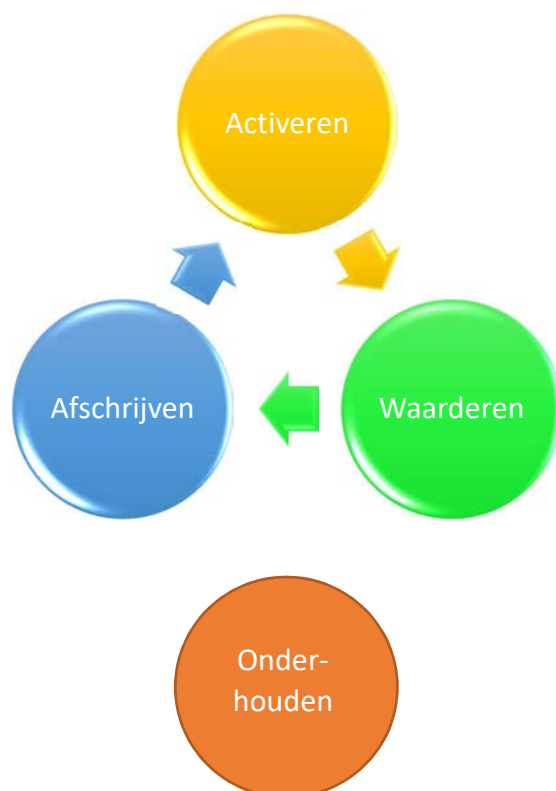


NOTITIE MATERIËLE VASTE ACTIVA

Het activeren, waarderen, onderhouden en afschrijven van investeringen/kapitaalgoederen



Inhoudsopgave

INHOUDSOPGAVE	1
1. INTRODUCTIE	3
1.1 INLEIDING	3
1.2 RICHTLIJNEN	3
1.3 LEESWIJZER	4
1.4 STELLIGE UITSPRAKEN EN AANBEVELINGEN	5
2. HET BELANG VAN DE MATERIËLE VASTE ACTIVA (INVESTERINGEN/KAPITAALGOEDEREN) VOOR RAADSLEDEN, LEDEN VAN PROVINCIALE STATEN EN LEDEN VAN ALGEMEEN BESTUUR WATERSCHAPPEN EN GEMEENSCHAPPELIJKE REGELINGEN.	8
2.1 WAT IS MATERIËLE VASTE ACTIVA?	8
2.2 ONDERHOUD VASTE ACTIVA/KAPITAALGOEDEREN/INVESTERINGEN	10
2.3 INVESTERINGSBUDGETTEN	11
3. INVESTERINGEN	12
3.1 ALGEMEEN	12
3.2 INVESTERINGEN OP DE BALANS	12
3.3 INVESTERINGSBUDGETTEN	14
3.4 SOFTWARE	15
4. ACTIVEREN	16
4.1 ALGEMEEN	16
4.2 OMVANGCRITERIUM EN RANDVOORWAARDEN T.B.V. ACTIVERING SPECIFIEKE KOSTEN	17
4.3 BRUTO EN NETTO ACTIVEREN	18
5. WAARDEREN	20
5.1 ALGEMEEN	20
5.2 WAARDERING MATERIËLE VASTE ACTIVA	20
5.3 WAARDEVERMINDERING VAN VASTGOED	21
6. AFSCHRIJVEN	24
6.1 ALGEMEEN	24
6.2 AFSCHRIJVINGSBELEID.....	24
6.3 STELSEL- EN SCHATTINGSWIJZIGINGEN	28
6.4 AFSCHRIJVINGEN IMMATERIËLE VASTE ACTIVA	30
7. ONDERHOUD MATERIËLE VASTE ACTIVA (INVESTERINGEN/ KAPITAAL-GOEDEREN)	32
7.1 ALGEMEEN	32
7.2 BELEIDSKADERS	32
7.3 BEHEERPLANNEN	32
7.4 SOORTEN ONDERHOUD	33
7.5 GROOT ONDERHOUD TEN LASTE VAN EEN ONDERHOUDSVOORZIENING TER EGALISATIE (ART 44 1.C BBV)	34
7.6 ACHTERSTALLIG ONDERHOUD.....	38

8.	AANDACHTSPUNTEN VOOR DE FINANCIËLE VERORDENING	40
8.1	ALGEMEEN	40
8.2	AUTORISATIE VAN (RESTANT)BUDGETTEN INVESTERINGEN	40
8.3	BEHEERSING BUDGET: TERMIJN VAN OPEN HOUDEN VAN EEN BUDGET	41
BIJLAGEN.....	42
	BIJLAGE 1: BEGRIPPEN EN DEFINITIES.....	42
	BIJLAGE 2: SCHEMA WAARDEVERMINDERING VASTGOED	46
	BIJLAGE 3: VOORBEELDEN PRAKTIJK TER VERDUIDELIJKING	47
	BIJLAGE 4: VERWERKEN VAN SOFTWARE EN KOSTEN	51
	BIJLAGE 5: CASUÏSTIEK INZAKE ACTIVEREN	53
	BIJLAGE 6: CASUÏSTIEK INZAKE WAARDEREN EN ONDERHOUD	57
BIJLAGE 7: UITWERKING COMPONENTENBENADERING	60
	BIJLAGE 8: SCHEMA KLEIN- EN GROOT ONDERHOUD	64
	BIJLAGE 9: VOORBEELDEN VAN KLEIN- EN GROOT ONDERHOUD.....	65

1. Introductie

1.1 Inleiding

Deze notitie geeft een overzicht van alle relevante aspecten van materiële vaste activa met betrekking tot vraagstukken van begroting en verantwoording voor gemeenten, provincies, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen. Daar waar in de notitie alleen over gemeenten wordt gesproken, worden ook provincies, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen bedoeld.

Het doel van deze notitie is inzicht bieden aan vakspecialisten op het gebied van materiële vaste activa. Deze notitie treedt in werking op het moment van publiceren door de Commissie BBV. Een uitzondering geldt voor de hierna genoemde stellige uitspraak. Deze is met ingang van de begroting 2021 van toepassing, eerdere toepassing is wenselijk.

Hersteltermijn achterstallig onderhoud

In geval van achterstallig onderhoud, waarbij sprake is van kapitaalvernietiging en/of onveilige situaties, wordt er op basis van artikel 44 lid 1a BBV een voorziening gevormd.

Het is niet langer toegestaan om bij onvoldoende financiële middelen een termijn van vier jaar te hanteren voor het vormen van de voorziening. De reden hiervoor is het effect op de financiële kengetallen. Er kan in geen van de voorkomende gevallen sprake zijn van een negatieve voorziening. Een onverwacht bij de jaarrekening gesignaleerde negatieve stand moet via een eenmalige last worden gedekt. Een tijdig bij de begroting gesignaleerde verwachte negatieve stand moet via aanpassing van de toekomstige stortingen worden gedekt. Zie hoofdstuk 7.6.

Bovenstaande stellige uitspraak is een aanscherping ten opzichte van eerder gepubliceerde notities en treedt daarom in werking met ingang van het begrotingsjaar 2021.

1.2 Richtlijnen

Richtlijnen van de Commissie BBV aan gemeenten zijn een belangrijk instrument van de Commissie om in navolging van BBV artikel 75 lid 2 een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de Commissie zijn onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus inclusief jaarverslaggeving verschillen.

Met stellige uitspraken geeft de Commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd. Indien een gemeente toch voor een afwijkende interpretatie kiest (de gemeente is van oordeel dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past en ook 'BBV-proof' is), dan moet zij dit expliciet motiveren en kenbaar maken bij de begroting en de jaarstukken.

Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De Commissie BBV spoort gemeenten aan om deze aanbevelingen te volgen, omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

De stellige uitspraken en aanbevelingen die de Commissie BBV in deze notitie heeft geformuleerd inzake materiële vaste activa zijn samengevat in paragraaf 1.4. Bij elk van de stellige uitspraken c.q. aanbevelingen wordt aangegeven aan welk hoofdstuk of paragraaf deze tekst is ontleend.

In deze notitie is rekening gehouden met de wetgeving, de eerder opgestelde notities over materiële vaste activa en alle gepubliceerde antwoorden tot 1 juli 2019. Ten tijde van de publicatie van de eerste versie van de notitie materiële vaste activa in 2017 zijn alle eerder gepubliceerde notities¹ over materiële vaste activa opgenomen in deze notitie en daarmee als individuele notities komen te vervallen.

Van twee notities over materiële vaste activa heeft de Commissie BBV geconstateerd dat deze, gezien de technische aspecten en de onderlinge samenhang, niet worden opgenomen in deze notitie. Het betreft de notitie riolering (2014) en de notitie erfpacht (2017)².

1.3 Leeswijzer

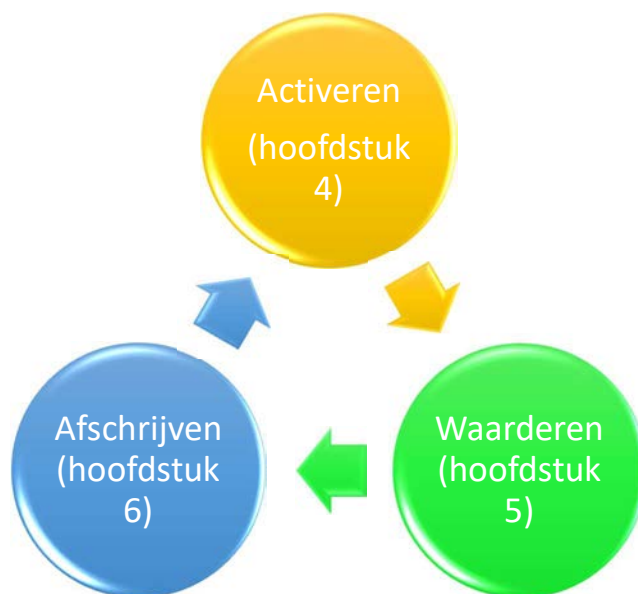
Deze notitie begint met dit inleidende hoofdstuk en een hoofdstuk specifiek bedoeld voor raadsleden, leden van Provinciale Staten en leden van het algemeen bestuur van waterschappen en gemeenschappelijke regelingen. Daarna gaat hoofdstuk 3 nader in op

¹ De volgende notities zijn in 2017 komen te vervallen:

- Notitie software (2007);
- Notitie verkrijging en vervaardiging en onderhoud kapitaalgoederen (2007);
- Notitie investeringen (2012);
- Notitie waardering vastgoed (2013);
- Notitie stelsel en schattingswijzigingen betrekking hebbende op de MVA (2012).

² Ook deze notities kunnen geactualiseerd zijn. Zie voor een actueel overzicht de site van de commissie BBV.

investeringen. De daarop volgende drie hoofdstukken volgen de levenscyclus van een materieel actief.



Gedurende de gebruiksduur dient een vast actief onderhouden te worden. Dit wordt toegelicht in hoofdstuk 7. Aandachtspunten voor de financiële verordening zijn opgenomen in hoofdstuk 8. Tot slot zijn 9 bijlagen opgenomen. In bijlage 1 zijn de begrippen en definities opgenomen, in bijlage 2 het schema waardeverminderingen vastgoed. Verder bevatten de bijlagen nadere informatie en casuïstiek en maken daarmee onderdeel uit van deze notitie. In volgende hoofdstukken wordt verder verwezen naar de bijlagen.

1.4 Stellige uitspraken en aanbevelingen

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

Stellige uitspraken

- Software als afzonderlijk actief valt onder de materiële vaste activa, als bedoeld in artikel 35 lid 1a BBV (investeringen met een economisch nut). Zie hoofdstuk 3.4.
- Licenties op software voor onbepaalde duur, die in één keer in rekening worden gebracht vallen onder de materiële vaste activa als bedoeld in artikel 35, lid 1a BBV (investeringen met een economisch nut). Zie hoofdstuk 3.4.

- Voor vastgoed met een economische functie is – ingeval van een duurzame waardevermindering - afwaardering verplicht en wordt de toets met behulp van de directe opbrengstwaarde voorgeschreven. Zie hoofdstuk 5.3
- Een wijziging van een verwachte toekomstige gebruiksduur c.q. gebruikintensiteit is een schattingswijziging. De bestaande (rest)boekwaarde wordt niet herrekend, maar over de langere, dan wel kortere, dan wel gelijkblijvende verwachte toekomstige gebruiksduur afgeschreven. Zie hoofdstuk 6.3
- Een wijziging van de ‘vrij te kiezen’ waarderingsgrondslagen is een stelselwijziging. Bij een stelselwijziging worden bestaande (rest)boekwaarden niet herrekend, maar over de langere, dan wel kortere, dan wel gelijkblijvende verwachte gebruiksduur afgeschreven. Zie hoofdstuk 6.3.
- Uit hoofde van rechtmatigheid kunnen besluiten tot een stelsel- of schattingswijziging met betrekking tot materiële vaste activa uiterlijk tot het einde (31 december) van het desbetreffende begrotingsjaar worden genomen door de raad. Zie hoofdstuk 6.3.
- Klein en groot onderhoud houdt of brengt een object in goede, oorspronkelijke staat en is dus niet van invloed op de bepaalde gebruiksduur (afschrijvingstermijn) van het object en mag daarom niet worden geactiveerd. Zie hoofdstuk 7.4.
- Voorzieningen die vooraf worden gevormd om lasten van groot onderhoud gelijkmatig te verdelen over meerdere begrotingsjaren, kunnen alleen met instemming van de raad ingesteld en gevoed worden op basis van een recent beheerplan. Zie hoofdstuk 7.5.
- Onder recent beheerplan wordt een beheerplan verstaan van maximaal vijf jaar oud ten opzichte van het verslagleggingsjaar. Deze vijf jaar dient te worden gehanteerd als richttermijn waar gemotiveerd van kan worden afgeweken. Een gemotiveerde afwijking houdt in dat deze motivatie is geautoriseerd door de raad en verantwoord is in de paragraaf ‘onderhoud kapitaalgoederen’ van de begroting en de jaarstukken. Zie hoofdstuk 7.5.2.
- Tussentijdse bijstelling van het beheerplan binnen de vijf jaar is verplicht indien een belangrijke afwijking is opgetreden in de staat van het onderhoud. Zie hoofdstuk 7.5.2.
- In geval van achterstallig onderhoud waarbij sprake is van kapitaalvernietiging en/of onveilige situaties wordt er op basis van artikel 44 lid 1a BBV een voorziening gevormd. Zie hoofdstuk 7.6.

Aanbeveling

- De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met investeringen in materiële vaste activa en bijbehorende afschrijvingen wordt omgegaan vast te leggen in de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen, een nota investeringen of de financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet. In aanvulling hierop kan een investeringsplan voor het huidige en de komende jaren een bijlage vormen die jaarlijks geactualiseerd wordt. Zie hoofdstuk 2.

2. Het belang van de materiële vaste activa (investeringen/kapitaalgoederen) voor raadsleden, leden van Provinciale Staten en leden van algemeen bestuur Waterschappen en gemeenschappelijke regelingen.

Materiële vaste activa worden in het dagelijks leven veelal geduid als investeringen. In het BBV wordt consequent gesproken over materiële vaste activa of kapitaalgoederen als het gaat om bezittingen en de bijbehorende begrippen afschrijvingen en onderhoud. In dit hoofdstuk voor de raad geven we op hoofdlijnen aan wat materiële vaste activa zijn en welke taken en verantwoordelijkheden de raad op dit vlak heeft. We gaan ook kort in op de aandachtspunten en informatie waar raadsleden zich van bewust moeten zijn.

Materiële vaste activa hebben mogelijk grote meerjarige financiële consequenties. Het is van belang dat de raad vooraf het te voeren beleid goedkeurt en via begroting en jaarrekening vaststelt dat dit beleid ook uitgevoerd wordt.

2.1 Wat zijn materiële vaste activa?

Objecten (bijvoorbeeld gebouwen, wegen) worden geactiveerd als deze een langere tijd (langer dan 1 jaar) mee gaan en een bepaalde waarde hebben. Als deze voor eigen gebruik zijn worden ze gezien als langlopende bezittingen ofwel vaste materiële activa op de balans. Het aanschaffen of vervaardigen van materiële vaste activa gaat gepaard met het doen van investeringen. Materiële vaste activa zijn dus feitelijk de objecten die door investeringen door een gemeente worden verworven. Onder investeren wordt verstaan het vastleggen van vermogen in objecten waarvan het nut zich over meerdere jaren uitstrekt.

De investeringen worden op de balans verantwoord. De lasten voortvloeiende uit de investeringen in materiële vaste activa, zoals onderhoud, afschrijvingen, toegerekende rente en verzekeringen behoren tot de jaarlijkse exploitatielasten.

Materiële vaste activa kunnen een zeer uiteenlopende vorm hebben. Investeringen in wegen en gebouwen zijn de meest voorkomende activa, maar ook investeringen in apparatuur en machines en grond kunnen, afhankelijk van het gevoerde beleid, onderdeel uitmaken van de materiële vaste activa. Overigens is er bij investeringen niet altijd sprake van een nieuw object. Bij een bestaand actief is sprake van een investering indien de uitgaven:

- leiden tot een significante kwaliteitsverbetering; en/of
- leiden tot een levensduurverlenging; en/of

- aanpassingen betreffen om te voldoen aan wet- en regelgeving (bijv. investeringen in een gebouw om te voldoen aan veiligheidsvoorschriften die invloed hebben op de waarde en de levensduur).

Wanneer uitgaven worden gedaan ten behoeve van het behoud van de oorspronkelijke kwaliteit en levensduur van een actief dan is er sprake van onderhoud. Objecten die geen deel uitmaken van de materiële vaste activa zijn voorwerpen van cultuur-historische waarde en voorraden.

Het investeringen en afschrijvingen beleid wordt uiteen gezet in de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet. In artikel 212 van de Gemeentewet is opgenomen dat de raad bij verordening de uitgangspunten voor het financieel beleid vaststelt. De verordening bevat in ieder geval regels voor waardering en afschrijving van activa, de zogenaamde 'waarderingsgrondslagen', zoals:

- afschrijvingsmethode per categorie;
- moment van starten met afschrijven;
- de gebruiksduur per categorie kapitaalgoederen ofwel de afschrijvingstermijn;
- de componentenbenadering;
- restwaarde.

In de verordening artikel 212 Gemeentewet kan de gemeente ook bepalen, dat er voor het financieel beleid, waaronder het waarderings- en afschrijvingsbeleid van activa, een afzonderlijke nota wordt opgesteld en vastgesteld.

Aanbeveling

- **De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met investeringen in materiële vaste activa en afschrijvingen wordt omgegaan vast te leggen in de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen, een nota investeringen of de financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet. In aanvulling hierop kan een investeringsplan voor het huidige en de komende jaren een bijlage vormen die jaarlijks geactualiseerd wordt.**

De notitie bevat onder meer de financiële grens die getrokken wordt waarboven objecten als investeringen worden beschouwd. Deze grens kan per gemeente verschillen. Het is niet

toegestaan deze grens aan te passen met het oog op financieel evenwicht³. Elke wijziging van de grens wordt beschouwd als een stelselwijziging en heeft tot gevolg dat vergelijkende cijfers moeten worden opgesteld. Zie hoofdstuk 6.

2.2 Onderhoud vaste activa/kapitaalgoederen/investeringen

Voor sommige taken waarop materiële vaste activa betrekking hebben geldt dat de gemeente wettelijk verplicht is deze te onderhouden. De gemeente moet bijvoorbeeld zorgen voor riolering en onderhoud van wegen. Achterstallig onderhoud kan leiden tot aansprakelijkheidstelling.

Daarnaast heeft de gemeenteraad met de paragraaf 'onderhoud kapitaalgoederen' de mogelijkheid kaders te stellen voor het onderhoud van infrastructuur, voorzieningen⁴ en gebouwen. Dat is van belang omdat:

- er veel geld mee is gemoeid. Materiële vaste activa leggen langdurig een groot beslag op de gemeentelijke begroting. Een zo volledig mogelijk overzicht én onderbouwing van deze lasten zijn daarom van groot belang voor een goed inzicht in de financiële positie;
- materiële vaste activa nodig zijn om de programmadoelen van de gemeente te realiseren. Om bijvoorbeeld economische ontwikkeling te stimuleren is een goede bereikbaarheid van belang;
- materiële vaste activa het 'gezicht' van de gemeente zijn. De raad moet zich uitspreken over de gewenste kwaliteit en het onderhoudsniveau van de openbare ruimte.

Raadsleden kunnen hun kader stellende en controlerende taak bij het onderhoud van de materiële vaste activa op verschillende manieren invullen:

- Algemene kaders stellen over welke materiële vaste activa de gemeente moet hebben en hoe zij met haar materiële vaste activa omgaat
- Invloed uitoefenen op afzonderlijke investeringsbeslissingen (zoals wel/niet brug bouwen)
- De kwaliteit van de aanwezige materiële vaste activa bewaken en zo nodig bijsturen. Sluiten de materiële vaste activa aan bij de doelen van de gemeente? Kost het niet te veel geld?

³ In artikel 189 lid 2 van de Gemeentewet staat: De raad ziet erop toe dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is. Anders gezegd: De raad stelt een begroting vast die structureel en reëel in evenwicht is. Van de eis dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is kan de raad afwijken indien voldoende aannemelijk is dat het structureel en reëel evenwicht uiterlijk in de laatste jaarschijf van de meerjarenraming tot stand zal worden gebracht. Als structurele lasten gedekt zijn door structurele baten is er sprake van structureel evenwicht. Dit geldt per jaarschijf van de begroting en de meerjarenraming. Reëel evenwicht houdt in dat de ramingen volledig, realistisch en haalbaar zijn.

⁴ Denk hierbij aan verkeersvoorzieningen zoals verkeerslichten

- Het beleid biedt handvatten om te kunnen sturen op de te bereiken doelstellingen en evenwichtig om te gaan met de (schaarse) ruimte.

2.3 Investeringsbudgetten

De lasten die voortvloeien uit investeringen in materiële vaste activa worden in het overzicht van baten en lasten, deel uitmakende van de financiële begroting, verantwoord. Bij de vaststelling van de begroting door de raad worden niet alleen de baten en lasten vastgesteld, maar stelt de raad ook de investeringen vast. Dit betekent in dat geval dat de raad geen investeringsbudgetten meer beschikbaar hoeft te stellen.

De raad kan op twee manieren specifieke investeringsvoorstellen apart voorgelegd krijgen. De eerste manier is dat de raad bij de begrotingsbehandeling en –vaststelling aangeeft van welke investering(en) hij op een later tijdstip een apart voorstel voor autorisatie van het investeringsbudget wil ontvangen. De tweede manier is dat de raad algemene regels vaststelt over (omvangrijke) investeringen die afzonderlijk ter goedkeuring aan de raad moeten worden voorgelegd.

Voorts komt het voor dat er in de loop van het begrotingsjaar investeringsbudgetten noodzakelijk zijn die niet bij de vaststelling van de begroting voorzien waren. Aan de raad moet dan een voorstel ter besluitvorming worden voorgelegd. Een dergelijk voorstel moet vergezeld gaan van een structureel en reëel sluitende begrotingswijziging, waarin de baten en de lasten, waaronder de kapitaallasten voortvloeiende uit de investering, zijn opgenomen.

3. Investeringsen

3.1 Algemeen

Onder investeren wordt verstaan het vastleggen van vermogen in objecten waarvan het nut zich over meerdere jaren uitstrekt.

De investeringen worden op de balans verantwoord. De lasten voortvloeiende uit de investeringen in materiële vaste activa, zoals onderhoud, afschrijvingen, toegerekende rente en verzekeringen, behoren tot de jaarlijkse exploitatielasten. Elke gemeente bepaalt zelf de financiële grens die getrokken wordt waarboven objecten als investeringen worden beschouwd. Deze grens kan per gemeente verschillen.

Bij een bestaand actief is sprake van een investering indien de uitgaven:

- leiden tot een significante kwaliteitsverbetering; en/of
- leiden tot een levensduurverlenging; en/of
- aanpassingen betreffen om te voldoen aan wet- en regelgeving (bijv. investeringen in een gebouw om te voldoen aan veiligheidsvoorschriften die invloed hebben op de waarde en de levensduur).

Wanneer uitgaven worden gedaan ten behoeve van het behoud van de oorspronkelijke kwaliteit en levensduur van een actief, dan is er sprake van onderhoud.

3.2 Investeringsen op de balans

Op de balans maken de investeringen in objecten voor eigen gebruik, die lang mee gaan, deel uit van de vaste activa en wel het onderdeel materiële vaste activa. Volgens artikel 35 BBV worden deze investeringen als volgt op de balans opgenomen:

- a. investeringen met een economisch nut;
- b. investeringen met een economisch nut, waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven;
- c. investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut.

Investeringsen voor (riool- en afvalstoffen)heffingsen moeten apart op de balans worden opgenomen, omdat de regelgeving over de verslaggeving daarvan en de daaraan gerelateerde lasten tot onduidelijkheden in fiscale procedures hebben geleid. Mede gezien de juridische

consequenties die een onjuiste kostentoerekening aan deze taken kan hebben, is deze categorie in het leven geroepen.

De bedoelde heffing betreft ook rechten die op grond van artikel 229 lid 1a en b van de Gemeentewet geheven kunnen worden. Dit zijn rechten die maximaal kostendekkend mogen zijn, alleen besteed mogen worden aan het doel waarvoor de rechten zijn geheven en die ook een spaarbedrag voor vervanging van de betrokken activa mogen bevatten.

Investerings hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen. Iets dat te koop c.q. te verkopen is, maakt het nog niet “verhandelbaar”. Verkeersvoorzieningen (bijvoorbeeld verkeerslichten) worden gekwalificeerd als ‘inrichting van de openbare ruimte’ en zijn vergelijkbaar met straatverlichting, afvalbakken, bankjes, speeltoestellen etc. Al deze goederen leveren geen geld op maar hebben een maatschappelijk nut en zijn derhalve investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut.

Artikel 52 lid 1 BBV schrijft voor welke materiële vaste activa afzonderlijk moeten worden vermeld. Artikel 52 lid 2 BBV schrijft voor op welke wijze de materiële vaste activa en de onderverdeling ervan, zoals aangegeven in het eerste lid, moeten worden toegelicht.

Een bijzondere categorie betreft de materiële vaste activa die niet meer volledig ter beschikking van de gemeenten staan, maar die door middel van het vestigen van een zakelijk recht (grotendeels) zijn vervreemd. Het gaat hierbij om erfpacht. Artikel 35 lid 2 BBV schrijft voor dat (afzonderlijk) wordt aangegeven welke materiële vaste activa in erfpacht zijn uitgegeven. Het kan hierbij gaan om grond die in erfpacht is uitgegeven. Voor nadere beschouwingen verwijzen wij naar de Notitie grondbeleid.

In toenemende mate worden in de huidige praktijk ook met betrekking tot gebouwen (opstallen) zakelijke rechten (zoals erfpacht) gevestigd. Ook in die gevallen zal dit in de balans tot uitdrukking moeten worden gebracht en toegelicht.

Juridisch en economisch eigendom

Bij materiële vaste activa zijn twee typen eigendom belangrijk. In veel gevallen heeft de gemeente zowel het juridisch als het economisch eigendom van het materieel vast actief. Het actief staat dan blijkens overeenkomsten en/of registers (zoals het kadaster) op naam van de gemeente (juridisch eigendom) en de gemeente heeft het genot, het risico op waarde verandering en bijvoorbeeld de kosten van onderhoud en verzekeringen (economisch

eigendom). Materiële vaste activa waarvan de gemeente zowel juridisch als economisch eigenaar is staan op de balans van de gemeente.

Het is ook mogelijk dat de gemeente wel economisch eigenaar is van een materieel vast actief, maar geen juridisch eigenaar. De gemeente heeft het genot, het risico op waarde verandering en bijvoorbeeld de kosten van onderhoud en verzekeringen van het materieel vast actief, terwijl het juridisch eigendom bij een andere partij ligt. Wanneer de gemeente wel het economisch eigendom, maar niet het juridisch eigendom van een materieel vast actief heeft, moet het materieel vast actief op de balans van de gemeente worden opgenomen. Bij de toelichting wordt de eigendomssituatie toegelicht.

Dit is ook het geval bij financial lease. De gemeente heeft het genot, het risico op waarde verandering en bijvoorbeeld de kosten van onderhoud en verzekeringen van het materieel vast actief en verantwoordt het materieel vast actief daarom op de balans. Bij operational lease is de gemeente geen economisch eigenaar van het materieel vast actief en wordt het betreffende actief niet op de balans van de gemeente opgenomen. De gemeente licht de verplichting wel toe bij de niet uit de balans blijvende verplichtingen.

Het is ook mogelijk dat de gemeente wel juridisch eigenaar is van een materieel vast actief, maar niet over het economische eigendom beschikt, omdat het economisch eigendom tegen veelal een vergoeding bij een andere partij ligt. Dit materieel vast actief staat op de balans bij de gemeente tegen registratiewaarde. Hierbij wordt de waarde van het recht op de vergoeding (in de toelichting) vermeld.

3.3 Investeringsbudgetten

De begroting bestaat volgens het BBV uit de beleidsbegroting en de financiële begroting. In de financiële begroting wordt op grond van artikel 20 BBV o.a. de uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting daarop opgenomen. Daarbij moet afzonderlijke aandacht worden besteed aan de investeringen. Het is toegestaan om deze informatie ook in de programma's op te nemen, maar de verplichting tot opname in de financiële begroting vervalt daarmee niet. Het is wel mogelijk om het overzicht in de financiële begroting dan als een samenvattend totaaloverzicht te presenteren. De lasten die voortvloeien uit deze investeringen worden in het overzicht van baten en lasten, deel uitmakende van de financiële begroting, opgenomen.

In bijlage 3 zijn voorbeelden opgenomen betreffende aanvragen voor investeringsbudgetten.

3.4 Software

Bij de invoering van het BBV is bepaald dat voor software het matchingprincipe van toepassing is. Dit wil zeggen, dat de kosten zoveel mogelijk toegerekend moeten worden aan de periode waarop de kosten betrekking hebben. Het BBV kent een limitatieve lijst van immateriële vaste activa (artikel 34 BBV). Software is niet op deze lijst opgenomen waardoor het niet mogelijk is om software als immateriële vaste activa te activeren. Dit betekent dat software als materiële vaste activa moet worden geactiveerd.

Software kan ook in gebruik worden genomen in de vorm van een SaaS⁵ oplossing. In dat geval is er geen sprake van het verkrijgen van een actief (een investering met economisch nut) omdat het bij SaaS gaat om dienstverlening in de vorm van een abonnement waarmee wordt ingelogd bij de dienstverlener. Deze dienstverlener heeft die de activa zowel juridisch als economisch in bezit. Dit betekent dat ook de implementatiekosten behorende bij de implementatie van een SaaS oplossing niet geactiveerd mogen worden. Er is geen sprake van een verkrijgingsprijs en daarom zijn de kosten ook niet als bijkomende kosten te kwalificeren.

Het verwerken van software en kosten is nader uitgewerkt in bijlage 4.

Stellige uitspraken.

- **Software als afzonderlijk actief valt onder de materiële vaste activa, als bedoeld in artikel 35 lid 1a BBV (investeringen met een economisch nut).**
- **Licenties op software voor onbepaalde duur, die in één keer in rekening worden gebracht vallen onder de materiële vaste activa als bedoeld in artikel 35, lid 1a BBV (investeringen met een economisch nut).**

⁵ Wikipedia : “Software as a service, vaak afgekort als SaaS, ook weleens software on demand genoemd, is software die als een online dienst wordt aangeboden. De klant hoeft de software niet aan te schaffen, maar sluit bijvoorbeeld een contract per maand per gebruiker”.

4. Activeren

4.1 Algemeen

Tot 1 januari 2017 moesten alleen investeringen met een economisch nut worden geactiveerd en konden investeringen met een maatschappelijk nut in de openbare ruimte geactiveerd worden. Met ingang van 1 januari 2017 moeten alle investeringen, die vanaf het begrotingsjaar 2017 of later gereed komen, geactiveerd worden. Dit betekent een geleidelijke invoering, met als gevolg dat pas over 30 tot 40 jaar alle investeringen op een identieke manier op de balans worden opgenomen en worden afgeschreven. Een van de consequenties van deze wijziging is dat de kapitaallasten sterk stijgen. Hier staat een daling in de exploitatielasten tegenover. Feitelijk is er sprake van een verschuiving van de lasten. Door de geleidelijke invoering van de nieuwe systematiek blijven verschillen bestaan in de wijze waarop mag worden afgeschreven op investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut die vóór het begrotingsjaar 2017 zijn gedaan. Om inzicht te geven in het deel van de activa dat wel vergelijkbaar is qua systematiek moeten gemeenten in het verloopoverzicht in de toelichting op de balans aangeven welk bedrag volgens de nieuwe systematiek is verantwoord en welk deel volgens de oude systematiek. Het blijft daarnaast verplicht om in de jaarrekening een onderscheid te blijven maken tussen beide typen van investeringen (zie artikel 35 BBV), omdat investeringen met een economisch nut veelal zelfstandig vervreemdbaar zijn en daardoor hun actuele waarde kunnen opleveren. Daaraan verbonden stille reserves kunnen dan worden herkend.

In het Wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 is opgenomen dat op investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut, die vóór de inwerkingtreding van dit besluit zijn gedaan, het BBV van toepassing blijft zoals dat gold op de dag vóór de inwerkingtreding van dit besluit. Dit betekent dat bij meerjarige investeringen het deel dat in/vanaf 2017 wordt gerealiseerd geactiveerd moet worden ongeacht of er al dekking is voor de kapitaallasten. Mochten er bijdragen van derden zijn, die in directe relatie met het actief staan, dan moeten deze bijdragen in mindering worden gebracht op het geactiveerde bedrag. Indien aan de bijdrage door de derde specifieke voorwaarden voor terugbetaling (meerjarig) zijn gesteld, mag de eventuele verrekening pas plaats vinden als – veelal naar (tijds)evenredigheid aan de voorwaarden is voldaan.

Mochten er eigen middelen zijn, dan kunnen deze middelen in een door de raad in te stellen bestemmingsreserve kapitaallasten worden gestort voor de dekking van de kapitaallasten die uit de activering en de wijze van afschrijven voortvloeien.

Een bestemmingsreserve kapitaallasten moet van voldoende omvang zijn om de kapitaallasten gedurende de gehele vastgestelde afschrijvingsperiode aan de reserve te kunnen onttrekken. Om de volledige kapitaallasten aan de bestemmingsreserve kapitaallasten te kunnen onttrekken, moet het saldo van de bestemmingsreserve kapitaallasten gelijk zijn aan de boekwaarde van de desbetreffende activa. Wanneer het saldo van de bestemmingsreserve kapitaallasten minder is dan de boekwaarde van de desbetreffende activa, dan kunnen de kapitaallasten slechts naar rato aan de bestemmingsreserve kapitaallasten worden onttrokken. De kapitaallastenreserves zijn gekoppeld aan de betreffende investeringen. Dit houdt in dat wanneer de investering vertraging oploopt de onttrekking evenredig lager zal zijn en vice versa.

Onttrekking van de rente uit de bestemmingsreserve kapitaallasten is alleen mogelijk indien er bespaarde rente over het saldo van deze reserve wordt toegevoegd. Wanneer er geen bespaarde rente wordt toegevoegd, dan kan alleen de jaarlijkse afschrijving onttrokken worden aan deze reserve.

4.2 Omvangcriterium en randvoorwaarden t.b.v. activering specifieke kosten

Omvangcriterium

Alle investeringen worden geactiveerd (artikel 59 BBV) conform de richtlijnen die in de financiële verordening door de raad zijn vastgesteld.

Uit oogpunt van het in de hand houden van de administratieve lasten is het van belang dat gemeenten op grond van artikel 212 van de Gemeentewet in de financiële verordening aangeven welke ondergrens gehanteerd wordt voor het activeren van investeringen.

Bij het hanteren van een activeringsgrens moet de verplichting tot het activeren van investeringen in acht worden genomen. Het is niet toegestaan om de activeringsgrens zodanig hoog te stellen dat hierdoor (bepaalde typen) activa individueel of als verzameling in totaal van materiële omvang buiten de balans worden gehouden

Kosten van onderzoek en ontwikkeling

De kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief kunnen worden geactiveerd (artikel 60 BBV). De voorwaarden genoemd in dit artikel bepalen dat de kosten alleen dan mogen worden geactiveerd als de plannen betreffende het actief, waarvoor de kosten worden gemaakt, al redelijk omljnd zijn, de plannen uitvoerbaar zijn en de kosten zijn in te schatten.

Voorts is het ook van belang dat het daadwerkelijk om kosten voor voorbereiding van een investering gaat.

Dit betekent dat kosten voor onderzoek en ontwikkeling geactiveerd mogen worden voor zover het onderzoek of de ontwikkeling bijdraagt aan de totstandkoming van een materieel vast actief. Het opstellen van bijvoorbeeld een nieuw gemeentelijk rioleringsplan leidt niet tot de totstandkoming van een vast actief. Het is slechts een document waarin onder andere de noodzakelijke vervangingsinvesteringen worden gepland en doorgerekend. De hiermee gemoeide kosten mogen daarom niet worden geactiveerd.

Wanneer materiële vaste activa nog in aanbouw of ontwikkeling zijn, dienen de investeringen onder de materiële vaste activa te worden gepresenteerd. De ontwikkeling vindt immers plaats voor een actief van de gemeente zelf en niet voor een actief dat wordt gebouwd/ontwikkeld voor de verkoop aan derden. Het BBV kent geen rubriek 'onderhanden werk' binnen de materiële vaste activa. Materiële vaste activa die in aanbouw/ontwikkeling zijn, moeten daarom gewoon op de betreffende categorie binnen de materiële vaste activa worden gepresenteerd.

Bijdragen aan activa in eigendom van derden

Bijdragen aan activa in eigendom van derden kunnen worden geactiveerd (artikel 61 BBV), indien aan de voorwaarden wordt voldaan. De voorwaarden die in dit artikel genoemd worden zijn cumulatief. Kern is dat het bij de bijdrage gaat om een investering die bijdraagt aan de publieke taak en dat de gemeente de derde partij kan verplichten daadwerkelijk te investeren. Indien de derde partij in gebreke blijft kan de gemeente de middelen terug vorderen of (mede) eigenaar worden van de investering. De bijdrage aan de publieke taak wil ook zeggen dat er een algemeen belang mee gediend is die in de sfeer ligt van de uitvoering van een overheidstaak, dus geen individueel belang.

4.3 Bruto en netto activeren

Alle vaste activa worden voor het bedrag van de investering geactiveerd (artikel 62, lid 1 BBV). Dit betekent de bruto-methode. Bijdragen van derden die in directe relatie staan met het actief moeten op de investering in mindering worden gebracht. Hier is sprake van de netto-methode.

Indien de raad heeft besloten tot een bestemmingsreserve dan mag deze reserve niet in mindering worden gebracht op de investering, maar wordt deze gebruikt als dekking van de jaarlijkse uit de investering voortvloeiende kapitaallasten. Tot 13 april 2016 was dit wel toegestaan op grond van het nu vervallen derde lid van artikel 62: in *afwijking van het eerste*

lid kunnen reserves in mindering worden gebracht op investeringen, als bedoeld in artikel 59, het vierde lid.

Indien in de riool- of afvalstoffenheffing bedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen zijn of worden opgenomen, dan moeten deze verkregen middelen in een vervangingsvoorziening worden verantwoord. Op deze bedragen rust een verplichting en zij staan niet ter vrije beschikking van de raad. Op het moment dat de daadwerkelijke vervangingsinvestering plaatsvindt dan wordt de investering geactiveerd en moet de vervangingsbijdrage uit de voorziening direct in mindering worden gebracht op de vervangingsinvestering.

Investeringen in de riolering in grondexploitatieplannen kunnen ten laste van de grondexploitatie worden gebracht en via de grondprijs bij verkoop worden vergoed.

Casuïstiek inzake activeren is opgenomen in bijlage 5.

5. Waarderen

5.1 Algemeen

Bij het waarderen gaat het om de waardebeoordeling van activa en de regels die daarvoor gelden. Het gaat hierbij om de waardering van balansposten teneinde een reëel beeld te krijgen van de vermogenspositie van de gemeente. In het kort kunnen deze regels als volgt worden weergegeven:

- Het toerekening beginsel moet in acht worden genomen;
- Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs;
- Reserves in mindering brengen op de boekwaarde van een investering is niet toegestaan. Reserves mogen wel worden gebruikt ter dekking van de jaarlijkse kapitaallasten;
- Bijdragen van derden, die in directe relatie staan tot het actief, moeten in mindering worden gebracht op de investering;
- Bijdragen uit een voorziening op grond van artikel 44, lid 1d BBV (dat wil zeggen in de heffing begrepen gespaarde bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen) moeten in mindering worden gebracht op de investering;
- Bij de waardering van de vaste activa met economisch nut wordt rekening gehouden met waardevermindering indien deze vermindering naar verwachting duurzaam is;
- Een actief dat buiten gebruik wordt gesteld, wordt afgewaardeerd op het moment van buitengebruikstelling indien de restwaarde lager is dan de op dat moment aanwezige boekwaarde.

5.2 Waardering materiële vaste activa

Aangeschafte materiële vaste activa worden gewaardeerd tegen de verkrijgingsprijs of de vervaardigingsprijs. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten.

De vervaardigingsprijs omvat de aanschafkosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten die rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen voorts een redelijk deel van de indirecte kosten worden opgenomen en de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend. In de toelichting wordt dan opgenomen dat deze rente is geactiveerd.

In de toelichting op het Wijzigingsbesluit vernieuwing BBV van 5 maart 2016 is bepaald dat de overheadkosten op indirecte wijze **kunnen** (en mogen) worden toegerekend aan grondexploitaties, investeringen en groot onderhoudsprojecten die ten laste van een

voorziening worden gebracht. Dit sluit aan op de 'kan'-bepaling in artikel 63, lid 3 BBV over de vervaardigingsprijs. De toerekening van de overheadkosten vindt plaats op basis van de formule voor de opslag van de overhead, zoals deze in de Financiële verordening is opgenomen. Het is van belang dat de wijze van toerekening van overheadkosten wordt toegelicht bij het overzicht overhead.

De btw op de activa wordt niet geactiveerd, als deze verrekenbaar is via aangifte of compensabel is volgens de Wet op het BTW-compensatiefonds. In dat geval mag de btw geen onderdeel uitmaken van de waarde.

Ten aanzien van gronden die niet door de gemeente zelf worden gebruikt of geëxploiteerd, maar die door middel van een zakelijk recht (erfpacht) aan derden ter beschikking zijn gesteld (zijn vervreemd), zijn voor de waardering bijzondere bepalingen van toepassing (artikel 63, lid 4 BBV). Zie de Notitie grondbeleid. Grondslag voor de waardering is hierbij de eerste uitgifte prijs. Dit komt, blijkens de totstandkoming van de wetgeving, voort uit de overweging dat de vervaardigingsprijs per kavel niet goed valt te bepalen.

Bij gebouwen komt het steeds vaker voor dat deze door middel van een zakelijk recht ter beschikking worden gesteld (worden vervreemd) aan derden. Voor de waardering van deze gebouwen blijft, aangezien deze anders dan bij erfpachtgronden wel kan worden bepaald, de verkrijgings- of vervaardigingsprijs voorgeschreven. Indien – naar analogie van gronden tegen eeuwigdurende erfpacht – gebouwen eeuwigdurend door middel van een zakelijk recht worden vervreemd en de jaarlijkse vergoeding wordt bij de vestiging van het zakelijk recht (of op een later moment) afgekocht, dan zijn deze gebouwen in economische zin volledig overgedragen. In dat geval wordt (resterend bloot eigendom van) het gebouw gewaardeerd tegen registratiewaarde (bijvoorbeeld € 1).

5.3 Waardevermindering van vastgoed

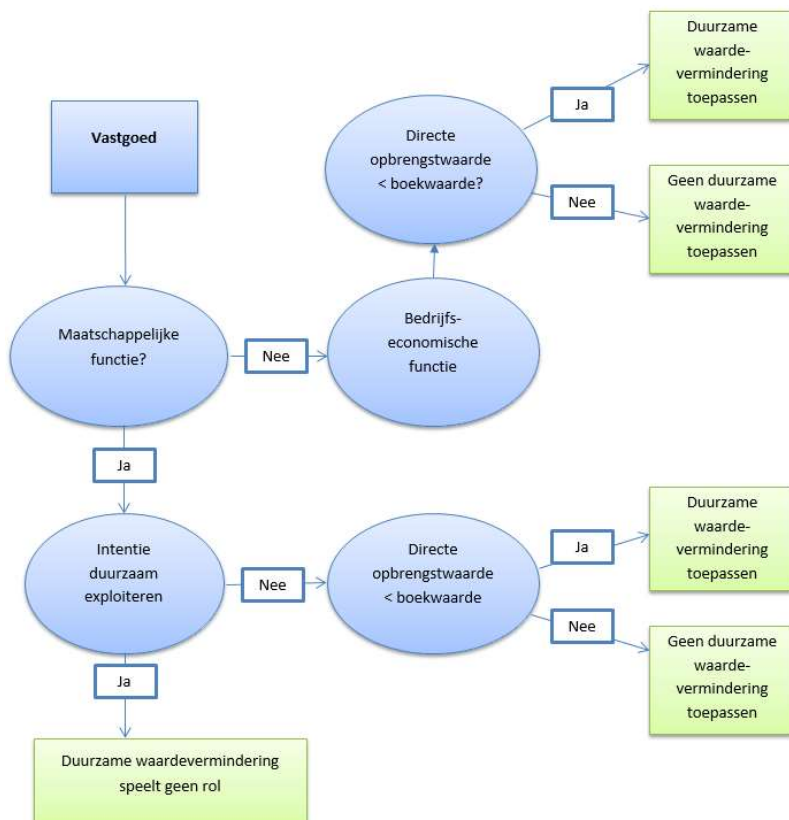
Ingeval van gewijzigde omstandigheden komt het voor dat vastgoed in waarde afneemt. Vastgoed wordt onderscheiden in vastgoed met een maatschappelijke functie en met een bedrijfseconomische functie. Het overgrote deel van het vastgoed bij gemeenten is maatschappelijk.

Soorten vastgoed

Vastgoed met een **maatschappelijke functie** heeft betrekking op een gemeentehuis of op gebouwen en terreinen met een functie op het gebied van onderwijs, sport, cultuur, welzijn of maatschappelijke opvang en/of zorg. Kenmerk van vastgoed met een maatschappelijke functie

is dat bij negatieve exploitatiesaldi er feitelijk sprake is van het duurzaam verstrekken van subsidie. Indien de bestuurlijke intentie bestaat om vastgoed met een maatschappelijke functie duurzaam te exploiteren en dit als zodanig in de begroting tot uitdrukking komt dan speelt duurzame waardevermindering geen rol. Indien de bestuurlijke intentie bestaat om vastgoed met een maatschappelijke functie te verkopen of de bestemming ervan te wijzigen naar vastgoed met een bedrijfseconomische functie dan moet, indien er sprake is van een naar verwachting duurzaam lagere marktwaarde ten opzichte van de boekwaarde, een duurzame waardevermindering worden verantwoord.

Vastgoed met een **bedrijfseconomische functie** kenmerkt zich door de bestuurlijke intentie om bewust winst en/of waarde stijgingen te realiseren. In deze situatie worden panden aangehouden en verhuurd en/of staan in de verkoop. Voor vastgoed met een economische functie is afwaardering verplicht en wordt de toets met behulp van de directe opbrengstwaarde voorgeschreven. Bij de berekening van een indirecte opbrengstwaarde dient uitgegaan te worden van de beste inschatting van de toekomstige opbrengsten op basis van de bestaande gebruiksintentie, besluitvorming etc. De indirecte opbrengstwaarde wordt overigens niet als waarderingsgrondslag gehanteerd in het BBV. Wel kan de indirecte opbrengstwaarde worden gebruikt ter toetsing van de directe opbrengstwaarde.



Stellige uitspraak

- **Voor vastgoed met een economische functie is afwaardering verplicht en wordt de toets met behulp van de directe opbrengstwaarde voorgeschreven.**

Duurzame waardevermindering

Om vast te stellen of een duurzame waardevermindering moet worden toegepast moet de directe opbrengstwaarde van het vastgoed worden bepaald door middel van een onafhankelijke taxatie. In geval van een duurzame waardevermindering wordt deze waardevermindering direct verwerkt. Dit kan bijvoorbeeld via een tijdelijke voorziening waardevermindering, zodat waardeherstel mogelijk blijft. Wanneer de duurzame waardevermindering definitief genomen is, dan is er bij een eventueel later waardeherstel geen mogelijkheid meer om de boekwaarde te vermeerderen. Op de nieuwe boekwaarde wordt gedurende de resterende gebruiksduur afgeschreven. Een naar verwachting duurzame waardevermindering van vaste activa betreft een schattingswijziging die volgens artikel 65, lid 1 BBV onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar in aanmerking wordt genomen. Het is toegestaan om meerdere panden als een (1) portefeuille te presenteren. De waardering van deze panden dient op individuele basis plaats te vinden.

De indirecte opbrengstwaarde, zoals bijvoorbeeld de bedrijfswaarde, kan worden toegepast om te bepalen of er mogelijk sprake is van een duurzame waardevermindering, maar kan niet worden gehanteerd om de waarde van de activa in de balans te bepalen en te verantwoorden.

Verkoop of buitengebruikstelling van vast actief

Indien een object buiten gebruik wordt gesteld en/of wordt afgestoten dan moet afwaardering plaatsvinden indien de marktwaarde naar verwachting lager is dan de boekwaarde. Wanneer een actief daadwerkelijk wordt bestemd voor verkoop dan moet overboeking plaatsvinden naar de voorraden. Een eventueel verkregen opbrengst wordt als incidentele bate verantwoord in de jaarrekening. Indien het object nog een boekwaarde heeft, dan dient deze boekwaarde geheel afgeboekt te worden. Dit is een incidentele last in de jaarrekening. De verkoopopbrengst en het afboeken van de boekwaarde worden beide afzonderlijk verantwoord en mogen niet met elkaar worden verrekend. De verkoopopbrengst mag ook niet worden verrekend met de aanschafwaarde van een eventueel vervangingsobject.

In bijlage 3 is een voorbeeld opgenomen. In bijlage 6 is casuïstiek inzake waarden opgenomen.

6. Afschrijven

6.1 Algemeen

Investerings verliezen naar mate de tijd verstrijkt hun waarde. Deze waardevermindering noemen we 'afschrijven'. Afschrijven is het op een methodische wijze boekhoudkundig verwerken van de waardevermindering van kapitaalgoederen.

Afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar. In de notitie "Besluit Begroting en Verantwoording op hoofdlijnen verklaard" (de grondslag van het BBV) is het kader voor de verslaglegging van gemeenten opgenomen. Eén van de vereisten van financiële verslaggeving is het stelselmatigheidsvereiste. De grondslagen dienen consistent te worden toegepast. Indien in een jaar geen afschrijving wordt berekend, bijvoorbeeld vanwege een negatief jaarrekeningresultaat, dan is er geen sprake van consistentie dus is dit niet toegestaan. Extra afschrijven, bijvoorbeeld bij een verwacht positief jaarrekeningresultaat, is sinds de recente wijziging van het BBV vanaf begrotingsjaar 2017 in geen enkel geval meer toegestaan.

6.2 Afschrijvingsbeleid

Een gemeente heeft keuzevrijheid in het vaststellen van het afschrijvingsbeleid.

De gemeente kan in haar afschrijvingsbeleid vastleggen wat gelijksoortige activa inhoudt door deze activa onder te verdelen in (sub)categorieën. De gemeente kan voor de vastgestelde (sub)categorieën slechts voor één afschrijvingsmethode kiezen. Van een subcategorie is sprake wanneer binnen een categorie (bijvoorbeeld: gebouwen) een onderscheid wenselijk is in soorten gebouwen (bijvoorbeeld: schoolgebouwen, bedrijfsgebouwen, sportaccommodaties).

6.2.1. Afschrijvingsmethoden

Het BBV schrijft geen specifieke afschrijvingsmethode voor. Voor de keuze van de methode is het echter van belang om de vermindering van de boekwaarde en de op de balans opgenomen restant boekwaarde zo goed mogelijk te benaderen. De gemaakte keuze dient voor gelijksoortige activa, vanuit de gedachte van een bestendige gedragslijn, eensluidend te zijn. Er zijn diverse afschrijvingsmethoden. Bij gemeenten worden lineaire en annuïtaire afschrijving verreweg het meest toegepast. Annuïtaire afschrijving is een vorm van progressieve afschrijving. Degressieve afschrijving vindt in incidentele gevallen plaats. Overige

afschrijvingsmethoden worden nauwelijks of niet toegepast door gemeenten en worden daarom in deze notitie niet toegelicht.

Lineaire afschrijving

Ieder jaar wordt hetzelfde bedrag (of percentage van de aanschafwaarde) afgeschreven. De vermindering van de boekwaarde is daarmee boekhoudkundig ieder jaar gelijk, maar de jaarlijkse rentelast wordt ieder jaar lager.

Annuïtaire afschrijving

Bij annuïtaire afschrijving is er sprake van een jaarlijks gelijk blijvende annuïteit. Deze annuïteit bestaat uit rente en afschrijving. De rente wordt berekend over de boekwaarde. Door de afschrijving vermindert de boekwaarde en daarom vermindert ook de rentecomponent. Vanwege de gelijkblijvende annuïteit neemt de afschrijving ieder jaar toe. Bij deze methode zijn de afschrijvingen aan het begin laag en aan het einde hoog.

Degressieve afschrijving

Degressieve afschrijving is het afschrijven op basis van een vast percentage van de boekwaarde. Doordat de boekwaarde ieder jaar afneemt wordt de afschrijving ook elk jaar lager. Deze methode kan worden toegepast wanneer de waarde van een actief in het begin sneller vermindert en vervolgens de waardevermindering gedurende de gebruiksduur steeds meer afneemt.

Progressieve afschrijving

Manier van afschrijven waarbij de afschrijving elk jaar groter wordt. Het is het tegenovergestelde van degressief afschrijven. Annuïtaire afschrijvingen zijn een voorbeeld van een progressieve afschrijvingsmethode. Het is ook mogelijk om progressief af te schrijven met een vastgelegd afschrijfschema.

Uniformering

Bij overgang van materiële vaste activa tussen rechtspersonen wegens fusie of vorming van gemeenschappelijke regelingen moet de rechtspersoon die de activa ontvangt het stelselmatigheidsvereiste toepassen. Dit houdt in dat gelijksoortige activa volgens dezelfde methode moeten worden afgeschreven. Het is niet mogelijk om afhankelijk van de periode van investeren een andere afschrijvingsmethode toe te passen of voor een zelfde soort activa verschillende afschrijvingsmethoden toe te passen. Indien als gevolg van de overgang tussen rechtspersonen sprake is van een wijziging van de afschrijvingsmethode dan is er ook sprake van een schattingswijziging. Deze moet in één keer worden verwerkt. Voor activa die

voortuitlopend op het starten van de nieuwe rechtspersoon in gebruik is genomen geldt dat deze geactiveerd moet worden bij de rechtspersoon die het activum heeft aangeschaft en daarna moet worden overgedragen aan de nieuwe rechtspersoon.

6.2.2. Moment van starten met afschrijvingen

Voor het moment van beginnen met afschrijven is de gemeente, binnen de regels van het BBV, vrij in haar keuze. Maar in tegenstelling tot de afschrijvingsmethode, die per (sub)categorie kan worden bepaald, kan voor het moment van beginnen met afschrijven slechts voor één mogelijkheid worden gekozen. De gekozen mogelijkheid wordt toegepast op alle kapitaalgoederen die gereed komen/verworven worden. Uit de volgende mogelijkheden kan worden gekozen:

- vanaf het begin van het jaar waarin het kapitaalgoed gereed komt/verworven wordt (een volledig jaar afschrijving); of
- medio het begrotingsjaar waarin het kapitaalgoed gereed komt/verworven wordt (een half jaar afschrijving); of
- vanaf het boekjaar volgend op het jaar waarin het kapitaalgoed gereed komt/verworven wordt; of
- vanaf het moment van in gebruikname.

6.2.3. Afschrijvingstermijn per (sub)categorie kapitaalgoed

Op grond van artikel 64, lid 3 BBV dient op vaste activa met een beperkte gebruiksduur jaarlijks afgeschreven te worden volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur. De gebruiksduur is gelijk aan de verwachte economische of technische levensduur.

Het bovenstaande is niet alleen van toepassing op bijvoorbeeld gebouwen die door de gemeente zelf worden gebruikt of geëxploiteerd, maar ook op gebouwen die door middel van een zakelijk recht ter beschikking worden gesteld (worden vervreemd) aan derden. Ook hierbij is sprake van slijtage en een beperkt verwachte gebruiksduur waarop de afschrijving moet worden afgestemd.

Het BBV schrijft geen afschrijvingstermijnen voor omdat de gebruiksduur afhankelijk kan zijn van de lokale omstandigheden. De gemeente dient zelf de gebruiksduur per categorie van de kapitaalgoederen vast te stellen. Er kan afgeschreven worden tot € 0 of er kan rekening worden gehouden met een restwaarde.

Een uitzondering geldt voor grond. Op grond kan niet worden afgeschreven, omdat grond geen slijtend actief is en daarom een eeuwigdurende gebruiksduur heeft. Dit geldt ook voor grond

die in gebruik wordt genomen als begraafplaats. Grond die in erfpacht is uitgegeven wordt in dit kader niet anders behandeld. Er is namelijk geen sprake van een slijtend actief en/of een beperkte gebruiksduur. In het geval van grond met daarop een openbare weg is de toekomstige waarde van de grond nihil. De weg is onlosmakelijk verbonden met de grond en rekening houdend met de onderliggende infrastructuur in de vorm van riolering en bekabeling is het onwaarschijnlijk dat deze grond ooit zelfstandig weer beschikbaar komt. De investering die gepaard gaat met de aanleg van de weg wordt, inclusief de aankoopkosten van de grond, over de levensduur van de weg afgeschreven.

In geval van grond met opstallen (bijvoorbeeld een school of museum) bestaat de mogelijkheid dat de opstallen op enig moment worden afgebroken en dat de grond dan opnieuw voor verkoop beschikbaar komt. In dat geval is er geen sprake van een duurzame waardevermindering en behoudt de grond haar waarde. Overigens is herwaardering van grond die al in eigendom is met een waarde van nihil of van wegen die om niet overkomen uit een grondexploitatie niet toegestaan.

Het opschorten van afschrijvingen is gedurende een redelijke termijn toegestaan bijvoorbeeld als een gebouw leeg staat tot het moment van verkoop. Bij tijdelijk verhuur aan derden wordt wel afgeschreven. Doordat de bestemming in deze situatie is gewijzigd, moet de actuele waarde in die nieuwe bestemming in de toelichting op de balans worden vermeld.

6.2.4. De componentenbenadering

De componentenbenadering houdt in dat verschillende samenstellende delen van een materieel vast actief, die afzonderlijk vervangen kunnen worden, afzonderlijk worden afgeschreven op basis van de individuele waardevermindering van die delen. Per deel kan de technische of economische levensduur namelijk verschillen.

De opsplitsing in componenten wordt bepaald aan de hand van de economische of technische levensduur. De componentenbenadering resulteert in verschillende afschrijvingstermijnen voor ieder onderdeel. Voor de looptijd van de afschrijvingstermijnen zijn geen voorschriften.

In bijlage 7 is een uitwerking van de componentenbenadering opgenomen.

6.2.5. Waarderingsgrondslagen en restwaarde

De waarderingsgrondslagen moeten vastgesteld zijn in het activeringsbeleid van de gemeente. Dit beleid moet consistent worden toegepast voor dezelfde activa categorieën en consistent

in de tijd. Tevens dient hierbij te worden aangegeven of de gemeente wel of niet rekening houdt met een restwaarde.

De restwaarde is de schatting, tegen het prijspeil van het moment van ingebruikname, van de opbrengst die na de gebruiksduur nog gerealiseerd kan worden, verminderd met de te maken kosten voor verwijdering of vernietiging van (delen van) het actief. Er wordt bij de bepaling van de restwaarde dus geen rekening gehouden met mogelijke waardeveranderingen vanwege inflatie of deflatie, veranderende marktomstandigheden en dergelijke. De restwaarde dient reëel en per actief te worden geschat. Het hanteren van een vast percentage restwaarde voor bijvoorbeeld het totale vastgoed doet onvoldoende recht aan de individuele kenmerken van de materiële vaste activa. De restwaarde mag niet zodanig hoog worden geschat dat feitelijk geen of te weinig afschrijving plaatsvindt. Indien een pand en de grond (vanuit het verleden) als één actief zijn geactiveerd, kan alleen een restwaarde op het pand worden gehanteerd. Aan de grond kan niet alsnog een (rest)waarde toegekend worden.

Wanneer de verwachte gebruiksduur korter is dan de verwachte economische levensduur van het actief is er altijd sprake van een restwaarde. Aan het einde van de economische levensduur zal er slechts sprake zijn van sloopwaarde. Aan het eind van de afschrijvingsperiode kan hooguit een boekwaarde overblijven ter grootte van de geschatte restwaarde op basis van het prijspeil op het moment van ingebruikname.

In de praktijk zal veelal worden afgeschreven naar een boekwaarde van € 0 omdat activa gedurende de afschrijvingsperiode technisch en economisch slijten c.q. verouderen. Hiervan is sprake als het voornemen bestaat de activa tot het einde van de mogelijke gebruiksduur te benutten. Bij het bepalen van een restwaarde mag geen rekening worden gehouden met voorgenomen, dus nog niet besloten, toekomstige bestemmingswijzigingen.

6.3 Stelsel- en schattingswijzigingen

Artikel 64 lid 2 BBV geeft aan dat de afschrijving slechts om gegronde reden af mag wijken van de grondslagen die in het voorgaande begrotingsjaar zijn toegepast. De achtergrond hiervan is dat de begroting, de meerjarenraming en de jaarstukken een zo goed mogelijk inzicht moeten bieden in de financiële positie van de gemeente en de ontwikkelingen daarin over de jaren heen. De grondslagen dienen daarom consistent te worden toegepast.

De balanspositie onder het BBV is te typeren als een balans van (rest)boekwaarden die nog met de burgers verrekend kunnen worden. Om deze reden kan voor een stelselwijziging en/of een schattingswijziging geen terugwerkende kracht gelden, dus geen herrekening over de eerdere jaren waarover afschrijving heeft plaatsgevonden. Zowel een schattingswijziging als

een stelselwijziging wordt prospectief verwerkt. In beide gevallen wordt de bestaande (rest)boekwaarde op het moment van aanpassing niet herrekend, maar over de langere, dan wel kortere, dan wel gelijkblijvende verwachte toekomstige gebruiksduur afgeschreven conform de doorgevoerde wijziging.

Het BBV onderscheidt twee soorten wijzigingen:

- a) een stelselwijziging: dit betreft een wijziging van de vrij te kiezen waarderings(activerings)grondslag;
- b) een schattingswijziging: dit betreft een wijziging van een verwachte toekomstige gebruiksduur.

Zowel stelselwijzigingen in zijn algemeenheid als schattingswijzigingen met betrekking tot materiële vaste activa moeten door de raad worden vastgesteld.

Ad a) Stelselwijziging

De gemeente kan besluiten om het aanvangsmoment voor het starten met afschrijven te wijzigen bijvoorbeeld vanwege administratieve lastenverlichting. Een dergelijke wijziging wordt aangemerkt als een stelselwijziging.

Ad b) Schattingswijziging

Afschrijven van geactiveerde kapitaalgoederen vindt jaarlijks plaats op basis van een vooraf bepaalde gebruiksduur. De afschrijvingstermijn kan aangepast worden (korter of langer), indien de feitelijke gebruiksduur bij nader inzicht afwijkt van de vooraf bepaalde gebruiksduur (bijvoorbeeld de riolering van 40 naar 60 jaar). Een aanpassing van de gebruiksduur betreft een schattingswijziging. Er is ook sprake van een schattingswijziging bij een wijziging van de afschrijvingsmethode (bijvoorbeeld van annuïtair naar lineair). Andere voorbeelden van schattingswijzigingen zijn:

- Een eventueel latere (duurzame) waardeherstel (ten laste van een tijdelijke voorziening waardevermindering);
- Een verandering van de verwachte toekomstige gebruiksduur;
- Een wijziging van de methode van periodoerekening aan de verwachte toekomstige gebruiksduur, want een dergelijke toerekening vindt zijn grondslag in de verwachte gebruiksintensiteit.

Stellige uitspraak

- Een wijziging van een verwachte toekomstige gebruiksduur c.q. gebruiksintensiteit is een schattingswijziging. De bestaande (rest)boekwaarde wordt niet herrekend, maar over de langere, dan wel kortere, dan wel gelijkblijvende verwachte toekomstige gebruiksduur afgeschreven;
- Een wijziging van de 'vrij te kiezen' waarderingsgrondslagen is een stelselwijziging. Bij een stelselwijziging worden bestaande (rest)boekwaarden niet herrekend, maar over de langere, dan wel kortere, dan wel gelijkblijvende verwachte gebruiksduur afgeschreven.

Op basis van het stelselmatigheidsbeginsel moet de wijziging worden onderbouwd.

De financiële gevolgen van een stelsel- of schattingswijziging dienen tezamen met de vaststelling van de gewijzigde financiële verordening in de begroting verwerkt te worden. Besluiten tot een stelsel- of schattingswijziging kunnen daarom tot uiterlijk het einde (31 december) van het desbetreffende begrotingsjaar worden genomen door de raad.

Stellige uitspraak:

- **Uit hoofde van rechtmatigheid kunnen besluiten tot een stelsel- of schattingswijziging met betrekking tot materiële vaste activa uiterlijk tot het einde (31 december) van het desbetreffende begrotingsjaar worden genomen door de raad.**

Naast stelselwijzigingen waar de raad een keuze in heeft kan er ook sprake zijn van wettelijk verplichte stelselwijzigingen. Deze wettelijk verplichte stelselwijzigingen leiden in de regel tot aanpassing van de financiële verordening en dienen in de begroting verwerkt te worden.

6.4 Afschrijvingen immateriële vaste activa

Artikel 64 lid 4 t/m 6 BBV bevat bepalingen over de afschrijving van immateriële vaste activa. Ondanks dat immateriële vaste activa buiten de reikwijdte van de notitie materiële vaste activa vallen, worden deze bepalingen toch toegelicht.

Afschrijvingsduur: kosten verbonden aan het sluiten van geldleningen

Wanneer kosten van het afsluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio geactiveerd worden dan is de afschrijvingsduur maximaal gelijk aan de looptijd van de lening.

Wordt een lening aangegaan met een looptijd van 25 jaar dan bedraagt de afschrijvingsduur ook maximaal 25 jaar.

Afschrijvingsduur: kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief

Kosten van onderzoek en ontwikkeling (voorbereidingskosten) voor een bepaald actief kunnen geactiveerd worden mits aan de voorwaarden wordt voldaan zoals gesteld in de onderdelen a t/m d van artikel 60 BBV. Zie hoofdstuk 3.2 'Activeren'. De afschrijvingsduur van deze immateriële vaste activa bedraagt op grond van artikel 64 lid 5 BBV ten hoogste vijf jaar.

Afschrijvingsduur: voor bijdragen aan activa in eigendom van derden

Wanneer wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 61 BBV kunnen bijdragen aan activa in eigendom van derden geactiveerd worden onder de immateriële vaste activa. Zie hoofdstuk 3.2 'Activeren'. De afschrijvingsduur van deze bijdragen is op grond van artikel 64 lid 6 BBV maximaal gelijk aan de afschrijvingsduur van de activa die door de betreffende derden wordt gehanteerd.. Een gemeente kan dus wel een kortere afschrijvingsduur, maar geen langere afschrijvingsduur hanteren dan de afschrijvingsduur die gehanteerd wordt bij derden. De gehanteerde afschrijvingstermijn bij derden kan dus afwijken van de gehanteerde afschrijvingstermijnen bij de gemeente.

7. Onderhoud materiële vaste activa

7.1 Algemeen

Materiële vaste activa dienen zo lang mogelijk een bijdrage te leveren aan het doel waarvoor zij zijn aangeschaft of vervaardigd. In vervolg op de verkrijging- of vervaardigingsfase van materiële vaste activa wordt in dit hoofdstuk gesproken over de beheerfase van kapitaalgoederen. De Materiële vaste activa vertegenwoordigen over het algemeen het grootste kapitaal van de gemeente. Het beheer en onderhoud kost de gemeente jaarlijks veel geld. Verantwoord omgaan met de materiële vaste activa is daarom belangrijk.

Op grond van artikel 9 BBV bevat de begroting een aantal paragrafen. Doel van de paragrafen is dat onderwerpen die versnipperd in de begroting staan worden gebundeld, waardoor de raad voldoende inzicht krijgt. De paragrafen geven een dwarsdoorsnede van de begroting. In de paragraaf worden de beleidslijnen vastgelegd met betrekking tot relevante beheersmatige aspecten. Op grond van artikel 9 lid 2 onderdeel c BBV bevat de begroting onder andere de paragraaf 'onderhoud kapitaalgoederen'.

7.2 Beleidskaders

Kapitaalgoederen kunnen op verschillende kwaliteitsniveaus worden onderhouden. De raad stelt voor de materiële vaste activa die de gemeente in eigendom heeft het te handhaven kwaliteitsniveau vast. Dit komt tot uitdrukking in de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen. Tevens stelt de raad jaarlijks budget beschikbaar om dit kwaliteitsniveau te handhaven. De raad is autonoom om het kwaliteitsniveau vast te stellen. Kapitaalvernietiging en/of onveilige situaties moeten echter worden voorkomen. Het vast te stellen kwaliteitsniveau mag daarom niet onvoldoende zijn. De te maken beleidskeuzes kunnen per voorziening of gebied verschillen, bijvoorbeeld door voor de wegen in het centrum van de gemeente een hoger kwaliteitsniveau en voor de wegen in het buitengebied een lager kwaliteitsniveau vast te stellen. Verschillende keuzes resulteren in verschillende kosten voor beheer.

7.3 Beheerplannen

In de praktijk wordt het beleidskader nader uitgewerkt in beheerplannen van de te onderhouden materiële vaste activa. Vanuit de beheerplannen is er een reëel inzicht in de daaruit voortvloeiende financiële consequenties. Het BBV schrijft niet voor dat gemeenten beheerplannen moeten hebben voor het onderhouden van kapitaalgoederen. Vanuit het oogpunt van risicobeheersing en inzicht in de financiële positie is het echter aan te raden dat er altijd recente beheerplannen zijn. Wanneer een gemeente een voorziening wil vormen om

lasten van groot onderhoud gelijkmatig te verdelen (egaliseren) over meerdere begrotingsjaren is een recent beheerplan zelfs vereist. Een beheerplan is immers van belang om de omvang van de voorziening te bepalen die nodig is om het toekomstig groot onderhoud te kunnen bekostigen.

De paragraaf onderhoud kapitaalgoederen is bij uitstek de plaats om inzicht te geven in de aanwezige en geldende beheerplannen. Daarbij kan aangegeven worden:

- Wat de geldende beheerplannen zijn;
- Wat de actualiteit is van de beheerplannen (wanneer vastgesteld, looptijd);
- Financiële vertaling in de begroting;
- Is er wel of geen sprake van achterstallig onderhoud.

7.4 Soorten onderhoud

Onderhoudskosten worden gemaakt om het object gedurende de levensduur op een bepaald kwaliteitsniveau te houden of weer te krijgen (naar behoren laten functioneren en een bepaalde representativiteit laten behouden). Onderhoud kan worden onderscheiden in groot onderhoud en klein onderhoud.

Klein onderhoud

Bij klein onderhoud gaat het om dagelijkse reparaties die noodzakelijk zijn om het object in goed werkende en veilige staat te houden tegen een van tevoren vastgesteld kwaliteitsniveau. Hierbij moet worden gedacht aan maatregelen die noodzakelijk zijn om het object blijvend naar behoren te laten functioneren of haar representativiteit te laten behouden. Klein onderhoud is het onderhoud dat vanaf het eerste of het lopende planjaar op een klein gedeelte van het object wordt uitgevoerd.

Groot onderhoud

Lasten van groot onderhoud ontstaan na een langere periode van gebruik van een object als gevolg van slijtage. Groot onderhoud is in de regel gepland onderhoud van veelal ingrijpende aard als gevolg van slijtage, dat op een substantieel deel van het object wordt uitgevoerd en na een langere periode van gebruik moet worden verricht.

In bijlage 8 is een schema opgenomen met betrekking tot de lasten van onderhoud van kapitaalgoederen en hierbij de onderverdeling in klein- en groot onderhoud. In bijlage 9 zijn voorbeelden (niet limitatief) van regelmatig voorkomende kleine onderhoudskosten opgenomen. Daarnaast zijn voorbeelden opgenomen (niet limitatief) van groot onderhoud.

Klein en groot onderhoud houdt of brengt een object in goede, oorspronkelijke staat en is dus niet van invloed op de vooraf bepaalde gebruiksduur (afschrijvingstermijn) van het object. Kosten van onderhoud mogen daarom niet worden geactiveerd. Indien de componentenbenadering wordt toegepast en het betreffende onderdeel van de materiële vaste activa is afgeschreven (einde gebruiksduur), is er geen sprake van groot onderhoud maar van vervangingsinvesteringen. Zie ook hoofdstuk 5.2.4 'Componentenbenadering'.

Stellige uitspraak:

- **Klein en groot onderhoud houdt of brengt een object in goede, oorspronkelijke staat en is dus niet van invloed op de bepaalde gebruiksduur (afschrijvingstermijn) van het object en mag daarom niet worden geactiveerd.**

Wanneer een aanpassing leidt tot een significante kwaliteitsverbetering (object blijft niet in dezelfde staat) dan is er geen sprake van groot onderhoud, maar van een investering (bijvoorbeeld een renovatie) die geactiveerd moet worden.

7.5 Groot onderhoud ten laste van een onderhoudsvoorziening ter egalisatie (art 44 1.c BBV)

7.5.1. Instellen onderhoudsvoorziening

Lasten van groot onderhoud kunnen in het jaar van ontstaan ten laste van een vooraf gevormde voorziening worden gebracht (artikel 44 lid 1c BBV). Een dergelijke voorziening wordt door de raad gevormd, op grond van de financiële verordening artikel 212 Gemeentewet, om de lasten groot onderhoud over meerdere begrotingsjaren te egaliseren. De voorziening wordt, voorafgaand aan de onderhoudsactiviteiten, systematisch ten laste van de exploitatie gevoed met zodanige bedragen dat de voorziening over de gehele looptijd genomen voldoende is voor het bekostigen van de uitvoering van het groot onderhoud. Indien een voorziening is gevormd dan moeten de onderhoudslasten direct ten laste van de voorziening worden gebracht. Deze lasten mogen niet via de exploitatie worden geboekt.

7.5.2. Voorwaarden voor het hebben van een onderhoudsvoorziening

Lasten van groot onderhoud kunnen alleen dan ten laste van een gevormde voorziening worden gebracht indien er een recent beheerplan van het kapitaalgoed aanwezig is. Onder recent wordt een beheerplan verstaan van maximaal vijf jaar oud ten opzichte van het verslagleggingsjaar. Wanneer het verslagleggingsjaar bijvoorbeeld 2020 is, dan mag het

beheerplan niet ouder dan 2015 zijn. Binnen deze vijf jaar bestaat wel de verplichting om het beheerplan tussentijds bij te stellen indien het beheerplan in belangrijke mate niet meer aansluit bij de actuele situatie van staat van het onderhoud.

Deze vijf jaar dient te worden gehanteerd als richttermijn waar gemotiveerd van kan worden afgeweken. Een gemotiveerde afwijking houdt in dat deze motivatie is geautoriseerd door de raad en verantwoord is in de paragraaf 'Onderhoud kapitaalgoederen' van de begroting en de jaarstukken. In de motivatie moet tevens worden aangegeven welke maatregelen er worden genomen om achterstallig onderhoud te voorkomen.

Stellige uitspraak:

- **Voorzieningen die vooraf worden gevormd om lasten van groot onderhoud gelijkmatig te verdelen over meerdere begrotingsjaren, kunnen alleen met instemming van de raad ingesteld en gevoed worden op basis van een recent beheerplan;**
- **Onder recent beheerplan wordt een beheerplan verstaan van maximaal vijf jaar oud ten opzichte van het verslagleggingsjaar. Deze vijf jaar dient te worden gehanteerd als richttermijn waar gemotiveerd van kan worden afgeweken. Een gemotiveerde afwijking houdt in dat deze motivatie is geautoriseerd door de raad en verantwoord is in de paragraaf 'Onderhoud kapitaalgoederen' van de begroting en de jaarstukken;**
- **Tussentijdse bijstelling van het beheerplan binnen de vijf jaar is verplicht indien een belangrijke afwijking is opgetreden in de staat van het onderhoud.**

De hoogte van de periodieke toevoeging aan de voorziening wordt bepaald op basis van een recent (meerjarig) beheerplan. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de lasten gelijkmatig worden verdeeld over een langere periode. Hoe langer de gehanteerde periode waarover de jaarlijkse storting wordt berekend, bijvoorbeeld een periode van 10 jaar, hoe meer er sprake is van het egaliserende karakter van de voorziening. De toevoeging dient minimaal gebaseerd te zijn op de onderhoudslasten die in het beheerplan zijn opgenomen voor het begrotingsjaar (t) plus de drie jaren van de meerjarenraming (t+1, t+2, t+3). Voor bijvoorbeeld het begrotingsjaar 2020 en de meerjarenraming 2021 – 2023 is de storting dus gebaseerd op minimaal de jaarschijven 2020 t/m 2023 van het beheerplan.

De omvang van de voorziening, rekening houdend met de jaarlijkse toevoegingen, moet toereikend zijn om het toekomstig geplande groot onderhoud op elk moment in de tijd ten laste van de voorziening te kunnen brengen. Een onderhoudsvoorziening kan op basis van een geactualiseerd beheerplan te laag zijn. Een eenmalige toevoeging om de voorziening op het

gewenste peil te brengen is niet toegestaan want dit past niet bij het doel van egalisatievoorzieningen, namelijk het egaliseren van lasten in de exploitatie. Het te lage bedrag in de onderhoudsvoorziening moet worden aangevuld door de jaarlijks in de begroting geraamde stortingen zodanig te verhogen, via begrotingswijziging, zodat de voorziening over de gehele looptijd genomen weer toereikend is voor het bekostigen van de uitvoering van het onderhoud.

Indien bij het opmaken van de jaarrekening geconstateerd wordt dat er sprake is van een (per ultimo jaar verwachte) negatieve onderhoudsvoorziening dan moet er een eenmalige toevoeging plaats vinden, een negatieve voorziening is niet toegestaan. Dit is overigens de enige situatie waarin een eenmalige toevoeging ten laste van de exploitatie moet plaatsvinden om de negatieve voorziening op te heffen. Indien de constatering van een (verwachte) negatieve voorziening gedurende het jaar wordt gedaan dan moet dit worden meegenomen bij de actualisatie van de lopende begroting via een door de raad voor het einde van het jaar door te voeren begrotingswijziging.

Per categorie kapitaalgoederen moet een beheerplan worden opgesteld. Er kan ook worden gekozen om per (sub)categorie een beheerplan op te stellen, echter dit is niet verplicht. Dit houdt in dat voor alle gemeentelijke gebouwen één beheerplan mag worden opgesteld en één voorziening mag worden gevormd. Onderhoudsvoorzieningen van verschillende (sub)categorieën kapitaalgoederen mogen niet worden samengevoegd. Dit betekent dat bijvoorbeeld het groot onderhoud van de kapitaalgoederen 'wegen' en 'gebouwen' niet samengevoegd mogen worden in één voorziening.

Op basis van artikel 12 lid 1 BBV dienen minimaal de volgende categorieën kapitaalgoederen te worden onderscheiden:

1. Wegen;
2. Riolering;
3. Water;
4. Groen;
5. Gebouwen;

Artikel 55 lid 1 BBV schrijft voor dat per voorziening een toelichting wordt gegeven. Om deze toelichting te kunnen geven (en te kunnen toetsen) dient er inzicht te zijn in de afzonderlijke onderhoudsvoorzieningen, gebaseerd op afzonderlijke beheerplannen per (sub)categorie.

Bij de vaststelling van de begroting en de jaarstukken wordt jaarlijks verklaard of voorzieningen van voldoende omvang zijn voor de bekostiging van het toekomstig groot onderhoud op basis van het vigerende beheerplan.

Na het actualiseren van het beheerplan kan de conclusie zijn:

1. De omvang van de onderhoudsvoorziening is te hoog.
2. De omvang van de onderhoudsvoorziening is te laag.
3. De omvang van de onderhoudsvoorziening is voldoende.

Ad 1.

De voorziening is door een besluit van de raad gevormd. Ingeval de voorziening duidelijk een te grote omvang heeft gekregen dan mag een overschot door middel van een raadsbesluit in een keer vrijvallen ten gunste van het resultaat. Het is ook toegestaan de toekomstige jaarlijkse toevoegingen met instemming van de raad terug te brengen naar een lager niveau. Er zijn dus twee opties om het overschot in de onderhoudsvoorziening te laten vrijvallen. Beide opties moeten gebaseerd zijn op een actueel beheerplan en besluitvorming door de raad. De raad moet een keuze maken tussen een van beide opties.

Ad 2.

Een (verwachte) negatieve voorziening is niet toegestaan. De jaarlijks in de begroting geraamde storting dient zodanig verhoogd te worden, eventueel via begrotingswijziging, dat de voorziening over de gehele looptijd genomen voldoende is voor het bekostigen van de uitvoering van het onderhoud op elk moment in de tijd. Om een negatieve stand ultimo jaar te voorkomen moet een eenmalige toevoeging plaats vinden.

Ad 3.

Er behoeven geen maatregelen genomen te worden.

7.5.3. **Verschillen onderhoudsvoorziening versus reserve onderhoud**

In de praktijk komt het voor dat gemeenten onderhoudsvoorzieningen vrij (moeten) laten vallen. In de meeste gevallen omdat niet meer voldaan wordt aan de voorwaarde van het hebben van een recent beheerplan. Er zijn gemeenten die als (tijdelijke) oplossing de vrijgevallen middelen, bij resultaatbestemming, in een bestemmingsreserve groot onderhoud storten om op die manier de lasten groot onderhoud te kunnen blijven egaliseren over meerdere begrotingsjaren. Het BBV biedt echter alleen de mogelijkheid om onderhoudslasten structureel te egaliseren via een voorziening (artikel 44 lid 1c BBV). Het BBV biedt dus niet de mogelijkheid om onderhoudslasten structureel via een bestemmingsreserve te egaliseren. Het

is dus wel toegestaan om bestemmingsreserve aan te houden voor groot onderhoud, mits dit een besluit is van de raad.

Wanneer onderhoudslasten ten laste van de exploitatie worden gebracht kunnen deze onderhoudslasten, net zoals alle andere lasten, bij resultaatbestemming vanuit een daartoe gevormde (bestemmings)reserve gedekt worden. Dan is er echter geen sprake van een systematiek van egaliseren van lasten groot onderhoud over meerdere begrotingsjaren zoals het BBV bedoelt. Ook in deze situatie geldt dat dergelijke mutaties als incidentele baten worden aangemerkt.

In het kader van het begrotingsevenwicht worden mutaties ten gunste van onderhoudsvoorzieningen als structureel aangemerkt en mutaties in bestemmingsreserves onderhoud als incidenteel.

7.6 Achterstallig onderhoud

Er kan sprake zijn van achterstand of achterstallig onderhoud als onderhoud niet tijdig volgens het onderhoudsplan wordt uitgevoerd. Bij achterstand is de kwaliteit van het betreffende object (nog) niet aangetast. Bij achterstallig onderhoud is dat wel het geval: er wordt niet (meer) wordt voldaan aan het door de raad vastgestelde kwaliteitsniveau of wettelijke normen. Achterstallig onderhoud kan mede ontstaan door een onvoldoende financiële vertaling in de begroting van het door de raad vastgestelde kwaliteitsniveau. Achterstallig onderhoud vanwege niet tijdige uitvoering van onderhoud, eventueel door onvoldoende beschikbaar gesteld budget, geeft aanleiding voor herstel en kan leiden tot schade (hogere herstelkosten = kapitaalvernietiging) en/of onveilige situaties. In dat geval is er een zodanig slechte onderhoudstoestand dat de waarde, het gebruik en/of de levensduur van het investeringsgoed wordt aangetast.

Achterstallig onderhoud waarmee onveilige situaties worden gecreëerd en waarbij sprake is van kapitaalvernietiging is onaanvaardbaar en dient zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen een redelijke termijn hersteld te worden. Dit herstel van het achterstallig onderhoud wordt aangemerkt als een verplichting waarvan de omvang, door middel van een inventarisatie en een financiële vertaling van het achterstallig onderhoud, redelijkerwijs in te schatten is. Op basis van artikel 44 lid 1a BBV wordt daartoe een voorziening gevormd. Het achterstallig onderhoud wordt vervolgens ten laste van deze voorziening gebracht. Wanneer een gemeente onvoldoende middelen heeft om een dergelijke voorziening te treffen is het niet langer acceptabel om het achterstallig onderhoud (financieel en daadwerkelijk herstel) in te lopen binnen vier jaar. De reden hiervoor is dat deze handelswijze een ongewenst effect heeft op de

vergelijkbaarheid van gemeenten onderling als gevolg van de invloed op de financiële kengetallen en de financiële positie van de gemeente zoals deze blijken uit de begroting en de jaarstukken.

Stellige uitspraak:

- **In geval van achterstallig onderhoud waarbij sprake is van kapitaalvernietiging en/of onveilige situaties wordt er op basis van artikel 44 lid 1a BBV een voorziening gevormd.**

Er kan ook sprake zijn van achterstallig onderhoud zonder dat dit leidt tot kapitaalvernietiging en/of onveilige situaties. Daar is sprake van wanneer de onderhoudstoestand van een kapitaalgoed lager is dan het door de raad vastgestelde kwaliteitsniveau. Wanneer dit veroorzaakt wordt door onvoldoende beschikbaar gesteld budget door de raad is het noodzakelijk dat de raad een besluit neemt om óf meer budget beschikbaar te stellen óf het gewenste kwaliteitsniveau naar beneden bij te stellen zonder dat dit leidt tot kapitaalvernietiging en/of onveilige situaties.

Achterstallig onderhoud kan ook worden verholpen door het gehele investeringsgoed (versneld) te vervangen. In dat geval hoeft geen voorziening voor achterstallig onderhoud te worden getroffen. In de praktijk komt dit voor bij de investeringsgoederen in de openbare ruimte, zoals bruggen, kademuren e.d. De eventuele restantboekwaarde dient bij de vervanging dan direct volledig te worden afgeboekt.

8. Aandachtspunten voor de financiële verordening

8.1 Algemeen

In artikel 212 van de Gemeentewet is opgenomen dat de raad bij verordening de uitgangspunten voor het financieel beleid vaststelt. Het gaat hierbij om uitgangspunten die binnen de verslaggevingsregels van het BBV ter invulling aan de gemeente zijn gelaten en die kunnen worden afgestemd op de specifieke omstandigheden van de gemeente.

Door de uitgangspunten vast te leggen in de verordening wordt invulling gegeven aan de kaderstellende rol van de raad. Hiermee wordt aan iedereen helderheid verstrekt over keuzes die ten aanzien van het financieel beleid zijn gemaakt en de argumentatie daarbij. Tevens is hiermee helder welke spelregels bij de begrotingsuitvoering moeten worden gevolgd en geeft dit waarborgen dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.

In de voorliggende hoofdstukken zijn in relatie tot materiële vaste activa relevante onderwerpen aan bod gekomen, zoals:

- Omvangscriterium bij vaste activa (zie hoofdstuk 4.2)
- Afschrijvingsbeleid vaste activa (zie hoofdstuk 6.2)
- Stelsel- en schattingswijzigingen (zie hoofdstuk 6.3)
- Instellen van onderhoudsvoorzieningen (zie hoofdstuk 7.5)

Aanvullend hierop worden hierna enkele aandachtspunten met betrekking tot investeringen aangegeven waarvoor in de financiële verordening (praktische) afspraken tussen de raad en het college kunnen worden vastgelegd.

8.2 Autorisatie van (restant)budgetten investeringen

Investeringsbudgetten worden door de raad vastgesteld, hetzij via de vastgestelde begroting, hetzij via een afzonderlijk besluit van de raad. Op basis van de Gemeentewet is er een actieve informatieplicht van het college aan de raad.

Bij routine-investeringen wordt regelmatig de behoefte gevoeld de investeringsbudgetten gedeeltelijk over te hevelen naar het volgende boekjaar. Dit om te voorkomen dat er (tijdelijk) geen budget is, maar toch uitgaven gedaan moeten kunnen worden. Wanneer een besparing ontstaat op de toegekende budgetten is het aan de raad om te besluiten wat er met de restantbudgetten gebeurt. Met de raad worden afspraken gemaakt, zoals o.a:

- op welke moment gerapporteerd moet worden over de restant budgetten en het voorstel om een budget af te sluiten dan wel open te houden voor toekomstige uitgaven;
- het minimum bedrag dat overgeheveld kan worden (per gemeente te bepalen)

Deze afspraken (rapporteringscriteria) kunnen worden vastgesteld in de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet of in de notitie investeringen (zie aanbeveling hoofdstuk 2).

8.3 Beheersing budget: termijn van open houden van een budget

In de praktijk blijkt hoe moeilijk het is om investeringsbudgetten te beheersen omdat de doorlooptijd van investeringen lang is. Het kan voorkomen dat investeringsbudgetten overschreden worden, termijnen van uitvoering niet gehaald worden en dat jaargrenzen onbedoeld worden gepasseerd. Door middel van de planning van het verloop van investeringen -waarin inzichtelijk is voor welk bedrag het budget uitgeput gaat worden - kan inzicht worden verkregen in een eventuele vertraging bij de uitvoering van het project.

Om te voorkomen dat investeringsbudgetten keer op keer door middel van een begrotingswijziging worden opgevoerd, kunnen hierover afspraken met de raad worden gemaakt. In de financiële verordening of in de notitie investeringen kan worden opgenomen hoe lang een investeringsbudget open kan worden gehouden voordat deze vrijvalt. Met deze afspraak wordt duidelijk dat investeringsbudgetten die langer dan X jaar uitlopen vrij vallen. Indien het investeringsbudget toch nog langer nodig is, moet het college dit aan de raad voorleggen door middel van een budgetvoorstel.

In de financiële verordening of de notitie investeringen kan bijvoorbeeld het volgende worden opgenomen:

- Het aantal keer dat een investeringsbudget overgeheveld mag worden;
- Dat overheveling van een budget alleen is toegestaan om de met de raad afgesproken prestaties na te komen.

Het is raadzaam om deze afspraken en rapporteringscriteria vast te leggen in de financiële verordening of notitie investeringen.

Bijlagen

Bijlage 1: Begrippen en definities

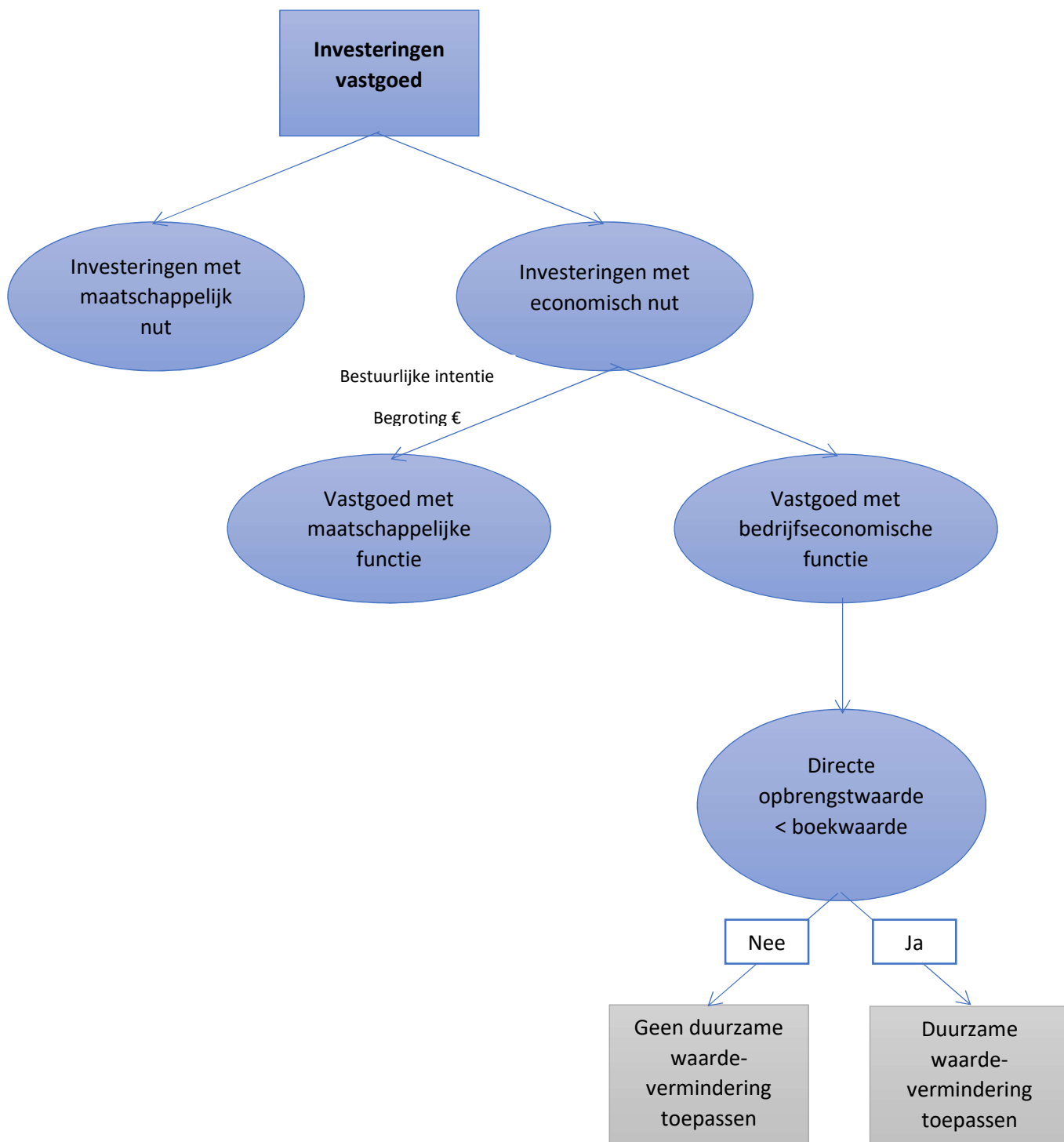
Begrip	Definitie
Achterstallig onderhoud	Onderhoud dat niet op tijd is uitgevoerd, waardoor een onderhoudsrichtlijn is overschreden en niet (meer) wordt voldaan aan het door de raad vastgestelde kwaliteitsniveau. Achterstallig onderhoud kan leiden tot schade en/of onveilige situaties, hetgeen vaak leidt tot hogere herstelkosten. In dat geval is er een zodanig slechte onderhoudstoestand dat de waarde, het gebruik en/of de levensduur van het investeringsgoed wordt aangetast.
Activeren	Het op de balans presenteren van de financiële waarde van het aangeschafte of vervaardigde bezit /kapitaalgoed met meerjarig nut dat vanaf dat moment als bezitting kan worden beschouwd.
Afschrijven	Het op een methodische wijze in de boekhouding (verslaglegging en verslaggeving) tot uitdrukking brengen van de waardedaling van een kapitaalgoed over een bepaalde periode.
Componentenbenadering	De componentenbenadering houdt in dat op verschillende samenstellende delen van een materieel vast actief, die afzonderlijk vervangen kunnen worden, afzonderlijk worden afgeschreven op basis van de individuele verwachte gebruiksduur van die delen.
Directe opbrengstwaarde	Waarde van een kapitaalgoed bij directe verkoop.
Groot onderhoud	Uitvoering van correctieve maatregelen, als gevolg van slijtage na een langere periode van gebruik, om een object in goede staat (op een vooraf bepaald kwaliteitsniveau) te houden of te brengen. Groot onderhoud dient zich in de regel aan, is daarom vaak gepland, is veelal ingrijpend van aard en betreft een groot of belangrijk deel van het object.
Investeringen	Onder investeringen wordt verstaan het vastleggen van vermogen in objecten waarvan het nut zich over meerdere jaren uitstrekt.

Begrip	Definitie
<p>Investeringen met een economisch nut</p>	<p>Investeringen hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.</p>
<p>Investeringen met een economisch nut, waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven</p>	<p>Investeringen met een economisch nut, waarvoor een bestemmingsheffing kan worden geheven. Bijvoorbeeld riool- en afvalinvesteringen.</p>
<p>Investeringen met een maatschappelijk nut in de openbare ruimte</p>	<p>Investeringen die geen economisch nut opleveren (geen middelen genereren en/of verhandelbaar zijn), bijvoorbeeld wegen.</p>
<p>Investeringen: nieuwe- of uitbreidingsinvesteringen</p>	<p>Investeringen ten behoeve van nieuwe activiteiten of ten behoeve van de uitbreiding van bestaande activiteiten. Bijvoorbeeld een nieuw gemeentehuis resp. een uitbreiding van een bestaand gemeentehuis.</p>
<p>Investeringen: vervangingsinvesteringen</p>	<p>Investeringen ten behoeve van de vervanging van een bestaand actief als gevolg van economische veroudering of slijtage.</p> <p>Een bijzondere vervangingsinvestering is een rehabilitatie van een weg. Dit betreft een vervanging op basis van einde levensduur, waarbij groot- en klein onderhoud (economisch) niet meer toereikend is. De weg wordt weer volledig nieuw aangelegd op het oorspronkelijke structurele en functionele niveau, zonder aanpassingen in vormgeving of gebruik. Er is sprake van een nieuw actief met een nieuwe levensduur. Indien de oude weg nog een boekwaarde heeft, dient deze boekwaarde geheel afgeboekt te worden.</p>
<p>Investeringen: levensduur verlengende investeringen</p>	<p>Dit zijn investeringen die worden gepleegd ten behoeve van een bestaand actief en expliciet leiden tot een substantiële levensduurverlenging van betreffend actief. Bijvoorbeeld, het renoveren (= vernieuwen naar de huidige maatstaven en normen) van een gebouw. Het gaat hier dus niet om (groot)onderhoud. Onderhoud is niet levensduurverlengend, maar dient om het actief gedurende zijn levensduur in goede staat te houden.</p>

Begrip	Definitie
Investerings: routine- investeringen	Dit zijn investeringen ter vervanging van bestaande activa met als doel de bedrijfsvoering op het huidige peil te houden. Het betreft voornamelijk investeringen in automatisering, meubilair, huisvesting, voertuigen en materieel.
Klein onderhoud	Preventieve maatregelen en dagelijkse reparaties die noodzakelijk zijn om het object in goede werkende en veilige staat te houden tegen een van te voren vastgesteld kwaliteitsniveau.
Kredieten	Deze term wordt bij de centrale overheden soms gebruikt om aan de raad toestemming te vragen voor het doen van uitgaven in het kader van investeringen. Deze term wordt in het BBV vermeden bij gebrek aan een eenduidige betekenis.
Levensduur	De levensduur van een actief wordt onderscheiden in economische en technische levensduur. De technische levensduur van een actief is de maximale periode waarover dat actief een bijdrage aan de productie kan leveren. De economische levensduur is de maximale periode waarover het economisch verantwoord is van een actief gebruik te maken.
Reconstructie van een weg	Maatregelen om de verharding en de inrichting van de weg aan te passen aan de huidige (hogere) eisen.
Renovatie	Renovatie of renoveren is herstellen en wanneer nodig gedeeltelijk vernieuwen van een investeringsgoed, waardoor het beter bruikbaar wordt naar de huidige maatstaven en normen.
Restwaarde	De restwaarde is de schatting, tegen het prijspeil van het moment van ingebruikname, van de opbrengst die na de gebruiksduur nog gerealiseerd kan worden, verminderd met de te maken kosten voor verwijdering of vernietiging van (delen van) het actief.
Schattingswijziging	Een wijziging (door nieuwe inzichten) van een verwachte toekomstige gebruiksduur.
Stelselwijziging	Een wijziging van de vrij te kiezen waarderings-(activerings-)grondslag

Begrip	Definitie
Uitbreidingsinvesteringen	Investeringen ten behoeve van de ontwikkeling van nieuwe activiteiten of expansie van de huidige activiteiten. Bijvoorbeeld, uitbreiding bestaand rioolstelsel, uitbreiding bestaand gemeentehuis.
Vastgoed	Een onroerend goed of een onroerende zaak dat zich kenmerkt door vereniging met de grond. Vastgoed omvat de grond en de opstal.
Vastgoed met een bedrijfseconomische functie	Bij vastgoed met een bedrijfseconomische functie gaat het om vastgoed dat door de decentrale overheid wordt aangehouden om bewust winst te realiseren en/of waardeverminderingen te realiseren. Bij vastgoed met een bedrijfseconomische functie bestaat de mogelijkheid dat een duurzame waardevermindering moet worden verantwoord.
Vastgoed met een maatschappelijke functie	Maatschappelijk vastgoed is vastgoed: <ul style="list-style-type: none"> • waarin maatschappelijke diensten aan burgers worden verleend of door burgers zelf worden gecreëerd, • waarvan de exploitatie (gedeeltelijk) door publieke middelen mogelijk wordt gemaakt, • waarin vraag (burgers) en aanbod (instellingen) fysiek bij elkaar komen en • • waar iedereen (voor wie het bedoeld is) toegang toe heeft.
Waarderen	De waarde die toegekend wordt aan het geactiveerde kapitaalgoed c.q. de investering op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.

Bijlage 2: Schema waardevermindering vastgoed



Bijlage 3: Voorbeelden praktijk ter verduidelijking

Voorbeelden aanvragen investeringsbudgetten

Voorbeeld 1 Verkeersregelininstallatie

In 2018 is er een nieuwe verkeersregelininstallatie nodig. De kosten worden geraamd op € 200.000 en de levensduur is naar verwachting 20 jaar. De binnen de gemeente gehanteerde omslagrente is 2%.

Wijze van aanvraag en verwerking

In de begroting wordt het investeringsbedrag opgenomen en de uit deze investering voortvloeiende exploitatielast (rente = € 4.000 en afschrijving = € 10.000) wordt in het betreffende programma (bijvoorbeeld Verkeer) opgenomen. Het bedrag van € 14.000 wordt ook opgenomen in het overzicht van baten en lasten behorende bij de financiële begroting. Naast de begroting is er nog de Uitvoeringsinformatie die bestaat uit de geraamde baten en lasten per taakveld, ten tijde van de begroting. De raming van het totaaloverzicht van de baten en lasten per taakveld is integraal en omvat dezelfde totaalbedragen als de begroting.

Voorbeeld 2 Gemeentehuis

Bij de begrotingsbehandeling 2018 – 2021 heeft de raad op voorstel van het college van burgemeester en wethouders een post opgenomen voor een nieuw te bouwen gemeentehuis. In augustus 2018 is het voor het college duidelijk wat het nieuw te bouwen gemeentehuis gaat kosten en daarom stelt het college de raad voor een budget beschikbaar te stellen van € 30.000.000. De uitgaven zijn als volgt over de jaren verdeeld:

- 2018 € 4.000.000
- 2019 € 10.000.000
- 2020 € 14.000.000
- 2021 € 2.000.000

Wijze van aanvraag en verwerking

In het voorstel aan de raad wordt een investeringsbudget gevraagd van € 30.000.000 met een indicatieve verdeling van de investering over de jaren. Uiteraard wordt een voorstel ingediend waarin de lasten voortvloeiend uit de investering (rente, afschrijving en overige exploitatielasten) vanaf het geplande moment van ingebruikneming zijn opgenomen in de jaarschijven van de meerjarenraming inclusief de wijze waarop de structurele lasten gedekt zullen worden.

Voorbeeld 3 Sportcentrum

De raad heeft enkele jaren geleden een bestemmingsreserve ingesteld om een groot sportcentrum te realiseren. Het college heeft berekend dat dit centrum € 50.000.000 gaat kosten. Dit sportcentrum heeft niet alleen een lokale en regionale functie, maar ook nationaal en internationale functie. Daarom verstrekken enkele nationale sportbonden en ministeries een investeringssubsidie van € 20.000.000. Voor het resterende bedrag van € 30.000.000 wil het college de ingestelde bestemmingsreserve Sportcentrum gebruiken. Er wordt geen bespaarde rente toegevoegd aan deze reserve.

Wijze van aanvraag en verwerking

Het college stelt de raad voor om een budget van € 50.000.000 beschikbaar te stellen voor de realisatie van het nieuwe sportcentrum, zijnde een investering met een economisch nut (art. 35, lid 1a BBV). Het netto bedrag van € 30.000.000 (investeringsbedrag minus de bijdragen van derden, artikel 62, lid 1 en 2 BBV) zal worden geactiveerd. Tevens wordt de raad voorgesteld om de bestemmingsreserve Sportcentrum om te vormen tot de bestemmingsreserve Kapitaallasten Sportcentrum. De jaarlijkse kapitaallasten (rente en afschrijving) voortvloeiend uit het geactiveerde bedrag maken deel uit van baten en lasten en het saldo (artikel 17 a en c en/of 27 a en c BBV). Uit de nieuw gevormde reserve vindt jaarlijks een onttrekking plaats van alleen de afschrijving van de investering (artikel 17 d en/of 27 d). Vervolgens ontstaat het resultaat (artikel 17 e en/of artikel 27 e BBV).

Voorbeelden overschrijdingen en overschrijdingen

Als alles volgens plan verloopt wordt de investering binnen de door de raad vastgestelde (financiële en tijdsmatige) kaders uitgevoerd. Maar wat zijn de gevolgen als dat niet gebeurt (er van uitgaande dat er met de raad geen nadere afspraken zijn gemaakt)? De volgende situaties kunnen zich voordoen.

Voorbeeld 1a Verkeersregelininstallatie

In juni 2018 blijkt dat de verkeersregelininstallatie pas in 2019 kan worden geleverd en betaald moet worden.

Gevolg c.q. oplossing

De raad hoeft geen nieuw budget te voteren. Wel zal het betreffende bedrag in de begroting 2019 moeten worden opgenomen. De lasten zijn al in de conceptbegroting 2019 opgenomen.

In de jaarrekening 2018 vallen de geraamde exploitatielasten vrij en maken deel uit van het gerealiseerde resultaat.

Voorbeeld 1b Verkeersregelininstallatie

In december 2018 blijkt dat de verkeersregelininstallatie pas in 2019 kan worden geleverd en betaald moet worden. De begroting 2019 is al vastgesteld, waarin de exploitatielasten voor de verkeersregelininstallatie niet zijn opgenomen.

Gevolg c.q. oplossing

De raad moet geen nieuw budget voteren, want dan zou dit twee keer gebeuren. Wel moet de raad het betreffende investeringsbudget in 2019 opnieuw opvoeren door middel van een begrotingswijziging.

Voorbeeld 2 Gemeentehuis

De bouw van het gemeentehuis is vertraagd en in 2018 wordt maar € 2.000.000 uitgegeven. Het college gaat er vanuit dat de vertraging in 2019 wordt ingelopen. De uitgaaf zal daarom in 2019 geen € 10.000.000 zijn, maar € 12.000.000 bedragen.

Gevolg c.q. oplossing

Ondanks het feit dat er in 2019 maar € 10.000.000 aan investeringsbudget is geraamd, hoeft het college niet naar de raad. Het totaalbedrag en het jaar van gereedkomen blijft immers gelijk. De raad zal natuurlijk wel over de voortgang geïnformeerd moeten worden.

Voorbeeld 3

Bij de bouw van het gemeentehuis is er sprake van een overschrijding van de kosten. Als gevolg daarvan wordt het beschikbare budget niet volledig ingezet. Het college stelt voor om dit resterende budget in te zetten voor de lasten van beheer en onderhoud van het gemeentehuis in de komende jaren.

Gevolg c.q. oplossing

Het college informeert de raad. De raad is beschikkingsbevoegd over het restant van dit budget. Aanwending voor storting in een reserve beheer en onderhoud is alleen mogelijk indien de raad daartoe besluit. Er is dus een raadsbesluit nodig voor het vormen van de gewenste reserve. Overigens worden op deze wijze structurele lasten (beheer en onderhoud) gedekt door incidentele baten (onttrekking aan een reserve).

Voorbeeld verkoop object of buiten gebruik stellen object

Voorbeeld 1 Vervanging auto

Een diesel auto met een resterende boekwaarde van € 5.000 wordt vervangen door een milieuvriendelijkere elektrische auto met een aanschafwaarde van € 36.000. De diesel auto wordt verkocht c.q. ingeruild voor € 3.500. De afschrijvingstermijn van de elektrische auto bedraagt 6 jaar. De verkoopresultaten dienen bruto te worden verantwoord.

Wijze van verwerking

De boekhoudkundige verwerking is dan als volgt:

- De resterende boekwaarde van de diesel auto wordt als last genomen voor € 5.000.
- De opbrengst van de diesel auto wordt als incidentele bate verantwoord voor € 3.500.
- De elektrische auto wordt geactiveerd voor € 36.000.
- De jaarlijkse afschrijving van de elektrische auto bedraagt € 6.000.

Voorbeeld 2 Projectfinanciering

De gemeente investeert in een project waarbij sprake is van vele verschillende afschrijvingstermijnen. Men overweegt de looptijd van de bijbehorende projectfinanciering als een geheel te beschouwen en niet de afzonderlijke afschrijvingstermijnen te volgen.

Gevolg c.q. oplossing

Dit is toegestaan. Indien de lening specifiek voor het project wordt aangetrokken, maar de looptijd niet voor alle onderdelen gelijk is aan de afschrijvingstermijn, kan het nog steeds projectfinanciering zijn. Het wordt als projectfinanciering beschouwd zolang zowel de investering als de lening nog op de balans staan.

Bijlage 4: Verwerken van software en kosten

Het verantwoord van software en kosten kan zowel betrekking hebben op activeren als op exploitatielasten. Hierna wordt eerst ingegaan op zaken die geactiveerd moeten worden binnen de regels van de financiële verordening en vervolgens op zaken die behoren tot de exploitatielasten.

Activeren

- Besturingssoftware is een component van het actief (automatiseringssysteem). Dit betekent activeren.
- Implementatiekosten van nieuwe hard- en/of software worden geactiveerd, omdat deze vallen onder de bijkomende kosten die op grond van artikel 63, lid 2 BBV als onderdeel van de verkrijgingsprijs worden gezien. De implementatie is noodzakelijk om het actief in gebruik te kunnen nemen. Implementatiekosten kunnen zowel de kosten van externen als de kosten van eigen medewerkers betreffen.
- Het activeren en afschrijven geldt ook voor een gemeente die in regionaal verband met andere gemeenten voor ICT-oplossingen gaat samenwerken. Elke gemeente moet zijn deel van de ICT-investering dan activeren en afschrijven, als deze boven de activeringsgrens ligt.
- Het is niet toegestaan om kosten van licenties voor meerdere jaren in één keer ten laste van een reserve te brengen. Deze kosten moeten worden geactiveerd en worden afgeschreven over de geldigheidsduur. Mocht er een bestemmingsreserve gevormd zijn voor deze investering, dan kan deze gebruikt worden voor de dekking van de jaarlijkse kapitaallasten. De kosten van aangeschafte licenties kunnen alleen als exploitatielasten worden verantwoord indien dit niet in strijd is met het activeringsbeleid van de gemeenten op basis van de activeringsgrens, zoals deze is opgenomen in de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet.
- Als de gemeente de software niet zelf ontvangt, maar wel de licenties en deze rechten voor een aantal jaren in één keer in rekening krijgt gebracht, dan moet het hiermee gemoeide bedrag in principe worden geactiveerd. Hierbij moet wel onderscheid worden gemaakt tussen licenties voor onbepaalde duur en licenties voor bepaalde duur.
 - Voor onbepaalde duur: verantwoord onder materiële vaste activa;
 - Voor bepaalde duur: verantwoord onder vooruitbetaalde kosten.

- Implementatiekosten van software kunnen alleen worden geactiveerd wanneer het een eigen actief betreft of indien er sprake is van licenties voor onbepaalde duur. In andere gevallen worden implementatiekosten jaarlijks in de exploitatie begroot en verantwoord.
- Als wordt besloten tot het vormen van een gemeenschappelijke regeling en de ICT overgaat naar de gemeenschappelijke regeling, worden de investeringen die nog plaatsvinden vóórdat de gemeenschappelijke regeling in werking treedt, geactiveerd door de verschillende gemeenten en wordt het actief na de inwerkingtreding van de GR overgedragen.

Lasten

- De kosten van (leverancierssupport)ondersteuning worden als exploitatielast verwerkt. Het gaat dan bijvoorbeeld om de kosten van helpdesksupport, consultancy-uren, nieuwe releases ed. Als (een deel van) deze kosten tegen een vast bedrag voor een aantal jaren vooraf in rekening worden gebracht, worden deze kosten als transitorische post “voortbetaalde kosten” verantwoord.
- Met betrekking tot de opleidingskosten die de gemeente maakt om eigen medewerkers vertrouwd te maken met de nieuwe software geldt dat deze, net als andere opleidingskosten als exploitatielast worden verwerkt en niet geactiveerd mogen worden.

Bijlage 5: Casuïstiek inzake activeren

In de afgelopen jaren zijn vele vragen gesteld en antwoorden gegeven over hoe om te gaan met activeren. Hierna is ter informatie relevante casuïstiek opgenomen.

- De uitvoering van bijvoorbeeld de Wmo is een (wettelijk verplichte) overheidstaak van de gemeente, maar dient een individueel belang en geen algemeen belang. Dit betekent dat niet voldaan wordt aan alle voorwaarden van artikel 61, waardoor een bijdrage op grond van de Wmo (bijvoorbeeld een woningaanpassing) niet geactiveerd mag worden als een bijdrage aan activa in eigendom van derden.
- Een investering moet geactiveerd worden en een budgetaanvraag voor deze investering aan de raad is nodig ook ingeval een investering volledig wordt gedekt door een bijdrage van een derde. Op grond van artikel 189 lid 1 Gemeentewet brengt de raad voor alle taken en activiteiten jaarlijks op de begroting de bedragen die hij daarvoor beschikbaar stelt. In de toelichting op de balans worden de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen en wordt het verloop gedurende het begrotingsjaar in een sluitend overzicht weergegeven, waaruit o.a. blijkt de investering en de bijdragen van derden direct gerelateerd aan het actief (artikel 52 BBV).
- Aan de hand van de activeringscriteria kan worden bepaald of een activiteit geactiveerd moet worden. Bij de aankoop van dure of monumentale bomen zal op basis van de activeringscriteria nagegaan moeten worden of tot activering moet worden overgegaan en waarbij dan tevens de verwachte levensduur bepaald wordt.

De kosten van het maken van een film getoond op 3D brillen in een gemeentelijk museum moeten worden aangemerkt als een materieel vast actief, omdat de film bijdraagt aan de mogelijkheid om middelen te verwerven en/of verhandelbaar is. Waarbij de activering van de kosten afhankelijk is welke ondergrens gehanteerd wordt voor het activeren van investeringen, zoals in de Financiële verordening door de raad is bepaald.

- Alle vaste activa worden voor het bedrag van de investering geactiveerd. De salariskosten die direct aan een actief zijn toe te rekenen **moeten** worden geactiveerd. De indirecte salariskosten die behoren tot de toe te rekenen overhead **kunnen** worden geactiveerd en worden meegenomen in de vervaardigingsprijs.

- Een verzekeringsuitkering wegens brand van een gemeentehuis is een bijdrage van een derde en moet op grond van artikel 62 lid 2 in mindering worden gebracht op de restantboekwaarde van het oude gemeentehuis. Indien de verzekeringsuitkering hoger is dan de restantboekwaarde, dan moet het overblijvende deel in mindering worden gebracht op de herbouwkosten van het gemeentehuis.
- De SPUC (specifieke uitkering sport) is een specifieke uitkering en moet in mindering gebracht worden op de betreffende investeringen (inclusief btw omdat deze niet terug te vorderen is). Het definitieve uitkeringsbedrag per gemeente is afhankelijk van de som van alle declaraties, vanwege een vastgesteld plafondbedrag door het Rijk. Dat houdt in dat de uitkering bedoeld is om in mindering te brengen op de investeringen en niet om kapitaallasten te dekken.
- Met ingang van 2017 moeten alle investeringen worden geactiveerd. Het onderscheid tussen investeringen met een economisch nut en een maatschappelijk nut in openbare ruimte is alleen van belang voor het onderscheid in de balans. Dit betekent bijvoorbeeld dat het uitbreiden van een havenkom door een parkeerplaats af te graven en uit te diepen tot een haven geactiveerd moet worden onder de categorie investeringen met een economisch nut, omdat de mogelijkheid bestaat dat havengelden geïnd kunnen worden.
- Sloop van hoogspanningsmasten in het kader van het Rijksverkavelingsprogramma leidt niet tot het ontstaan van een actief dat een maatschappelijk nut heeft. Van economisch nut is ook geen sprake, hetgeen betekent dat de sloopkosten als last moeten worden genomen. Als de sloopkosten echter dienstbaar zijn aan een grondexploitatie, dan kunnen de sloopkosten worden gerekend tot de vervaardigingskosten van de bouwgrond.
- Kosten verbonden aan het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio mogen, maar hoeven niet geactiveerd te worden. Er is keuzevrijheid. Bij de oorspronkelijke toelichting van artikel 34 BBV is het volgende opgenomen: *De afschrijvingsduur van de kosten verbonden aan het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio, is maximaal gelijk aan de looptijd van de lening. Het wordt aanbevolen de kosten van het sluiten van leningen en het saldo van agio en disagio, zeker indien deze relatief van geringe omvang zijn, niet te activeren en af te schrijven. In dat geval worden de lasten volledig genomen in het jaar van het sluiten van de lening.*
- Grond dat door de gemeente bouwrijp wordt gemaakt en om niet aan een derde (woningbouwvereniging) ter beschikking wordt gesteld, waarbij onder het bouwrijp maken

ook het aanleggen van een weg valt, betekent dat per definitie sprake is van een grondexploitatie, ook als de verkoopprijs nihil is. Ten aanzien van de toegangsweg heeft de gemeente de keuze om deze op te nemen in de grondexploitatie of om als materieel vast actief te activeren. Hiervoor is ook van belang de toelichting in paragraaf 4.3.3. van de Notitie grondexploitatie 2016 BBV. Verder dient hierbij ook aandacht besteed te worden aan de zaken rond de vennootschapsbelasting en staatssteun.

- In artikel 63 lid 3 BBV wordt gesproken over kosten die ‘rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend’. Voor de bepaling welke kosten dit betreft, wordt een parallel getrokken met de kosten die ‘direct zijn toe te rekenen aan de taakvelden’. De kostensoorten die direct worden toegerekend aan het taakveld, betreffen ook rechtstreeks aan de vervaardiging van activa toe te rekenen kosten, voor zover deze kosten worden gemaakt ten behoeve van de investering. Deze kosten moeten worden geactiveerd. Dit betekent ook dat de indirecte kosten doorgaans zullen samenvallen met overheadkosten. Salariskosten van projectleiding vallen niet onder de definitie van overhead en worden specifiek voor een bepaalde investering gemaakt. Deze kosten zijn in beginsel direct. Dergelijke kosten worden derhalve tot de vervaardigingskosten gerekend en moeten worden geactiveerd.
- Onderzoeks- en ontwikkelingskosten en voorbereidingskosten van bijvoorbeeld een nieuw aan te leggen fietspad moeten ten laste van de exploitatie worden verantwoord, indien het onderzoek niet leidt tot een actief. Indien er daadwerkelijk een nieuw fietspad wordt aangelegd dan **mogen** de onderzoeks- en ontwikkelingskosten op grond van artikel 34, lid b BBV worden geactiveerd, indien en voor zover is voldaan aan de vereisten van artikel 60 BBV. De voorbereidingskosten, die rechtstreeks aan de vervaardiging van het actief kunnen worden toegerekend **moeten** als onderdeel van de vervaardigingsprijs worden geactiveerd.
- Een werk van een aannemer wordt door de gemeente beëindigd in onvoltooide staat in 2010. Er volgt een gerechtelijke procedure tussen gemeente en aannemer. Uiteindelijk vindt een schikking plaats waarbij gemeente € 150.000 aan de aannemer betaald als vergoeding van door hem berekende winst en risico, gedeeltelijke vergoeding van algemene kosten, kosten van leegloop en misgelopen inkoopvoordeel. Daarnaast zou hij recht hebben op o.a. terugbetaling van door hem gemaakte proceskosten. Het project is inmiddels afgesloten en geactiveerd. De kosten van de schikking kunnen alleen worden geactiveerd voor het gedeelte van de kosten die hebben bijgedragen aan de totstandkoming van het activum (de kosten die voor het oorspronkelijke activum ook zouden zijn geactiveerd, dus de vergoeding voor algemene kosten en winst en risico).

Kosten i.v.m. vergoeding voor leegloop, misgelopen inkoopvoordeel en proceskosten hebben geen bijdrage aan het activum en kunnen niet worden geactiveerd

Hieronder volgen enkele praktijkvoorbeelden van kosten die niet geactiveerd mogen worden:

- Fricatiekosten in een fusieproces tussen gemeenten: frictiekosten zijn incidentele extra kosten die zonder de herindeling niet gemaakt zouden zijn. Deze frictiekosten zijn de noodzakelijke uitgaven die nodig zijn voor de voorbereiding en implementatie van een nieuwe organisatie.
- Het jaarlijks, dan wel periodiek baggeren van watergangen is onderhoud en is vergelijkbaar met het vegen van straten. Het baggeren is bedoeld om de sloten op een bepaalde diepte toegankelijk te houden (het vooraf bepaalde kwaliteitsniveau).
- Bodemsaneringskosten: kosten voor bodemsanering zijn geen investeringen. Deze kosten moeten behandeld worden als een verlies, onafhankelijk of de kosten verbonden zijn aan investeringen (nieuwe bouwlocatie) of aan bestaande activa (vervuiling onder gemeentelijke gebouwen).
- Activeren van tekorten is niet toegestaan. Het instellen van een (egalisatie) reserve die eerst negatief is en later wordt afgebouwd tot nul, is niet toegestaan. Wel kan naast de investering een reserve worden ingesteld, die vervolgens gebruikt kan worden om bij de jaarlijkse resultaatbepaling onttrekkingen aan deze reserve te doen ter grootte van het nadeel in de betreffende jaren van de gedane investering. Bijvoorbeeld exploitatiekosten van zonnepanelen die in de eerste jaren hoger zijn dan de te verwachten baten.
- Achterstallig onderhoud van een pand in eigendom van de gemeente mag niet worden geactiveerd.
- Kosten voor het opstellen van een bestemmingsplan kunnen niet geactiveerd worden, omdat een bestemmingsplan geen investeringsgoed is. Alleen indien en voor zover het bestemmingsplan wordt opgesteld voor een specifiek ruimtelijk project kunnen de kosten aan dit project worden toegerekend (bijvoorbeeld als kosten van grondexploitatie).

Bijlage 6: Casuïstiek inzake waarden en onderhoud

Casuïstiek inzake waarden

In de afgelopen jaren zijn vele vragen gesteld en antwoorden gegeven over hoe om te gaan met waarden. Hierna is ter informatie relevante casuïstiek opgenomen.

- Een gemeente is eigenaar van een accommodatie met een boekwaarde van € 500.000: € 450.000 gebouw en € 50.000 grond. De feitelijke waarde is ook € 500.000, maar met de volgende verdeling: € 50.000 gebouw en € 450.000 grond. De balanspositie mag niet naar de feitelijke waarde worden gecorrigeerd, omdat een herwaardering van de grond niet is toegestaan. Ten aanzien van het gebouw moet beoordeeld worden in hoeverre er sprake is van een duurzame waardevermindering van een investeringsgoed met een bedrijfseconomische functie.
- De waarde van de grond moet worden bepaald op basis van de oorspronkelijke verkrijgings- en vervaardigingsprijs. Wanneer deze oorspronkelijke prijs niet meer achterhaald kan worden, dan kan de grondwaarde worden ontleend aan vastgoed uit dezelfde periode waarvan de grondprijs bekend is, zonedig met het inschakelen van een vastgoed deskundige. De grond mag in geen geval worden gewaardeerd op de huidige waarde, aangezien dan een ongerealiseerde waardestijging zou kunnen worden gepresenteerd.
- Het verwerken van de duurzame waardevermindering door middel van een voorziening ligt het meest voor de hand zodat positief waardeherstel in de toekomst via de voorziening kan worden verwerkt. De indirecte opbrengstwaarde speelt bij het onderkennen van een duurzame waardevermindering geen directe rol. Een verliesgevende exploitatie van vastgoed kan wel een indicatie zijn voor een lagere directe opbrengstwaarde (=taxatiewaarde).
- Een gemeente heeft in een gemeentelijk pand een museum gehuisvest. Voor de gemeente heeft het museum een maatschappelijke functie op het gebied van cultuur. Zolang de gemeente de maatschappelijke functie beoogt, is er dus sprake van vastgoed met een maatschappelijke functie. Hiervoor geldt dat indien de gemeente de intentie heeft om het pand duurzaam te exploiteren, duurzame waardevermindering geen rol speelt. Als deze intentie er niet is en de directe opbrengstwaarde lager is dan de boekwaarde, dan is wel sprake van duurzame waardevermindering.

- Bij de classificatie van de activa van gemeentelijke panden gaat het niet zo zeer om de mogelijkheden van een actief, maar om de bestuurlijke intentie voor het actief. Indien een gebouw wordt gebruikt als werkplek voor gemeentelijke medewerkers, dan wordt dit gebouw niet gehouden om bewust winst te maken en/of om bewust waardeinstijgingen te realiseren. Het gebouw heeft hierdoor een maatschappelijke functie.
- Bij een 100% deelneming die in het verleden is afgewaardeerd vanwege een lagere marktwaarde, maar waarbij inmiddels de marktwaarde significant hoger is dan zowel de boekwaarde op de balans, als de aanschafwaarde, kan geen waardeherstel plaats vinden. Een afwaardering kan alleen worden teruggenomen indien destijds een voorziening was gevormd voor het waardeverschil tussen de boekwaarde en de marktwaarde. In deze situatie kan bij waardeherstel de boekwaarde van de deelneming weer worden verhoogd ten laste van de voorziening tot maximaal de aanschafwaarde. Wanneer de afwaardering destijds 'definitief' is genomen ten laste van de exploitatie, en er dus geen voorziening is gevormd, dan is er geen mogelijkheid meer om bij waardeherstel de boekwaarde te vermeerderen.
- Voor nieuwbouw van een schoolgebouw moet een vleugel van een bestaand schoolgebouw worden gesloopt. Deze vleugel is nog niet geheel afgeschreven. Op het moment dat de vleugel buiten gebruik wordt gesteld, omdat de vleugel wordt gesloopt, moet de aanwezige restantboekwaarde van de vleugel, exclusief grond worden afgewaardeerd c.q. afgeboekt. Indien de sloop echter is gerelateerd aan de nieuwbouw (de nieuwbouw vindt plaats op de locatie van de vleugel), dan behoren de grond en sloopkosten tot de in artikel 63 BBV bedoelde verkrijgings- of de vervaardigingsprijs van het nieuw te bouwen schoolgebouw. De bestaande boekwaarde van de grond en de sloopkosten van de vleugel resulteren in een opnieuw te activeren boekwaarde van de grond van het nieuw te bouwen schoolgebouw. Deze nieuwe boekwaarde mag echter op het moment van activeren niet hoger zijn dan de marktwaarde van de grond. Indien de oude boekwaarde plus de sloopkosten van de vleugel hoger is dan de marktwaarde van de grond van het nieuw te bouwen schoolgebouw, vindt (alsnog) afwaardering c.q. afboeking plaats tot het bedrag van de marktwaarde.
- Een gemeente heeft medio jaren negentig een parkeergarage gebouwd. Recentelijk is gebleken dat de waarde van dit vastgoed sterk gedaald is. Als sprake is van duurzame exploitatie van vastgoed met een maatschappelijke functie, dan speelt duurzame waardevermindering geen rol. Afwaardering is niet toegestaan. Er wordt gewaardeerd op

basis van de historische uitgaafprijs en afgeschreven op basis van de verwachte gebruiksduur. Voor vastgoed met een economische functie is afwaardering verplicht en wordt de toets met behulp van de directe opbrengstwaarde voorgeschreven. Bij de berekening van een indirecte opbrengstwaarde wordt uitgegaan van de beste inschatting van de toekomstige opbrengsten o.b.v. de bestaande gebruiksintentie, besluitvorming etc. De indirecte opbrengstwaarde wordt overigens niet als waarderingsgrondslag gehanteerd in het BBV. Wel kan de indirecte opbrengstwaarde worden gebruikt ter indicatie van een mogelijke duurzame waardevermindering.

Casuïstiek inzake onderhoud

- Voor gemeenten die niet vrijwillig de voorziening groot onderhoud vrij hebben moeten laten vallen, heeft de commissie BBV het standpunt ingenomen, dat dit (onder voorwaarden) geen structurele budgettaire gevolgen mag hebben. Deze voorwaarden zijn dat de raad heeft besloten om terug te keren naar het via een voorziening egaliseren van lasten groot onderhoud en dat het beheerplan daartoe binnen een redelijke termijn geactualiseerd wordt. Deze redelijke termijn wordt afgestemd met de toezichthouder. Zo ontstaat een tijdelijke periode, een zogenaamde 'herstelperiode', waarin de incidentele mutaties in de bestemmingsreserve groot onderhoud niet gecorrigeerd hoeven te worden op het structureel begrotingsaldo. Op deze manier kan een gemeente de lasten groot onderhoud tijdelijk blijven egaliseren, zonder dat dit budgettaire consequenties heeft. De mutaties in de bestemmingsreserve blijven echter formeel incidenteel van aard.
- Een brug is door achterstallig onderhoud dermate onveilig dat deze wordt afgesloten omdat het verkeer er niet veilig meer overheen kan rijden. De brug kan nog niet worden vervangen. Het is noodzakelijk en urgent om zodanige werkzaamheden te verrichten dat de brug weer kan worden opengesteld voor het verkeer. De kosten hiervan worden geraamd op € 3 mln. De gemeente moet een voorziening van € 3 mln. vormen in het jaar dat de onveiligheid van de brug is vastgesteld.
- Een brug kent achterstallig onderhoud maar er is geen sprake van een onveilige situatie. De brug is in het meerjaren investeringsplan opgenomen om over 3 jaar vervangen te worden. De gemeente besluit tot versnelde vervanging van de brug in het komende jaar. De nieuwe brug wordt als vervangingsinvestering geactiveerd voor de totale kosten van aanleg en afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. De restantboekwaarde van de oude brug wordt bij de buiten gebruikstelling volledig afgeboekt.

Bijlage 7: Uitwerking componentenbenadering

De toepassing van de componentenbenadering kan worden geïllustreerd aan de hand van het verkrijgen van een kantoorpand. Het pand is daarbij, conform artikel 52 BBV, tenminste op te delen in de volgende componenten:

- | | |
|---------------------------|---------------------------------|
| - Grond | -> niet op afschrijven |
| - Gebouw | -> stel: afschrijven in 40 jaar |
| - Verwarmingsinstallaties | -> stel: afschrijven in 15 jaar |
| - Liftinstallatie | -> stel: afschrijven in 20 jaar |
| - Vloerbedekking | -> stel: afschrijven in 10 jaar |

De lasten voor de te onderscheiden samenstellende delen worden op basis van bovenstaande opdeling afzonderlijk opgenomen en afgeschreven. In dit voorbeeld kan na 15 jaar de cv-ketel worden vervangen en opnieuw worden geactiveerd. Wanneer de levensduur van bijvoorbeeld de cv-ketel onverwacht technisch eerder eindigt, kan binnen de componentenbenadering de cv-ketel toch vervangen en geactiveerd worden. De restant boekwaarde van de oude cv-ketel dient dan wel in één keer te worden afgeboekt. Er kan alleen worden afgeschreven op activa die in gebruik zijn. De restantboekwaarde kan niet worden ingebracht als onderdeel van de te activeren vervaardigingsprijs van de nieuwe cv-installatie.

Gemeenten kunnen er ook voor kiezen om een materieel actief in zijn geheel te activeren en één afschrijvingstermijn te hanteren. De onderdelen die een kortere gebruiksduur hebben dan de vooraf bepaalde gebruiksduur van het gehele actief, en dus eerder vervangen moeten worden, vallen onder het groot onderhoud. Via het vormen van een onderhoudsvoorziening kunnen de kosten van toekomstig groot onderhoud gelijkmatig gespreid worden in de tijd.

Voorbeeld – activeren met de componentenbenadering

Vervaardiging (bouw) van een gebouw met een kostprijs van € 2.000.000. Hiervan heeft € 200.000 betrekking op de grond. Bij de investering worden de volgende schattingen gemaakt.

De gebruiksduur van het gebouw bedraagt 40 jaar. Eens per 15 jaar dient de bitumenlaag van het dak te worden vervangen (investering € 45.000). De gebruiksduur van de lift wordt geschat op 20 jaar. Het investeringsbedrag voor de lift bedraagt € 100.000. De vloerbedekking (investeringsbedrag € 25.000) gaat 10 jaar mee.

Uitwerking:

Indien de oorspronkelijke bestanddelen van de grond, de dakbedekking, de lift en de vloerbedekking volgens de componentenbenadering zijn afgesplitst van de totale vervaardigingsprijs, worden de afschrijvingen als volgt bepaald:

- Grond:	€ 200.000 (niet afschrijven)	€ 0
- Dakbedekking:	€ 45.000/15 jaar	€ 3.000
- Lift:	€ 100.000/20 jaar	€ 5.000
- Vloerbedekking:	€ 25.000/10 jaar	€ 2.500
- Gebouw: (restant)	€ 1.630.000/40 jaar	<u>€ 40.750</u>
Afschrijving jaar 1:		€ 51.250

Na 14 jaar wordt de dakbedekking (vervroegd) vervangen voor een bedrag van € 48.000. Na 21 jaar wordt de lift vervangen voor een bedrag van € 110.000. De vloerbedekking wordt regulier na 10 jaar vervangen voor € 30.000.

Uitwerking:

De afschrijving van het gebouw wijzigt niet. De (her)investering van het vervangen van de dakbedekking na 14 jaar ad € 48.000 wordt als nieuw afzonderlijk bestanddeel geactiveerd als onderdeel van het gebouw en wordt opnieuw afgeschreven over de verwachte gebruiksduur van 15 jaar. Aangezien de dakbedekking eerder wordt vervangen dan was voorzien, wordt de resterende boekwaarde ad € 3.000 van de oorspronkelijke investering (= € 45.000 minus 14 x € 3.000 afschrijving) als boekverlies verantwoord in de exploitatie. De nieuwe afschrijvingslast bedraagt € 3.200.

De (her)investering van de lift ad € 110.000 wordt als nieuw afzonderlijk bestanddeel geactiveerd en wordt vervolgens afgeschreven over de verwachte levensduur. Er is geen afboeking van een restantboekwaarde noodzakelijk, aangezien de boekwaarde van het liftbestanddeel aan het eind van jaar 20 nihil is. Er is 1 jaar (in jaar 21) geen afschrijvingslast. De nieuwe afschrijvingslast bedraagt € 5.500.

De (her)investering van de vloerbedekking ad € 30.000 wordt als nieuw afzonderlijk bestanddeel geactiveerd en wordt vervolgens afgeschreven over de verwachte levensduur. Er is geen afboeking van een restantboekwaarde noodzakelijk, aangezien de boekwaarde van de vloerbedekking aan het eind van jaar 10 nihil is. De nieuwe afschrijvingslast bedraagt € 3.000.

In tabel 1 worden enkele voorbeelden gegeven voor welke categorieën kapitaalgoederen de componentenbenadering kan worden toegepast en welke componenten daarbij kunnen worden onderscheiden.

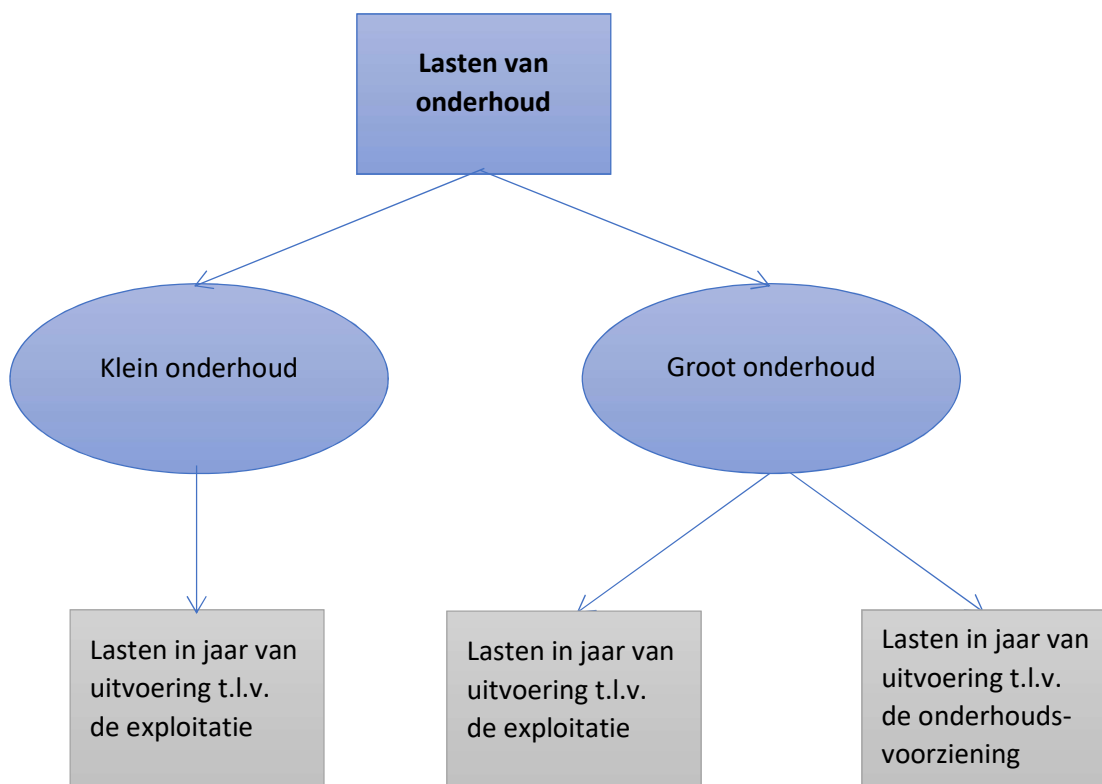
Een gemeente die de componentenbenadering voor een bepaalde categorie kapitaalgoederen wil gaan gebruiken moet dit consequent voor deze categorie toepassen. Dit kan zij realiseren door in haar financiële verordening onder meer vast te leggen voor welke categorie van activa de componentenbenadering wordt toegepast en met ingang van welke datum.

Tabel 1 Componentenbenadering

Categorieën	Eenheid	Componenten	Afschrijvings termijn <i>(Indicatief)</i>
<i>Woonruimten</i>			
	Woning	Grond	0
		Gebouw	40
		Verwarmingsinstallatie	15
		Sanitair	20
<i>Gebouwen</i>			
	Schoolgebouw /bedrijfsgebouw /sportaccommodaties	Grond	0
		Gebouw	40
		Verwarmingsinstallatie	15
		Liftinstallatie	20
		Sanitair	20
		Cateringvoorzieningen	10
<i>Grond- weg- en waterbouwkundige werken</i>			
	Riolering <i>Afhankelijk van type riolering (vrij verval of druk)</i>	Grond (ondergrond)	0
		Leidingstelsel	60
		Elektrische installatie	25
		Hydraulische installatie	20
		Pompen	15

Bijlage 8: Schema klein- en groot onderhoud

De lasten van onderhoud van kapitaalgoederen zijn samengevat in onderstaande figuur.



Lasten van klein onderhoud mogen niet worden geactiveerd, maar dienen in het jaar van uitvoering ten laste van de exploitatie te worden gebracht. Lasten van klein onderhoud mogen niet ten laste van een vooraf gevormde voorziening (artikel 44, lid 1c, van het BBV) gebracht worden.

Lasten van groot onderhoud mogen niet worden geactiveerd en kunnen op twee wijzen worden verwerkt in de begroting/jaarrekening:

- 1. Lasten in het jaar van uitvoering direct ten laste van de exploitatie brengen.*
- 2. Lasten in het jaar van uitvoering ten laste van een vooraf gevormde voorziening brengen (artikel 44, lid 1c, van het BBV).*

Bijlage 9: Voorbeelden van klein- en groot onderhoud

Klein onderhoud (niet limitatief):

- reinigen van rioolstelsels;
- vegen van straten;
- vervangen van een kapotte ruit;
- vervangen van een kapotte dakpan;
- repareren of vervangen van een kapot slot;
- repareren lekkage van hemelwaterafvoer;
- repareren, opvullen van een gat in een asfaltweg;
- herstellen van een plaatselijke verzakking (kuil) in een klinkerweg;
- jaarlijkse keuring van een elektrische of hydraulische installatie;
- jaarlijkse onderhoudsbeurt van een cv-installatie;
- reinigen vloerbedekking;
- verwijderen graffiti van gevels.

Groot onderhoud (niet limitatief):

- vervangen van pompen van een rioolstelsel;
- vervangen van rioolbuizen;
- periodiek baggeren van watergangen;
- vervangen van dakbedekking (dakpannen, bitumen laag) van een gebouw;
- vervangen zink van goot;
- vervangen van deuren, ramen en/of kozijnen van een gebouw;
- uitvoeren periodiek schilderwerk;
- vervangen van slijtlagen van asfaltwegen;
- vervangen van de cv-ketel;
- vervangen van vloerbedekking;
- vervangen zonwering;
- vervangen vloer- en wandtegels;
- vervangen van een voetbalveld met dezelfde materialen (gras door gras, kunstgras door kunstgras);
- vervangen lichtinstallatie.