



Verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening van scholen

Versie juni 2023

Voorwoord

Na een jarenlange discussie is er een einde gekomen aan de lange tijd van onduidelijkheid over de verwerking van groot onderhoud in de jaarrekening van onderwijsinstellingen in het PO en VO. Er blijft keuzevrijheid voor schoolbesturen om te kiezen voor het activeren en afschrijven van groot onderhoud of voor de verwerking via een voorziening groot onderhoud. Er zijn in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ) in RJ 660 'Onderwijsinstellingen' specifieke bepalingen opgenomen voor het funderend onderwijs die de gebouwen niet op de balans activeren vanwege het economisch claimrecht dat bij de gemeente ligt. Dit is veelal het geval in het PO en VO.

Wellicht lijkt het op het eerste gezicht een administratief-technisch verhaal, maar de wijze waarop schoolbesturen het groot onderhoud verwerken in de jaarrekening kan een behoorlijke impact hebben op het financieel beleid en de vermogenspositie van schoolbesturen. Zo heeft deze aangepaste regelgeving direct invloed op de kengetallen die schoolbesturen hanteren voor het bepalen van hun financiële ruimte en het weerstandsvermogen. Ook heeft deze nieuwe regelgeving invloed op de landelijke discussie over mogelijk bovenmatige reserves.

De verduidelijking betekent niet dat alle praktische vragen over het juist verwerken van het groot onderhoud in de jaarrekening zijn beantwoord. Daarom hebben de PO-Raad en de VO-raad deze brochure samengesteld samen met het ministerie van OCW, enkele deskundigen vanuit de onderwijsbesturen en enkele accountants voor de onderwijsbesturen. Deze brochure hoopt een antwoord te geven op deze vragen. Het is daarbij bedoeld als een handreiking voor onderwijsbesturen hoe zij de overgang kunnen vormgeven naar een werkwijze conform de nieuwe Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving.

We gaan in op de verschillende verwerkingsmethoden van groot onderhoud, activeren of via de voorziening, en de voor- en nadelen van de beide methoden. Ook gaan we in op verschillende begrippen als 'kwalitatieve verbetering', 'component' en 'belangrijk bestanddeel' etc.

Voor de totstandkoming van deze brochure hebben wij input gevraagd bij onze leden en de vragen die er leven geïnventariseerd. Deze vragen zijn zoveel als mogelijk in deze brochure beantwoord. Naast deze brochure geven wij in de loop van 2023 tevens voorlichting via enkele webinars en/of bijeenkomsten. Ook op de websites van de PO-Raad en de VO-raad is een uitgebreide Q&A beschikbaar die natuurlijk gevoed zal worden met actuele vragen en antwoorden. Daar staat ook een link om nieuwe vragen te stellen die na het lezen van deze brochure nog overblijven.

Wij wensen u veel succes!

Ingrid de Bonth

Vicevoorzitter VO-raad

Freddy Weima

Voorzitter PO-Raad

Inhoud

Leeswijzer	5
1. Inleiding.....	6
2. Wet en regelgeving groot onderhoud	8
2.1 Huisvesting in de onderwijswetten	8
2.2 Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.....	10
2.2.1 Richtlijn 212 Materiële vaste activa	10
2.2.2 Kosten van groot onderhoud	10
2.2.3 Vervanging van belangrijke bestanddelen	11
2.2.4 Kwalitatieve verbetering en uitbreidingsinvesteringen	13
2.2.5 Kosten van herstel	14
2.2.6 Frequent voorkomende onderhoudskosten - klein onderhoud	14
3. Keuze activeren of voorziening groot onderhoud.....	16
3.1 Inleiding	16
3.2 Economisch claimrecht bij gemeente	17
3.2.1 Voorspelbaarheid lasten.....	17
3.2.2 Eén systematiek in het geval van verschillende gebouwen met verschillen bekostigingsregime	18
3.2.3 Spanning tussen economisch claimrecht en basisuitgangspunt voor activeren	18
3.2.4 Moment van nemen van de lasten.....	18
3.2.5 Gevolgen voor het eigen vermogen.....	21
3.2.6 Gevolgen voor de administratieve lasten.....	21
3.3 Onderwijsbestuur volledig eigenaar.....	22
3.4 Conclusie keuze activeren of voorziening.....	23
4. Praktische uitwerking voorziening groot onderhoud	24
4.1 Eisen aan de voorziening.....	24
4.2 Onderhoudscomponenten.....	25
4.3 Berekening naar rato verstrijken onderhoudstermijn.....	26
4.4 Schattingswijzigingen.....	27
4.5 Horizon meerjarenonderhoudsplan	27
4.6 Onderscheid groot onderhoud, kwalitatieve verbeteringen en klein onderhoud	28
4.7 Beleidsrijk meerjarenonderhoudsplan.....	28
4.8 Vervanging belangrijke bestanddelen.....	29
4.9 Consequenties voor financieel beleid.....	30

5. Overgang naar RJ-benadering voorziening groot onderhoud.....	32
5.1 Algemeen	32
5.2 Overgang indien economisch claimrecht bij de gemeente	33
5.3 Overgang indien onderwijsbestuur volledig eigenaar	35
6. Praktische uitwerking activeren groot onderhoud.....	40
6.1 Eisen aan het activeren van groot onderhoud	40
6.2 Activeren indien economisch claimrecht bij gemeente.....	40
6.3 Consequenties voor financieel beleid.....	41
7. Overgang naar activeren groot onderhoud.....	44
7.1 Inleiding	44
7.2 Overgang indien het economisch claimrecht bij de gemeente berust	44
8. Samenvatting overgangsregelingen	47
9. Tot slot.....	49
Bijlage 1 - Begrippenlijst.....	51
Bijlage 2 – Belangrijke bestanddelen.....	54
Bijlage 3 - Wetteteksten.....	55
Bijlage 4 – Leden van werkgroep	61

Leeswijzer

Deze brochure omvat enkele hoofdstukken en paragrafen die meer algemeen van toepassing zijn voor alle onderwijsbesturen in het primair en voortgezet onderwijs en paragrafen die specifiek van toepassing zijn voor een bepaald deel van het onderwijsveld. Andere paragrafen zijn alleen van toepassing voor gebouwen waarvan het onderwijsbestuur volledig eigenaar is en andere alleen voor gebouwen waarop het economisch claimrecht van de gemeente rust. Verder is er verschil tussen onderwijsbesturen die al het groot onderhoud activeren (componentenbenadering) en onderwijsbesturen die het groot onderhoud via de voorziening groot onderhoud verwerken. Om e.e.a. overzichtelijk samen te vatten geven wij de verschillende situaties in onderstaande tabel weer met daarbij een verwijzing naar de hoofdstukken of paragrafen in deze brochure waar u een toelichting kunt vinden.

Eigendoms_situatie	Methode verwerking	Soort onderhoud	Verwerkingswijze
Economisch claimrecht bij gemeente	Componenten benadering (Activeren en afschrijven) <i>Hoofdstuk 6 en 7</i>	Groot onderhoud par 2.2.2	Activeren en afschrijven
		Vervanging belangrijke componenten par 2.2.3	Activeren en afschrijven
		Kwalitatieve verbeteringen-uitbreidingsinvesteringen <i>Par.2.2.4</i>	Activeren en afschrijven
		Kosten van herstel (bij verlaten gebouw) <i>Par 2.2.5</i>	Voorziening herstelkosten
		Klein, frequent onderhoud par 2.2.6	Via exploitatie
	Verwerking via voorziening <i>Hoofdstuk 4 en 5</i>	Groot onderhoud <i>par 2.2.2</i>	Via voorziening GO
		Vervanging belangrijke bestanddelen <i>par 2.2.3</i>	Via voorziening GO
		Kwalitatieve verbeteringen-uitbreidingsinvesteringen <i>Par.2.2.4</i>	Activeren en afschrijven
		Kosten van herstel (bij verlaten gebouw) <i>Par 2.2.5</i>	Voorziening herstelkosten
		Klein, frequent onderhoud par 2.2.6	Via exploitatie
Onderwijsbestuur is volledig eigenaar	Componenten - benadering Activeren en afschrijven <i>Hoofdstuk 6 en 7</i>	Groot onderhoud <i>par 2.2.2</i>	Activeren en afschrijven
		Vervanging belangrijke componenten <i>par 2.2.3</i>	Activeren en afschrijven
		Kwalitatieve verbeteringen-uitbreidingsinvesteringen <i>Par.2.2.4</i>	Activeren en afschrijven
		Kosten van herstel (bij verlaten gebouw) <i>Par 2.2.5</i>	Voorziening herstelkosten
		Klein, frequent onderhoud <i>par 2.2.6</i>	Via exploitatie
	Verwerking via voorziening <i>Hoofdstuk 4 en 5</i>	Groot onderhoud <i>Par. 2.2.2</i>	Via voorziening GO
		Vervanging belangrijke bestanddelen <i>Par. 2.2.3</i>	Activeren en afschrijven
		Kwalitatieve verbeteringen-uitbreidingsinvesteringen <i>Par.2.2.4</i>	Activeren en afschrijven
		Kosten van herstel (bij verlaten gebouw) <i>Par. 2.2.5</i>	Voorziening herstelkosten
		Klein, frequent onderhoud <i>Par. 2.2.6</i>	Via exploitatie

1. Inleiding

De afgelopen jaren was er veel onduidelijkheid over de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening van onderwijsinstellingen. In 2018 kwamen er steeds meer signalen dat veel onderwijsinstellingen de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving op het gebied van de verwerking van de kosten van groot onderhoud via de voorziening groot onderhoud niet juist toepasten. In RJ 212 'Materiële vaste activa' staat hoe het groot onderhoud in de jaarrekening verwerkt moet worden. Als gekozen wordt voor de methode van verwerking van de kosten van groot onderhoud via de voorziening dan dienen de toevoegingen aan de voorziening te worden bepaald op basis van de geschatte bedragen per component en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt (tijdsevenredige opbouw). Veel instellingen hanteren bij de berekening van de voorziening een egalisatiemethode op het niveau van een schoolgebouw of op niveau van de hele rechtspersoon, waarbij geen tijdsevenredige opbouw per component plaats vindt. Ook is de horizon waarop men een en ander beziet vaak (te) kort. Dit leidt in praktijk over het algemeen tot lagere voorzieningen dan wanneer de Richtlijnen (RJ 212) juist worden toegepast.

Om helderheid te verschaffen over bovengenoemde materie benoemde het ministerie van OCW in samenspraak met de Raad voor de Jaarverslaggeving de Commissie van Ham in 2019. De commissie onderzocht de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening van onderwijsinstellingen. Deze commissie schreef haar bevindingen in een rapportage¹ en deed voorstellen hoe op een praktische wijze volgens de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving invulling gegeven kan worden aan de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening via een voorziening groot onderhoud. Om tijd te creëren voor het onderzoek van Commissie van Ham en om onderwijsinstellingen de gelegenheid te geven zich goed voor te bereiden om de wijzigingen in de verwerking van de kosten van groot onderhoud via de voorziening, is er een overgangsregeling² in het leven geroepen. Deze liep aanvankelijk tot en 1 januari 2022 en is inmiddels enkele malen is verlengd tot uiteindelijk 1 januari 2024. Gedurende deze periode mochten instellingen de 'egalisatiemethode' blijven hanteren.

Met de verschijning van bovengenoemd rapport leek er eind 2020 meer duidelijkheid te zijn over de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening. Eind 2021 verscheen er echter een Uiting van de Raad voor de Jaarverslaggeving³ die weer een nieuw inzicht gaf. Deze Uiting beoogde een nadere definitie te geven van 'groot onderhoud'. Belangrijkste aspect van deze definitie is dat er een onderscheid gemaakt wordt tussen 'groot onderhoud' en 'vervanging van belangrijke componenten'. Entiteiten die het groot onderhoud in de jaarrekening verwerken via de voorziening groot onderhoud, moeten ingevolge deze RJ-Uiting dit onderscheid maken, waarbij belangrijke componenten als deze vervangen worden geactiveerd en afgeschreven moeten worden. Dit betekent derhalve dat er

¹ 'Verslaglegging Groot Onderhoud Schoolgebouwen d.d. 1 oktober 2020. Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/01/22/rapport-verslaglegging-groot-onderhoud-schoolgebouwen>

² Zie Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs art. 4 lid 1c.

³ RJ-Uiting 2021-14: 'Ontwerp-alinea's hoofdstuk 212 Materiële vaste activa' Zie <https://www.rjnet.nl/uitingen/2021/14/>

twee systemen naast elkaar zouden ontstaan: belangrijke componenten activeren en afschrijven⁴ en (overig) groot onderhoud verwerken via de voorziening.

Dit onderscheid en de verschillende verwerkingswijze van belangrijke bestanddelen enerzijds en groot onderhoud anderzijds vonden veel instellingen in met name het primair en voortgezet onderwijs bezwaarlijk. Het zou leiden tot extra administratieve lasten en deed in hun ogen onvoldoende recht aan de specifieke situatie van de huisvesting in het funderend onderwijs, waarbij als hoofdregel het economisch claimrecht bij de gemeente ligt en gebouwen om die reden niet op de balans geactiveerd zijn. Dit leidde tot nadere overweging van de Raad voor de Jaarverslaggeving en heeft uiteindelijk geleid tot een uitzonderingspositie voor het funderend onderwijs in die situaties dat het economisch claimrecht bij de gemeente⁵ ligt (RJ-Uiting 2023-6⁶).

Met de laatstgenoemde RJ-Uiting is er duidelijkheid gekomen over de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening voor instellingen in het primair en voortgezet onderwijs. Dit betekent echter niet dat hiermee alle vragen zijn beantwoord. Er leven nog veel vragen over de uitwerking van de richtlijnen betreffende de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de praktijk. In deze brochure beantwoorden wij de vragen die er leven en geven wij praktische handvatten voor het implementeren van de nieuwe regels in de praktijk.

Onderwijsbesturen die nu nog gebruik maken van de overgangsregeling ex. Art. 4 lid 1c van de RJO zullen óf de voorziening moeten gaan berekenen conform de eisen die RJ 212 er aan stel óf over moeten gaan naar de componentenbenadering waarbij al het groot onderhoud geactiveerd wordt. Wij beseffen dat dit het nodige werk met zich mee brengt en kan leiden tot substantiële wijzigingen in de administratie en de jaarrekening. Het is echter wel de werkelijkheid waar onderwijsbesturen mee te maken hebben. Deze exercitie is een verplichting die uiterlijk per 1 januari 2024 doorgevoerd zal moeten zijn.

⁴ Het begrip 'afschrijven' en het begrip 'doteren' wordt door non financials weleens door elkaar heen gebruikt. In deze brochure sluiten we aan op hetgeen in de jaarverslaggeving gebruikelijk is. Dit betekent dat we over 'afschrijven' spreken als een materieel vast actief op de balans geactiveerd is en we jaarlijks de boekwaarde verminderen ('afschrijven'). Bij een toevoeging aan een voorziening die ten laste van het resultaat komt spreken we over een 'dotatie'.

⁵ Er zijn enkele situaties van doordecentralisatie waarbij er een coöperatie is opgericht waaraan de gemeentelijke taken op het gebied van onderwijshuisvesting zijn overgedragen. In die situaties ligt het economisch claimrecht niet bij de gemeente, maar bij de huisvestingscoöperatie. In deze situatie treedt de huisvestingscoöperatie feitelijk in de plaats van de gemeente en kan in de uitzonderingsbepaling in plaats van 'gemeente' ook 'huisvestingscoöperatie' gelezen worden.

⁶ Zie RJ-Uiting 2023-6 'Verwerking van kosten van groot onderhoud door onderwijsinstellingen (definitieve Richtlijn) en wijzigingen als gevolg van aanpassingen in de regeling jaarverslaggeving onderwijs (Rjo). Zie <https://www.rjnet.nl/uitingen/2023/2023-6/>

2. Wet en regelgeving groot onderhoud

2.1 Huisvesting in de onderwijswetten

In de Wet op het Primair Onderwijs (WPO), de Wet op de Expertisecentra (WEC) en de Wet op het Voortgezet Onderwijs 2020 (WVO) zijn de verantwoordelijkheden op het gebied van de huisvesting geregeld. De gemeente draagt zorg voor de huisvesting van scholen in het primair en voortgezet onderwijs. Deze verantwoordelijkheid betreft:

- a. Nieuwbouw en uitbreiding van schoolgebouwen incl. de terreinen
- b. Herstel van constructiefouten
- c. Herstel en vervanging in verband met schade aan het gebouw in geval van bijzondere omstandigheden.

Het onderwijsbestuur van de school is verplicht het gebouw, het terrein en de roerende zaken waarvoor bekostiging wordt genoten te onderhouden.

De gemeente bekostigt de nieuwbouw/uitbreiding van schoolgebouwen volgens de normen in de huisvestingsverordening. Het onderwijsbestuur is in de regel juridisch eigenaar van het gebouw. Het economisch claimrecht van de gebouwen en terreinen die met overheidsgeld zijn bekostigd ligt bij de gemeente⁷. Het economisch claimrecht houdt in dat wanneer het schoolbestuur besluit het onderwijs in het schoolgebouw te beëindigen, het bestuur het betreffende schoolgebouw 'om niet' overdraagt aan de gemeente. De achtergrond van dit wettelijke uitgangspunt is dat de schoolgebouwen met overheidsgeld zijn bekostigd. Met het 'teruggeven' van het schoolgebouw aan de gemeente ontvangt de gemeente compensatie voor de tot op dat moment betaalde investeringskosten. Door de overdracht vloeit het geld weer terug naar de gemeente. Ook uitbreidingen, verbouwingen en dergelijke die door het onderwijsbestuur zelf zijn betaald uit publieke middelen vallen onder deze overdracht, omdat er sprake is van natrekking⁸. Investeringskosten die het onderwijsbestuur gedaan heeft uit eigen, private, middelen of middels leningen kunnen, als daar specifieke afspraken met de gemeente over gemaakt zijn, wel afgerekend worden bij overdracht aan de gemeente.

Het gevolg van het economisch claimrecht is, dat de gebouwen voor zover zij door de gemeente zijn bekostigd, niet op de balans van het onderwijsbestuur staan. Dit is relevant bij de keuze van het onderwijsbestuur op welke wijze zij het groot onderhoud in de jaarrekening verwerkt. Hier komen we verderop in deze brochure op terug (zie par. 3.2).

Volgens de WPO, de WEC en de WVO is het mogelijk dat de onderwijshuisvesting al dan niet volledig wordt doorgedecentraliseerd aan de onderwijsbesturen van de scholen. In het geval van volledige doordecentralisatie⁹ zorgt het onderwijsbestuur zelf voor de financiering van het schoolgebouw en draagt zij zelf alle lasten inclusief afschrijvings- en rentelasten die met de investering in het schoolgebouw gemoeid zijn. Het onderwijsbestuur ontvangt jaarlijks

⁷ Het economisch claimrecht is, hoewel geen officieel begrip meer in de wet, geregeld in de artikelen 110 WPO, 108 WEC en art. 6.20 WVO 2020.

⁸ Natrekking betekent dat bij overdracht van een onroerende zaak ook alle onderdelen die aard en nagelvast aan het gebouw verbonden zijn automatisch overgaan naar de nieuwe eigenaar.

⁹ In de praktijk komen we allerlei varianten van doordecentralisatie tegen. Zoals bijvoorbeeld overdracht van de verantwoordelijkheid voor de huisvesting aan een coöperatie. Hier gaan we op dit moment aan voorbij en gaan we uit van de situatie dat de huisvesting volledig is doorgedecentraliseerd aan het bevoegd gezag zelf.

een vergoeding van de gemeente voor de huisvesting. Veelal is deze vergoeding gebaseerd op het aantal leerlingen. In deze situatie staat het schoolgebouw wel geactiveerd op de balans van het onderwijsbestuur.

Vanwege de problemen op het gebied van de huisvesting en de knelpunten die in de wetgeving aanwezig zijn om deze problemen structureel op te lossen, heeft de minister van OCW een wetsvoorstel ter internetconsultatie voorgelegd waarin een aantal zaken op het gebied van de huisvesting geregeld gaan worden¹⁰:

- Gemeenten worden verplicht een integraal huisvestingsplan (IHP) voor vier jaar op te stellen.
- Schoolbesturen worden verplicht een meerjarenonderhoudsplan (MJOP) op te stellen.
- Het begrip renovatie wordt in de wet opgenomen als voorziening in de huisvesting en als een volwaardig alternatief voor nieuwbouw gezien. In dat verband komen levensduur verlengende renovaties (met 25 jaar of meer) geheel of gedeeltelijk voor rekening van de gemeente.
- Het investeringsverbod in het primair onderwijs, op grond waarvan het voor onderwijsbesturen verboden is om vanuit rijksmiddelen zelf te investeren in onderwijshuisvesting, wordt opgeheven.
- Na nieuwbouw en renovatie van een schoolgebouw rust de verdere zorg voor een gezond binnenklimaat bij het onderwijsbestuur.

Met dit wetsvoorstel komt er meer duidelijkheid over de verantwoordelijkheid voor renovaties. Een en ander moet vervolgens nog wel uitgewerkt worden in een Algemene Maatregel van Bestuur.

¹⁰ Brief minister van OCW aan de Tweede Kamer d.d. 21 december 2021. Kamerstuk 35 925 VIII
[file:///srv01/users/mrozendaal/Downloads/Beleidsreactie%20op%20het%20Interdepartementaal%20Beleid%20Onderzoek%20Onderwijshuisvesting_%20'Een%20vak%20apart.%20Een%20toekomstbestendig%20onderwijshuisvestingsstelsel'%20\(4\).pdf](file:///srv01/users/mrozendaal/Downloads/Beleidsreactie%20op%20het%20Interdepartementaal%20Beleid%20Onderzoek%20Onderwijshuisvesting_%20'Een%20vak%20apart.%20Een%20toekomstbestendig%20onderwijshuisvestingsstelsel'%20(4).pdf)

2.2 Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

2.2.1 Richtlijn 212 Materiële vaste activa

Volgens de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs (RJO) zijn de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving ook van toepassing op onderwijsinstellingen. In RJ 212 Materiële vaste activa is ook de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening geregeld¹¹.

In het kader van deze brochure zijn de volgende begrippen uit RJ 212 relevant:

- Kosten van groot onderhoud
- Vervanging van belangrijke bestanddelen
- Kwalitatieve verbetering en uitbreidingsinvesteringen,
- Kosten van herstel
- Frequent voorkomende onderhoudskosten (klein onderhoud)

In de volgende subparagrafen gaan we op de onderscheiden begrippen in.

2.2.2 Kosten van groot onderhoud

De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving geven de volgende definitie van kosten van groot onderhoud (RJ 212.445):

Kosten van groot onderhoud zijn kosten voortvloeiend uit (periodieke) werkzaamheden na een lange gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten.

Het onderwijsbestuur heeft de keuze uit twee verwerkingswijzen voor het groot onderhoud:

- in de boekwaarde van het actief
- via een voorziening groot onderhoud

De eerstgenoemde verwerkingswijze wordt ook wel de 'componentenbenadering' genoemd. Omdat ook de voorziening groot onderhoud (methode b.) per component moet worden opgebouwd, kan verwarring ontstaan. Daarom gebruiken wij in deze brochure de term 'componentenbenadering' specifiek voor het activeren en afschrijven van al het groot onderhoud in de jaarrekening.

Eind 2021 is er een RJ-uiting (RJ-Uiting 2021-14) verschenen waarin een nieuwe definitie van groot onderhoud werd gegeven. Deze Uiting heeft inmiddels geleid tot een aanpassing van RJ 212. In deze Uiting wordt een onderscheid gemaakt tussen 'vervanging van belangrijke bestanddelen' en 'groot onderhoud'. Vervanging van belangrijke bestanddelen wordt als een investering beschouwd en daarom geactiveerd en afgeschreven, ook als het onderwijsbestuur

¹¹ Zie voor de relevante teksten bijlage 3 bij deze brochure.

gekozen heeft voor de verwerking van de kosten van groot onderhoud via de voorziening. Zoals in de volgende alinea beschreven is er echter voor onderwijsgebouwen waarvan het economisch claimrecht bij de gemeente berust, later een uitzondering op deze regel gemaakt. Voor groot onderhoud geldt de keuzemogelijkheid zoals hierboven verwoord.

Voor scholen in het primair en voortgezet onderwijs waarvan het economisch claimrecht bij de gemeente berust en die hun schoolgebouwen niet op de balans activeren, vonden de sectorraden en het ministerie van OCW het bezwaarlijk om belangrijke bestanddelen te activeren als men het groot onderhoud via de voorziening laat lopen. De onderwijsbesturen beschikken immers niet over het volledige eigendom van deze gebouwen en de gebouwen zelf worden niet geactiveerd¹². Door het activeren van belangrijke bestanddelen krijg je twee methoden naast elkaar hetgeen tot grotere administratieve lasten zou leiden en het inzicht in het vermogen niet ten goede komt in deze situatie. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft dit bezwaar gehonoreerd en een specifieke regeling in het leven geroepen voor scholen voor primair en voortgezet onderwijs¹³. In de situatie dat het economisch claimrecht bij de gemeente ligt en de gebouwen niet op de balans van de onderwijsinstelling geactiveerd zijn, wordt geen onderscheid gemaakt tussen vervanging van belangrijke componenten en groot onderhoud. Als het onderwijsbestuur kiest voor verwerking van de kosten van groot onderhoud via de voorziening, dan moeten in die situatie, als het economisch claimrecht bij de gemeente ligt, ook vervanging van belangrijke bestanddelen via de voorziening groot onderhoud verwerkt worden. Voor gebouwen waarvan het onderwijsbestuur volledig economisch eigenaar is, bijvoorbeeld in het geval van volledige doordecentralisatie van de huisvesting naar het onderwijsbestuur van de onderwijsinstelling, moet vervanging van belangrijke bestanddelen wel geactiveerd en afgeschreven worden. De nieuwe Richtlijnen houden de keuzevrijheid van het onderwijsbestuur om te kiezen voor activeren en afschrijven van ál het groot onderhoud of voor het verwerken van het groot onderhoud via de voorziening open.

2.2.3 Vervanging van belangrijke bestanddelen

Vervanging van belangrijke bestanddelen wordt in RJ 212 niet als groot onderhoud aangemerkt. Zoals in paragraaf 2.2.2 is aangegeven wordt voor instellingen in het primair en voortgezet onderwijs, als het economisch claimrecht van de gebouwen bij de gemeente berust, een uitzondering gemaakt. Voor die instellingen wordt vervanging van belangrijke bestanddelen wél als groot onderhoud aangemerkt en als zodanig in de jaarrekening verwerkt. Het apart onderscheiden van 'belangrijke bestanddelen' is voor deze schoolgebouwen derhalve niet relevant. Zie hiervoor paragraaf 2.2.2.

In de situatie dat het onderwijsbestuur van een instelling het volledige eigendom van gebouwen heeft is de uitzonderingsbepaling, die in RJ 660.201 en RJ 660.202 wordt vastgelegd, niet van toepassing. Dit betekent dat voor deze gebouwen, als men groot onderhoud via de voorziening verwerkt, het onderscheid tussen vervanging van belangrijke bestanddelen en groot onderhoud wél gemaakt moet worden. Dit betreft in het primair en

¹² Dit argument geldt in feite ook voor het activeren van al het groot onderhoud. Aangezien circa 25% van de bevoegd gezagen in het funderend onderwijs deze methode hanteert, werd het niet wenselijk geacht alle bevoegd gezagen in het funderend onderwijs te verplichten om het groot onderhoud via een voorziening te verwerken.

¹³ Dit is geregeld in RJ-Uiting 2023-6.

voortgezet onderwijs de situatie van volledige doordecentralisatie van de huisvesting naar het onderwijsbestuur. Het betreft verder andere gebouwen, zoals eigendomsscholen, een bestuursgebouw e.d., die met eigen middelen gefinancierd zijn en op de balans van het onderwijsbestuur geactiveerd zijn. Ook gebouwen in gebruik bij mbo- of hbo-instellingen vallen buiten de uitzonderingsbepaling.

In de praktijk kan dit, als het onderwijsbestuur kiest voor verwerking van de kosten van groot onderhoud via de voorziening groot onderhoud, betekenen dat voor sommige gebouwen het onderscheid tussen vervanging van belangrijke bestanddelen en groot onderhoud wel (bij volledige eigendom) en voor andere gebouwen (als economisch claimrecht bij de gemeente ligt) niet gemaakt moet worden. In de praktijk kan dit voor instellingen waar dit speelt als bezwaarlijk ervaren worden. In dat geval kan de keuze gemaakt worden om al het groot onderhoud te activeren. De gevolgen van deze keuze staan verderop in deze brochure.

De vraag of het toegestaan is om voor het ene gebouw de belangrijke bestanddelen te activeren en af te schrijven en voor het andere gebouw dit via de voorziening te laten lopen. De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving schrijven voor dat de kosten van groot onderhoud voor alle soortgelijke materiële vaste activa op dezelfde wijze plaats moet vinden. De vraag doet zich voor 'Wat zijn gelijksoortige activa'? Uit de uitzonderingsbepaling die in RJ 660.201/RJ 660.202 is opgenomen blijkt dat er duidelijk onderscheid gemaakt wordt tussen schoolgebouwen waarop het economisch claimrecht van de gemeente rust en schoolgebouwen waarop dit claimrecht niet rust. In die zin is er daarom geen sprake van 'gelijksoortige activa' als de eigendomssituatie van de gebouwen verschillend is.¹⁴ Als het groot onderhoud via de voorziening groot onderhoud verwerkt wordt, betekent dit daarom inderdaad dat in de verschillende situaties de belangrijke bestanddelen ook verschillend behandeld worden¹⁵.

Een wezenlijke vraag is: Wat zijn 'belangrijke bestanddelen'? De Richtlijnen geven hier de volgende definitie voor:

Een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief is een onderdeel van een materieel vast actief waarvan de kostprijs belangrijk is in relatie tot het totale materieel vast actief.

Er wordt in de richtlijnen geen verdere duiding gegeven van wat nu als 'belangrijk' moet worden aangemerkt. Wel is duidelijk dat de vraag of iets belangrijk is vooral wordt ingegeven door de financiële omvang ervan en niet door de vraag of het onderdeel essentieel is voor het functioneren van het materieel vast actief. De RJ-Uiting¹⁶ waarin de wijziging van de richtlijn werd aangekondigd geeft nog aan dat het gaat om bestanddelen die een kortere gebruiksduur hebben dan de gebruiksduur van de totale actief. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft er bewust voor gekozen om geen percentage van de totale kostprijs als richtlijn te noemen, maar dit overgelaten aan de professionele oordeelsvorming van het

¹⁴ Dit wordt expliciet verwoord in RJ-Uiting 2023-6 waar staat 'De RJ is van mening dat schoolgebouwen die wel in de balans van de onderwijsinstelling worden opgenomen niet soortgelijk zijn aan schoolgebouwen die niet in de balans van de onderwijsinstellingen worden opgenomen.' +

¹⁵ In feite is er in de situatie dat het economisch claimrecht bij de gemeente ligt geen sprake van 'belangrijke bestanddelen', maar alleen van 'groot onderhoud'.

¹⁶ RJ-Uiting 2021-14 d.d. 16 december 2021

bestuur van het onderwijsbestuur. Voor schoolbesturen is er wel behoefte aan een nadere duiding van het begrip ‘belangrijk bestanddeel’. Dit is echter niet eenvoudig omdat dat van geval tot geval kan verschillen. Als voorbeeld noemen we een grote stichting die meerdere schoolgebouwen heeft waarvan zij over het volledige eigendom beschikken. Als je een vast percentage neemt waarboven een bestanddeel als belangrijk wordt aangemerkt, dan kan de situatie zich voordoen dat bijvoorbeeld een cv-installatie in het ene gebouw wel als belangrijk en in het andere gebouw niet als belangrijk wordt aangemerkt. In het ene gebouw zou de cv-installatie bij vervanging dan geactiveerd worden en in het andere geval zou dit via de voorziening lopen. Dat is geen wenselijke situatie. Het is gewenst dat binnen één rechtspersoon alle gelijksoortige activa op dezelfde wijze worden behandeld. In paragraaf 4.7 gaan we nader in op de praktische uitwerking van belangrijke bestanddelen in.

2.2.4 Kwalitatieve verbetering en uitbreidingsinvesteringen

Naast kosten van groot onderhoud kan ook sprake zijn van uitgaven voor uitbreiding van een schoolgebouw en kwalitatieve verbeteringen. Indien hier sprake van is zijn de relevante bepalingen in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa van toepassing (RJ 660.203). Kwalitatieve verbeteringen en uitbreidingsinvesteringen die voor rekening van het onderwijsbestuur komen, moeten in als ze voldoen aan de criteria van RJ 212.201 geactiveerd (RJ 212.206) en afgeschreven worden. Deze investeringen worden niet via de voorziening groot onderhoud verwerkt, ook niet in de situatie dat het economisch claimrecht van het gebouw bij de gemeente ligt.

De vraag is wanneer er sprake is van kwalitatieve verbeteringen en uitbreidingsinvesteringen. De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving geven aan dat dit uitgaven zijn die kunnen leiden tot toekomstige economische voordelen. Dit betreffen onder meer uitbreidingen van capaciteit¹⁷ en kwalitatieve verbeteringen zoals besparing van energieverbruik, verbetering van het productieproces, etc. Bij onderwijsinstellingen kun je denken aan investeringen in extra ruimten/klaslokalen¹⁸, vervanging van een traditionele cv-installatie door een warmtepomp, de eerste aanschaf van zonnepanelen en investeringen voor verbetering van het binnenklimaat. Uit de context van de RJ 212 is wel duidelijk dat de verbetering het doel van de investering moet zijn. Vervanging van bepaalde onderdelen in het kader van de reguliere groot onderhoudscyclus leveren vaak een zekere verbetering op. Zo zal de vervanging van een oude cv-ketel aan het einde van de levensduur door een nieuwe altijd een verbetering van het rendement van de ketel opleveren. Als de vervanging primair wordt ingegeven door het feit dat het einde van de levensduur bereikt is en de rendementsverbetering een bijkomend voordeel is (omdat de nieuwe cv-ketel een “reguliere cv-ketel” is met een zuiniger verbruik), dan is groot onderhoud het hoofdmotief en de verbetering een bijkomend voordeel. In die situatie ligt verwerking als een kwalitatieve verbetering c.q. uitbreidingsinvestering niet voor de hand.

¹⁷ In het primair en voortgezet onderwijs komt uitbreiding van capaciteit in principe voor rekening van de gemeente. Als het economisch claimrecht bij de gemeente ligt, worden deze uitbreidingsinvesteringen die voor rekening van de gemeente komen daarom niet op de balans van het onderwijsbestuur geactiveerd.

¹⁸ Zoals in paragraaf 2.1 is aangegeven is de wettelijke ruimte om in het primair onderwijs te investeren in uitbreiding van gebouwen zeer beperkt en meestentijds niet rechtmatig. In het voorgezet onderwijs is dit binnen de rechtmatigheidskaders wel toegestaan, mits de uitgave doelmatig is. Verwachte wetswijziging zal ingaande 2024 deze ruimte ook bieden voor instellingen in het primair onderwijs.

Als geactiveerde kwalitatieve verbeteringen of uitbreidingsinvesteringen vervangen worden, dan dient deze vervanging weer geactiveerd en afgeschreven te worden. Dit betekent dat bij een eenmaal geactiveerd materieel vast actief dat in zijn geheel vervangen wordt, het vervangende materieel vast actief altijd weer geactiveerd wordt en deze vervanging niet via de voorziening groot onderhoud verwerkt wordt.

2.2.5 Kosten van herstel

Kosten van herstel zijn kosten die samenhangen met verplichtingen inzake de ontmanteling en verwijdering van het actief en het herstel van het terrein waar het actief zich bevindt. Als deze verplichting wordt veroorzaakt door het neerzetten van het actief dan dienen de kosten noodzakelijk voor de afwikkeling van de verplichting verwerkt worden:

- Als onderdeel van de boekwaarde van het actief (RJ 212.437 e.v.); of
- Via de opbouw van een voorziening voor kosten van herstel over de gebruiksduur van het actief (RJ 212.443 e.v.).

U moet hier bijvoorbeeld denken aan de kosten van het in de oorspronkelijke staat terugbrengen van een gehuurd pand.

De RJ geeft aan dat *'Indien voor een materieel vast actief sprake is van kosten van herstel als gevolg van het uitoefenen van de activiteiten van de rechtspersoon, dient een voorziening voor het herstel te worden getroffen naar mate de activiteiten plaatsvinden'*. In het onderwijs heeft het onderwijsbestuur op grond van het economisch claimrecht de verplichting om bij het verlaten van het schoolgebouw dit in goed onderhouden staat terug te leveren aan de gemeente. Dit betekent dat in het geval er sprake is van achterstallig onderhoud de gemeente de kosten hiervan bij de overdracht van het gebouw kan verhalen op het onderwijsbestuur van de school. Voor deze kosten zal een voorziening in de jaarrekening moeten worden opgenomen. In de situatie dat het onderwijsbestuur het groot onderhoud in de jaarrekening verwerkt via een voorziening groot onderhoud, zullen deze kosten meelopen in deze voorziening. Als het goed is blijken deze kosten van achterstallig onderhoud immers uit het meerjarenonderhoudsplan. In de situatie dat het onderwijsbestuur de kosten van groot onderhoud activeert zal, als men voornemens is het schoolgebouw te verlaten en men verwacht dat de gemeente de kosten van achterstallig onderhoud verhaalt op het onderwijsbestuur, hier een afzonderlijke voorziening voor gevormd moeten worden.

2.2.6 Frequent voorkomende onderhoudskosten - klein onderhoud

Frequent voorkomend onderhoud betreffen onder meer de kosten van arbeid, hulpstoffen en kleine onderdelen. Ook vallen jaarlijkse onderhoudsabonnementen hieronder. In principe betreft het uitgaven die jaarlijks terugkeren of die van geringe omvang zijn. Deze kosten worden niet geactiveerd en ook niet verwerkt via een voorziening groot onderhoud, maar verwerkt in de exploitatierekening wanneer zij gemaakt worden. De frequent voorkomende onderhoudskosten onderscheiden zich van groot onderhoud onder meer door de aard, de omvang en de frequentie van het onderhoud. Onderhoud dat jaarlijks terugkeert voldoet niet aan de definitie van groot onderhoud. De kosten van een onderhoudsmedewerker die in

dienst is van het onderwijsbestuur en dagelijks kleine onderhoudswerkzaamheden verricht ook niet.

Verder bevelen we aan om een ondergrens te stellen aan de uitgaven die via de voorziening groot onderhoud verwerkt c.q. geactiveerd worden. Uitgaven onder deze grens worden in de exploitatierekening verantwoord op het moment dat ze gemaakt worden. Voor de hoogte van deze ondergrens kan aansluiting gezocht worden bij de ondergrens die het onderwijsbestuur hanteert voor het activeren van materiële vaste activa. De hoogte van deze ondergrens is mede afhankelijk van de omvang van de onderwijsinstelling. De grens mag niet te hoog gesteld worden, omdat anders een materieel bedrag buiten de voorziening c.q. de materiële vaste activa gehouden wordt en dit het getrouwe beeld van de jaarrekening beïnvloedt.

3. Keuze activeren of voorziening groot onderhoud

3.1 Inleiding

In paragraaf 2.2 staat dat het onderwijsbestuur de keuze heeft om groot onderhoud te verwerken in de boekwaarde van het materieel vaste actief (activeren) of via een voorziening groot onderhoud. Bij deze keuze is het uitgangspunt leidend dat die methode gekozen wordt die het beste inzicht geeft. Er kunnen daarnaast andere redenen zijn die van invloed zijn op de keuze die gemaakt wordt. Dit werken we in de volgende alinea's en paragrafen verder uit.

De wijze van financieren van de huisvesting in primair en voortgezet onderwijs is afwijkend van de financiering van huisvesting in andere sectoren zoals de zorg of volkshuisvesting. De constructie met het economisch claimrecht dat bij de gemeente ligt is uniek en wordt alleen in het primair en voortgezet onderwijs toegepast. De vraag kan gesteld worden of vanwege het economisch claimrecht het wel 'waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot het actief zullen toekomen aan de rechtspersoon' (één van de voorwaarden om een materieel vast actief te kunnen activeren conform RJ 212.201). Om deze reden wordt een investering in gebouwen en terreinen die door de gemeente bekostigd is en waarop het economisch claimrecht van de gemeente rust niet geactiveerd op de balans van de onderwijsinstelling (behalve als het om een kwalitatieve verbetering of uitbreidingsinvestering gaat die door het onderwijsbestuur zelf bekostigd is). Om dezelfde reden zou beargumenteerd kunnen worden dat het activeren van groot onderhoud in deze schoolgebouwen niet in overeenstemming is met RJ 212.201. De vergelijking met huurdersinvesteringen die wel geactiveerd worden gaat mank, omdat het bij huurdersinvesteringen vaak om kleinere investeringen gaat die in relatief korte tijd, de looptijd van het huurcontract, terug verdiend worden. Bij groot onderhoud gaat het ook om grote investeringen die een lange levensduur hebben, zoals vervanging van daken, kozijnen, installaties etc. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft echter de mogelijkheid open gelaten om het groot onderhoud te activeren voor schoolgebouwen waarop het economisch claimrecht van de gemeente.

Bij de keuze van het onderwijsbestuur tussen activeren van groot onderhoud of verwerking van de kosten van groot onderhoud via een voorziening is het aspect van het economisch claimrecht wel relevant om in de overwegingen mee te nemen.

Een ander aspect is het effect van de keuze op de financiële positie. Het activeren van groot onderhoud heeft een verhogend effect op de vermogenspositie zoals die gepresenteerd wordt in de jaarrekening. Het is de vraag of dit gewenst is en dit een goed beeld geeft van de vermogenspositie. De schijnbaar betere vermogenspositie kan tevens effect hebben op het beleid van het onderwijsbestuur. Een hoger vermogen kan leiden tot een ruimer begrotingsbeleid, omdat er meer middelen beschikbaar lijken te zijn. In werkelijkheid wordt een onderwijsbestuur niet rijker door het activeren van groot onderhoud en niet armer door

het vormen van een voorziening groot onderhoud. Maar de presentatie in de jaarrekening roept wel deze beelden op. In de volgende paragrafen nemen we deze aspecten mee.

De wijze van bekostiging en financiering van de huisvesting is relevant voor de keuze die gemaakt wordt. Sommige nadelen van activeren van groot onderhoud spelen wel in de situatie dat het economisch claimrecht bij de gemeente rust, maar niet in de situatie dat het onderwijsbestuur volledig eigenaar is van het gebouw waarvan sprake is in o.a. de situatie van volledige doordecentralisatie. In de volgende paragrafen behandelen we eerst de situatie dat het economisch claimrecht bij de gemeente berust en daarna de situatie dat het onderwijsbestuur volledig eigenaar van het schoolgebouw is.

3.2 Economisch claimrecht bij gemeente

In de situatie dat de het economisch claimrecht bij de gemeente berust en de schoolgebouwen niet op de balans geactiveerd zijn, zijn de volgende gevolgen van het verwerken van het groot onderhoud in de boekwaarde van het materieel vast activa (activeren) te onderkennen.

3.2.1 Voorspelbaarheid lasten

Bij het activeren van groot onderhoud zijn de lasten (afschrijvingen) gebaseerd op de werkelijke uitgaven van de afgelopen jaren en daarom nauwkeurig te berekenen. Ook voor de toekomst zijn de lasten vrij goed in te schatten, mits er een degelijk MJOP aanwezig is waarin de toekomstige uitgaven verwerkt zijn. De belangrijkste onzekere factor is de verwachte gebruiksduur waar de afschrijvingspercentages op gebaseerd zijn. Bij het verwerken van groot onderhoud via een voorziening groot onderhoud is er sprake van meer onzekerheden/schattingselementen. Zo moeten de te verwachten onderhoudsuitgaven ingeschat worden en regelmatig geactualiseerd worden. Dit geldt ook voor de verwachte termijn waarop het groot onderhoud zal plaats vinden en voor de verwachtingen betreffende de levensduur/gebruiksduur van het totale gebouw. Als het de verwachting is dat het gebruik van het gebouw binnen afzienbare tijd beëindigd wordt, moet bij de bepaling van de voorziening hiermee rekening gehouden worden. Bij het activeren van het groot onderhoud is de levensduur ook een schattingselement, maar de andere schattingselementen spelen hier niet om de lasten betrouwbaar te kunnen bepalen. Ook bij het activeren van het groot onderhoud zal in het kader van de beheersing van het groot onderhoud een MJOP opgesteld moeten worden, waarbij onderhoudstermijnen, bedragen etc. ingeschat zullen moeten worden. Deze inschatting heeft bij het activeren echter niet direct invloed op de lasten in de jaarrekening, maar wel op de meerjarenbegroting.

3.2.2 Eén systematiek in het geval van verschillende gebouwen met verschillen bekostigingsregime

Voor entiteiten die diverse gebouwen in gebruik hebben, met verschillende bekostigingsregimes, zoals gebouwen die onder het economisch claimrecht vallen en gebouwen die hier niet onder vallen, leidt het werken met een voorziening tot verschillende verwerking in de balans. Bij het ene gebouw, dat in volledig eigendom is, moet wel onderscheid gemaakt worden tussen vervanging van belangrijke bestanddelen en groot onderhoud, waarbij belangrijke bestanddelen geactiveerd worden. Bij het andere gebouw, waarvan het economisch claimrecht bij de gemeente rust, moet dit onderscheid niet gemaakt worden en wordt al het onderhoud via de voorziening verwerkt. Dit betekent dat in één jaarrekening verschillende verwerkingsmethoden voorkomen, al naar gelang de eigendomssituatie en het al dan niet aanwezig zijn van het economisch claimrecht van de gemeente. Dit kan als bezwaarlijk ervaren worden. Als in deze situatie gekozen wordt voor de systematiek om al het groot onderhoud te activeren, dan is dit verschil in verwerking van belangrijke bestanddelen er niet. Wel is er dan sprake van grote verschillen tussen de boekwaarden van de gebouwen; in het ene geval (onderwijsbestuur is volledig eigenaar) staat het hele gebouw geactiveerd, in het andere geval (economisch claimrecht bij de gemeente) alleen het groot onderhoud. In de toelichting in de jaarrekening moet dit duidelijk worden beschreven om een goed inzicht te geven aan de gebruiker van de jaarrekening.

3.2.3 Spanning tussen economisch claimrecht en basisuitgangspunt voor activeren

Wanneer het economisch claimrecht bij de gemeente ligt is het onderwijsbestuur niet volledig eigenaar van het schoolgebouw. Een van de eisen om tot het activeren van materiële vaste activa over te gaan is, dat het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief zullen toekomen aan de rechtspersoon. Als het economisch claimrecht van een schoolgebouw bij de gemeente ligt vloeien de economische voordelen bij het vervreemden van het gebouw niet aan de rechtspersoon/onderwijsbestuur van de school toe, maar aan de gemeente. Dit betreft niet alleen het gebouw zelf, maar alle zaken die aard- en nagelvast aan het gebouw verbonden zijn, inclusief het gepleegde onderhoud. Het gebouw moet als het afgestoten wordt om niet juridisch overgedragen worden aan de gemeente. Dit betekent dat als groot onderhoud op de balans geactiveerd is, de restant boekwaarde afgeboekt zal moeten worden.

3.2.4 Moment van nemen van de lasten

In RJ 212 is het uitgangspunt dat een actief, in dit geval een gebouw, op de balans geactiveerd is en in componenten met verschillende afschrijvingstermijnen wordt onderverdeeld. De diverse componenten worden vanaf het moment van investeren afgeschreven overeenkomstig de afschrijvingstermijn van die component. Dit betekent dat bij nieuwbouw vanaf jaar 1 er gelijk op alle componenten, incl. de componenten die bij vervanging als onderhoud worden aangemerkt, afgeschreven wordt. Schoolgebouwen waarop het economisch claimrecht van de gemeente rust worden echter niet geactiveerd.

Dat betekent dat er de eerste jaren ook geen afschrijvingslasten in de exploitatie naar voren komen en dat de afschrijvingslast geleidelijk aan wordt opgebouwd naar mate er steeds meer onderhoud gepleegd wordt. Bij het toepassen van de methode van verwerken van groot onderhoud via een voorziening groot onderhoud, worden er vanaf jaar 1 dotaties gepleegd om het toekomstig onderhoud te zijner tijd te kunnen uitvoeren. In het spraakgebruik wordt dan "gespaard" om het groot onderhoud later uit te kunnen voeren. Dit past bij de lumpsum die wordt ontvangen van het Ministerie. Vanaf jaar 1 wordt er ook geld ontvangen om deze groot onderhoud-lasten te kunnen dragen.

Dit betekent dat bij het activeren van het groot onderhoud de kosten verder in de tijd worden opgeschoven in tegenstelling tot het verwerken via de voorziening groot onderhoud, waarbij kosten naar voren worden gehaald. Dit heeft weer tot gevolg dat bij het activeren van groot onderhoud het lijkt of er de eerste jaren meer budgettaire ruimte in de begroting ontstaat. Deze ruimte is echter niet zonder meer beschikbaar voor het doen van andere uitgaven, omdat te zijner tijd de afschrijvingslasten van het gepleegde groot onderhoud wel in de exploitatie komen en in de begroting moet worden opgenomen. De ruimte die er nu lijkt te zijn is er dan niet meer. Als de budgettaire ruimte in de eerste jaren benut wordt voor andere uitgaven, dan leidt dit in de toekomst, zeker als die uitgaven een structureel karakter hebben, tot mogelijke tekorten in de exploitatie. Een andere aspect is het liquiditeitsaspect. Door een voorziening voor groot onderhoud wordt er als het ware gespaard voor het toekomstige onderhoud en deze 'spaarpot' zal veelal ook in liquide vorm aanwezig zijn. Bij het activeren van groot onderhoud is dit 'sparelement' er in principe niet en kan op het moment dat de onderhoudsuitgave gedaan moet worden er sprake zijn van een liquiditeitstekort. Dit kan aan de orde zijn als de schijnbaar budgettaire ruimte die er door het activeren ontstaat aangewend wordt voor andere uitgaven. Om deze reden heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving in haar Uiting van 7 februari 2023 (RJ-Uiting 2023-2) onderwijsbesturen die het onderhoud activeren ter overweging gegeven om een bestemmingsreserve te vormen voor dit hoger eigen vermogen als gevolg van de gekozen verwerkingswijze van het groot onderhoud. Wij onderschrijven deze overweging en bevelen de onderwijsbesturen die voor de verwerking van het groot onderhoud in de boekwaarde van het materieel vast actief (activeren) gekozen hebben, aan om een dergelijke bestemmingsreserve te vormen.

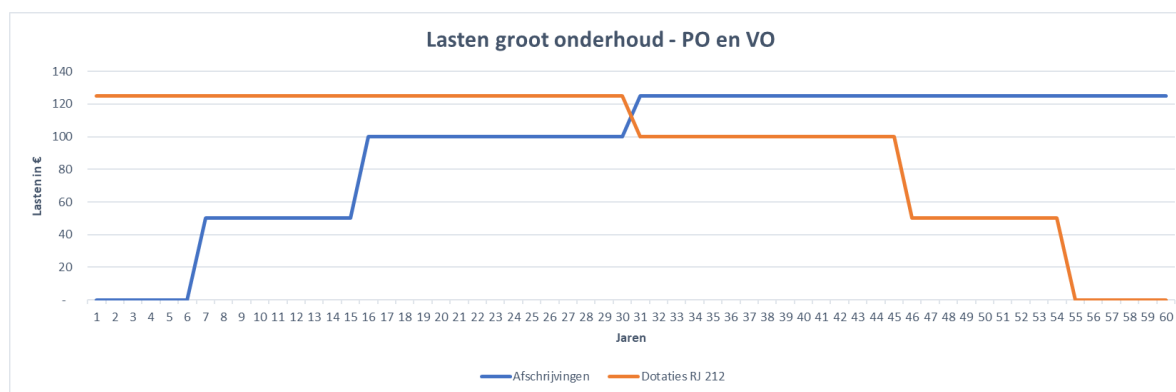
Om de effecten van een bepaalde keuze duidelijk te maken, nemen wij hieronder de uitwerking van een eenvoudig voorbeeld op waarmee de effecten zichtbaar worden. We gaan hierbij uit van een nieuw schoolgebouw dat een totale levensduur van 60 jaar heeft en daarna buiten gebruik gesteld wordt. De verdere gegevens en uitgangspunten voor deze casus zijn de volgende (alle bedragen x € 1.000):

	Investering	onderhouds cyclus in jaren	Rest- waarde	Jaarlijkse afschrijving c.q. dotatie
Terrein	2.200	0	1.890	-
Ruwbouw-overige	6.000	0	-	- 1)
Dak - GO	750	30	-	25
Installaties-GO	750	15	-	50
Schilderwerk-GO	300	6	-	50
Totaal	<u>10.000</u>		<u>1.890</u>	<u>125</u>

1) Niet van toepassing - t.a.v. de ruwbouw vindt geen onderhoud plaats

We merken op dat het een sterk vereenvoudigde casus betreft om op deze wijze de effecten goed zichtbaar te maken. In werkelijkheid zullen er meer onderhoudscomponenten onderkend worden.

Hierna geven we grafisch het verschil in verloop van de exploitatielasten gedurende de totale looptijd van een pand deze casus in paragraaf 3.1 bij de verschillende verwerkingsmethoden weer:



In bovenstaande grafiek is duidelijk het effect op de exploitatie te zien. Bij de methode van het activeren van groot onderhoud begint de grafiek met € 0 aan kosten en die lopen op tot € 125.000 per jaar. Bij het verwerken van groot onderhoud via een voorziening zien we een tegengesteld effect.

3.2.5 Gevolgen voor het eigen vermogen

Duidelijk is dat het vooruitschuiven van de lasten van groot onderhoud naar de toekomst in de situatie van activeren, een materieel effect hebben op het eigen vermogen van de rechtspersoon. Op het midden van de levensduur van het schoolgebouw, aan het einde van jaar 30, is het effect op het eigen vermogen van dit enkele schoolpand in de casus €1,8 mln. (eigen vermogen bij activeren hoger dan bij werkwijze via voorziening). Dit beïnvloedt de financiële kengetallen. Hoewel de presentatie van de cijfers in het jaarverslag niet leidend mag zijn voor een keuze tussen verwerking van de kosten van groot onderhoud door middel van activeren of via een voorziening kan, afhankelijk van de overige balansposities, het effect significant zijn en kan er door de keuze sprake zijn van mogelijk bovenmatig publiek eigen vermogen. De Inspectie van het Onderwijs hanteert op dit moment één methode om het mogelijk bovenmatig publiek eigen vermogen te berekenen, waarbij rekening wordt gehouden met o.m. de aanschafwaarde van de gebouwen inclusief geactiveerd groot onderhoud, maar geen rekening wordt gehouden met de keuze van verwerken van groot onderhoud in de jaarrekening. Als door de keuze voor het activeren van groot onderhoud de signaleringswaarde voor het normatief publiek eigen vermogen overschreden wordt, vraagt dit extra toelichting in het bestuursverslag en kunnen hier vragen vanuit de stakeholders, waaronder de Inspectie van het onderwijs, over verwacht worden.

3.2.6 Gevolgen voor de administratieve lasten

Bij het activeren van groot onderhoud zijn de werkelijke uitgaven bepalend voor de administratieve verwerking van het groot onderhoud. Bij verwerking van de kosten van groot zijn meerjarenonderhoudsplannen (MJOP) bepalend voor de verwerking van het groot onderhoud. Dit vraagt een jaarlijkse interpretatie van deze MJOP's en vertaling naar de voorziening. Het uitstellen van groot onderhoud, of het naar voren halen ervan heeft direct consequenties voor de voorziening. Ook een hogere of juist lagere inschatting van de toekomstige kosten leiden tot aanpassing van de voorziening. Dit betekent dat er jaarlijkse beoordeling en een herberekening van de voorziening vereist is om deze betrouwbaar vast te kunnen stellen. Het feit dat groot onderhoud geactiveerd wordt betekent overigens niet dat er geen MJOP opgesteld hoeft te worden. Voor een goed beheer, zowel technisch als financieel, is ook in deze situatie een MJOP onontbeerlijk. Bovendien wordt in de nieuwe huisvestingswetgeving¹⁹ een MJOP verplicht gesteld. Bij het activeren van het groot onderhoud moet bij desinvesteren de boekwaarde van het vervangen actief nagegaan worden en het boekresultaat bepaald en naar de exploitatierekening geboekt worden. Als groot onderhoud via een voorziening verwerkt wordt, dan moet bij het administratief verwerken van het uitgevoerde groot onderhoud nagegaan worden wat voor de betreffende gereserveerd is en het verschil met de werkelijke kosten naar de exploitatie geboekt worden.

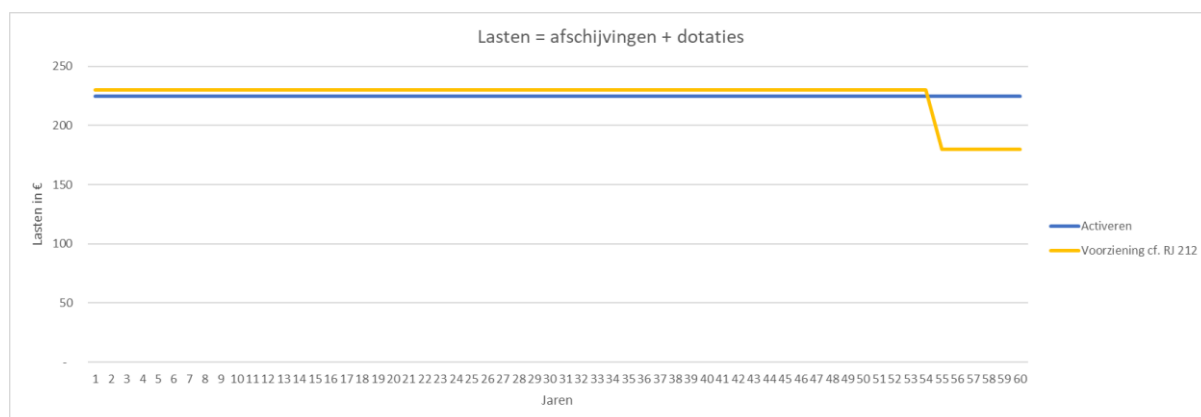
¹⁹ In maart is het wetsvoorstel 'Wet tot wijziging van diverse onderwijswetten om te komen tot een meer planmatige en doelmatige aanpak van de onderwijshuisvesting in het primair en voortgezet onderwijs' in internetconsultatie gegaan. Zie: [Op https://www.internetconsultatie.nl/onderwijshuisvesting/b1](https://www.internetconsultatie.nl/onderwijshuisvesting/b1)

3.3 Onderwijsbestuur volledig eigenaar

Als het onderwijsbestuur volledig eigenaar is zijn de gevolgen voor het verwerken van het groot onderhoud in de boekwaarde van het materieel vast actief zoals in paragraaf 3.2 vermeld vrijwel allemaal ook aanwezig. De in paragraaf 3.2 genoemde gevolgen van 'spanning tussen economisch claimrecht en basisuitgangspunten voor activeren' en 'lasten worden vooruit geschoven' zijn niet c.q. in mindere mate van toepassing. Er is immers al vanaf het eerste moment een afschrijvingslast die de waardevermindering als gevolg van het gebruik dekt.

Als het onderwijsbestuur volledig eigenaar van het schoolgebouw is, dan komen ook alle economische voordelen, inclusief de eventuele verkoopopbrengst van het pand aan de rechtspersoon toe. Het activeren van groot onderhoud sluit dan goed aan bij de uitgangspunten van RJ 212, omdat in deze situatie het schoolgebouw op de balans geactiveerd zal zijn. Uiteraard dienen de afschrijvingstermijnen wel overeen te komen met de werkelijke levensduur van de verschillende componenten.

Het gevolg dat lasten naar de toekomst worden doorgeschoven geldt hier nauwelijks. Bij aanschaf van een nieuw pand zal dat geactiveerd worden, waarbij het pand gesplitst wordt in de verschillende componenten. Elke component wordt afgeschreven conform de levensduur van de betreffende component. Dit betekent dat ook op de onderhoudscomponenten direct conform de voor die component geldende levensduur wordt afgeschreven. Zo zal bijvoorbeeld voor het schilderwerk direct vanaf jaar 1 al een afschrijvingslast in de exploitatie zitten. Afgezien van indexatie en mogelijke wijziging van afschrijvingstermijnen gedurende de levensduur zal er in deze systematiek sprake zijn van een jaarlijkse gelijkblijvend afschrijvingsbedrag. Grafisch is dit hieronder weergegeven, waarbij we uitgaan van de het voorbeeld en de gegevens vermeld in paragraaf 3.1, waarbij de ruwbouw in 60 jaar wordt afgeschreven.



Het punt van het verhogend effect op het eigen vermogen door het activeren speelt ook in

deze situatie, aangezien ook hier geen sprake is van een voorziening, die een drukkend effect heeft op het eigen vermogen en er wel sprake is van activeren van groot onderhoud dat een verhogend effect heeft op het eigen vermogen. Dit heeft ook een verhogend effect op de financiële kengetallen. Vanwege het feit dat het schoolgebouw geactiveerd is en dit een verhogend effect heeft op het toegestane normatief publiek eigen vermogen, zal er in deze situatie over het algemeen minder snel sprake zijn van bovenmatig publiek eigen vermogen, zodat dit bezwaar meestal minder zwaar weegt dan in de situatie dat het economisch claimrecht bij de gemeente berust.

3.4 Conclusie keuze activeren of voorziening

Beide methoden hebben gevolgen voor uw administratieve lasten en financiële positie. Afhankelijk van de specifieke situatie, zoals het al dan niet in volledig eigendom hebben van de gebouwen, geeft de ene of de andere methode het beste inzicht. In alle gevallen is het noodzakelijk een MJOP op te stellen om het groot onderhoud te beheersen. Tevens zullen de financiële gevolgen hiervan moeten worden gekwantificeerd om de gevolgen te weten voor de exploitatie en de liquiditeitspositie. Het onderwijsbestuur zal zelf een afweging tussen beide methoden moeten maken voor haar specifieke situatie. In paragraaf 4.9 worden de consequenties voor het financieel beleid beschreven.

Bij grotere besturen en bij besturen die in meerdere sectoren actief zijn kan zowel sprake zijn van schoolgebouwen waarop het economisch claimrecht van de gemeente rust als van schoolgebouwen waarvan het onderwijsbestuur volledig eigenaar is. Dit is een complicerende factor waarmee bij de keuze rekening gehouden moet worden. Zoals in paragraaf 2.2.3 is uiteengezet, is het toegestaan om voor gebouwen waarop het economisch claimrecht van de gemeente rust een andere systematiek van verwerking van de kosten van groot onderhoud toe te passen dan voor gebouwen waarvan het onderwijsbestuur volledig eigenaar is. Of dit wenselijk is, zal het onderwijsbestuur zelf moeten afwegen.

Als eenmaal een keuze gemaakt is, dan is dat in principe een definitieve keuze. Om in een later jaar weer te wisselen van methode (stelselwijziging) moet een gegronde reden aanwezig zijn. De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving geven aan dat een eenmaal gekozen stelsel dient te worden gehandhaafd (RJ 140.203), tenzij de wet of de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving een stelselwijziging vereisen. Ook als de wijziging leidt tot een belangrijke verbetering van het inzicht dat de jaarrekening geeft (RJ 140.206) is een stelselwijziging toegestaan. Verder is een stelselwijziging toegestaan indien er sprake is van gegronde redenen als genoemd in de wet (RJ 140.207). Hierbij kunt u bijvoorbeeld denken aan een fusie, waarbij de fuserende rechtspersonen verschillende stelsels hanteren. Dan zal bij de één of meerderere fuserende rechtspersonen een stelselwijziging nodig zijn om de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling te uniformeren.

4. Praktische uitwerking voorziening groot onderhoud

4.1 Eisen aan de voorziening

De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving geven in RJ 212.445 e.v. nadere richtlijnen betreffende de wijze waarop de voorziening voor groot onderhoud gevormd moet worden. De eisen zijn:

- De toevoegingen aan de voorziening op basis van het geschatte bedrag per onderhoudscomponent en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt;
- Het bedrag dient op systematische wijze ten laste van de exploitatierekening aan de voorziening te worden toegevoegd.
- De voorziening wordt bepaald tegen de nominale waarde.
- Indien het prijsverloop daartoe aanleiding geeft, worden toevoegingen geïndexeerd of worden extra bedragen aan de voorziening toegevoegd.
- De kosten van verricht groot onderhoud dienen te worden verwerkt ten laste van een onderhoudsvoorziening voor zover deze is gevormd voor de beoogde kosten. Indien de kosten van verricht groot onderhoud afwijken van de boekwaarde van de voor de betreffende onderhoudscomponent aangehouden voorziening, dient dit verschil in één keer te worden verwerkt in de winst- en verliesrekening.

In bijlagen bij de Richtlijn wordt e.e.a. in cijfervoorbeelden nader uitgewerkt.

Voor schoolgebouwen waarvan het onderwijsbestuur het volledig eigendom heeft, geldt verder nog de bepaling dat vervanging van belangrijke bestanddelen niet als groot onderhoud wordt gezien maar als een investering en geactiveerd moet worden.

Veel onderwijsinstellingen hanteren nu een soort van egalisatiemethode waarbij de totale onderhoudskosten over een bepaalde periode gedeeld door het aantal jaren de basis zijn voor de jaarlijkse dotatie. Onderwijsinstellingen die de egalisatiemethode hanteren, maken nu nog gebruik van de overgangsregeling ex art. 4 lid 11.c van de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs. De belangrijkste afwijkingen ten opzichte van de methode die volgens RJ 212 moet worden toegepast zijn:

- De voorziening wordt niet per onderhoudscomponent maar per gebouw of op totaalniveau van de rechtspersoon berekend.
- Men berekent de voorziening niet naar rato van de verstreken periode in relatie tot de totale onderhoudstermijn van de betreffende onderhoudscomponent.

- De horizon van het meerjarenonderhoudsplan waarop men de voorziening baseert is vaak niet lang genoeg, waardoor een aantal onderhoudscomponenten mogelijk buiten het meerjarenonderhoudsplan en daarmee buiten de voorziening blijven.
- Bij het bepalen van de voorziening worden vaak niet alleen uitgaven voor groot onderhoud, maar ook uitgaven voor klein onderhoud (par. 2.2.6) en/of kwalitatieve verbeteringen, die opgenomen zijn in het MJOP, meegenomen (par. 2.2.4).

De gedachte van veel instellingen is dat de strikte benadering van de voorziening groot onderhoud zoals RJ 212 die geeft tot een sterke verhoging van de voorziening groot onderhoud zal leiden. In 2020 verscheen het rapport 'Verslaglegging Groot Onderhoud Schoolgebouwen' van de Commissie van Ham20. Dit rapport geeft een aantal uitgangspunten en enkele praktische handvatten voor het berekenen van de voorziening groot onderhoud. Eén van de belangrijkste uitgangspunten is dat het meerjarenonderhoudsplan waarop de voorziening gebaseerd is, beleidsrijk is. Hier zullen we in paragraaf 4.6 nader op ingaan.

4.2 Onderhoudscomponenten

De voorziening moet ingevolge RJ 212.451 bepaald worden op basis van het geschatte bedrag per onderhoudscomponent. De vraag rijst: wat is een onderhoudscomponent? De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving geven hierop geen concreet antwoord. Ook andere relevante literatuur, zoals bijvoorbeeld de eerder genoemde rapportage van Commissie van Ham geven geen concrete definitie van het begrip 'onderhoudscomponent'. Uit vragen die vanuit de onderwijsinstellingen bij de sectorraden zijn ingediend, blijkt dat er wel behoefte is aan een nadere duiding van het begrip 'onderhoudscomponent'.

Om tot een nadere duiding van het begrip onderhoudscomponent te komen kan in eerste instantie aansluiting gezocht worden bij de indeling van de meerjarenonderhoudsplannen zoals die door bouwadviesbureaus worden opgesteld. Het blijkt echter dat hier een grote verscheidenheid is aan de mate van detaillering van deze plannen. Zo zijn er plannen met nog geen honderd regels en plannen met meer dan vijfhonderd regels voor een vergelijkbaar gebouw. Wij adviseren u bij de definiëring van een onderhoudscomponent aan te sluiten op de indeling van uw meerjarenonderhoudsplan. Maak hierbij onderscheid tussen onderdelen die een verschillende onderhoudscyclus c.q. een verschillend moment van uitvoering kennen.

²⁰ 'Verslaglegging Groot Onderhoud Schoolgebouwen d.d. 1 oktober 2020. Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/01/22/rapport-verslaglegging-groot-onderhoud-schoolgebouwen>

4.3 Berekening naar rato verstrijken onderhoudstermijn

De toevoegingen aan de voorziening groot onderhoud moeten bepaald worden op basis van het geschatte bedrag per onderhoudscomponent en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Het bedrag dient op systematische wijze ten laste van de exploitatierekening gebracht te worden (RJ 212.451). In bijlage F bij RJ 212 wordt in een voorbeeld nader uitgewerkt hoe de Raad voor de Jaarverslaggeving dit bedoelt.

Als we een voorbeeld nemen uit de onderwijspraktijk dan ziet dit er als volgt uit:

Stel het buitenschilderwerk wordt eens in de 7 jaar uitgevoerd en kost € 140.000 per schilderbeurt.

Dit betekent dat er jaarlijks € 20.000 voor het schilderwerk aan de voorziening wordt toegevoegd.

Als na 7 jaar het schilderwerk wordt uitgevoerd en dit kost € 150.000, dan wordt er € 140.000 aan de voorziening onttrokken. De resterende € 10.000, zijnde het verschil tussen het bedrag dat volgens het MJOP was voorzien en de werkelijke uitgaven, wordt in één keer aan het eind van jaar 7 bij het uitvoeren van het onderhoud ten laste van de exploitatierekening gebracht.

Op deze wijze wordt de jaarlijkse dotatie voor alle onderhoudscomponenten berekend en verantwoord.

Doordat de verschillende onderhoudscomponenten verschillende cycli hebben, zal de totale voorziening voor groot onderhoud gedurende de looptijd in de praktijk nooit op nul uitkomen. Over de totale levensduur van het gebouw zullen de totale onderhoudskosten, welke methode je ook hanteert, gelijk zijn. Echter het verloop gedurende deze levensduur zal anders zijn en in de praktijk bij een tijdsevenredig opbouw per onderhoudscomponent in de eerste jaren van de levensduur veelal hoger zijn dan bij toepassing van de egalisatiemethode. Na het verstrijken van de levensduur ontstaat een omgekeerde situatie. In de set met voorbeelden is een uitgewerkt, vereenvoudigd, voorbeeld opgenomen.

4.4 Schattingswijzigingen

Als na verloop van tijd blijkt dat een eerdere schatting moet worden herzien op grond van wijzigingen in de omstandigheden, zoals het prijsniveau, of de onderhoudstermijn, en deze aangepast moeten worden, dan is er sprake van een schattingswijziging. Een schattingswijziging wordt verwerkt in de periode waarin de schattingswijziging plaatsvindt, alsmede toekomstige perioden, indien de wijziging van invloed is op de huidige en toekomstige perioden (RJ 145.301).

Het is niet toegestaan een schattingswijziging retrospectief (met terugwerkende kracht) door te voeren. Een inhaaldotatie is derhalve niet aan de orde. Dit wil zeggen dat het effect van de schattingswijziging niet in één keer, maar in de toekomstige dotaties aan de voorziening groot onderhoud wordt verwerkt. Als verwacht wordt dat de schattingswijziging belangrijke kwantitatieve invloed op de cijfers van één of meer boekjaren heeft, zal de schattingswijziging bovendien cijfermatig in de jaarrekening moeten worden toegelicht.

Voorbeeld schattingswijziging:

De onderhoudscomponent buitenschilderwerk wordt eens in de 7 jaar uitgevoerd.

Bij de start van de onderhoudscyclus was het schilderwerk ingeschat op € 140.000.

Bij begin van jaar 4 wordt bekend dat het schilderwerk geen € 140.000, maar € 154.000 kost.

De verwerking van deze schattingswijziging is als volgt:

De dotatie bedroeg aanvankelijk $\text{€ } 140.000 / 7 = \text{€ } 20.000$ per jaar.

Bij begin van jaar 4 zit er € 60.000 voor het schilderwerk in de voorziening.

In de resterende jaren moet nog $\text{€ } 154.000 - \text{€ } 60.000 = \text{€ } 94.000$ gedoteerd worden.

De dotatie aan de voorziening wordt ingaande jaar 4 verhoogd naar $\text{€ } 94.000 / 4 = \text{€ } 23.500$.

4.5 Horizon meerjarenonderhoudsplan

Om een betrouwbare voorziening voor groot onderhoud te berekenen is het noodzakelijk dat alle onderhoudscomponenten in de dotatie en de voorziening zijn opgenomen. Dit betekent dat het MJOP een voldoende lange horizon heeft, zodat alle onderhoudscomponenten daar minimaal één keer in voorkomen. Een MJOP van 10 of 15 jaar is meestal te kort, omdat onderhoudscomponenten als dakrenovatie, metselwerkrenovatie etc. een veel langere onderhoudscyclus hebben. In veel gevallen zal een aanzienlijke langere horizon nodig zijn om alle onderhoudscomponenten in beeld te hebben.

4.6 Onderscheid groot onderhoud, kwalitatieve verbeteringen en klein onderhoud

In het MJOP zal onderscheid gemaakt moeten worden tussen uitgaven voor groot onderhoud (in de zin van RJ 212), kwalitatieve verbeteringen (zie paragraaf 2.2.4) en klein onderhoud (zie paragraaf 2.2.6). Alleen het groot onderhoud moet via de voorziening groot onderhoud verwerkt worden. Kwalitatieve verbeteringen en klein onderhoud moeten niet via de voorziening groot onderhoud verwerkt worden, maar geactiveerd worden resp. rechtstreeks in de exploitatie verwerkt worden.

4.7 Beleidsrijk meerjarenonderhoudsplan

Het MJOP moet beleidsrijk zijn. Dat wil zeggen dat de termijnen die gehanteerd worden reëel en overeenkomstig de praktijk zijn, dat rekening gehouden wordt met levensduur verlengende renovaties die door de gemeente bekostigd worden en dat rekening gehouden wordt met beleidsvoornemens die van invloed zijn op het te plegen onderhoud, zoals bijvoorbeeld de verwachte buitengebruikstelling van gebouwen. Een beleidsrijk MJOP is niet alleen noodzakelijk om tot een goede voorziening voor groot onderhoud te komen, maar draagt ook bij aan een effectieve en efficiënte manier uitvoeren van het groot onderhoud.

In de praktijk zal veelal blijken dat de juiste toepassing van RJ 212 weliswaar tot hogere voorzieningen zal leiden, maar dat dit effect getemperd zal worden door te werken met een beleidsrijk MJOP en een zuiver onderscheid tussen groot onderhoud, kwalitatieve verbeteringen en klein onderhoud.

Jaarlijks zal er een beoordeling moeten plaats vinden of het onderhoud overeenkomstig het MJOP is uitgevoerd en als dat niet het geval is, wat daarvan de consequenties zijn voor de voorziening groot onderhoud. Bij het uitstellen van het groot onderhoud zullen de dotaties in principe naar beneden worden bijgesteld. Het vervroegen van groot onderhoud leidt tot hogere dotaties. Eens in de 4 jaar²¹ zal er een nieuwe schouw van het groot onderhoud plaatsvinden, die leidt tot een herziening van het MJOP. Dan zullen eveneens de effecten van het nieuwe MJOP op de voorziening bepaald en doorgevoerd worden.

²¹ Deze termijn is gebaseerd op de voorgestelde nieuwe wetgeving betreffende onderwijshuisvesting in het primair en voortgezet onderwijs. In het wetsvoorstel van de 'Wet tot wijziging van diverse onderwijswetten om te komen tot een meer planmatige en doelmatige aanpak van de onderwijshuisvesting in het primair en voortgezet onderwijs' wordt een MJOP verplicht gesteld en wordt in het nieuwe artikel 92 WPO, art. 90c WEC en 6.2c WVO het volgende gesteld; 'Het bevoegd gezag stelt ten minste eenmaal in de vier jaar, op basis van een bouwkundige inspectie, een meerjarenonderhoudsplan vast voor het onderhoud van het gebouw of de gebouwen.'

4.8 Vervanging belangrijke bestanddelen

Zoals eerder in deze brochure al opgemerkt wordt er voor het primair en voortgezet onderwijs wanneer het economisch claimrecht van de gebouwen bij de gemeente ligt een uitzondering gemaakt op RJ 212. In die situatie, in het primair en voortgezet onderwijs de meest voorkomende situatie, wordt vervanging van belangrijke bestanddelen ook als groot onderhoud gezien en verwerkt via de voorziening groot onderhoud. Bij schoolgebouwen waarvan het onderwijsbestuur het volledige eigendom heeft, is de uitzondering echter niet van toepassing. Dit betekent dat in die situatie belangrijke bestanddelen bij vervanging ervan moeten worden geactiveerd en afgeschreven.

Dit vraagt om een nadere definiëring van het begrip 'belangrijke bestanddelen'. Zoals we in paragraaf 2.2.6 reeds zagen is met name de omvang van het belangrijke bestanddeel in relatie tot de kostprijs van het totaal materieel vast actief bepalend om vast te stellen of het een 'belangrijk' bestanddeel is. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft er bewust voor gekozen om geen nadere inkadering van dit begrip te geven. De raad geeft in zijn RJ-Uiting 2022-8 aan dat het onderscheiden van belangrijke bestanddelen en vervangingsinvesteringen een hogere mate van oordeelsvorming vereist van de leiding van de rechtspersoon. Die oordeelsvorming vindt plaats op basis van de aard en specifieke feiten en omstandigheden. De raad acht het noemen van richtpercentages daarom niet passend. In de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zal moeten worden toegelicht hoe de belangrijke bestanddelen zijn gedefinieerd.

In het onderwijs zullen de aard en specifieke feiten en omstandigheden vaak niet significant van elkaar verschillen. Dit biedt meer mogelijkheden om voor de onderwijssector wél tot een richtpercentage te komen. De opstellers van deze brochure hebben onderzoek gedaan in enkele concrete situaties en komen dan tot een richtpercentage van 5% van de kostprijs van het gebouw. Dit betekent dat vervanging van bestanddelen die meer dan 5% van de oorspronkelijke aanschafwaarde²² bedragen als 'belangrijk' worden aangemerkt en in de situatie dat het onderwijsbestuur volledig eigenaar is van het gebouw geactiveerd en afgeschreven worden. In de praktijk vallen hier dan complete dakrenovaties, gevelrenovaties e.d. onder. In bijlage 2 zijn als voorbeeld een aantal bestanddelen opgenomen die in principe als 'belangrijk' aangemerkt kunnen worden. We merken op dat het richtpercentage niet rücksichtslos moet worden toegepast, maar dat ook 'het gezonde verstand' gebruikt moet worden. Als het hanteren van een richtpercentage bij meerdere gebouwen in één rechtspersoon ertoe leidt dat in het ene geval een bepaald bestanddeel wel belangrijk is en daarom geactiveerd wordt en het andere gebouw niet, dan is het wenselijk hierin één lijn voor alle gelijksoortige bestanddelen te volgen ook al leidt dit incidenteel tot een afwijking van het gekozen richtpercentage.

²² In de situatie dat het bevoegd gezag volledig eigenaar is van het gebouwen, dan zal dit gebouw op de balans geactiveerd zijn en is de oorspronkelijke aanschafwaarde bekend. Dit in tegenstelling tot de situatie waarbij het economisch claimrecht bij de gemeente ligt en de oorspronkelijke aanschafwaarde vaak niet meer bekend is, zeker als die aanschaf al verder in het verleden ligt.

4.9 Consequenties voor financieel beleid

Ingeval het economisch claimrecht bij de gemeente ligt zal door de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving correct toe te passen de voorziening voor groot onderhoud, in veel gevallen toenemen en het eigen vermogen afnemen. Dit heeft consequenties voor de financiële kengetallen zoals solvabiliteit 1, weerstandsvermogen en mogelijk bovenmatig publiek eigen vermogen. Dit kan leiden tot de gedachte om te gaan bezuinigen om op die wijze deze kengetallen weer op het oude niveau terug te brengen. Wij merken op dat, hoewel sommige kengetallen neerwaarts zullen worden bijgesteld, de daadwerkelijke uitgaven over de hele levensduur van de gebouwen bezien niet toenemen. Alleen de verdeling van deze uitgaven in de exploitatierekening door de jaren heen zal anders zijn. De dotaties aan de voorziening groot onderhoud zullen eerder in de tijd in de exploitatierekening terecht komen, maar in totaliteit over de hele levensduur bezien in beide methoden gelijk zijn. Qua liquiditeit verandert er niets. Welke methode je ook hanteert, de uitstroom van liquide middelen blijft gelijk, omdat de onderhoudsuitgaven zelf niet wijzigen. Dit betekent dat overgang (stelselwijziging) van de egalisatiemethode naar de RJ 212-methode in principe niet tot bezuinigingen hoeft te leiden.

Door de nieuwe berekeningswijze van de voorziening conform RJ 212 worden problemen in de financiële positie wel eerder zichtbaar. Bij de toepassing van de egalisatiemethode werd in het verleden nog wel eens te weinig aan de voorziening groot onderhoud gedoteerd. Hierdoor zitten er onvoldoende middelen in deze voorziening om grote uitgaven die op er korte of middellange termijn aan komen te kunnen dekken. Als het eigen vermogen en de liquiditeit tegen de ondergrenzen aan zitten, kunnen grote uitgaven zorgen voor financiële problemen. In de nieuwe methode worden deze problemen eerder zichtbaar, omdat de voorziening naar verwachting hoger zal zijn. In die gevallen kan het wel nodig zijn om bezuinigingsmaatregelen te treffen. Dit wordt dan niet primair veroorzaakt door de toepassing van de nieuwe methode van doteren. Het is een probleem dat al langer aanwezig is, maar tot op heden niet of onvoldoende zichtbaar was. De nieuwe methode geeft een beter beeld van de voorziening, waardoor dit probleem eerder zichtbaar is en er eerder op geanticipeerd kan worden.

De belangrijkste kengetallen op grond waarvan de Inspectie van het Onderwijs beoordeelt of een instelling niet in financiële problemen dreigt te komen en mogelijk de continuïteit van het onderwijsbestuur in gevaar komt zijn de current ratio en solvabiliteit 2. In de situatie dat het onderwijsbestuur alleen schoolgebouwen bezit waarop het economisch claimrecht van de gemeente rust, dan wijzigen deze kengetallen niet door de stelselwijziging. De current ratio geeft de verhouding tussen vlottende activa en kortlopende schulden weer. Deze balansposten wijzigen niet door de stelselwijziging, zodat ook de current ratio niet zal wijzigen. Bij solvabiliteit 2 worden de voorzieningen bij het eigen vermogen opgeteld en vervolgens gedeeld door het totaal vermogen (balanstotaal). Bij de stelselwijziging vindt er een verschuiving plaats van voorzieningen naar eigen vermogen, maar het totaal van beide posten wijzigt niet, zodat ook dit kengetal niet wijzigt.

In de situatie dat het onderwijsbestuur volledig eigenaar is van de gebouwen, dan wijzigt de solvabiliteit 2 wel. In deze situatie worden belangrijke bestanddelen immers geactiveerd hetgeen een verhogend effect op het eigen vermogen heeft. De solvabiliteit 2 zal hierdoor in eerste instantie (uitgaande van een retrospectieve verwerking van de stelselwijziging vanaf huidig boekjaar), toenemen. Het effect op het mogelijk bovenmatig eigen vermogen is afhankelijk van de feitelijke situatie. Enerzijds zal de stelselwijziging waarschijnlijk een verhogend effect op de voorziening groot onderhoud hebben, omdat men overgaat van de egalisatiemethode naar de RJ 212 methode. Anderzijds wordt vervanging van belangrijke bestanddelen niet via de voorziening verwerkt, maar geactiveerd hetgeen een drukkend effect op de voorziening heeft en door de activering een verhogend effect op het eigen vermogen. Hoe beide effecten per saldo uitkomen is niet op voorhand te zeggen. Dit is afhankelijk van de feitelijke situatie. Ook zal het activeren van belangrijke bestanddelen een verhogend effect op het toegestane normatief publiek eigen vermogen hebben.

De toepassing van de nieuwe methode van berekenen van de voorziening groot onderhoud heeft ook effect op de signaleringwaarde bovenmatig publiek eigen vermogen. De voorziening voor groot onderhoud zal in de meeste gevallen omhoog gaan en het eigen vermogen naar beneden. Hierdoor zal er minder snel sprake zijn van bovenmatig publiek eigen vermogen.

Nog onduidelijk is hoe de inspectie met de nieuwe situatie betreffende de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening zal omgaan en of er nog een wijziging in het beleid betreffende mogelijk bovenmatig eigen vermogen te verwachten is. Er is een wet 'handhaving bovenmatige reserves' in voorbereiding. Nog onduidelijk of en zo ja welke signaleringsgrenzen hierin opgenomen worden en welk sanctiebeleid van toepassing zal zijn.

Het onderwijsbestuur zal haar beleid betreffende de kengetallen en signaleringswaarden die zij intern hanteert ook opnieuw moeten heroverwegen. Als de nieuwe berekeningswijze van de voorziening groot onderhoud substantieel afwijkt, dan zal dit wellicht leiden tot een bijstelling van de interne signaleringswaarden. De interne kengetallen en signaleringswaarden zijn als het goed is gebaseerd op een gedegen risicoanalyse. Het risico betreffende de huisvesting wordt deels afgedekt door de voorziening groot onderhoud. Als deze omhoog gaat neemt het restrisico af en kunnen de interne kengetallen en signaleringswaarden wellicht bijgesteld worden.

5. Overgang naar RJ-benadering voorziening groot onderhoud

5.1 Algemeen

In het MJOP moeten alle uitgaven voor onderhoud bevatten. Hierbij dient echter wel onderscheid gemaakt te worden naar de diverse soorten onderhoud: frequent voorkomend/klein onderhoud, groot onderhoud, vervanging van belangrijke bestanddelen, kwalitatieve verbeteringen en uitbreidingsinvesteringen. Voor de definitie van deze begrippen verwijzen we naar paragraaf 2.2 van deze brochure en de begrippenlijst in bijlage 1. De huidige plannen omvatten vaak ook andere uitgaven zoals klein onderhoud en kwalitatieve verbeteringen. Deze andere uitgaven zullen uit het MJOP verwijderd moeten worden. Indien het onderwijsbestuur om onderhoudstechnische redeneren toch inzicht in deze andere toekomstige uitgaven wenst te behouden of te verkrijgen, is het een optie om deze wel op te nemen in het MJOP maar in het MJOP wel een duidelijk onderscheid te maken tussen bovengenoemde drie soorten uitgaven op zodanige wijze dat het groot onderhoud op eenvoudige wijze afzonderlijk hieruit inzichtelijk is te maken.

Een ander aandachtspunt in het MJOP is dat hierin alleen uitgaven opgenomen moeten worden die voor rekening van het onderwijsbestuur komen. Uitgaven die voor rekening van de gemeente komen moeten niet in het MJOP opgenomen worden, dan wel als afzonderlijke categorie zichtbaar zijn zodat zij voor de berekening van de voorziening groot onderhoud op eenvoudige wijze geëlimineerd kunnen worden. Hier doet zich de complicatie voor dat niet altijd duidelijk is welke onderhoud voor rekening van het onderwijsbestuur komt en welk voor rekening van de gemeente. Dit speelt met name bij grote levensduur verlengende renovaties.

Op het moment van het schrijven van deze brochure is wetgeving in voorbereiding die de verdeling van de verantwoordelijkheden voor renovaties tussen het onderwijsbestuur en de gemeente regelt. Het wetsvoorstel²³ is op dit moment gepubliceerd voor internetconsultatie, maar geeft nog onvoldoende handvaten om deze verdeling van verantwoordelijkheden goed te duiden. Er komt nog een Algemene Maatregel van Bestuur (AMVB) die hier verdere invulling aan zal geven. Zolang deze er niet is, zal het onderwijsbestuur, eventueel in overleg met de gemeente, een zo goed mogelijke inschatting moeten maken van de effecten van deze nieuwe wetgeving op het groot onderhoud dat voor rekening van het onderwijsbestuur komt.

²³ Voorstel van Wet tot wijziging van diverse onderwijswetten om te komen tot een meer planmatige en doelmatige aanpak van de onderwijshuisvesting in het primair en voortgezet onderwijs' (zie internconsultatie.nl)

5.2 Overgang indien economisch claimrecht bij de gemeente

De besturen die gebruik maken van de overgangsregeling van de RJO en nu nog de egalisatiemethode toepassen en het groot onderhoud via de voorziening willen blijven verwerken, moeten uiterlijk met ingang van 1 januari 2024 over naar de methode zoals RJ 212 die voorschrijft, dus een tijdsevenredige opbouw van de voorziening per onderhoudscomponent.

Uiterlijk per 1 januari 2024 moet het meerjarenonderhoudsplan (MJOP) voldoen aan eisen die RJ 212 stelt aan de berekening van de voorziening voor groot onderhoud. Dit betekent dat er duidelijk onderscheid gemaakt moet worden tussen de verschillende categorieën onderhoudsuitgaven.

Categorieën uitgaven onderhoud indien economisch claimrecht bij gemeente:

- | | | |
|---|---|-----------------------------|
| 1. Frequent voorkomende onderhoudskosten - klein onderhoud - onderhoudscontracten | → | exploitatierkening |
| 2. Groot onderhoud | → | voorziening groot onderhoud |
| 3. Kwalitatieve verbeteringen en uitbreidingsinvesteringen | → | activeren |

De overgang van de oude berekeningswijze naar de nieuwe berekeningswijze cf. RJ 212 moet in de jaarrekening verwerkt worden als een stelselwijziging²⁴. Dit betekent dat een herrekening dient plaats te vinden van de voorziening en van het eigen vermogen aan het eind van het voorgaande boekjaar op basis van de gewijzigde grondslagen. Het verschil tussen de waardering van de voorziening groot onderhoud volgens de nieuwe berekening cf. RJ 212 en de waardering volgens de oude berekening moet in één keer per 1 januari van het jaar waarin men overgaat in het eigen vermogen worden verwerkt (RJ 140.208). Het is derhalve niet toegestaan dit als extra dotatie in de exploitatierkening te verwerken. Ook is het niet toegestaan deze mutatie te verdelen over meerdere jaren; de onderwijsbesturen moeten in één keer over naar de nieuwe systematiek. De stelselwijziging en de effecten daarvan op vermogen en resultaat moeten in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling duidelijk worden toegelicht. Bij stelselwijzigingen is het gebruikelijk dat ook de vergelijkende cijfers in de balans en de exploitatierkening worden aangepast. Aangezien de berekeningswijze van de voorziening groot onderhoud in het voorgaande boekjaar was toegestaan op grond van de overgangsregeling, wordt het niet noodzakelijk geacht om de vergelijkende cijfers aan te passen.

Hieronder volgt een voorbeeld van de verwerking van de stelselwijziging in de jaarrekening.

²⁴ Er circuleren hierover verschillende standpunten, van stelselwijziging en foutenherstel tot schattingswijziging. In RJ 660.602 is een stellige uitspraak van de RJ opgenomen dat deze overgang verwerkt moet worden als een stelselwijziging conform RJ 140 Stelselwijzigingen, met dien verstande dat de vergelijkende cijfers niet behoeven te worden aangepast. Het is van belang dat alle onderwijsbesturen de overgang ook als zodanig in hun jaarrekening verwerken.

Gegevens:

Voorziening per 31-12-2023 volgens oude berekeningswijze:	€ 10.000
Voorziening per 31-12-2023 volgens nieuwe berekeningswijze:	€ 15.000
Eigen vermogen volgens jaarrekening 2023:	€ 60.000
Resultaat 2023:	€ 500
Resultaat 2024:	€ - 500

In de toelichting in de jaarrekening 2024 wordt de aanpassing als volgt verwerkt.

	2024	2023
	€	€
Eigen vermogen		
Per 31 december vorig jaar	60.000	59.500
Stelselwijziging groot onderhoud	-5.000	0
	————	————
Per 1 januari	55.000	59.500
Resultaat boekjaar	- 500	500
	————	————
Per 31 december	54.500	60.000
	=====	=====
Voorziening groot onderhoud		
Per 31 december vorig jaar	10.000	9.000
Stelselwijziging groot onderhoud	5.000	0
	————	————
Per 1 januari	15.000	9.000
Dotatie boekjaar	3.500	2.500
Uitgaven boekjaar	-2.500	-1.500
	————	————
Per 31 december	16.000	10.000
	=====	=====

5.3 Overgang indien onderwijsbestuur volledig eigenaar

Indien het onderwijsbestuur volledig eigenaar is van een gebouw en er voor kiest om de verwerking van het groot onderhoud via de voorziening te laten lopen, dan zal zij ook uiterlijk per 1 januari 2024 over moeten gaan naar de berekeningswijze cf. RJ 212. Zoals in paragraaf 2.2.3 is aangegeven geldt in dit geval de uitzonderingsregeling betreffende de vervanging van belangrijke bestanddelen zoals die voor instellingen in het po en vo waar het economisch claimrecht bij de gemeente ligt niet. Dit betekent dat bij die instellingen onderscheid gemaakt moet worden tussen groot onderhoud en vervanging van belangrijke bestanddelen. Hier ontstaan daarom vier categorieën van onderhoudsuitgaven.

Categorieën uitgaven onderhoud indien onderwijsbestuur volledig eigendom heeft:

1.	Frequent voorkomende onderhoudskosten - klein onderhoud - onderhoudscontracten	→	exploitatierekening
2.	Groot onderhoud	→	voorziening groot onderhoud
3.	Vervanging van belangrijke bestanddelen	→	activeren
4.	Kwalitatieve verbeteringen en uitbreidingsinvesteringen	→	activeren

Voor de definitie van deze begrippen verwijzen wij naar paragraaf 2.2. van deze brochure en bijlage 1.

De overgang van de oude berekeningswijze naar de nieuwe berekeningswijze cf. RJ 212 moet in de jaarrekening verwerkt worden als een stelselwijziging. Dit omvat in deze situatie twee zaken:

1. Het activeren van de vervanging van belangrijke bestanddelen;
2. Het herberekenen van de voorziening groot onderhoud volgens de nieuwe berekeningswijze.

Beide zaken betreft een stelselwijziging.

De stelselwijziging van het activeren van belangrijke bestanddelen die vervangen worden, mag op drie manieren plaats vinden:

1. Retrospectief conform RJ 140 'Stelselwijzigingen'
2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar
3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar.

Retrospectief volgens RJ 140 betekent dat teruggedaan wordt in het verleden en alle vervanging van belangrijke bestanddelen uit het verleden in kaart gebracht worden en vervolgens via een stelselwijziging alsnog geactiveerd worden, rekening houdend met de cumulatieve afschrijvingen over de afgelopen boekjaren.

Retrospectief vanaf vorig boekjaar betekent dat de vervangingen van belangrijke bestanddelen vanaf 1 januari van het vorig boekjaar alsnog geactiveerd worden (minus de afschrijvingen). Tevens worden de vergelijkende cijfers in zowel de balans als de exploitatierekening aangepast.

Retrospectief vanaf huidig boekjaar houdt in dat vanaf 1 januari van het verslagjaar de belangrijke bestanddelen die vervangen worden, worden geactiveerd. De vergelijkende cijfers worden niet aangepast.

Vanwege de administratieve lasten zullen de meeste instellingen kiezen voor de laatste verwerkingswijze; retrospectief vanaf huidig boekjaar. In het voorbeeld dat op de volgende pagina volgt, gaan we derhalve van deze verwerkingswijze uit.

Wat betreft de voorziening groot onderhoud geldt hier hetzelfde als vermeld in paragraaf 5.3, met dien verstande dat de vervanging van belangrijke bestanddelen uit het MJOP worden gehaald. Er dient herrekening plaats te vinden van de voorziening en van het eigen vermogen aan het eind van het voorgaande boekjaar op basis van de gewijzigde grondslagen. Verder verwijzen wij naar hetgeen hiervoor vermeld is in paragraaf 5.3.

Hierna volgt een voorbeeld van de verwerking van de stelselwijziging in de jaarrekening in het geval dat het onderwijsbestuur volledig eigenaar is van het gebouw.

Gegevens:

Voorziening per 31-12-2023 volgens oude berekeningswijze: € 10.000

Voorziening per 31-12-2023 volgens nieuwe berekeningswijze: € 8.000

NB: Voorziening is lager dan in vorige voorbeeld, omdat de vervanging van belangrijke bestanddelen uit het MJOP zijn gehaald.

Eigen vermogen volgens jaarrekening 2023: € 60.000

Resultaat 2023: € 500

Resultaat 2024 (incl. effect stelselwijziging): € 875

Onderhoudsuitgaven 2024 € 2.500

Te verdelen als: Groot onderhoud € 2.000

Vervanging belangrijke bestanddelen € 500

In de toelichting in de jaarrekening 2024 wordt de aanpassing als volgt verwerkt.

	2024	2023
	€	€
Eigen vermogen		
Per 31 december vorig jaar	60.000	59.500
Stelselwijziging groot onderhoud	2.000	0
	—	—
Per 1 januari	62.000	59.500
Resultaat boekjaar	875	500

Per 31 december	62.875	60.000
	=====	=====
Voorziening groot onderhoud		
Per 31 december vorig jaar	10.000	9.000
Stelselwijziging groot onderhoud	-2.000	0
	-----	-----
Per 1 januari	8.000	9.000
Dotatie boekjaar	2.100	2.500
Uitgaven boekjaar	-2.000	-1.500
	-----	-----
Per 31 december	8.100	10.000
	=====	=====
Materiële vaste activa – gebouwen		
Per 1 januari	0	0
Investering boekjaar	500	0
Afschrijving boekjaar	-25	0
	-----	-----
Per 31 december	475	0
	=====	=====
<p>Omdat de stelselwijziging retrospectief vanaf huidig boekjaar verwerkt wordt, heeft de stelselwijziging geen effect op de materiële vaste activa per 1 januari.</p> <p>Het effect op het resultaat ten opzichte van het voorbeeld in par. 532 is als volgt:</p> <p>Lager dotatie voorziening groot onderhoud € 1.400 (€ 3.500 - € 2.100)</p> <p>Afschrijving belangrijke bestanddelen € -25</p> <p>Totaal effect op het resultaat € 1.375 (was in vorig voorbeeld € - 500, wordt nu derhalve € + 875)</p>		

Om het verschil tussen volledig retrospectief en retrospectief vanaf huidig boekjaar aan te geven, volgt hieronder een voorbeeld van de verwerking volgens RJ 140 (volledig) retrospectief.

Gegevens: als vorig voorbeeld - aanvullende gegevens:

Vervanging van belangrijke bestanddelen tot en met 2023:	<u>31-12-2023</u>	<u>1-1-2023</u>
- Aanschafwaarde:	€ 25.000	€ 25.000
- Cumulatieve afschrijvingen	€ 15.000	€ 13.800
- Boekwaarde	€ 10.000	€ 11.200

In de toelichting in de jaarrekening 2024 wordt de aanpassing als volgt verwerkt.

	2024	2023
	€	€
Eigen vermogen		
Per 31 december vorig jaar	72.000	59.500
Stelselwijziging groot onderhoud	0	13.200
	—	—
Per 1 januari	72.000	72.700
Resultaat boekjaar	-375	-700
	—	—
Per 31 december	71.625	72.000
	=====	=====
Voorziening groot onderhoud		
Per 31 december vorig jaar	10.000	9.000
Stelselwijziging groot onderhoud	0	-2.000
	—	—
Per 1 januari	8.000	7.000
Dotatie boekjaar	2.100	2.500
Uitgaven boekjaar	-2.000	-1.500
	—	—
Per 31 december	8.100	8.000
	=====	=====
Materiële vaste activa – gebouwen		
Per 1 januari	10.000	0

Stelselwijziging groot onderhoud (BB)	0	11.200
	—	—
	10.000	11.200
Investering boekjaar	500	0
Afschrijving boekjaar	-1.275	-1.200
	—	—
Per 31 december	9.225	10.000
	=====	=====

Omdat de stelselwijziging volledig retrospectief verwerkt wordt, heeft de stelselwijziging wel effect op de materiële vaste activa per 1 januari.

Het effect op het resultaat ten opzichte van het voorbeeld in par. 5.3 is als volgt:

Lager dotatie voorziening groot onderhoud	€ 1.400 (€ 3.500 - € 2.100)
Afschrijving belangrijke bestanddelen	€ 1.275
Totaal effect op het resultaat	€ -375 (€ 125, totaal wordt dus € -375 (€ -500+€ 125))

6. Praktische uitwerking activeren groot onderhoud

6.1 Eisen aan het activeren van groot onderhoud

Zoals eerder in deze brochure aangegeven is het is toegestaan om te kiezen voor het activeren van al het groot onderhoud. Dit wordt ook wel de 'componentenbenadering' genoemd. Dit geeft al aan dat als het onderwijsbestuur besluit om al het onderhoud te activeren, deze activa in componenten moeten worden onderscheiden. De componenten moeten afzonderlijk in de activa registratie worden onderscheiden en afzonderlijk afgeschreven. Bij het bepalen van de componenten is het onderscheiden naar verwachte gebruiksduur van belang. Voor het definiëren van het begrip 'component' verwijzen wij u verder naar paragraaf 4.2 van deze brochure, omdat het begrip 'component' bij het activeren identiek is aan dit begrip bij het hanteren van de voorziening groot onderhoud.

6.2 Activeren indien economisch claimrecht bij gemeente

Indien het economisch claimrecht van het gebouw bij de gemeente ligt, zal bij de eerste aanschaf c.q. nieuwbouw van een gebouw in principe niet geactiveerd worden omdat de gemeente het gehele gebouw bekostigt. Na verloop van tijd worden er onderhoudsuitgaven gepleegd, die vervolgens worden geactiveerd en afgeschreven. Dit betekent dat bij een nieuw pand er aanvankelijk geen boekwaarde in de balans staat en met het voortschrijden van de tijd er steeds meer onderhoudsuitgaven worden geactiveerd en afgeschreven.

Op het moment dat de onderhoudscomponent vervangen wordt c.q. het groot onderhoud uitgevoerd wordt, dan staat de boekwaarde van de betreffende onderhoudscomponent idealiter op 0. Dit zal het geval zijn als de ingeschatte onderhoudstermijn exact overeenkomt met de werkelijke termijn waarbinnen het onderhoud uitgevoerd wordt, dan wel als de werkelijke termijn langer is dan de vooraf ingeschatte termijn. Wordt er echter eerder groot onderhoud gepleegd dan vooraf ingeschat, dan zal de betreffende onderhoudscomponent nog een boekwaarde hebben. Deze boekwaarde moet dan versneld afgeschreven worden en de boekwaarde van de oude onderhoudscomponent op nul gesteld worden. De nieuwe onderhoudscomponent wordt vervolgens weer geactiveerd en afgeschreven. Hierna werken we dit uit in een voorbeeld. Het eerste voorbeeld geeft het verloop van de boekwaarde weer als de werkelijke onderhoudstermijn exact gelijk is aan de ingeschatte onderhoudstermijn. Het tweede voorbeeld geeft de situatie weer als de werkelijke onderhoudstermijn afwijkt van de voorafgaand ingeschatte onderhoudstermijn.

6.3 Consequenties voor financieel beleid

Het overgaan op de componentenbenadering en al het groot onderhoud activeren heeft behoorlijke impact op de financiële kengetallen. In de eerste plaats vervalt de voorziening groot onderhoud en zal deze toegevoegd worden aan het eigen vermogen. Dit betekent een verhoging van het weerstandsvermogen, de solvabiliteit 1 en het mogelijk bovenmatig eigen vermogen. De solvabiliteit 2 wijzigt in eerste instantie niet, omdat het vrijvallen van de voorziening een verschuiving is tussen voorzieningen en eigen vermogen. Beide posten maken deel uit van de solvabiliteit 2.

In de tweede plaats worden de uitgaven voor het groot onderhoud geactiveerd. Dit leidt tot een verhoging van het balanstotaal. Aan de ene kant een verhoging van de post materiële vaste activa en aan de andere kant een verhoging van het eigen vermogen. Dit betekent een verhoging van de kengetallen weerstandsvermogen en solvabiliteit 1 en solvabiliteit 2. Het effect op het mogelijk bovenmatig eigen vermogen hangt van de specifieke situatie af en de wijze waarop de stelselwijziging doorgevoerd wordt: volledig retrospectief of retrospectief vanaf vorig boekjaar of retrospectief vanaf huidig boekjaar (voor uitleg van deze begrippen zie par. 5.3). Als gekozen wordt voor retrospectief vanaf huidig boekjaar, dan zal door het activeren van het groot onderhoud het bovenmatig vermogen in eerste instantie toenemen. De geactiveerde onderhoudsuitgaven zijn dan immers in eerste instantie nog niet of nauwelijks afgeschreven en in de formule voor het bovenmatig vermogen mag $50\% \times 1,27 = 63,5\%$ van de aanschafwaarde meegenomen worden in de berekening van het normatief eigen vermogen. Als de geactiveerde activa dan nog niet voor 36,5% zijn afgeschreven dan leidt dit activeren tot een verhoging van het mogelijk bovenmatig eigen vermogen. Dit effect komt bovenop het effect van de vrijval van de voorziening ten gunste van het eigen vermogen. Als het onderwijsbestuur ervoor kiest om de stelselwijziging volledig retrospectief door te voeren, dan hangt het af van het gemiddelde percentage aan cumulatieve afschrijvingen of het effect van het activeren tot een verhoging, dan wel tot een verlaging van het bovenmatig eigen vermogen leidt.

Door het vervallen van de voorziening groot onderhoud en het activeren van het onderhoud zullen de dotaties aan de voorziening groot onderhoud wegvallen. Hier komen de afschrijvingen van het geactiveerde groot onderhoud voor in de plaats. Als het onderwijsbestuur de stelselwijziging niet volledig retrospectief toepast, zullen deze afschrijvingen de eerste jaren heel beperkt zijn, omdat er nog nauwelijks onderhoudsuitgaven geactiveerd zijn. Dit leidt tot een visuele ruimte in de exploitatie omdat de dotaties wegvallen en de afschrijvingen die ervoor in de plaats komen de eerste jaren minimaal zullen zijn. Het onderwijsbestuur zal er alert op moeten zijn dat deze visuele ruimte niet ingevuld wordt door structurele andere uitgaven. Na verloop van tijd wordt deze ruimte immers vanzelf ingevuld door de stijgende afschrijvingslasten. Ook wordt het onderwijsbestuur niet rijker door de toename van het eigen vermogen als gevolg van de stelselwijziging. Het onderwijsbestuur moet zich bij de componentenbenadering, zeker als men geen volledig eigenaar van het gebouw is, niet rijker rekenen dan men is. Om deze reden heeft de Raad voor de

Jaarverslaggeving in haar Uiting RJ-2023-2 geadviseerd om als men de componentenbenadering toepast (activeren van het groot onderhoud) een bestemmingsreserve voor toekomstig onderhoud te vormen.

Het onderwijsbestuur zal haar beleid betreffende de kengetallen en signaleringswaarden die zij intern hanteert ook in deze situatie opnieuw moeten heroverwegen. Als het effect van de stelselwijziging substantieel is, en dat is het bij de componentenbenadering door het activeren van het groot onderhoud en de vrijval van de voorziening al snel, dan zal dit wellicht moeten leiden tot een bijstelling van de interne signaleringwaarden.

Voorbeeld 1 – werkelijke onderhoudstermijn is conform ingeschatte termijn:

Schilderwerk kosten: € 300 per keer

Vooraf ingeschatte onderhoudstermijn: 6 jaar

Werkelijke onderhoudstermijn: 6 jaar

Het verloop van de boekwaarde gedurende de eerste 20 jaar is dan als volgt:

	Boekwaarde per 1-1	Uitgaven onderhoud	Afschrijving	Boekwaarde per 31-12
jaar 1	0	0	0	0
jaar 2	0	0	0	0
jaar 3	0	0	0	0
jaar 4	0	0	0	0
jaar 5	0	0	0	0
jaar 6	0	0	0	0
jaar 7	0	300	-50	250
jaar 8	250	0	-50	200
jaar 9	200	0	-50	150
jaar 10	150	0	-50	100
jaar 11	100	0	-50	50
jaar 12	50	0	-50	0
jaar 13	0	300	-50	250
jaar 14	250	0	-50	200
jaar 15	200	0	-50	150
jaar 16	150	0	-50	100
jaar 17	100	0	-50	50
jaar 18	50	0	-50	0
jaar 19	0	300	-50	250
jaar 20	250	0	-50	200

Voorbeeld 2 -werkelijke onderhoudstermijn wijkt af van ingeschatte termijn:

Schilderwerk kosten: 300 per keer

Vooraf ingeschatte onderhoudstermijn: 6 jaar

Werkelijke onderhoudstermijn 1^e keer: 6 jaar (begin jaar 7)

Werkelijke onderhoudstermijn 2^e keer: 5 jaar begin jaar 12)

Werkelijke onderhoudstermijn 3^e keer: 7 jaar (begin jaar 19)

Het verloop van de boekwaarde gedurende de eerste 20 jaar is dan als volgt:

	Boekwaarde per 1-1	Uitgaven onderhoud	Afschrijving	Boekwaarde per 31-12
jaar 1	0	0	0	0
jaar 2	0	0	0	0
jaar 3	0	0	0	0
jaar 4	0	0	0	0
jaar 5	0	0	0	0
jaar 6	0	0	0	0
jaar 7	0	300	-50	250
jaar 8	250	0	-50	200
jaar 9	200	0	-50	150
jaar 10	150	0	-50	100
jaar 11	100	0	-50	50
jaar 12	50	300	-100	250
jaar 13	250	0	-50	200
jaar 14	200	0	-50	150
jaar 15	150	0	-50	100
jaar 16	100	0	-50	50
jaar 17	50	0	-50	0
jaar 18	0	0	0	0
jaar 19	0	300	-50	250
jaar 20	250	0	-50	200

7. Overgang naar activeren groot onderhoud

7.1 Inleiding

Onderwijsbesturen kunnen er voor kiezen om al het groot onderhoud te activeren (componentenbenadering). In hoofdstuk 3 hebben we de voor- en nadelen behandeld. Als het onderwijsbestuur tot voorgaand boekjaar voor verwerking van het groot onderhoud via de voorziening gekozen heeft en in het huidige boekjaar over wil gaan naar het activeren van het groot onderhoud, dan dient dit als een stelselwijziging te worden verwerkt. Het effect van de stelselwijziging wordt verwerkt in het eigen vermogen. In RJ 2660,604 is een aparte overgangsbepaling opgenomen voor de verwerking van de overgang van de voorziening groot onderhoud naar het activeren van al het groot onderhoud. Het onderwijsbestuur heeft de keuze uit drie verwerkingswijzen:

1. Retrospectief conform RJ 140 'Stelselwijzigingen'
2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar
3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar.

In paragraaf 5.23 zijn deze drie methoden behandeld, waarnaar we verder verwijzen.

7.2 Overgang indien het economisch claimrecht bij de gemeente berust

Indien het economisch claimrecht bij de gemeente berust zijn de gebouwen niet op de balans geactiveerd. Dit betekent dat als het onderwijsbestuur over gaat tot het activeren van het groot onderhoud, vanaf dat moment het groot onderhoud geactiveerd en afgeschreven wordt. De voorziening voor groot onderhoud valt vrij en de dotatie aan deze voorziening vervalt. In de plaats van de dotaties aan de voorziening komen de afschrijvingslasten van de geactiveerde onderhoudsuitgaven ten laste van de exploitatie. Afhankelijk van de keuze van de wijze van verwerking (zie paragraaf 7.1) die gemaakt wordt, zullen deze afschrijvingslasten in het begin na de overgang heel beperkt zijn (bij methode 2 en 3) of gelijk al een behoorlijke omvang hebben (bij methode 1). Bij methode 2 en 3 zijn de lasten betreffende het groot onderhoud in de exploitatie derhalve in de eerste jaren heel beperkt.

Hierna volgt een voorbeeld van de verwerking van de stelselwijziging, waarbij gekozen is voor het retrospectief verwerken vanaf huidig boekjaar (methode 3).

Gegevens:

Voorziening per 31-12-2023:	€ 10.000
Eigen vermogen volgens jaarrekening 2023:	€ 60.000
Resultaat 2023:	€ 500
Resultaat 2024 (excl. effect stelselwijziging):	€ - 500
Resultaat 2024 (incl. effect stelselwijziging)	€ 2.875
Onderhoudsuitgaven 2024	€ 2.500

In de toelichting in de jaarrekening 2024 wordt de aanpassing als volgt verwerkt.

	2024	2023
	€	€

Eigen vermogen

Per 31 december vorig jaar	60.000	59.500
Stelselwijziging groot onderhoud	10.000	0
	—————	—————
Per 1 januari	70.000	59.500
Resultaat boekjaar	2.875	500
	—————	—————
Per 31 december	73.875	60.000
	=====	=====

Voorziening groot onderhoud

Per 31 december vorig jaar	10.000	9.000
Stelselwijziging groot onderhoud	-10.000	0
	—————	—————
Per 1 januari	0	9.000
Dotatie boekjaar	0	2.500
Uitgaven boekjaar	0	-1.500
	—————	—————
Per 31 december	0	10.000
	=====	=====

Materiële vaste activa – gebouwen

Per 1 januari	0	0
Investering boekjaar	2.500	0
Afschrijving boekjaar	-125	0

Per 31 december	2.375	0
	=====	=====
<p>Omdat de stelselwijziging retrospectief vanaf huidig boekjaar verwerkt wordt, heeft de stelselwijziging geen effect op de materiële vaste activa per 1 januari.</p> <p>Het effect op het resultaat is als volgt:</p>		
Geen dotatie voorziening groot onderhoud		€ 3.500
Afschrijving Mat. vaste activa (belangrijke bestanddelen)		€ -125
Totaal effect op het resultaat		€ 3.375 (resultaat wordt - € 500 + € 3.375 = € 2.875)

7.3 Overgang indien onderwijsbestuur volledig eigenaar

Indien het onderwijsbestuur volledig eigenaar is van de gebouwen, zijn deze op de balans geactiveerd. Als het onderwijsbestuur het groot onderhoud via de voorziening verwerkt, zijn de gebouwen in principe niet uitgesplitst naar de diverse bestanddelen (componenten), maar bij de eerste aanschaf in één bedrag op de balans opgenomen. Er wordt dan voor één uniform afschrijvingspercentage voor het hele gebouw gekozen. Als er na de eerste aanschaf nog verbouwingen of andere kwalitatieve verbeteringen en uitbreidingen gepleegd zijn, dan zijn deze vaak wel afzonderlijk op de balans geactiveerd met een eigen afschrijvingspercentage dat veelal hoger is dan het percentage waarmee de eerste aanschaf wordt afgeschreven.

De verwerking van de stelselwijziging van verwerking via de voorziening naar het activeren van het groot onderhoud is in deze situatie, als men kiest voor een retrospectieve verwerking vanaf huidig boekjaar, niet wezenlijk anders dan bij het voorbeeld in paragraaf 7.2, met dien verstande dat er dan al een post materiële vaste activa voor het gebouw op de balans staat met daartegenover de financiering middels een lening of eigen vermogen.

Als men voor de componentenbenadering gekozen heeft en al het groot onderhoud activeert, dan ontstaat er in de situatie dat een nieuw gebouw wordt aangeschaft wel een nieuwe situatie. Bij de activering van dit gebouw zullen alle bestanddelen in de activaregistratie apart geactiveerd en apart afgeschreven worden. Het gebouw moet derhalve opgesplitst worden in bestanddelen. Als een bestanddeel aan het einde van de levensduur gekomen is, dan is het als het goed is ook geheel afgeschreven en wordt het nieuwe vervangende bestanddeel weer geactiveerd en opnieuw afgeschreven. Zo ontstaat er een soort ideaal complex, waarbij de totale afschrijvingen door de jaren heen een redelijk stabiel verloop vertonen.

8. Samenvatting overgangsregelingen

In hoofdstuk 4 en 6 zijn de diverse overgangsregelingen betreffende de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening besproken. In dit hoofdstuk geven wij een samenvatting van de verschillende situaties met daarbij de betreffende overgangsregeling.

Eigendoms-situatie	Methode verwerking oud	Methode verwerking nieuw	Van toepassing zijnde overgangsregeling	Verwerkingswijze (bij verschillende opties is er een keuze tussen deze opties mogelijk)
Economische claimrecht bij gemeente	Verwerking via voorziening cf. RJ 212	Componentenbenadering (activeren en afschrijven)	RJ 660.604	1. Retrospectief conform voorschriften RJ 140 Stelselwijzigingen (met volledig terugwerkende kracht)
				2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar
				3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar
	Verwerking via voorziening cf. RJ 212	Verwerking via voorziening cf. RJ 212	Indien voorheen belangrijke bestanddelen NIET werden geactiveerd: n.v.t. verwerkingswijze wijzigt niet – uitzonderingsbepaling RJ 660.202 is van toepassing	n.v.t.
				Indien voorheen belangrijke bestanddelen WEL werden geactiveerd RJ 660.603 ²⁵
	Verwerking via voorziening – overgangsregeling RJO art. 4 lid 1 c van toepassing	Componentenbenadering (activeren en afschrijven)	RJ 660.604	RJ 660.604
2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar				
3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar				
Verwerking via voorziening cf. RJ 212	Verwerking via voorziening cf. RJ 212	RJ 660.602	RJ 660.602	Conform RJ 140 Stelselwijzigingen per 1-1- van het boekjaar - aanpassing vergelijkende cijfers niet verplicht
				Conform RJ 140 Stelselwijzigingen per 1-1- van het boekjaar - aanpassing vergelijkende cijfers niet verplicht
Verwerking via voorziening cf. RJ 212			RJ 212.807	1. Retrospectief conform voorschriften RJ 140 Stelselwijzigingen (met volledig terugwerkende kracht)

²⁵ Dit ziet op de situatie dat een onderwijsbestuur RJ 212 al wel correct toepast en tevens op grond van de wijzigingen per eind 2022 (RJ Uiting 2022-8) de belangrijke bestanddelen activeert. Ingevolge de nieuwe paragrafen RJ 660.201 en RJ 660.202 dienen belangrijke bestanddelen in deze situatie niet geactiveerd te worden, maar via de voorziening groot onderhoud te lopen.

Onderwijsbestuur volledig eigenaar		Componentenbenadering (Activeren en afschrijven)		2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar
				3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar
		Verwerking via voorziening cf. RJ 212	RJ 212.809 (belangrijke bestanddelen activeren)	1. Retrospectief conform voorschriften RJ 140 Stelselwijzigingen (met volledig terugwerkende kracht)
				2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar
				3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar
		Componentenbenadering (Activeren en afschrijven)	RJ 212.807	1. Retrospectief conform voorschriften RJ 140 Stelselwijzigingen (met volledig terugwerkende kracht)
				2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar
				3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar
	Verwerking via voorziening – overgangsregeling RJO art. 4 lid 1 c van toepassing	Verwerking via voorziening cf. RJ 212	RJ 212.809 (belangrijke bestanddelen activeren)	1. Retrospectief conform voorschriften RJ 140 Stelselwijzigingen (met volledig terugwerkende kracht)
				2. Retrospectief vanaf voorgaand boekjaar
				3. Retrospectief vanaf huidig boekjaar
			RJ 660.602 (overige bestanddelen)	Conform RJ 140 Stelselwijzigingen per 1-1- van het boekjaar - aanpassing vergelijkende cijfers niet verplicht

Bij overige stelselwijzigingen betreffende de verwerking van uitgaven voor groot onderhoud in de jaarrekening moet RJ 140 integraal worden toegepast.

9. Tot slot

Met RJ-uiting 2023-2 heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving gehoor gegeven aan de wens van veel stakeholders in het primair en voortgezet onderwijs om voor de verwerking van het groot onderhoud een specifieke regeling voor het primair en voortgezet onderwijs in het leven te roepen. Deze regeling doet recht aan de specifieke situatie in deze sectoren waar de bevoegde gezagen geen volledig eigenaar zijn van de schoolgebouwen en het economisch claimrecht van deze gebouwen in verreweg de meeste gevallen bij de gemeente ligt.

Met deze nieuwe regeling is er, na ruim vijf jaar van onzekerheid, duidelijkheid gekomen over de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening van instellingen in het onderwijs. Dit betekent niet dat er geen vragen meer over blijven. De keuze om het groot onderhoud te verwerken via de voorziening of via het activeren van het groot onderhoud is blijven bestaan. Met deze brochure is een poging ondernomen om de vragen die er zijn zoveel mogelijk te beantwoorden. Naast deze brochure hebben beide sectorraden ook een voorbeeld uitwerking van de verschillende methoden om het groot onderhoud te verwerken het licht doen zien. Tot slot is er een inventarisatie geweest van alle vragen die er in het veld rond dit onderwerp leven en deze vragen zijn in een Q&A, die voor het veld beschikbaar is beantwoord.

De onderwijsbesturen staan nu voor de uitdaging om de nieuwe regels zo goed mogelijk in de praktijk te implementeren. Dit betekent dat er keuzes gemaakt moeten worden, zoals de keuze tussen activeren of de voorziening. Bij deze keuze zal primair het uitgangspunt moeten zijn dat dat stelsel gekozen wordt wat in de specifieke situatie van het onderwijsbestuur het beste inzicht geeft. Daarnaast spelen administratieve lasten en de effecten op de financiële kengetallen een rol.

Als voor de voorziening gekozen wordt, zal het MJOP wellicht opnieuw opgesteld moeten worden om aan de eisen van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving te voldoen. Ook zal het nodige rekenwerk plaats moeten vinden om de overgang van de oude egalisatiemethode naar de nieuwe RJ 212-methode goed in de administratie en jaarrekening te kunnen verwerken. Wij adviseren de onderwijsbesturen om zo snel mogelijk met de voorbereidingen voor bovengenoemde exercitie te starten.

De overgang naar de methode van het verwerken van groot onderhoud via de voorziening cf. RJ 212 zal eenmalig een hoeveelheid werk met zich mee brengen. Daarnaast zal jaarlijks een beoordeling van de stand van het onderhoud in relatie tot het MJOP plaats moeten vinden, om zodoende de dotatie aan de voorziening goed te kunnen bepalen. Het uitstellen van onderhoud, of het juist naar voren halen heeft direct effect op de toekomstige dotaties. Dit geldt ook voor prijsstijgingen van materialen en onderhoudstarieven.

Als een onderwijsbestuur er voor kiest om de componentenbenadering toe te passen en al het onderhoud te activeren, dan zal voor de interne beheersing van de kosten van het onderhoud en het technisch beheer ook een adequaat MJOP nodig zijn. De nieuwe

wetgeving op het gebied van onderwijshuisvesting die in voorbereiding is schrijft overigens een MJOP verplicht voor. Dit MJOP moet eenmaal in de vier jaar opgesteld worden op basis van een technische inspectie van de gebouwen. Tevens zal een doorrekening moeten worden gemaakt, zodat het bestuur de verplichtingen en gevolgen voor de financiële huishouding kan overzien.

Wij adviseren de onderwijsbesturen om voor deze jaarlijkse exercitie een goede procedure in het leven te roepen met daarin een duidelijk werkprogramma van de te volgen stappen. Jaarlijks zal het MJOP beoordeeld moeten worden en nagedaan moet worden of dit nog actueel is. Eens in de vier jaar, zal een geheel herzien MJOP opgesteld worden op basis van een schouw van de staat van het onderhoud.

Bijlage 1 - Begrippenlijst

In deze begrippen worden de belangrijkste begrippen kort toegelicht. Waar relevant wordt in deze begrippenlijst verwezen naar een paragraaf in deze brochure waar het betreffende begrip verder wordt uitgewerkt.

Kosten voor groot onderhoud

Kosten van groot onderhoud zijn kosten voortvloeiend uit (periodiek) werkzaamheden na een lange gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zij aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten (RJ 212.445).

NB: Voor scholen in het primair en voortgezet onderwijs waarvan het economisch claimrecht bij de gemeente ligt wordt de vervanging van belangrijke bestanddelen wel als groot onderhoud aangemerkt. (RJ 660.202)

Bestanddeel - component

De RJ geven geen definitie van een bestanddeel/component. De onderverdeling van een materieel vast actief naar bestanddeel) vindt plaats op basis van de verwachte gebruiksduur van deze componenten. Bij de bepaling van de onderhoudscomponenten kan het beste aangesloten worden op de indeling die uw MJOP hanteert. Het onderscheid naar bestanddelen/componenten is zowel in de componentenbenadering waarbij het groot onderhoud wordt geactiveerd als bij de verwerking van het groot onderhoud via een voorziening groot onderhoud van belang.

Zie paragraaf 4.2.

Belangrijk bestanddeel

Een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief is een onderdeel/component van een materieel vast actief waarvan de kostprijs belangrijk is in relatie tot het totale materieel vast actief.

De RJ geven geen nadere duiding aan wanneer een bestanddeel als 'belangrijk' wordt aangemerkt. Zie paragraaf 2.2.3.

Het begrip belangrijk bestanddeel is voor onderwijsbesturen alleen relevant als zij het volledige eigendom van het schoolgebouw bezitten.

Doordecentralisatie

Doordecentralisatie van de onderwijshuisvesting houdt in dat de gemeente de verantwoordelijkheid voor de huisvesting heeft overgedragen aan het onderwijsbestuur. Er zijn verschillende vormen van doordecentralisatie. Bij volledige doordecentralisatie draagt de gemeente de hele verantwoordelijkheid voor de huisvesting over. Zij verstrekt jaarlijks aan het onderwijsbestuur een huisvestingsvergoeding ter dekking van de afschrijving, rente en andere kosten die met de huisvesting gemoeid zijn. Deze vergoeding is vaak gebaseerd op het aantal leerlingen. Het onderwijsbestuur draagt in deze situatie alle risico's die verbonden zijn aan de huisvesting. Zij is tevens volledig eigenaar van de gebouwen. Er is geen sprake van economisch claimrecht van de gemeente op die gebouwen.

Economisch claimrecht

Dit is het recht dat de gemeente heeft, dat zodra het gebruik van een schoolgebouw wordt beëindigd het juridisch eigendom van het gebouw 'om niet' overgaat naar de gemeente. Het schoolgebouw is bekostigd door de gemeente en daarom heeft de gemeente dit economisch claimrecht. De term economisch claimrecht komt niet meer voor in de onderwijswetten, maar is feitelijk geregeld in art. 110 WPO, art. 108 WEC en art. 6.20 WVO 2020.

Egalisatiemethode

De term 'egalisatiemethode' is geen officiële term die in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving wordt gebruikt. In deze brochure wordt deze term toch gebruikt om daarmee de methode aan te geven die veel onderwijsbesturen tot heden hanteerden bij de bepaling van de voorziening groot onderhoud. Het houdt in dat de voorziening groot onderhoud niet per component wordt opgebouwd, maar op het niveau van het schoolgebouw of zelfs de hele rechtspersoon. Hierbij werd de voorziening ook niet tijdsevenredig (na rato van het verstrijken van de onderhoudstermijn) opgebouwd. Er wordt met deze methode gekeken naar het totale onderhoud gedurende een bepaalde vrij korte periode, vaak 10-20 jaar, waarbij de totale kosten gelijkmatig over die periode worden verdeeld en er voor gezorgd wordt dat de voorziening in ieder geval niet negatief wordt.

Kosten van herstel

Kosten van herstel zijn kosten die samenhangen met verplichtingen inzake de ontmanteling en verwijdering van het actief en het herstel van het terrein waar het actief zich bevindt. Zie paragraaf 2.2.5.

Kwalitatieve verbetering of uitbreidingsinvestering

Kwalitatieve verbeteringen (in de RJ ook wel 'uitbreidingsinvesteringen genoemd') betreffen uitgaven die leiden tot toekomstige economische voordelen. Zie paragraaf 2.2.4.

Klein onderhoud

Kleine onderhoud, ook wel 'frequent voorkomend onderhoud' genoemd, betreft onder meer de kosten van arbeid, hulpstoffen en kleine onderdelen. Het is gewenst dat het onderwijsbestuur een (financiële) grens bepaalt waar beneden sprake is van klein onderhoud. Voor de bepaling van deze grens kan aangesloten worden op de grens die gehanteerd wordt bij het activeren van materiële vaste activa. Zie paragraaf 2.2.6.

Retrospectief

Retrospectief volgens RJ 140 betekent dat teruggegaan wordt in het verleden en alle vervanging van belangrijke bestanddelen uit het verleden in kaart gebracht worden en vervolgens via een stelselwijziging alsnog geactiveerd worden, rekening houdend met de cumulatieve afschrijvingen over de afgelopen boekjaren.

Retrospectief vanaf vorig boekjaar

Retrospectief vanaf vorig boekjaar betekent dat de vervangingen van belangrijke bestanddelen vanaf 1 januari van het vorig boekjaar alsnog geactiveerd worden (minus de afschrijvingen). Tevens worden de vergelijkende cijfers in zowel de balans als de exploitatierekening aangepast.

Retrospectief vanaf huidig boekjaar

Retrospectief vanaf huidig boekjaar houdt in dat vanaf 1 januari van het verslagjaar de belangrijke bestanddelen die vervangen worden, worden geactiveerd. De vergelijkende cijfers over het voorgaand boekjaar worden niet aangepast.

Bijlage 2 – Belangrijke bestanddelen

Het onderscheid tussen 'gewone' bestanddelen (componenten) en 'belangrijke' bestanddelen is alleen relevant voor bevoegde gezagen die scholen in volledig eigendom hebben.

Voorscholen waarvan het economisch claimrecht bij de gemeente ligt is een uitzonderingsbepaling opgenomen in RJ 660.202 en is het onderscheid niet relevant.

Hieronder nemen we de meest voorkomende bestanddelen op die over het algemeen als 'belangrijk' kunnen worden gekwalificeerd (niet limitatief):

- Vervanging van daken
- Vervanging alle kozijnen
- Vervanging metselwerk
- Vervanging W-installaties
- Vervanging E-installaties

Bijlage 3 - Wetteksten

Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs art. 4 lid 1c.

In afwijking van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa, paragraaf 4, alinea 451, van de richtlijnen is het voor onderwijsinstellingen voor de verslagjaren 2018 tot en met 2022 toegestaan de jaarlijkse toevoegingen aan de voorziening groot onderhoud te bepalen op basis van het voorgenomen groot onderhoud gedurende de gehele planperiode van het groot onderhoud op het niveau van het onderwijspand gedeeld door het aantal jaren waaruit deze planperiode bestaat, voor zover deze methode reeds in 2017 werd toegepast en indien is gewaarborgd dat de voorziening groot onderhoud gedurende de planperiode niet op enig moment negatief wordt. De onderwijsinstelling die gebruik maakt van deze tijdelijke regeling vermeldt dit in haar jaarrekening.

Relevante bepalingen uit RJ 660 Onderwijsinstellingen (gewijzigde teksten)

660.2 Verwerking en waardering

Materiële vaste activa

201 Onderwijsinstellingen passen hoofdstuk 212 Materiële vaste activa toe voor de materiële vaste activa die in de balans worden opgenomen. Onderwijsinstellingen in het primair en voortgezet onderwijs zijn veelal juridisch eigenaar van de schoolgebouwen die zij gebruiken, maar de stichtingskosten of aanschaf van de schoolgebouwen komen voor rekening van de gemeente. Wanneer het gebruik van een schoolgebouw door het schoolbestuur eindigt, valt het juridisch eigenaarschap weer toe aan de gemeente (economisch claimrecht). In de praktijk verwerken onderwijsinstellingen de schoolgebouwen niet in de balans als het economisch claimrecht bij de gemeente berust. De alinea's 202 en 203 hebben alleen betrekking op schoolgebouwen die niet in de balans van de onderwijsinstelling worden opgenomen.

202 Voor een schoolgebouw dat niet in de balans wordt opgenomen, is de bepaling om bij initiële verwerking van een materieel vast actief belangrijke bestanddelen van het actief te onderscheiden, zoals opgenomen in alinea 418 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa, inherent niet van toepassing. Hierdoor kan voor een dergelijk schoolgebouw geen sprake zijn van vervanging van belangrijke bestanddelen ('vervangingsinvesteringen', zoals bedoeld in alinea 206 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa). **Daarom dienen in deze situatie uitgaven die verband houden met het vervangen van bestanddelen te worden aangemerkt als kosten van groot onderhoud.** Een onderwijsinstelling verwerkt deze kosten van groot onderhoud op dezelfde wijze als de overige kosten van groot onderhoud. Voor alle kosten van groot onderhoud wordt, in overeenstemming met alinea 445 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa, één verwerkingswijze gekozen:

- a. verwerken als materieel vast actief; of
- b. verwerken via een onderhoudsvoorziening.

203 Naast kosten van groot onderhoud kan ook sprake zijn van uitgaven voor uitbreiding van een schoolgebouw en kwalitatieve verbeteringen (ook wel aangeduid als uitbreidingsinvesteringen) en/of kosten van herstel. Indien hier sprake van is zijn de relevante bepalingen in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa met betrekking tot uitbreidingsinvesteringen en/of kosten van herstel van toepassing.

660.6 Overgangsbepalingen

602 **Indien niet langer gebruik wordt gemaakt van de tijdelijke regeling zoals opgenomen in alinea 601, dient de onderhoudsvoorziening te worden bepaald in overeenstemming met de alinea's 451 en 452 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa. Deze overgang dient te worden verwerkt conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 stelselwijzigingen, met dien verstande dat de vergelijkende cijfers niet behoeven te worden aangepast.** Dit betekent dat de mutatie in de onderhoudsvoorziening wordt verwerkt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, en wordt verwerkt in het eigen vermogen.

603 De bepalingen in de alinea's 201 tot en met 203 zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. **Indien bij eerste toepassing van deze bepalingen de omvang van de onderhoudsvoorziening wijzigt als gevolg van het verwerken van uitgaven in verband met vervanging van bestanddelen in de onderhoudsvoorziening, dient dit te worden aangemerkt als een stelselwijziging. De stelselwijziging dient te worden verwerkt conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, met dien verstande dat de vergelijkende cijfers niet behoeven te worden aangepast.** Dit betekent dat de mutatie in de onderhoudsvoorziening wordt verwerkt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, en wordt verwerkt in het eigen vermogen. Indien uitgaven in verband met vervanging van bestanddelen tot het moment van de stelselwijziging zijn verwerkt als materieel vast actief, wordt de boekwaarde daarvan afgeboekt ten laste van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt.

De toepassing van deze overgangsbepaling dient te worden toegelicht in het boekjaar waarin de alinea's 201 tot en met 203 voor het eerst worden toegepast.

604 Alinea 202 is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. **De onderwijsinstelling die bij eerste toepassing van alinea 202 een stelselwijziging verwerkt waarbij wordt overgegaan van het verwerken van kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening (methode b.) naar het verwerken als materieel vast actief (methode a.), dient dit als volgt te verwerken:**

1. op retrospectieve wijze conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen;
2. op retrospectieve wijze vanaf voorgaand boekjaar, in afwijking van alinea 208 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen; of

3. op retrospectieve wijze vanaf het huidige boekjaar, in afwijking van alinea 208 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen.

Dit betekent dat de onderhoudsvoorziening aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt vrijvalt ten gunste van het eigen vermogen.

Het verrichte groot onderhoud dat voldoet aan de criteria van alinea 201 van Hoofdstuk 212 Materiële vaste activa wordt als materieel vast actief verwerkt hetzij met volledig terugwerkende kracht (methode 1), hetzij vanaf het voorgaande boekjaar (methode 2), hetzij vanaf het huidige boekjaar (methode 3).

Bij methode 3 worden in afwijking van alinea 211 van Hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen de vergelijkende cijfers niet aangepast.

De toepassing van deze overgangsbepaling dient te worden toegelicht in het boekjaar waarin de overgang is verwerkt.

Relevante bepalingen uit RJ 212 Materiële vaste activa

Kosten van groot onderhoud

212.445

Kosten van groot onderhoud zijn kosten voortvloeiend uit (periodieke) werkzaamheden na een langere gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten. Belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief worden verwerkt in de boekwaarde van het actief (alinea's 206 en 418). Frequent voorkomende onderhoudskosten worden verwerkt in overeenstemming met alinea 447.

Het onderscheiden van groot onderhoud vereist een hogere mate van oordeelsvorming van de leiding van de rechtspersoon. De oordeelsvorming vindt plaats op basis van de aard en specifieke feiten en omstandigheden. Een eenmaal gekozen classificatie dient consistent te worden toegepast.

Voorbeelden van groot onderhoud kunnen zijn revisie, renovatie en periodieke inspectie van een actief. Revisie, renovatie en periodieke inspectie kunnen veelal naar hun aard aangemerkt worden als groot onderhoud en niet als belangrijke bestanddelen van een actief. De kosten van groot onderhoud kunnen belangrijk zijn in relatie tot de totale kostprijs van het materieel vast actief. Een voorbeeld van groot onderhoud is de periodieke inspectie van een productiefaciliteit waarbij inspectie plaatsvindt van onderdelen zoals de ovens en het dak, waarbij kleine vervangingen kunnen plaatsvinden indien nodig.

Groot onderhoud onderscheidt zich van frequent voorkomend onderhoud onder meer door de aard, de omvang en de frequentie (niet frequent voorkomend) van het onderhoud (zie alinea 447).

Kosten van groot onderhoud dienen te worden verwerkt:

- in de boekwaarde van het actief, indien wordt voldaan aan de criteria voor verwerking in de balans volgens alinea 201 (alinea 448 en verder); of
- via een onderhoudsvoorziening (alinea 451 en verder).

212.446

De verwerking van kosten van groot onderhoud dient voor alle soortgelijke materiële vaste activa op dezelfde wijze plaats te vinden.

212.447

Frequent voorkomende onderhoudskosten van een materieel vast actief worden niet verwerkt in de boekwaarde van het actief of in een onderhoudsvoorziening. Deze kosten worden in de winst-en-verliesrekening verwerkt wanneer zij gemaakt worden. Frequent voorkomende onderhoudskosten betreffen onder meer de kosten van arbeid, hulpstoffen en kleine onderdelen, vaak aangeduid als 'reparatie en onderhoud' van het materieel vast actief.

Kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde

212.448

Indien wordt gekozen voor de verwerking van kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief dienen de kosten van groot onderhoud te worden verwerkt in de kostprijs.

Indien kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde worden verwerkt, worden deze kosten op dezelfde wijze verwerkt als een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief, en afgeschreven over de gebruiksduur (alinea 418). Deze verwerkingswijze dient vanaf de eerste verwerking van het actief te worden toegepast. In de bijlage, onderdeel E, is in uitwerking 1 een voorbeeld opgenomen met een uitwerking van de wijze van verwerking van de kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde.

212.449

Indien als gevolg van het uitvoeren van groot onderhoud de kosten worden verwerkt in de boekwaarde van het materieel vaste actief, wordt de (eventuele) resterende boekwaarde van het eerdere groot onderhoud niet langer in de balans verwerkt en als gedesinvesteerd beschouwd in overeenstemming met paragraaf 5 Verwerking bij buitengebruikstelling of desinvestering (zie alinea 505 tot en met 510). De eventuele resterende boekwaarde van het eerdere groot onderhoud dient ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening te komen.

212.450

Een voorwaarde voor het continueren van het gebruik van een materieel vast actief (bijvoorbeeld een vliegtuig of een schip) kan zijn het periodiek uitvoeren van grondige inspecties om gebreken op te sporen, ongeacht of bestanddelen van het actief worden vervangen. De kosten van deze inspecties worden als groot onderhoud aangemerkt en in de boekwaarde van het materieel vast actief verwerkt, indien aan de verwerkingscriteria van alinea 201 wordt voldaan. De eventuele resterende boekwaarde van de kosten van de vorige inspectie wordt gedesinvesteerd. Dit vindt plaats ongeacht of de kosten van de vorige inspectie afzonderlijk zijn geïdentificeerd in de transactie waarin het actief verworven of vervaardigd werd. Indien noodzakelijk kan de kostprijs van de huidige inspectiebeurt worden gebruikt als een indicatie voor de bepaling van het bestanddeel in de kostprijs van de inspectie op het moment dat het actief werd verworven of vervaardigd.

Kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening

212.451

Kosten van groot onderhoud kunnen worden verwerkt in een onderhoudsvoorziening. Op grond van artikel 2:374 [lid 1](#) BW kunnen voorzieningen worden opgenomen tegen uitgaven die in een volgend boekjaar zullen worden gedaan, voor zover het doen van die uitgaven zijn oorsprong mede vindt voor het einde van het boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren.

Indien wordt gekozen voor de verwerking van kosten van groot onderhoud via de onderhoudsvoorziening dienen de toevoegingen aan de voorziening te worden bepaald op basis van het geschatte bedrag per onderhoudscomponent en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Het bedrag dient derhalve op systematische wijze ten laste van de winst-en-verliesrekening aan de voorziening te worden toegevoegd.

Door het opbouwen van de onderhoudsvoorziening heeft deze het karakter van egalisatievoorziening waardoor deze gewoonlijk gewaardeerd wordt tegen nominale waarde. Indien het prijsverloop daartoe aanleiding geeft, worden de toevoegingen geïndexeerd of worden extra bedragen aan de voorziening toegevoegd, te verwerken in overeenstemming met hoofdstuk

145 Schattingswijzigingen.

212.452

De kosten van verricht groot onderhoud dienen te worden verwerkt ten laste van een onderhoudsvoorziening voor zover deze is gevormd voor de beoogde kosten. Indien de kosten van verricht groot onderhoud afwijken van de boekwaarde van de voor de betreffende onderhoudscomponent aangehouden voorziening, dient dit verschil te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

In de bijlage, onderdeel F, is een voorbeeld opgenomen met de wijze van verwerking van de kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening.

NB: In RJ 212 wordt verwezen naar bijlage E en F bij de richtlijn. Aangezien deze voorbeelduitwerkingen geen betrekking hebben op onderwijsinstellingen en behoorlijk complex zijn, is er voor gekozen deze niet op te nemen in deze brochure. De geïnteresseerde lezer verwijzen wij naar de Richtlijnenbundel van de Raad voor de Jaarverslaggeving.

Bijlage 4 – Leden van werkgroep

De werkgroep 'Groot onderhoud' is verantwoordelijk voor het opstellen van deze brochure. De werkgroep bestaat per april 2023 uit de volgende personen:

Azad Hassan	Ministerie van OCW, directie FEZ
Ber van Zanen	Ministerie van OCW, directie FEZ, tevens lid RJ werkgroep Onderwijs
Kitty Attema	PO-Raad
Reinier Goedhart	PO-Raad, tevens lid RJ-werkgroep Onderwijs
Peter Vos	PO-Raad
Paul Huisman	VO-raad, tevens lid RJ-werkgroep Onderwijs
Annet de Ruiter	Stichting Boor
Ben de Wilde	Lucas Onderwijs
Marien Rozendaal	Van Ree Accountants, tevens lid RJ-werkgroep Onderwijs