



## **Notitie verkrijging/vervaardiging en onderhoud van kapitaalgoederen**

Mei 2007



## Inhoudsopgave

1	Inleiding .....	5
1.1	Algemeen .....	5
1.2	Richtlijnen commissie.....	5
1.3	De paragraaf onderhoud kapitaalgoederen .....	8
2	Verkrijgen/vervaardigen van kapitaalgoederen .....	11
2.1	Investeren.....	11
2.2	Activeren en afschrijven .....	12
2.2.1	Moment van activeren .....	12
2.2.2	Omvangcriterium .....	12
2.2.3	Bruto- en netto activeren.....	13
A.	Investeringen met een economisch nut.....	13
B.	Investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut ...	13
2.2.4	Afschrijven.....	14
A.	Algemeen .....	14
B.	Componentenbenadering .....	14
2.2.5	Restwaarde.....	17
2.2.6	Boekwinst .....	18
3	Beheer van kapitaalgoederen .....	19
3.1	Onderhoud .....	20
3.1.1	Soorten onderhoud.....	20
3.1.2	Omvang kosten onderhoud .....	20
4	Overige onderwerpen.....	23
4.1	Begrippenlijst.....	23
4.2	Bronnen:.....	24
Bijlage I	Relevante wet- en regelgeving.....	27



## **1 Inleiding**

### **1.1 Algemeen**

De taak van de commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV) is om een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen. De commissie heeft in de afgelopen jaren vanuit de praktijk veelvuldig vragen over het onderwerp kapitaalgoederen gehad. Aan de hand van die vragen heeft de commissie besloten een notitie over kapitaalgoederen op te stellen om de zaken te verduidelijken.

Het doel van deze notitie is om de artikelen van het BBV op het terrein van de kapitaalgoederen naar aanleiding van vragen uit de praktijk te verduidelijken en binnen de grenzen van het BBV nadere richtlijnen te geven. Richtlijnen van de commissie aan gemeenten en provincies zijn een belangrijk instrument van de commissie om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen.

De richtlijnen van de commissie worden onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën voor de praktijk van de begrotingscyclus incl. jaarverslaggeving verschillen. Met stellige uitspraken geeft de commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat indien een gemeente een afwijkende interpretatie kiest, zij dit expliciet kenbaar moet maken bij de begroting en/of jaarrekening.

De van belangzijnde BBV-bepalingen zijn opgenomen in de bijlage 'Relevante wet- en regelgeving' van deze notitie. De richtlijnen van de commissie BBV op het terrein van de kapitaalgoederen zijn in de volgende paragraaf opgenomen.

Voor de leesbaarheid van de notitie wordt in het vervolg waar gemeente(n) wordt gebruikt zowel gemeente(n) als provincie(s) bedoeld.

### **1.2 Richtlijnen commissie**

Samenvattend worden hieronder de richtlijnen van de commissie opgenomen die met ingang van het jaar 2008 integraal van toepassing zijn met betrekking tot 'verkrijging/vervaardiging en onderhoud van kapitaalgoederen'.

De richtlijnen van de commissie worden onderscheiden naar (zie ook 1.1):

1. stellige uitspraken (vet gedrukt);
2. aanbevelingen.

I. Stellige uitspraken

A. uit 2.2.6. van deze notitie:

**De boekwinst die wordt gerealiseerd bij het afstoten van een kapitaalgoed moet als incidentele bate in de jaarrekening worden verwerkt.**

De opbrengst mag niet direct met de boekwaarde van het eventuele vervangingsobject worden verrekend.

B. uit 3.1. van deze notitie:

**De kosten van (klein en groot) onderhoud zijn niet levensduurverlengend en mogen dus niet worden geactiveerd.**

- Kosten van klein onderhoud dienen in het jaar van uitvoering ten laste van de exploitatie te worden gebracht.
- Kosten van groot onderhoud kunnen op twee wijzen worden verwerkt in de administratie:
  1. Kosten in het jaar van uitvoering direct ten laste van de exploitatie brengen, met eventuele vrijval via resultaatbestemming van een daartoe gevormde reserve.
  2. Kosten in het jaar van uitvoering ten laste van een vooraf gevormde voorziening brengen (artikel 44, lid 1c, van het BBV).
- Kosten van het wegwerken van achterstallig onderhoud dienen ineens ten laste van de exploitatie te worden gebracht.

C. uit 3.1. van deze notitie:

**Voorzieningen die worden gevormd om de (groot) onderhoudslasten van een kapitaalgoed over een aantal jaren te egaliseren kunnen alleen worden ingesteld en gevoed op basis van een beheerplan van het desbetreffende kapitaalgoed. Dit beheerplan dient periodiek te worden geactualiseerd.**

Indien er geen (recent) beheerplan aanwezig is, kunnen de kosten van groot onderhoud wel door vrijval via resultaatbestemming vanuit een (daartoe gevormde) reserve worden gedekt.

II. Aanbevelingen

A. uit 1.2. van deze notitie:

De commissie doet de aanbeveling om tenminste éénmaal in de vier jaar een integrale beleidsnota over het beleidskader onderhoud kapitaalgoederen door de raad te laten vaststellen en de hoofdlijnen daarvan jaarlijks op te nemen in de paragraaf als bedoeld in artikel 9, tweede lid, onder c BBV.

- B. uit 2.2.2. van deze notitie:  
De commissie doet de aanbeveling om in de financiële verordening (of een nadere uitwerking daarvan) op grond van artikel 212 van de Gemeentewet op te nemen dat voor het activeren van investeringen aan tenminste één van de, of aan beide, criteria moet worden voldaan:
- een minimumbedrag;
  - een minimale gebruiksduur.
- C. uit 2.2.3. van deze notitie:  
Indien voor de dekking van de kapitaallasten van een investering met een economisch nut een reserve is opgebouwd, doet de commissie de aanbeveling om die bestemmingsreserve conform de (afschrijving)parameters van het bijbehorende actief via resultaatbestemming periodiek vrij te laten vallen ter (gedeeltelijke) dekking van de kapitaallasten.
- D. uit 2.2.4. van deze notitie:  
De commissie doet de aanbeveling om in de financiële verordening (of een nadere uitwerking daarvan) op grond van artikel 212 van de Gemeentewet op te nemen wanneer met het afschrijven van een nieuw kapitaalgoed wordt begonnen. Mogelijke keuzes hierbij:
- óf in het jaar waarin het kapitaalgoed gereed komt/verworven wordt en vanaf het moment dat het door de gemeente in gebruik kan worden genomen,
  - óf medio het begrotingsjaar waarin het gereed komt/verworven wordt,
  - óf in het begrotingsjaar dat volgt op het jaar waarin het gereed komt/verworven wordt.
- E. uit 2.2.4. van deze notitie:  
Als de gemeente ervoor kiest om de componentenbenadering toe te passen, doet de commissie de aanbeveling om de componentenbenadering alleen toe te passen bij investeringen met een economisch nut.
- F. uit 2.2.5. van deze notitie:  
De commissie doet de aanbeveling om in de financiële verordening op grond van artikel 212 van de Gemeentewet (of een nadere uitwerking daarvan) de uitgangspunten over de handelswijze betreffende de restwaarde aan te geven.

### 1.3 De paragraaf onderhoud kapitaalgoederen

Vanuit de zorg voor een structureel goed, veilig en efficiënt leef-, werk- en woonmilieu voor de burger geven de gemeenten jaarlijks aanzienlijke bedragen uit aan het verkrijgen/vervaardigen en onderhouden van kapitaalgoederen. Vanuit de dualisering is het vaststellen en uitvoeren van beleid/het maken van keuzes als taak neergelegd bij de raad van een gemeente. De raad stelt de kaders (kwaliteit, kwantiteit en geld) en het college van burgemeester en wethouders (B&W) voert uit.

Zo schrijft het BBV in artikel 9 voor dat de begroting onder andere “een paragraaf betreffende het onderhoud van kapitaalgoederen” bevat . Volgens artikel 12, eerste lid, van het BBV dient deze paragraaf tenminste de kapitaalgoederen wegen, riolering, water, groen en gebouwen te bevatten. Van deze kapitaalgoederen moeten, zoals uit het tweede lid van dat artikel blijkt, in die paragraaf zowel het beleidskader als de daaruit voortvloeiende financiële consequenties en de vertaling daarvan in de begroting worden aangegeven. In de toelichting op dat artikel wordt er op gewezen dat met het onderhoud van kapitaalgoederen een substantieel deel van de begroting is gemoeid. Een helder en volledig overzicht is daarom van belang voor een goed inzicht in de financiële positie. Ook in de handreiking kapitaalgoederen is informatie te vinden over hoe om te gaan met de paragraaf kapitaalgoederen.

In de desbetreffende paragraaf dient het beleidskader voor het onderhoud van kapitaalgoederen gegeven te worden. Daarbij wordt aangegeven om welke kapitaalgoederen het gaat, wat het ambitieniveau daarbij is en hoe het beheer, zowel operationeel als financieel, moet worden uitgevoerd. Het gewenste onderhoudsniveau (ambitieniveau) is daarbij een belangrijk onderwerp. De raad kan daarbij kiezen uit verschillende kwaliteitsniveaus. Het is algemeen aanvaard (mede gelet op wettelijke aansprakelijkheid) daarbij tenminste een zodanig niveau te kiezen dat er geen achterstallig onderhoud optreedt.

Bij het opstellen van de desbetreffende paragraaf kan de raad kiezen voor ieder jaar een uitgebreide paragraaf of voor een integrale beleidsnota met jaarlijks een beperktere paragraaf. Gelet op de problematiek ligt een integrale beleidsnota het meest in de rede. Het eens in de bijvoorbeeld vier jaar vaststellen van een integrale beleidsnota waarin de beleidskaders worden gesteld is helderder en past beter bij de continuïteit van beleid dan het elk jaar vaststellen van het beheer en onderhoud van elk van de in artikel 12 van het BBV bedoelde kapitaalgoederen. Een dergelijke nota krijgt dan ook beleidsmatig veelal meer aandacht dan de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen bij de begrotingsbehandeling. In de paragraaf



kunnen dan, onder verwijzing naar de genoemde nota, de hoofdlijnen worden opgenomen en kan het beleid worden getoetst aan die nota.

De commissie doet de aanbeveling om tenminste éénmaal in de vier jaar een integrale beleidsnota over het beleidskader onderhoud kapitaalgoederen door de raad te laten vaststellen en de hoofdlijnen daarvan jaarlijks op te nemen in de paragraaf als bedoeld in artikel 9, tweede lid, onder c BBV.

Het beleid op het gebied van kapitaalgoederen kan in twee fasen worden onderscheiden.

In de eerste fase worden kapitaalgoederen verkregen (aangeschaft) of vervaardigd. Hierna volgt de tweede fase waarin de kapitaalgoederen moeten worden beheerd. Theoretisch zou vervanging van kapitaalgoederen als de derde fase kunnen worden gezien. Deze is in wezen te beschouwen als (een nieuwe) fase één. Indien een gemeente in fase één en twee rekening houdt met het eventueel vervangen van kapitaalgoederen (vervangingsschema) leidt dit in de derde fase in het algemeen niet tot hogere lasten. Wanneer in de fase één en twee niet op planmatige wijze rekening wordt gehouden met de toekomstige vervanging, dan kan de vervanging leiden tot (schoksgewijze) hogere lasten met alle consequenties van dien. De verkrijging of vervaardiging (fase één) zal in paragraaf 2 nader worden uitgewerkt. Vervolgens zal in paragraaf 3 het beheer van kapitaalgoederen (fase twee) worden uitgewerkt.



## 2 Verkrijgen/vervaardigen van kapitaalgoederen

### 2.1 Investeren

Jaarlijks worden door gemeenten grote bedragen geïnvesteerd in kapitaalgoederen. Onder een investering wordt verstaan, het vastleggen van vermogen in een object waarvan het nut zich over meerdere jaren uitstrekt.

Conform artikel 35 en 59 van het BBV worden investeringen onderscheiden in:

- a) *Investerings met een economisch nut*  
Investerings hebben economisch nut indien ze verhandelbaar zijn (er een markt voor is) en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen, bijvoorbeeld door het vragen van rechten, heffingen, leges of prijzen.
- b) *Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut*  
Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut genereren geen middelen, maar vervullen wel duidelijk een publieke taak. Het betreft investeringen in bijvoorbeeld wegen, water en groenvoorzieningen.

De hiervoor vermelde twee soorten investeringen kunnen worden onderverdeeld naar de volgende drie categorieën:

- 1) *Nieuwe- of uitbreidingsinvesteringen*  
Dit zijn investeringen ten behoeve van de ontwikkeling van nieuwe activiteiten of uitbreiding van de huidige activiteiten.  
Bijvoorbeeld: een nieuw schoolgebouw, de reconstructie van een weg, een nieuw soort hulpverleningsvoertuig, enzovoorts.
- 2) *Vervangingsinvesteringen*  
Dit zijn investeringen ten behoeve van de vervanging van een oud (bestaand) actief als gevolg van economische veroudering of slijtage.  
Bijvoorbeeld: het vervangen van een busvoertuig, het vervangen van computers, het vervangen van een lift, enzovoorts.
- 3) *Levensduurverlengende investeringen*  
Dit zijn investeringen die worden gepleegd ten behoeve van een bestaand actief en expliciet leiden tot een substantiële levensduurverlenging van het betreffend actief.  
Bijvoorbeeld: het renoveren van een gebouw, het impregneren van een kademuur, enzovoorts. 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 (zie ook paragraaf 3.1).

Op grond van artikel 212 van de Gemeentewet dient de gemeente in haar financiële verordening onder meer regels op te nemen voor het waarderen en afschrijven van activa.

## **2.2 Activeren en afschrijven**

In deze notitie wordt regelmatig de term activeren gebruikt. Onder activeren wordt hier verstaan het op de balans presenteren van de financiële waarde van het aangeschafte of vervaardigde kapitaalgoed vanaf het moment dat de gemeente het economisch risico loopt en dat een meerjarig nut heeft.

### *2.2.1 Moment van activeren*

Investeringsen waarvan is voorgeschreven (in het BBV of de financiële verordening ex artikel 212 van de Gemeentewet) dat deze worden geactiveerd dienen uiterlijk op het moment van ingebruikname te zijn geactiveerd als activa in bedrijf (bijvoorbeeld als materieel vast actief).

### *2.2.2 Omvangcriterium*

Investeringsen met een meerjarig economisch nut moeten worden geactiveerd. Uit een 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 (of in een nadere uitwerking daarvan) aangeven welke ondergrens zij hanteren voor het activeren van dergelijke investeringen.

Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de volgende twee criteria:

- een minimumbedrag waaraan een investering moet voldoen, en/of;
- een minimale gebruiksduur waaraan een investering moet voldoen.<sup>1</sup>

De commissie doet de aanbeveling dat voor het activeren van dergelijke investeringen aan tenminste één van de, of aan beide, criteria moet worden voldaan. Dezelfde criteria kunnen eveneens gelden indien wordt gekozen

---

<sup>1</sup> Meerjarig nut duidt op een minimale gebruiksduur van een jaar. Bij een kortere, het eind van het jaar overschrijdende, gebruiksduur zal er veelal sprake zijn van een overlopende post.

om investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut te activeren.

### 2.2.3 *Bruto- en netto activeren*

Er is een verschil in de wijze van activeren bij investeringen met een economisch nut en investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut. Hierop wordt verder onder A en B ingegaan. Voor beide soorten investeringen geldt wel dat bijdragen van derden welke in directe relatie staan met de desbetreffende investering (zowel die met een economisch als die met een maatschappelijk nut) op de waardering daarvan in mindering mogen worden gebracht (zie artikel 62, tweede lid, van het BBV). Er dient dan een direct aantoonbare relatie te bestaan tussen de kosten van de investering en de daarvoor ontvangen bijdrage. 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 <sup>2</sup> aan de voorwaarden is voldaan.

#### *A. Investeringen met een economisch nut*

Activa dienen op basis van de brutoinvestering (exclusief verrekenbare of compensabele BTW) te worden geactiveerd. Dit houdt in dat bijdragen uit reserves niet op de investering en dus niet op de activering in mindering mogen worden gebracht, maar bijdragen van derden (zie hierboven) wel.

Indien voor de dekking van de kapitaallasten van een investering met een economisch nut een reserve is opgebouwd, doet de commissie de aanbeveling om die bestemmingsreserve conform de (afschrijving)parameters van het bijbehorende actief periodiek via resultaatbestemming vrij te laten vallen ter (gedeeltelijke) dekking van de kapitaallasten.

#### *B. Investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut*

Indien is gesteld dat investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut worden geactiveerd, is het van belang dat, naast het direct op de investering in mindering brengen van de bijdrage van derden, ook de reserves in mindering mogen worden gebracht (zie artikel 62, derde lid, van het BBV). De aanwending van een daartoe gevormde reserve loopt via de resultaatbestemming van het desbetreffende programma. Het

---

<sup>2</sup> In sommige gevallen vervalt de (volledige) terugbetalingsplicht pas nadat volledig aan de voorwaarden is voldaan.

is wenselijk dat dit soort investeringen tegen een zo laag mogelijke waarde op de balans worden verantwoord en in een zo kort mogelijke termijn worden afgeschreven (zie de toelichting op artikel 59, vierde lid, van het BBV).

#### 2.2.4 Afschrijven

##### A. Algemeen

Als een investering is geactiveerd dient op grond van artikel 64, derde lid BBV daarop te worden afgeschreven (een uitzondering is een geactiveerde investering met een economisch nut in grond). Afschrijven is het op methodische wijze -volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur- ten laste van de exploitatie brengen van (een) kapitaalgoed(eren).

Met afschrijven wordt begonnen óf in het jaar waarin het kapitaalgoed gereed komt/verworven wordt en vanaf het moment dat het door de gemeente in gebruik kan worden genomen, óf medio het begrotingsjaar waarin het gereed komt/verworven wordt, óf in het begrotingsjaar dat volgt op het jaar waarin het gereed komt/verworven wordt. De commissie doet de aanbeveling om in de financiële verordening (of een nadere uitwerking daarvan) op grond van artikel 212 van de Gemeentewet op te nemen welke lijn de gemeente hierin volgt. Zie voor afschrijven verder artikel 64 van het BBV.

##### B. Componentenbenadering

Binnen het bedrijfsleven (beursgenoteerde bedrijven), dit zijn in tegenstelling tot gemeenten géén verbruikshuishoudingen, dient vanaf 1 januari 2005 conform de International Financial Reporting Standards (IFRS) te worden gerapporteerd. In deze regelgeving wordt uitgegaan van de zogenaamde componentenbenadering inzake materiële vaste activa. De componentenbenadering houdt in dat verschillende samenstellende delen van een materieel vast actief afzonderlijk worden afgeschreven op basis van het individuele waardeverloop van die delen. Per samenstellend deel kunnen de economische gebruiksduren namelijk verschillen.

Omdat de componentenbenadering voor gemeenten en provincies niet is voorgeschreven is een andere mogelijkheid deze niet toe te passen en via het vormen van een voorziening de kosten van een toekomstig (groot) onderhoud gelijkmatig te spreiden in de tijd.

De opsplitsing in componenten wordt bepaald aan de hand van de economische/technische levensduur. Hiervoor zijn geen voorschriften, maar uit praktische overwegingen is het raadzaam de opsplitsing te beperken. Het BBV verzet zich in principe niet tegen het hanteren van de componentenbenadering. Omdat het de voorkeur verdient investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut niet te activeren en indien zij wel worden geactiveerd deze zo snel mogelijk af te schrijven (artikel 59 van het BBV), doet de commissie de aanbeveling om de componentenbenadering alleen toe te passen bij investeringen met een economisch nut.

De toepassing van de componentenbenadering kan worden geïllustreerd aan de hand van het verkrijgen van een kantoorpand. Het pand is daarbij, conform artikel 52 van het 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 30 jaar |

De kosten voor de te onderscheiden samenstellende delen worden op basis van bovenstaande opdeling afzonderlijk verwerkt en afgeschreven. In het voorbeeld kan na 15 jaar de vervanging van een cv-ketel opnieuw worden geactiveerd.

Voorbeeld – activeren met de componentenbenadering

Aanschaf/bouw van een gebouw met een kostprijs van €2.000.000. Op het moment van investeren worden de volgende schattingen gemaakt. De gebruiksduur bedraagt 40 jaar. Eens per 10 jaar dient de bitumenlaag van het dak te worden vervangen (investering €50.000). De lift zal om de vijf jaar worden geïnspecteerd en er zullen onderdelen worden vervangen. Het investeringsbedrag voor de lift bedraagt €100.000. Na vijf jaar wordt de lift daadwerkelijk aangepakt ten bedrage van €110.000 en na acht jaar wordt de dakbedekking vervangen ten bedrag van €45.000.

Uitwerking:

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

- Dakbedekking:	€ 50.000/10 jaar	€ 5.000
- Lift:	€ 100.000/5 jaar	€20.000
- Gebouw: resteert	€1.850.000/40 jaar	<u>€46.250</u>
Afschrijving jaar 1:		€71.250

Na vijf jaar wordt de lift aangepakt: de kosten van de vervanging ad €110.000 wordt als nieuw afzonderlijk bestanddeel geactiveerd en wordt vervolgens afgeschreven over de verwachte levensduur. Er is geen desinvestering noodzakelijk, aangezien de boekwaarde van het liftbestanddeel aan het eind van jaar vijf nihil is.

De kostprijs van het vervangen van de dakbedekking na acht jaar ad. €45.000 wordt als nieuw afzonderlijk bestanddeel geactiveerd als onderdeel van het gebouw en wordt afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Aangezien de dakbedekking eerder wordt vervangen dan was voorzien, wordt de resterende boekwaarde van de initiële investering, ad €10.000 (= €50.000 minus 8 x €5.000 afschrijving) als boekverlies verantwoord in de exploitatie.

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



Tabel 1 Componentenbenadering

Categorieën	Eenheid	Componenten	Afschrijvingstermijn <i>Indicatief</i>
<i>Woonruimten</i>			
	Woning	Grond	0
		Gebouw	40
		Verwarmingsinstallatie	15
		Sanitair	20
<i>Gebouwen</i>			
	Schoolgebouw/bedrijfsgebouw	Grond	0
		Gebouw	40
		Verwarmingsinstallatie	15
		Liftinstallatie	30
		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 <sup>3</sup>
		Leidingstelsel	25
		Elektrische installatie	25
		Hydraulische installatie	20
		Pompen	15

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

### 2.2.5 Restwaarde

De restwaarde is de waarde van een activum aan het eind van de gebruikstermijn tegen het huidige prijspeil. Het vertegenwoordigt de schatting tegen het huidige prijspeil van de opbrengstwaarde die na de gebruikstermijn nog gerealiseerd kan worden, verminderd met de te maken kosten voor verwijdering of vernietiging van (delen van) het activum. Er wordt bij de bepaling van de restwaarde dus geen rekening gehouden met mogelijke waardeveranderingen vanwege inflatie of deflatie, veranderende marktomstandigheden en dergelijke. Wanneer de verwachte gebruikstermijn korter is dan de verwachte economische levensduur van het activum, zal er altijd sprake zijn van een restwaarde. Aan het einde van de economische levensduur zal er slechts sprake zijn van sloopwaarde.

<sup>3</sup> de (onder) grond voor het riool ligt veelal onder een weg en wordt tezamen met de weg afgeschreven.

Een naar verwachting duurzame waardevermindering wordt overigens op het moment van constatering als verlies genomen.

De commissie doet de aanbeveling om in de financiële verordening op grond van artikel 212 van de Gemeentewet (of een nadere uitwerking daarvan) de uitgangspunten over de handelswijze betreffende de restwaarde aan te geven. Aan het eind van de afschrijfperiode kan hooguit een boekwaarde overblijven ter grootte van de geschatte restwaarde op basis van het prijspeil op het moment van ingebruikneming. Omdat activa worden gebruikt en gedurende de afschrijfperiode technisch en economisch slijten/verouderen zal de praktijk veelal zijn dat naar een boekwaarde 0 moet worden afgeschreven, als het voornemen bestaat de activa tot het einde van de mogelijke gebruiksduur te benutten. Verder geldt dat geen rekening mag worden gehouden met voorgenomen toekomstige bestemmingswijzigingen (bijvoorbeeld bij de zogenoemde schoolwoningen).

#### 2.2.6 *Boekwinst*

Indien een object met een bepaalde restwaarde wordt afgestoten, dient afboeking van de restwaarde (sanering) plaats te vinden. Indien bij het afstoten een boekwinst wordt gerealiseerd, dient deze boekwinst na overdracht te worden verwerkt als incidentele bate in de jaarrekening. De opbrengst mag *niet* direct met de aanschafwaarde van het eventuele vervangingsobject worden verrekend.

### 3 Beheer van kapitaalgoederen

Kapitaalgoederen dienen zo lang mogelijk een bijdrage te leveren aan het doel waarvoor zij zijn aangeschaft of vervaardigd. In vervolg op de verkrijging- of vervaardigingfase van kapitaalgoederen wordt in deze paragraaf gesproken over de beheerfase (fase 2) van kapitaalgoederen. Beheer moet daarbij worden gezien als meer dan *'houden wat je hebt'*.

Een kapitaalgoed kan op verschillende manieren worden beheerd. Hoe fraai moet het eruit blijven zien, hoe veilig moet het zijn, welk kwaliteitsniveau moet het behouden en wat mag het kosten? De kwaliteit is de afgelopen jaren steeds hoger op de politieke agenda gekomen. Hieruit kan worden opgemaakt dat voor het beheer van kapitaalgoederen beleid noodzakelijk is. Beleid gaat over het maken van keuzes. Het is de raad die deze keuze maakt. Deze beleidskeuzes kunnen per gemeente, gebied of voorziening verschillen. Verschillende keuzes resulteren in verschillende kosten voor beheer. Een gemeente zal voorafgaand aan het werkelijke beheer van de kapitaalgoederen eerst het beleid moeten vast stellen. Dit beleidskader dient vervolgens door het college van B&W en de diverse operationele diensten van de gemeente te worden toegepast op het beheer van de kapitaalgoederen, bijvoorbeeld met beheerplannen.

Voor hulp bij het vaststellen van het beleid voor het beheren van kapitaalgoederen (in de openbare ruimte) wordt de lezer verwezen naar publicatie 145 "Beheerkosten openbare ruimte" van CROW. CROW is het nationale kennisplatform voor infrastructuur, verkeer, vervoer en openbare ruimte. Hierin werken Rijk, provincies, gemeenten, (semi-) overheidsopdrachtgevers, adviesbureaus, uitvoerende bouwbedrijven, toeleveranciers en openbaarvervoersorganisaties samen vanuit hun gemeenschappelijk belang bij beleidsvoorbereiding, planning, ontwerp, aanleg, beheer en onderhoud van weginfrastructuur, openbare ruimte en mobiliteitsvoorzieningen.

In de verplichte paragraaf onderhoud kapitaalgoederen van de begroting en de jaarrekening dient het beleidskader, de daaruit voortvloeiende financiële consequenties en de vertaling daarvan in de begroting te worden aangegeven (artikel 12 van het BBV).

Een essentieel onderdeel van de inhoud van deze paragraaf wordt bepaald door het gekozen ambitieniveau, de staat van onderhoud van de desbetreffende kapitaalgoederen en de kosten die hiermee gemoeid zijn. Hierbij dient in acht te worden genomen dat achterstallig onderhoud leidt tot kapitaalvernietiging en afwaardering wanneer sprake is van duurzame waardevermindering (artikel 65 van het BBV). Bij een tijdelijke

waardevermindering vanwege achterstallig onderhoud (zonder afwaardering) dienen de lasten van het wegwerken van achterstallig onderhoud ineens ten laste van de exploitatie te worden gebracht.

Hierna wordt beschreven op welke wijze met de kosten van het onderhoud moet worden omgegaan.

### **3.1 Onderhoud**

#### *3.1.1 Soorten onderhoud*

Volgens CROW is onderhoud het uitvoeren van preventieve dan wel correctieve maatregelen om een object in goede staat te houden of te brengen (op een vooraf door de raad vastgesteld kwaliteitsniveau). Onderhoud kan worden onderscheiden in groot onderhoud en klein onderhoud. Onder groot onderhoud wordt verstaan onderhoud van veelal ingrijpende aard dat op een groot deel van het object wordt uitgevoerd en na een langere gebruikperiode moet worden verricht. Klein onderhoud is het onderhoud dat in het eerste of het lopende planjaar op een klein gedeelte van het object wordt uitgevoerd. Onderhoudskosten worden gemaakt om het object gedurende de levensduur op een bepaald kwaliteitsniveau te houden (naar behoren laten functioneren en een bepaalde representativiteit laten behouden). De kosten van klein en groot onderhoud zijn dus niet levensduurverlengend en mogen dus niet worden geactiveerd. Indien de componentenbenadering wordt toegepast is er sprake van vervangingsinvesteringen en niet meer van onderhoud (zie ook paragraaf 2.2.4 onder B).

#### *3.1.2 Omvang kosten onderhoud*

*Kosten van klein onderhoud mogen niet worden geactiveerd, maar dienen in het jaar van uitvoering ten laste van de exploitatie te worden gebracht.*

Het gaat hierbij om periodieke kosten die noodzakelijk zijn om het object in goede staat te houden tegen een van te voren 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. Voorbeelden van regelmatig voorkomende onderhoudskosten betreffen onder meer het reinigen van rioolstelsels, het plegen van periodiek onderhoud aan hydraulische of elektrische installaties en het reinigen van ZOAB.

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

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

Kosten van groot onderhoud ontstaan na een langere gebruiksperiode van een object en zijn veelal ingrijpend van aard en betreffen een groot of belangrijk deel van het object. Voorbeelden zijn het vernieuwen van de bitumenlaag van het dak van een gebouw, het vervangen van pompen van een rioolstelsel en het periodiek vervangen van slijtlagen van een weg.

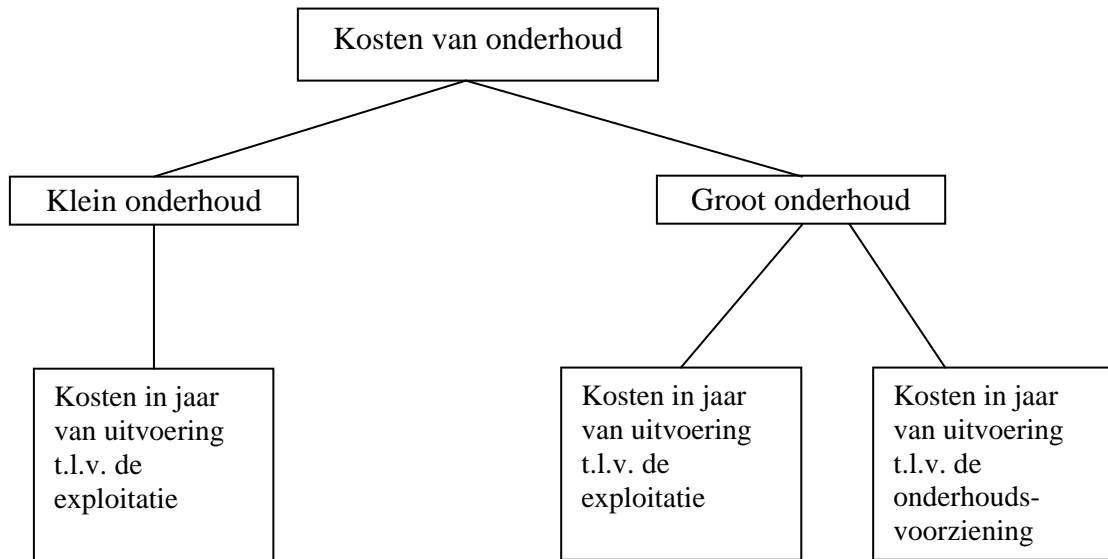
Hierna wordt de tweede mogelijkheid kort toegelicht.

Kosten van groot onderhoud kunnen in het jaar van ontstaan ten laste van een vooraf gevormde voorziening worden gebracht (artikel 44, eerste lid, onder c, van het BBV). De voorziening wordt, voorafgaand aan de onderhoudsactiviteiten, ten laste van de staat van baten en lasten systematisch gedoteerd met zodanige bedragen dat deze over de gehele looptijd genomen voldoende zijn voor het bekostigen van de uitvoering van het onderhoud. De omvang van de periodieke dotatie kan bijvoorbeeld op een (meerjarig) beheerplan worden gebaseerd. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de kosten over een langere periode worden uitgemiddeld. Op deze wijze kunnen bij een tariefproduct grote fluctuaties in de jaarlijkse kosten worden voorkomen.

Kosten van groot onderhoud kunnen alleen dan ten laste van een gevormde voorziening worden gebracht, indien er een recent beheerplan van het desbetreffende kapitaalgoed aanwezig is. Indien er geen (recent) beheerplan aanwezig is, kunnen de kosten van groot onderhoud wel door vrijval via resultaatbestemming vanuit een (daartoe gevormde) reserve worden gedekt.

De hiervoor gegeven toelichting op de kosten van onderhoud kan worden samengevat in figuur 1.

*Figuur 1 Kosten van onderhoud van kapitaalgoederen*



## 4 Overige onderwerpen

### 4.1 Begrippenlijst

#### Achterstallig onderhoud

Onderhoud dat niet op tijd is uitgevoerd, waardoor een onderhoudsrichtlijn is overschreden en niet wordt voldaan aan het gestelde kwaliteitsniveau. Achterstallig onderhoud ontstaat door lagere dan noodzakelijke lasten voor het desbetreffende kapitaalgoed in het verleden. Dit kan leiden tot kapitaalvernietiging.

#### Activeren

Het op de balans presenteren van de financiële waarde van het aangeschafte of vervaardigde kapitaalgoed met meerjarig nut dat vanaf dat moment als bezitting kan worden beschouwd.

#### Afschrijven

Het op methodische wijze ten laste van de exploitatie brengen van (een) kapitaalgoed(eren).

#### Afschrijving

Het bedrag van de waardevermindering in de boekhouding van (een) kapitaalgoed(eren).

#### Componentenbenadering

De componentenbenadering houdt in dat verschillende samenstellende delen van een materieel vast actief afzonderlijk worden afgeschreven op basis van het individuele waardeverloop van die delen.

#### Investing

Het vastleggen van vermogen in een object waarvan het nut zich over meerdere jaren uitstrekt.

#### Investing met een economisch nut

Investerings hebben economisch nut indien ze verhandelbaar zijn (er een markt voor is) en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen, bijvoorbeeld door het vragen van rechten, heffingen, leges of prijzen.

#### Investing in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut

Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut genereren geen middelen, maar vervullen wel duidelijk een publieke taak.

Het betreft investeringen in bijvoorbeeld wegen, water en groenvoorzieningen.

#### Onderhoud

Uitvoering van preventieve dan wel correctieve maatregelen om een object in goede staat (op een vooraf bepaald kwaliteitsniveau) te houden of te brengen.

#### Openbare ruimte

De publiekelijk toegankelijke ruimte die gevormd en begrensd wordt door de bebouwde ruimte.

#### Reconstructie

Het herstellen van een kapitaalgoed in de oorspronkelijke staat.

#### Reconstructie van een weg

Maatregelen om de verharding en de inrichting van de weg aan te passen aan de huidige eisen.

#### Rehabilitatie van een weg

Maatregelen om de kwaliteit van de verharding weer op het gewenste niveau te brengen zonder de inrichting van de weg aan te passen, en waarbij de levensduur wordt verlengd.

#### Restwaarde

De restwaarde vertegenwoordigt de opbrengstwaarde die na de gebruikstermijn nog gerealiseerd kan worden, verminderd met de te maken kosten voor verwijdering of vernietiging van het activum.

#### Vervanging

Maatregel om de kwaliteit van een object weer op het gestelde kwaliteitsniveau te brengen, toegepast aan het einde van de (economische) gebruiksduur indien groot- en klein onderhoud niet meer toereikend is, waardoor een nieuw actief ontstaat.

## **4.2 Bronnen:**

- Toelichting BBV
- Ontwerp Richtlijn 212 (2005) voor de jaarverslaggeving
- CROW – Beheerkosten openbare ruimte (actualisering publicatie 145)
- IMAG normen
- Handreiking kapitaalgoederen





Websites:

[www.commissiebbv.nl](http://www.commissiebbv.nl)

[www.crow.nl](http://www.crow.nl)

[www.crow.nl/openbareruimte/](http://www.crow.nl/openbareruimte/)

[www.crow.nl/infra/](http://www.crow.nl/infra/)

[www.imag.wageningen-ur.nl](http://www.imag.wageningen-ur.nl)

[www.finveen.nl](http://www.finveen.nl)



## **Bijlage I Relevante wet- en regelgeving**

### **Provinciewet**

#### Artikel 216

1. Provinciale staten stellen bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. De verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.
2. De verordening bevat in ieder geval:
  - A. regels voor waardering en afschrijving van activa;
  - B. grondslagen voor de berekening van door het provinciebestuur in rekening te brengen prijzen en tarieven voor rechten als bedoeld in artikel 225;
  - C. regels inzake de algemene doelstellingen en de te hanteren richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie, alsmede inzake de administratieve organisatie van de financieringsfunctie, daaronder begrepen taken en bevoegdheden, de verantwoordingsrelaties en de bijbehorende informatievoorziening.

### **Gemeentewet**

#### Artikel 212

1. De raad stelt bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. Deze verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.
2. De verordening bevat in ieder geval:
  - A. regels voor waardering en afschrijving van activa;
  - B. grondslagen voor de berekening van de door het gemeentebestuur in rekening te brengen prijzen en van tarieven voor rechten als bedoeld in artikel 229b, alsmede, voor zover deze wordt geheven, voor de heffing bedoeld in artikel 15.33 van de Wet milieubeheer;
  - C. regels inzake de algemene doelstellingen en de te hanteren richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie, alsmede inzake de administratieve organisatie van de financieringsfunctie, daaronder begrepen taken en bevoegdheden, de verantwoordingsrelaties en de bijbehorende informatievoorziening.

## **Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten**

### Artikel 9

1. In de begroting worden in afzonderlijke paragrafen de beleidslijnen vastgelegd met betrekking tot relevante beheersmatige aspecten, alsmede tot de lokale heffingen.
2. De begroting bevat ten minste de volgende paragrafen, tenzij het desbetreffende aspect bij de provincie onderscheidenlijk gemeente niet aan de orde is:
  - a. lokale heffingen;
  - b. weerstandsvermogen;
  - c. onderhoud kapitaalgoederen;
  - d. financiering;
  - e. bedrijfsvoering;
  - f. verbonden partijen;
  - g. grondbeleid.

### Artikel 12

1. De paragraaf betreffende het onderhoud van kapitaalgoederen bevat ten minste de volgende kapitaalgoederen:
  - a. wegen;
  - b. riolering;
  - c. water;
  - d. groen;
  - e. gebouwen.
2. Van de kapitaalgoederen, bedoeld in het eerste lid, wordt aangegeven:
  - a. het beleidskader;
  - b. de uit het beleidskader voortvloeiende financiële consequenties;
  - c. de vertaling van de financiële consequenties in de begroting.

### Artikel 35

1. In de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:
  - a. Investerings met een economisch nut;
  - b. Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut.
2. Van de materiële vaste activa wordt aangegeven welke in erfpacht zijn uitgegeven.

### Artikel 44

1. Voorzieningen worden gevormd wegens:

- a. verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten;
  - b. op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
  - c. kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.
2. Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden.
  3. Voorzieningen worden niet gevormd voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume.

#### Artikel 52

1. In de toelichting op de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:
  - a. gronden en terreinen;
  - b. woonruimten;
  - c. bedrijfsgebouwen;
  - d. grond-, weg- en waterbouwkundige werken;
  - e. vervoermiddelen;
  - f. machines, apparaten en installaties;
  - g. overige materiële vaste activa.
2. In de toelichting op de balans wordt het verloop van de activa, als bedoeld in het eerste lid, gedurende het begrotingsjaar, in een sluitend overzicht weergegeven. Daaruit blijken, voor zover van toepassing:
  - a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
  - b. de investeringen of desinvesteringen;
  - c. de afschrijvingen;
  - d. bijdragen van derden direct gerelateerd aan een actief;
  - e. afwaarderingen wegens duurzame waardeverminderingen;
  - f. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar.

#### Artikel 54

1. In de toelichting op de balans worden de aard en reden van elke reserve en de toevoegingen en onttrekkingen daaraan toegelicht.
2. Per reserve wordt het verloop gedurende het jaar in een overzicht weergegeven. Daaruit blijken:
  - a. het saldo aan het begin van het begrotingsjaar;
  - b. de toevoegingen of onttrekkingen via de resultaatbestemming bij de programmarekening;

- c. de toevoegingen of onttrekkingen uit hoofde van de bestemming van het resultaat van het voorgaande boekjaar;
- d. de verminderingen in verband met afschrijvingen op activa waarvoor een specifieke bestemmingsreserve is gevormd;
- e. het saldo aan het einde van het begrotingsjaar.

#### Artikel 59

1. Alle investeringen met een economisch nut worden geactiveerd.
2. Investerings hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.
3. In afwijking van het eerste lid worden kunstvoorwerpen met een cultuur-historische waarde niet geactiveerd.
4. Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut kunnen worden geactiveerd.

#### Artikel 62

1. Alle vaste activa worden voor het bedrag van de investering geactiveerd.
2. In afwijking van het eerste lid mogen bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht.
3. In afwijking van het eerste lid mogen reserves in mindering worden gebracht op investeringen, als bedoeld in artikel 59, het vierde lid.

#### Artikel 63

1. Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
2. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten.
3. De vervaardigingsprijs omvat de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen voorts worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend; in dat geval vermeldt de toelichting dat deze rente is geactiveerd.
4. Voor in erfpacht uitgegeven gronden geldt de uitgifteprijs van eerste uitgifte als verkrijgingsprijs. Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde.
5. Van activa waarvan de bestemming verandert, wordt de actuele waarde van de nieuwe bestemming in de toelichting op de balans opgenomen.
6. In afwijking van het eerste lid is waardering tegen actuele waarde toegestaan voor de activa van de Nazorgfondsen bedoeld in artikel 15.47 van de Wet milieubeheer.

7. Passiva worden gewaardeerd tegen de nominale waarde, met uitzondering van voorzieningen die tegen contante waarde zijn gewaardeerd.
8. Eventuele voorzieningen wegens oninbaarheid worden met de nominale waarde van leningen en vorderingen verrekend.

#### Artikel 64

1. De afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar.
2. Slechts om gegronde redenen mogen de afschrijvingen geschieden op andere grondslagen dan die welke in het voorafgaande begrotingsjaar zijn toegepast. De reden van de verandering wordt in de toelichting op de balans uiteengezet. Tevens wordt inzicht gegeven in haar betekenis voor de financiële positie en voor de baten en de lasten aan de hand van aangepaste cijfers voor het begrotingsjaar of voor het voorafgaande begrotingsjaar.
3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.
4. In afwijking van het eerste en het derde lid kan er op de activa, bedoeld in artikel 59, vierde lid, extra worden afgeschreven.
5. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder a, maximaal gelijk aan de looptijd van de lening.
6. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder b, ten hoogste vijf jaar.

#### Artikel 65

1. Naar verwachting duurzame waardeverminderingen van vaste activa worden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar in aanmerking genomen.
2. Voorraden en deelnemingen worden tegen de marktwaarde gewaardeerd indien de marktwaarde lager is dan de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
3. Een actief dat buiten gebruik wordt gesteld wordt afgewaardeerd op het moment van buitengebruikstelling, indien de restwaarde lager is dan de boekwaarde.