

Handreiking onderhoud kapitaalgoederen

In relatie tot het beoordelen van het structureel en reëel evenwicht

Provincie Noord-Brabant



Inhoud

1.	Inleiding	3
1.1	Doel en opbouw van de handreiking	3
1.2	Artikel 12 BBV	3
2.	Uitwerking	5
2.1	Onderhoud mag niet worden geactiveerd	5
2.2	Groot onderhoud versus klein onderhoud	5
2.3	De voorwaarden voor het gebruik van een onderhoudsvoorziening ter egalisatie	6
2.4	Cases m.b.t. het gebruik van onderhoudsvoorzieningen	7
2.5	Het (tijdelijk) gebruik van een bestemmingsreserve groot onderhoud	8
2.6	Achterstallig onderhoud	8

1. Inleiding

Kapitaalgoederen (ook wel materiële vaste activa) vertegenwoordigen een groot deel van het kapitaal van een gemeente. Het gaat dan vooral om zaken als wegen, riolering, gemeentelijke gebouwen en openbaar groen. Het beheer en onderhoud van de kapitaalgoederen kost de gemeente jaarlijks veel geld. Het is dan ook van belang dat deze kapitaalgoederen goed worden onderhouden, zodat ze zo lang mogelijk kunnen bijdragen aan het doel waarvoor zij zijn aangeschaft. Slecht onderhoud zou immers kunnen leiden tot achterstallig onderhoud en dus tot kapitaalvernietiging en onveilige situaties. Er zijn dus goede financiële overwegingen om regels te stellen voor de wijze waarop gemeenten de lasten van dit onderhoud in hun (meerjaren)begroting opnemen en ook voor de wijze waarop deze lasten worden gedekt. In het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) zijn hier regels over opgenomen en in de Notitie "Materiële vaste activa" van de Commissie BBV (geactualiseerd in januari 2020) is hoofdstuk 7 gewijd aan het onderhoud van kapitaalgoederen.

1.1 Doel en opbouw van de handreiking

Bij ons jaarlijks onderzoek van de gemeentebegrotingen merken we dat er veel diversiteit zit in de wijze waarop gemeenten onderhoud kapitaalgoederen financieel verwerken in de begroting. In ons onderzoek beoordelen we of de opgenomen ramingen reëel zijn en of deze ramingen structureel zijn opgenomen. Dit doen we omdat ons toezicht is gebaseerd op de Gemeentewet. Op grond hiervan hebben wij de wettelijke taak om de begroting te beoordelen op structureel en reëel evenwicht. Met deze handreiking beogen we om duidelijkheid te geven over de manier waarop we de ramingen voor het onderhoud van kapitaalgoederen in de begroting beoordelen. Uiteraard bekijken we of de ramingen voldoen aan de regelgeving van het BBV over het opstellen van de begroting. Deze regelgeving spreekt echter niet over de realiteit van de ramingen en het structureel evenwicht van de begroting. We beoordelen de ramingen op basis van onze wettelijke taak uit de Gemeentewet, namelijk het beoordelen van het structureel en reëel evenwicht. Deze ambtelijke, financieel technische handreiking hebben we met name gemaakt voor de financiële adviseurs die de begroting opstellen en vakspecialisten die informatie aanleveren voor de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen. Voor het college is het van belang op welke wijze het onderhoud kapitaalgoederen in de begroting opgenomen moet worden, die ter vaststelling aangeboden wordt aan de raad.

Hierna worden begrippen en het algemeen kader toegelicht, onder 2.3 gaan we gericht in op de voorwaarden voor het gebruik van een onderhoudsvoorziening en in 2.4 behandelen we casussen. We sluiten af met de onderwerpen tijdelijk gebruik van een bestemmingsreserve (2.5) en achterstallig onderhoud (2.6).

1.2 Artikel 12 BBV

Lasten van onderhoud kunnen op diverse programma's voorkomen. Een helder en volledig overzicht is daarom van belang voor een goed inzicht in de financiële positie. Om vast te stellen of in de begroting en meerjarenraming sprake is van reële ramingen, vormt de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen voor de toezichthouder een essentieel onderdeel van het begrotingsonderzoek. Wij vragen daarom uw aandacht voor de kwaliteit van deze paragraaf. Het BBV schrijft in artikel 12 voor dat een paragraaf onderhoud kapitaalgoederen, bestaat uit:

A. Het beleidskader;

In het beleidskader worden door de raad de kaders vastgesteld voor het beleid ten aanzien van het onderhoud van de kapitaalgoederen. De raad stelt hierin het gewenste onderhoudsniveau vast. De raad is autonoom om een kwaliteitsniveau vast te stellen, maar dit kwaliteitsniveau moet wel voldoende zijn (in CROW-termen minimaal kwaliteitsniveau C). Het beleidskader is geldig totdat er een nieuw beleidskader wordt vastgesteld. Als de looptijd van het beleidskader is afgelopen kan de raad het beleidskader verlengen door dit op te nemen in de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen. Voor het wijzigen van het kwaliteitsniveau wordt een nieuw beleidskader vastgesteld.

B. De uit het beleidskader voortvloeiende financiële consequenties;

De gemeente neemt de financiële consequenties van het beleidskader op in de begroting. In de begroting moeten de ramingen van de onderhoudslasten reëel onderbouwd zijn. Dit kan in de vorm van een beheerplan, net als de commissie BBV adviseren we dat ook te doen. Als er gebruik wordt gemaakt van een onderhoudsvoorziening ter egalisatie is een beheerplan verplicht (zie 2.3 voor de voorwaarden). Ook als er geen beheerplan is moet de onderbouwing van de onderhoudslasten worden opgenomen in de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen.

C. De vertaling van de financiële consequenties in de begroting;

In de paragraaf onderhoud kapitaalgoederen moet ook worden opgenomen hoe de ramingen in de begroting zijn verwerkt, in de exploitatie of ten laste van een onderhoudsvoorziening.

In deze handreiking gaan we verder in op de punten B en C, in relatie tot het beoordelen van het structureel en reëel evenwicht.

2. Uitwerking

2.1 Onderhoud mag niet worden geactiveerd

Onderhoudslasten worden gemaakt om een kapitaalgoed in goede, oorspronkelijke staat te houden, zodat het naar behoren kan functioneren. Onderhoudslasten zijn dus niet van invloed op de vastgestelde gebruiksduur of afschrijvingstermijn. Dit is dus een essentieel verschil met het uitvoeren van een (vervangings)investering, aangezien die leidt tot een verlenging van de gebruiksduur. 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.

Een vervangingsinvestering moet dus worden geactiveerd op de balans, maar onderhoud mag daarentegen nooit worden geactiveerd (ook niet als het om grote bedragen gaat). De onderhoudslasten dienen volledig in de (meerjaren)begroting (exploitatie of voorziening) te worden opgenomen.

2.2 Groot onderhoud versus klein onderhoud

Daarbij moet echter onderscheid worden gemaakt tussen groot onderhoud en klein onderhoud.

Bij klein onderhoud gaat het om dagelijkse niet voorziene reparaties of jaarlijks terugkerende onderhoudslasten (o.a. preventieve maatregelen en onderhoudscontracten) die nodig zijn om het kapitaalgoed in functionele en veilige staat te houden (tegen een van tevoren door de raad vastgesteld kwaliteitsniveau).

De noodzaak van het verrichten van groot onderhoud doet zich daarentegen pas na een langere periode van gebruik voor, als gevolg van slijtage. Het gaat hier dus om onderhoud van meer ingrijpende aard, dat in feite betrekking heeft op een langere periode. Met onderhoud van ingrijpende aard kunnen jaarlijks fluctuerende lasten gemoeid zijn.

Wat betekent dit in de praktijk? De lasten van groot en klein onderhoud moeten apart in beeld worden gebracht, aangezien ze een wezenlijk ander karakter hebben.

De lasten van klein onderhoud dienen volledig te worden geraamd in het jaar waarin het klein onderhoud daadwerkelijk zal worden uitgevoerd. Met ingang van het jaar van ingebruikname starten de lasten van klein onderhoud. Deze lasten mogen nooit (ook niet via een voorziening) over meerdere jaren worden geëgaliseerd.

De lasten van groot onderhoud mogen niet worden geactiveerd en kunnen op twee wijzen worden verwerkt in de begroting:

1. Lasten in het jaar van uitvoering direct ten laste van de exploitatie brengen.

In de begroting worden deze lasten geautoriseerd door de raad, omdat de lasten onderdeel uitmaken van het saldo van baten en lasten van de begroting. Het is van belang dat de ramingen onderbouwd zijn met reële en actuele meerjarige onderhoudsplanningen (MJOP). Anders zou de begroting snel aan realiteitswaarde inboeten. Dit kan in de vorm van een beheerplan, we adviseren dit ook te doen. Als de lasten in de exploitatie zijn opgenomen hoeft het beheerplan niet door de raad vastgesteld te worden en volstaat vaststelling door het college.

2. Lasten in het jaar van uitvoering ten laste van een vooraf gevormde voorziening brengen. Het is toegestaan om de lasten van groot onderhoud te egaliseren via een onderhoudsvoorziening als aan een aantal voorwaarden wordt voldaan (zie onder 2.3). De onderhoudsuitgaven maken hierbij geen onderdeel uit van het saldo van baten en lasten. De last in de begroting betreft alleen de dotatie aan de voorziening. Met het vaststellen van de begroting worden niet de lasten groot onderhoud geautoriseerd. Het enige moment van autorisatie van de onderhoudslasten is bij het vaststellen van het beheerplan. Het beheerplan moet daarom door de raad zijn vastgesteld.

2.3 De voorwaarden voor het gebruik van een onderhoudsvoorziening ter egalisatie

1. De onderhoudsvoorziening is alleen een optie voor groot onderhoud: lasten van groot onderhoud kunnen in het jaar van ontstaan ten laste van een vooraf gevormde voorziening worden gebracht indien die onderhoudslasten voorzien zijn in een door de raad vastgesteld beheerplan.
2. Instelling door de raad: een dergelijke voorziening wordt door de raad gevormd om de lasten van het groot onderhoud over meerdere begrotingsjaren te egaliseren.
3. Voeding met bedragen van gelijke omvang (constante bedragen): de voorziening wordt 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 in het beheerplan opgenomen groot onderhoud. Wij adviseren daarbij rekening te houden met areaaluitbreiding waartoe al besloten is.
4. Uitsluitend de geplande onderhoudslasten (die van jaar tot jaar kunnen variëren) waarvoor gespaard wordt, mogen ten laste van de voorziening gebracht worden. Eventuele onderhoudslasten die niet in het beheerplan zijn opgenomen moeten rechtstreeks ten laste van de exploitatie komen.

De omvang van de voorziening, rekening houdend met de jaarlijkse toevoegingen, moet in elk geval toereikend zijn om het toekomstig geplande groot onderhoud op elk moment in de tijd ten laste van de voorziening te kunnen brengen. Met andere woorden: de voorziening mag nooit een negatief saldo krijgen. Na actualisatie van een beheerplan kan zich toch de situatie voordoen dat er op begrotingsbasis een tekort in de onderhoudsvoorziening dreigt te ontstaan. Een eenmalige toevoeging om de voorziening op het gewenste peil te brengen is op begrotingsbasis niet toegestaan, want dit past niet bij het doel van egalisatievoorzieningen. Het te lage bedrag moet worden aangevuld door de jaarlijks in de begroting geraamde stortingen zodanig te verhogen, via een begrotingswijziging, dat de voorziening over de gehele looptijd genomen weer toereikend is voor het bekostigen van de uitvoering van het onderhoud. Alleen wanneer bij het opmaken van de jaarrekening geconstateerd wordt dat er sprake is van een negatieve onderhoudsvoorziening dan moet er een eenmalige toevoeging plaats vinden. Een negatieve voorziening is namelijk niet toegestaan.

5. De hoogte van de jaarlijkse toevoeging aan de voorziening moet worden gebaseerd op een recent (actueel) beheerplan. Dit houdt in dat het beheerplan maximaal 5 jaar oud mag zijn (voorbeeld: de toevoeging aan de onderhoudsvoorziening voor het begrotingsjaar (t) plus de drie jaren van de meerjarenraming (t+1, t+2, t+3) moet dus gebaseerd zijn op een beheerplan dat niet ouder is dan t-5). Binnen deze vijf jaar bestaat overigens wel de verplichting om het beheerplan tussentijds op nieuw vast te stellen indien het beheerplan in belangrijke mate niet meer aansluit bij de actuele situatie van staat van het onderhoud. Deze bepaling geldt ook voor een substantiële areaaluitbreiding.

De raad kan gemotiveerd afwijken van deze maximumtermijn van 5 jaar, maar men moet dit wel autoriseren en verantwoorden in de paragraaf 'onderhoud kapitaalgoederen' van zowel de begroting als de jaarstukken (bijvoorbeeld als het wenselijk is om het wegenbeheerplan en het vGRP gelijktijdig te actualiseren). Bij het gemotiveerd afwijken moeten tevens de maatregelen worden benoemd die worden genomen om achterstallig onderhoud te voorkomen (zie verder onder 2.6).

6. Op basis van artikel 12 lid 1 BBV moeten minimaal 5 categorieën kapitaalgoederen worden onderscheiden: wegen, riolering, water, groen en gebouwen. Per afzonderlijke categorie moet een beheerplan worden vastgesteld met een bijbehorende onderhoudsvoorziening. Het is ook mogelijk om deze vijf categorieën nog verder uit te splitsen, maar dit is niet verplicht. Als er gebruik wordt gemaakt van verdere uitsplitsing, dan dient voor iedere subcategorie een aparte onderhoudsvoorziening te worden gevormd, gebaseerd op een bijbehorend beheerplan.

2.4 Cases m.b.t. het gebruik van onderhoudsvoorzieningen

Gemeenten wijken soms af van deze regelgeving. In dit hoofdstuk laten we zien hoe we afwijkingen beoordelen en betrekken bij het bepalen van de vorm van toezicht.

- a. Als blijkt dat de ramingen van de onderhoudslasten in de gemeentebegroting niet zijn gebaseerd op een door de raad vastgesteld recent beheerplan, signaleren wij dit door hier een opmerking over te maken in de begrotingsbrief. Het is dan immers onvoldoende aangetoond dat de ramingen voldoende reëel zijn. We verzoeken de gemeente dringend om zo snel mogelijk een recent plan vast te stellen, zodat de eerstvolgende begroting wél onderbouwd zal zijn met de vereiste actuele beheerplannen. Als deze situatie zich bij de volgende begroting echter wederom voordoet, kan het voor ons aanleiding zijn om de begroting als onvoldoende reëel aan te merken. Dit kan leiden tot negatieve bijstellingen op de structurele begrotingssaldi. Dit zou gevolgen kunnen hebben voor de vorm van toezicht.
- b. Als de gemeente op enig moment afstapt van de methodiek van lastenegaliserend effect van de voorziening wegvallt, kan dit leiden tot (sterke) schommelingen in de jaarlijkse onderhoudslasten in de begroting. Dit heeft dus direct effect op de structurele saldi van de (meerjaren)begroting. Zonder onderhoudsvoorziening is het niet mogelijk om de onderhoudslasten te egaliseren.
- c. Indien de onderhoudsvoorziening in enig jaar toch een negatief saldo vertoont, passen we een negatieve bijstelling toe op de (structurele) begrotingssaldi van de (meerjaren)begroting. Het te lage bedrag moet worden aangevuld door de jaarlijks in de begroting geraamde stortingen zodanig te verhogen, zodat de voorziening over de gehele looptijd genomen weer toereikend is voor het bekostigen van de uitvoering van het onderhoud. Het bedrag van de verhoging stellen we meerjarig negatief bij op het structurele begrotingssaldo. Deze bijstelling bepalen we door het negatief saldo door 4 te delen, zijnde de periode van de begroting plus de meerjarenraming. Dit heeft dus consequenties voor de structurele saldi van de meerjarenraming en mogelijk dus ook voor de vorm van toezicht.
- d. Het is niet toegestaan om de toevoeging aan de onderhoudsvoorziening geleidelijk te laten toegroeien naar het noodzakelijke bedrag (het zogenaamde 'ingroeimodel'). Daarmee worden immers de eerste jaren van de (meerjaren)begroting positief beïnvloed en wordt niet meer voldaan aan de voorwaarden van een egaliserend effect van de voorziening. De jaarlijkse toevoeging aan de

onderhoudsvoorziening dient immers een jaarlijks (gelijkblijvend) bedrag te zijn. Het hanteren van een ingroei-model is voor ons aanleiding om de structurele saldi in de betreffende jaren negatief bij te stellen met het verschil tussen het geraamde en het uiteindelijk benodigde bedrag in een specifiek jaar.

- e. De jaarlijkse toevoeging aan de voorziening 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 2021 en de meerjarenraming 2022-2024 is de storting dus gebaseerd op minimaal de jaarschijven 2021 t/m 2024 van het beheerplan. Stel nu dat het vigerende beheerplan slechts loopt van 2017 tot en met 2021, dan vallen de jaarschijven 2022 tot en met 2024 feitelijk buiten de horizon van het beheerplan. In dat geval ontbreekt een reële onderbouwing van de onderhoudslasten voor die jaren en kunnen wij van oordeel zijn dat de (meerjaren)begroting niet reëel (en structureel) in evenwicht is. Dit kan van invloed zijn op de vorm van toezicht.

Dit probleem kan de gemeente ondervangen door een beheerplan vast te stellen met een looptijd van minimaal 10 jaar. Hierdoor is verzekerd dat alle jaarschijven van de ingediende begroting en meerjarenramingen vallen binnen de horizon van het actuele beheerplan. Als we de begroting 2021 als voorbeeld nemen: hiervoor mag het beheerplan niet ouder zijn dan 2016. Als de jaarlijkse toevoeging aan de onderhoudsvoorziening is berekend over de jaren 2016 tot en met 2025, dan zijn hiermee de onderhoudslasten in de (meerjaren)begroting 2021-2024 voldoende onderbouwd. Door het beheerplan elke 5 jaar te actualiseren, blijven de ramingen ook in toekomstige begrotingen voldoende reëel.

2.5 Het (tijdelijk) gebruik van een bestemmingsreserve groot onderhoud

In de praktijk komt het voor dat gemeenten onderhoudsvoorzieningen vrij moeten laten vallen, omdat de accountant constateert dat het onderliggende beheerplan niet aan alle eisen voldoet. In dat geval dient de gemeente er (tijdelijk) voor te kiezen om de onderhoudslasten rechtstreeks in de begroting te verantwoorden, zonder enige vorm van egalisatie. We zien echter nog steeds dat gemeenten gebruik maken van een reserve groot onderhoud die tijdelijk de rol van de onderhoudsvoorziening overneemt. Volgens het BBV is het echter niet toegestaan om onderhoudslasten te egaliseren via een reserve; bovendien heeft de accountant al geconstateerd dat het onderliggende beheerplan niet aan alle eisen voldoet en dus valt de basis onder de egalisatie weg. Indien we constateren dat een gemeente de onderhoudslasten van een kapitaalgoed dekt met een beschikking over een reserve, dan merken we deze beschikking aan als een incidenteel dekkingsmiddel. Indien de gemeente desondanks de beschikking over de reserve als structureel dekkingsmiddel inzet, passen we hiervoor een negatieve bijstelling op het begrotingssaldo van de betreffende jaren toe. Ook dit kan gevolgen hebben voor de vorm van toezicht. Gelet hierop is het van belang dat de gemeente met ons in overleg treedt zodra een dergelijk scenario zich voor lijkt te gaan doen. Als de gemeente weer wil terugkeren naar een onderhoudsvoorzieningen systematiek, dan kunnen hier afspraken over worden gemaakt om binnen een redelijke termijn (in de regel de begroting na de eerstvolgende begroting) weer aan de regels te voldoen, zodat onder voorwaarden een negatieve bijstelling achterwege kan blijven.

2.6 Achterstallig onderhoud

Er kan sprake zijn van achterstand of achterstallig onderhoud als onderhoud niet tijdig volgens de planning 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) voldaan aan het

door de raad vastgestelde minimale kwaliteitsniveau of de wettelijke norm. Achterstallig onderhoud kan ook ontstaan door een onvoldoende financiële vertaling in de begroting van het door de raad vastgestelde kwaliteitsniveau.

Als kapitaalvernietiging en/of onveilige situaties aan de orde zijn, is er sprake van achterstallig onderhoud. Op basis van CROW advies is het uitgangspunt voor financieel toezicht (conform gehanteerd beleid artikel 12 Fvw) dat er sprake is van kapitaalvernietiging als de staat van het onderhoud niet meer voldoet aan minimaal kwaliteitsniveau C (bij onderhoud wegen), of een vergelijkbaar niveau als er een andere systematiek wordt toegepast.

Achterstallig onderhoud kan leiden tot hogere herstellasten en ook tot onveilige situaties als niet meer wordt voldaan aan de wettelijke normen. Daarom dient achterstallig onderhoud zo snel mogelijk te worden hersteld. Op basis van artikel 44 lid 1a BBV wordt daartoe een voorziening gevormd; het achterstallig onderhoud wordt dan meteen ten laste van deze voorziening gebracht. In de notitie "Materiële vaste activa" (januari 2020) van de Commissie BBV is een belangrijke wijziging doorgevoerd met betrekking tot het ramen van achterstallig onderhoud. Dit houdt in dat het niet langer acceptabel is om het achterstallig onderhoud in te lopen binnen vier jaar tijd. In de praktijk betekent dit dat de gemeente de voorziening achterstallig onderhoud in één keer moet vormen (in het begrotingsjaar waarin de omvang van het achterstallig onderhoud is vastgesteld en duidelijk is welke maatregelen moeten worden getroffen). Doorgaans wordt de voorziening gevormd middels een overheveling vanuit de (algemene) reserves. Dit kan in bepaalde gevallen leiden tot een negatieve stand van de algemene reserve, hetgeen feitelijk niet is toegestaan. In dat geval zal de gemeente met spoed actie moeten ondernemen om de algemene reserve binnen de periode van de meerjarenraming weer op het noodzakelijke peil te brengen. Het achterstallig onderhoud kan derhalve grote consequenties hebben voor de financiële positie van gemeenten en ook voor de vorm van toezicht.

In bepaalde gevallen kan achterstallig onderhoud ook worden verholpen door het gehele kapitaalgoed versneld te vervangen. In dat geval is het uiteraard niet nodig om hiervoor nog een voorziening voor achterstallig onderhoud te treffen.

Brabantlaan 1
Postbus 90151
5200 MC 's-Hertogenbosch
www.brabant.nl