

RJ-Uiting 2023-2: Ontwerp-alinea's kosten van groot onderhoud – verwerking door onderwijsinstellingen in het primair en voortgezet onderwijs die een schoolgebouw niet in de balans opnemen als het economisch claimrecht bij de gemeente berust

Inleiding

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft in de jaareditie 2022 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving verduidelijkingen aangebracht in hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' met betrekking tot onder andere het onderscheiden van belangrijke bestanddelen van een actief en de verwerking van vervangingen daarvan.

In RJ-Uiting 2022-8 is aangekondigd dat de RJ nader onderzoek zal doen naar de toepassing van de gewijzigde alinea's door onderwijsinstellingen in het primair en voortgezet onderwijs. Onderwijsinstellingen in deze sectoren 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. Deze onderwijsinstellingen hebben wel de verantwoordelijkheid voor het onderhoud van het schoolgebouw en de uitgaven voor onderhoud en bepaalde (vervangings)investeringen komen voor rekening van de onderwijsinstelling. De vraag is dan hoe deze onderwijsinstellingen de gewijzigde alinea's met betrekking tot het onderscheiden van belangrijke bestanddelen van een actief en de verwerking van vervangingen daarvan moeten toepassen.

De RJ stelt middels deze RJ-Uiting voor om in hoofdstuk 660 'Onderwijsinstellingen' specifieke bepalingen op te nemen. Deze bepalingen zijn uitsluitend van toepassing wanneer onderwijsinstellingen in het primair en voortgezet onderwijs een schoolgebouw niet in de balans opnemen als het economisch claimrecht bij de gemeente berust. Voor schoolgebouwen die wel op de balans van de onderwijsinstelling worden opgenomen zijn de bepalingen van hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' integraal van toepassing.

Voorgestelde wijzigingen

De RJ stelt voor de volgende wijzigingen op te nemen in paragraaf 2 van hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’:

- verduidelijken dat de bepalingen in hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ met betrekking tot het onderscheiden van belangrijke bestanddelen van een actief bij initiële verwerking van het actief inherent niet van toepassing zijn als het schoolgebouw niet in de balans wordt opgenomen (alinea 202);
- verduidelijken dat als gevolg hiervan voor dit schoolgebouw geen sprake kan zijn van ‘vervangingsinvesteringen’ zoals bedoeld in alinea 206 van hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ (alinea 202);
- verduidelijken dat uitgaven die verband houden met het vervangen van bestanddelen van een schoolgebouw in deze specifieke situatie worden aangemerkt als kosten van groot onderhoud (alinea 202);
- verduidelijken dat de onderwijsinstelling deze kosten van groot onderhoud op dezelfde wijze verwerkt als de overige kosten van groot onderhoud, namelijk ofwel als materieel vast actief, ofwel via een onderhoudsvoorziening (alinea 202);
- verduidelijken dat de overige bepalingen van hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ wel van toepassing zijn op een schoolgebouw dat niet in de balans wordt opgenomen (alinea 203); en
- opnemen van overgangsbepalingen voor de eerste toepassing van de voorgestelde wijzigingen (alinea’s 602 en 603).

Als gevolg van bovenstaande wijzigingen zal hernummering plaatsvinden van de bestaande alinea’s in paragraaf 2 van hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’.

Nadere toelichting op de voorgestelde wijzigingen

In de jaareditie 2022 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving is in hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ onder andere verduidelijkt dat vervangingsinvesteringen niet als kosten van groot onderhoud verwerkt mogen worden. Als een schoolgebouw echter niet in de balans wordt opgenomen, worden geen belangrijke bestanddelen van het actief onderscheiden en hierdoor kan geen sprake zijn van vervangingsinvesteringen. Onderwijsinstellingen hebben wel de verantwoordelijkheid voor het onderhoud van het schoolgebouw en de uitgaven voor onderhoud en bepaalde (vervangings)investeringen komen voor rekening van de onderwijsinstelling. Daarom wordt middels deze RJ-Uiting voorgesteld dat de uitgaven die verband houden met het vervangen van bestanddelen van een schoolgebouw dat niet in de balans is opgenomen, worden aangemerkt als kosten van groot onderhoud. Dat betekent dat deze kosten van groot onderhoud op dezelfde wijze worden verwerkt als overige kosten van groot onderhoud. Een onderwijsinstelling heeft op grond van alinea 445 van hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ de keuze om kosten van groot onderhoud te verwerken als materieel

vast actief, of via een onderhoudsvoorziening. De gekozen verwerkingswijze moet consistent worden toegepast voor alle kosten van groot onderhoud met betrekking tot schoolgebouwen die niet op de balans van de onderwijsinstelling worden opgenomen.

Benadrukt wordt dat de overige bepalingen van hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ eveneens van toepassing zijn op schoolgebouwen die niet in de balans van de onderwijsinstelling worden opgenomen. Indien er bijvoorbeeld sprake is van uitbreidingsinvesteringen¹ worden de uitgaven voor deze investeringen verwerkt als materieel vast actief, in lijn met de bepalingen van alinea 212.206. Daarnaast moeten de bepalingen van alinea 212.435 tot en met 444 worden toegepast indien sprake is van kosten van herstel.

Als een onderwijsinstelling ervoor kiest om kosten van groot onderhoud van een schoolgebouw dat niet op de balans wordt opgenomen te verwerken als materieel vast actief, zullen de lasten in de jaren voorafgaand aan het uitvoeren van groot onderhoud lager zijn dan bij verwerking van de kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening. De gekozen verwerkingswijze voor de kosten van groot onderhoud heeft echter geen invloed op de bekostiging van de onderwijsinstelling; alle onderwijsinstellingen ontvangen jaarlijks een normatieve rijksbijdrage waarin een bedrag voor groot onderhoud is begrepen. De verwerkingswijze waarbij de kosten van groot onderhoud als materieel vast actief worden verwerkt, resulteert daardoor per saldo in een hoger eigen vermogen dan de verwerkingswijze waarbij de kosten van groot onderhoud worden verwerkt via een onderhoudsvoorziening. Een onderwijsinstelling kan overwegen een bestemmingsreserve te vormen voor dit hogere eigen vermogen als gevolg van de gekozen verwerkingswijze van groot onderhoud.

Voorgestelde overgangsbepaling

Indien bij eerste toepassing van de voorgestelde bepalingen de omvang van de onderhoudsvoorziening wijzigt als gevolg van het verwerken van uitgaven in verband met vervanging van bestanddelen in de onderhoudsvoorziening stelt de RJ voor een overgangsbepaling op te nemen om te verduidelijken dat de voorgestelde wijzigingen dienen te worden aangemerkt en verwerkt als een stelselwijziging, met dien verstande dat de vergelijkende cijfers niet behoeven te worden aangepast.

Voor een onderwijsinstelling die de kosten van groot onderhoud verwerkt via een onderhoudsvoorziening, maar uitgaven die verband houden met het vervangen van bestanddelen van een schoolgebouw (vervangingsinvesteringen) tot nu toe verwerkte als materieel vast actief, is sprake van een stelselwijziging. De onderwijsinstelling moet bij de bepaling van de omvang van de onderhoudsvoorziening voortaan rekening houden met de verwachte uitgaven voor vervangingsinvesteringen. Als gevolg van de stelselwijziging wordt

¹ Zie RJ 212.206: Uitgaven na eerste verwerking die kunnen leiden tot toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief betreffen onder meer uitbreidingen van de capaciteit en kwalitatieve verbeteringen (besparing energieverbruik, verbetering van productieproces, etc.). Deze uitgaven worden ook wel aangeduid als uitbreidingsinvesteringen.

de boekwaarde van de als materieel vast actief verwerkte uitgaven aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt afgeboekt ten laste van het eigen vermogen. Voor een onderwijsinstelling die bij eerste toepassing van de voorgestelde bepalingen overgaat van verwerking van kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening naar verwerking als materieel vast actief, is sprake van een stelselwijziging. Voor deze stelselwijziging wordt het toegestaan om – naast retrospectieve verwerking conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 ‘Stelselwijzigingen’ – ook een retrospectieve verwerking vanaf het voorgaand boekjaar of het huidig boekjaar toe te passen. Dit betekent dat de onderhoudsvoorziening vrijvalt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt ten gunste van het eigen vermogen en het verrichte groot onderhoud vanaf dat moment wordt verwerkt als materieel vast actief.

Overgangsbepaling Regeling jaarverslaggeving onderwijs

In de jaareditie 2022 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving is in alinea 601 van hoofdstuk 660 'Onderwijsinstellingen' een overgangsbepaling opgenomen inzake de onderhoudsvoorziening. Het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap heeft aangegeven dat de intentie bestaat om deze overgangsbepaling met één jaar te verlengen (tot en met verslagjaren 2023). Vanaf verslagjaar 2024 zal de overgangsbepaling zoals opgenomen in alinea 601 van hoofdstuk 660 'Onderwijsinstellingen' naar verwachting komen te vervallen. Vanaf verslagjaar 2024 zullen de voorgestelde wijzigingen van toepassing zijn en moeten alle onderwijsinstellingen de omvang van de onderhoudsvoorziening bepalen in overeenstemming met de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Wanneer deze wijziging in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs wordt gepubliceerd zal dit ook middels een RJ-Uiting worden gecommuniceerd.

Ingangsdatum

De RJ stelt voor de wijzigingen van kracht te laten zijn voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. Mede gezien de aard van deze wijzigingen wordt eerdere toepassing aanbevolen.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 21 maart 2023 worden ingediend bij het RJ-secretariaat, bij voorkeur per e-mail (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Amsterdam, 7 februari 2023

Hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen – voorgestelde wijzigingen

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 worden in deze situatie uitgaven die verband houden met het vervangen van bestanddelen 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 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.

603 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.