven door de waardering van vermogensbestanddelen (bezittingen en toerekenbare schulden) op de fiscale balans tegen de waarde in het economische 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. Deze vennootschapsbelasting moet wel in de grondexploitatie-opzet 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!

17 april 2015

2015.22144/3113937390/IK

Pagina 37

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. Die inventarisatie is wezenlijk mits deze zo concreet mogelijk gebeurt en alle betrokken afdelingen hun rol daarin vervullen. Dan zal het onderwerp ook gaan leven in de organisatie en neemt de bewustwording toe. 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.) die niet direct blijkt uit een statisch document als een jaarrekening of IV-3-opgave. 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 voor de betreffende publiekrechtelijke rechtspersoon. Daarnaast behoren de uitkomsten van de inventarisaties die voor de samenwerkingsverbanden zijn uitgevoerd daarin thuis. Deze rapportage vormt vervolgens de basis voor een verder implementatieplan en concrete besluitvorming. Wij adviseren u dringend de inventarisatie serieus ter hand te nemen en de uitkomsten intern te bediscussiëren en extern te laten toetsen.