

Gemeentelijke Rekenkamer Nijmegen

Handreiking financiële stromen riolering

maart 2009



Colofon

De Rekenkamer heeft een onafhankelijke positie binnen de gemeente. Haar doel is de gemeenteraad een extra handvat te bieden zijn kaderstellende en controlerende taak uit te voeren. Daartoe voert zij onderzoek uit op het gebied van:

- Doeltreffendheid:
Bij dit type onderzoek wordt nagegaan of de gewenste resultaten daadwerkelijk worden bereikt
- Doelmatigheid:
Bij dergelijk onderzoek gaan we na of de gewenste resultaten worden bereikt met zo weinig mogelijk middelen (personeel, geld)
- Rechtmatigheid:
Bij onderzoek op dit terrein staat de vraag centraal of de uitvoering plaatsvindt volgens geldende wetten en regels.

Bij de uitvoering van haar onderzoeken kijkt de Rekenkamer altijd terug (wat is besloten, wat is gedaan), met als nadrukkelijk doel daarvan te kunnen leren voor de toekomst. De wijze waarop de Rekenkamer haar onderzoeken (en overige werkzaamheden) uitvoert is vastgelegd in de Notitie Werkwijze.

Samenstelling:

de heer E. van Aalzum (voorzitter)

de heer P. de Goede (lid)

mevrouw P. van Vliet (lid)

De Rekenkamer wordt ambtelijk ondersteund door een secretaris: mevrouw J. Smink

Bij het opstellen van voorliggende Handreiking financiële stromen riolering is de Rekenkamer ondersteund door de heer H. Hofman (ISON BV)

Contact:

Post: Postbus 9105
6500 HG NIJMEGEN

Telefoon: 024 – 3292338

E-mail: j.smink@nijmegen.nl

Website: www.nijmegen.nl/rekenkamer

Foto kافت: IJsfontein/stichting Rioned (bewerking door Rekenkamer)

Inhoudsopgave

Inleiding	1
Antwoord op de volgende vragen:	
1 Wat is het wettelijk kader voor de financiële stromen rond de riolering?	2
2 Hoe vindt in hoofdlijnen de verwerking in de begroting en jaarrekening plaats?	3
3 Hoe dient het groot onderhoud verantwoord te worden?	6
4 Hoe dienen vervangingsinvesteringen verantwoord te worden?	7
4a Hoe werkt de methode van afschrijven bij vervangingsinvesteringen?	8
4b Hoe werkt de methode van sparen bij vervangingsinvesteringen?	8
5 Hoe dienen financiële resultaten verantwoord te worden?	11
6 Hoe kan bepaald worden of de tariefstelling van de rioolheffing reëel is?	13
7 Welke generatie betaalt de rekening?	14
Bijlagen	
1 Nadere toelichting op de methode van sparen bij vervangingsinvesteringen	
2 Overzicht van de geldende regels	

Inleiding

In juni 2008 hebben wij ons nazorgonderzoek 'rioolbeleid' afgerond en de bevindingen aan de gemeenteraad gerapporteerd. De raad heeft dit rapport behandeld op 10 september 2008 (Technische Vragenronde en Kamerronde) en op 24 september 2008 (Besluitenronde). Gelijktijdig met het Rekenkamerrapport lag een voorstel bij uw raad van de hand van het college. Dit voorstel betrof een 'update van het GRP (Gemeentelijk Rioleringsplan) II'. Het voorstel betrof tevens een opmaat voor GRP III. Bij de behandeling van de update GRP II en ons rapport door de raad bleek dat er nog vragen en onduidelijkheden leven rond de te stellen eisen aan de financiële stromen rond de riolering. Ten behoeve van de besluitvorming daarover bij GRP III, hebben wij besloten in de aanloop naar GRP III een expliciete toelichting te geven over de (on)mogelijkheden rond de financiële stromen.

Wij hebben hiertoe voorliggende handreiking opgesteld. We lichten in deze handreiking, aan de hand van een aantal vragen, de geldende wettelijke regels (BBV)¹ en de van toepassing zijnde richtlijnen van de Commissie BBV² toe. De vragen waarop wij in het vervolg van deze handreiking antwoord geven zijn:

1. Wat is het wettelijk kader rond de financiële stromen rond de riolering?
2. Hoe vindt in hoofdlijnen de verwerking in begroting en jaarrekening plaats?
3. Hoe dient het groot onderhoud verantwoord te worden?
4. Hoe dienen vervangingsinvesteringen verantwoord te worden?
 - a. Hoe werkt de methode van afschrijven bij vervangingsinvesteringen?
 - b. Hoe werkt de methode van sparen bij vervangingsinvesteringen?
5. Hoe dienen financiële resultaten verantwoord te worden?
6. Hoe kan bepaald worden of de tariefstelling van de rioolheffing reëel is?
7. Welke generatie betaalt de rekening van de rioolheffing?

Wij hebben deze handreiking opgesteld als hulpmiddel om bij de vaststelling van GRP III weloverwogen keuzes te kunnen maken voor de te hanteren verantwoordingssystematiek. Wij hebben deze handreiking eerder al aangeboden aan de stadscontroller en het college, zodat deze al gebruikt kon worden bij het opstellen van GRP III. In een latere fase hebben wij de ambtelijk betrokkenen geadviseerd over de toepassing van de handreiking.

¹ BBV: Besluit Begroting en Verantwoording. In het BBV zijn de opzet en inhoud van de begroting en jaarstukken voorgeschreven.

² De Commissie BBV heeft tot taak zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV. De Commissie heeft hiertoe het document 'uitgangspunten voor een gemodificeerd stelsel van baten en lasten' opgesteld en beheert een 'vraag- en antwoordrubriek' op internet. Ook brengt de Commissie notities uit waarin nadere richtlijnen worden gegeven voor de toepassing van het BBV. De Commissie BBV onderscheidt binnen haar richtlijnen:

- stellige uitspraken, deze dienen door de gemeente te worden opgevolgd;
- aanbevelingen, deze dient de gemeente bij voorkeur op te volgen, dit is echter niet verplicht.

In de aanbestedingsbrief bij deze handreiking hebben wij aangegeven in hoeverre de wettelijke regels en de richtlijnen van de Commissie BBV in onze ogen (helder) zijn toegepast.

1. Wat is het wettelijk kader voor de financiële stromen rond de riolering?

Het BBV stelt eisen ten aanzien van de opzet, inhoud en presentatie van de begroting en jaarrekening. Voor wat betreft de aanleg en het onderhoud van rioleringen zijn relevant:

- de wettelijke regels inzake het activeren van investeringen en het plegen van afschrijvingen hierop ten laste van de exploitatie (BBV: artikelen 59 en 64³);
- de wettelijke regels inzake het aanhouden en de verwerking van reserves en voorzieningen (BBV: artikelen 43 en 44);
- richtlijnen, bevattende stellige uitspraken onder andere inzake de presentatie en verwerking van voorzieningen (stellige uitspraak Commissie BBV SU 44-2: rioleringsvoorziening, spaarcomponent en relatie met GRP);
- richtlijnen, bevattende aanbevelingen onder andere rond het aanhouden van een bestemmingsreserve 'riolering' (aanbeveling Commissie BBV A43-2: vormen bestemmingsreserve voor resultaten op riolering);
- notities die een algemene uitleg en nadere toelichting bevatten, alsmede tot het doen van stellige uitspraken en aanbevelingen kunnen leiden (Commissie BBV: notitie 'kapitaalgoederen' van mei 2007 en notitie 'riolering' van juli 2007).

De richtlijnen van de Commissie BBV dienden voor het eerst te worden toegepast in de begroting 2008 en de jaarrekening 2007.

Door de Commissie BBV wordt aanbevolen dat de gemeenteraad via de eigen financiële verordening ('verordening 212') één en ander nader vastlegt. Op die manier ontstaat ook een eigen formeel kader dat richting geeft aan de door het college te volgen handelwijze, welke vervolgens ook toetsbaar is.

Voor uitgebreidere informatie over het wettelijk kader verwijzen wij naar bijlage 2 bij deze handreiking. Daarin is de volledige tekst opgenomen van de van toepassing zijnde regels.

³ In bijlage 2 hebben wij de volledige tekst opgenomen van alle regels waarnaar in deze handreiking wordt verwezen.

2. Hoe vindt in hoofdlijnen de verwerking in begroting en jaarrekening plaats?

Voor het onderhoud en de vervanging van rioleringen bestaat een aantal mogelijkheden om de lasten en baten in de begroting en jaarrekening te verwerken. **Van belang is dat een heldere keuze wordt gemaakt over de te volgen verwerkingswijze en verantwoordings-systematiek binnen de eigen gemeentelijke begrotings- en rekeningscyclus.** De gekozen systematiek bepaalt namelijk hoe de gemeentelijke inspanningen op het gebied van de riolering in financiële zin worden vertaald, wat dit allemaal kost en hoe dit doorwerkt in de tariefstelling naar de burgers toe. Daarnaast kan de gemeente niet zomaar wat doen of steeds de systematiek aanpassen. Immers ingevolge het BBV dient uit oogpunt van verantwoording en te verstrekken inzicht te worden voldaan aan elementaire basisregels, zoals getrouwheid (juiste weergave van de feiten), duidelijkheid (transparant en begrijpelijk) en stelselmatigheid (samenhangend en consistent). Dat betekent dus dat de gemeente in continuïteit een consistente methode dient te volgen, die alleen kan worden aangepast als dat tot verbetering van het vereiste inzicht leidt.

Ongeacht de gevolgde systematiek dienen de begrotings- en jaarstukken (jaarrekening en jaarverslag) via de uiteenzetting omtrent de gehanteerde grondslagen, de toelichtingen en de bijbehorende paragrafen altijd dat inzicht te geven dat nodig is om als raad tot een verantwoord oordeel te kunnen komen over de financiële positie en over de baten en lasten met betrekking tot rioleringen.

De belangrijkste in de begroting en jaarrekening voorkomende financiële componenten verband houdende met het plegen van onderhoud en investeringen rond rioleringen zijn in figuur 1 weergegeven.

BEGROTING	
LASTEN	€
Investeringen	
- geraamde afschrijvingskosten	..
OF	
- dotatie spaardeel	
Onderhoud	
- geraamde onderhoudskosten	..
OF	
- dotatie voorziening	
Beheerskosten en overige kosten	
- geraamde organisatiekosten, kosten beheer, kosten derden e.d.	..
- BTW	..
Totaal	100
BATEN	
- geraamde opbrengst rioolheffing	..
Totaal	100
SALDO	0

JAARREKENING	
LASTEN	€
Investeringen	
- werkelijke afschrijvingskosten	..
OF	
- dotatie spaardeel	..
Onderhoud	
- werkelijke onderhoudskosten	..
OF	
- dotatie voorziening	..
Beheerskosten en overige kosten	
- werkelijke organisatiekosten, kosten beheer, kosten derden e.d.	..
- BTW	..
Totaal	95
BATEN	
- werkelijke opbrengst rioolheff.	..
Totaal	105
FINANCIEEL RESULTAAT	10

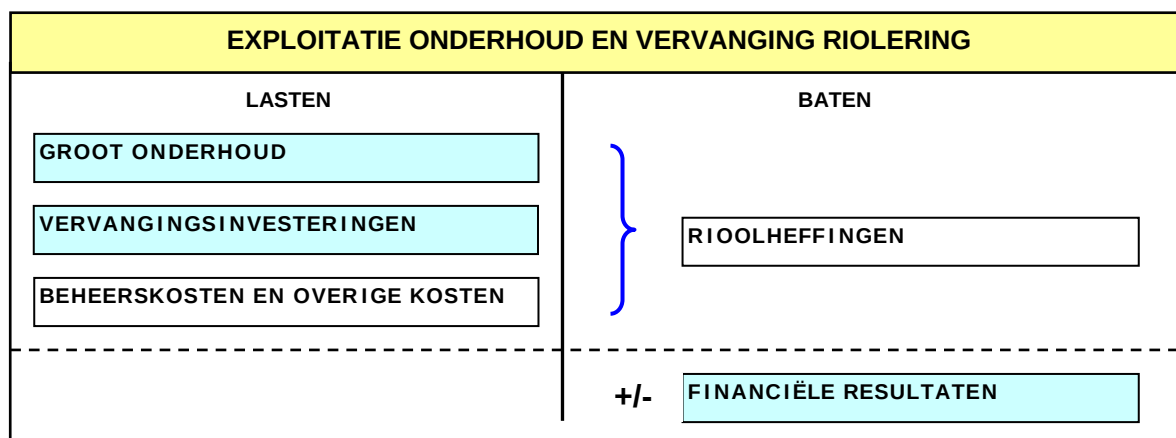
Figuur 1: Basissystematiek verwerking in begroting en jaarrekening

Voor wat het betreft de te kiezen systematiek en de te plegen verantwoording verdient het voor een goed begrip aanbeveling onderscheid te maken tussen:

- het plegen van (groot) onderhoud aan bestaande rioleringsvoorzieningen
(**te maken keuze:** wel of niet hanteren van een 'onderhoudsvoorziening')
- het doen van vervangingsinvesteringen⁴
(**te maken keuze:** afschrijven op investeringen of sparen)
- het verwerken van de financiële resultaten
(**te maken keuze:** wel of niet via een 'bestemmingsreserve')

⁴

Uit praktische overwegingen wordt steeds gesproken over vervangingsinvesteringen ook als het gaat over bijvoorbeeld vernieuwing dan wel stelselverbetering e.d.



Figuur 2: Lasten en baten voor onderhoud en vervanging van rioleringen

In het bestek van deze notitie wordt buiten beschouwing gelaten de systematiek van verantwoording inzake:

- beheerskosten en overige kosten;
- baten (rioolheffingen);
- initiële investeringen.

Uiteraard maken de beheerskosten, overige kosten en baten een heel belangrijk deel uit van de exploitatie. Hiervoor gelden echter de algemene basisregels van het BBV voor verantwoording van baten en lasten binnen de programma's in de begroting en jaarrekening van de gemeente. Keuzes in de verantwoordingssystematiek vallen hier nauwelijks te maken, wel kan bijvoorbeeld worden bekeken onder welk programma één en ander wordt gepresenteerd.

Ook het doen van initiële investeringen in rioleringen (uitbreiding) wordt gemakshalve buiten beschouwing gelaten, omdat deze normaal gesproken via de grondexploitatie worden gefinancierd. In dat geval behoeven dus geen investeringen te worden geactiveerd en zijn er ook geen kapitaallasten (rente en afschrijving).

Hierna gaan wij achtereenvolgens in op:

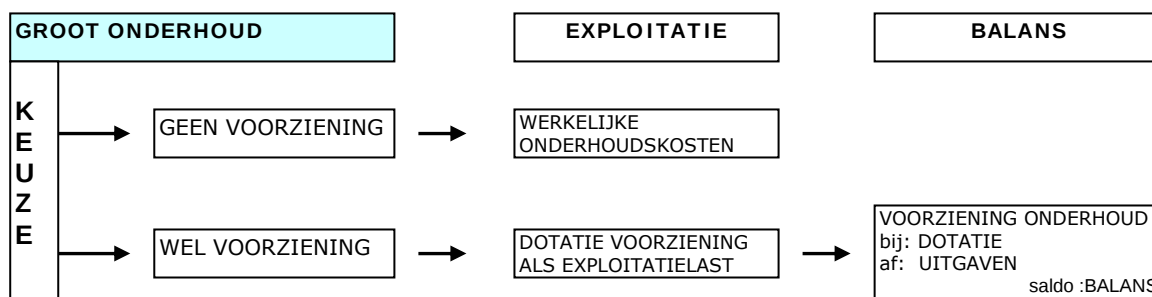
- de verantwoording van groot onderhoud (vraag 3 vanaf bladzijde 6);
- de verantwoording van vervangingsinvesteringen (vraag 4 vanaf bladzijde 7);
- de verantwoording van financiële resultaten (vraag 5 vanaf bladzijde 11).

3. Hoe dient het groot onderhoud verantwoord te worden?

Kosten van onderhoud mogen niet worden geactiveerd en dienen dus jaarlijks ten laste van de exploitatie te worden gebracht.

De kosten van groot onderhoud kunnen op twee manieren worden verantwoord:

1. rechtstreeks ten laste van de exploitatie;
2. via een systematiek van dotaties en onttrekkingen met behulp van een voorziening.



Figuur 3: Verantwoordingsystematiek groot onderhoud rioleringen

Rechtstreeks ten laste van de exploitatie

Als ervoor gekozen wordt jaarlijks de werkelijke kosten ten laste van de exploitatie te brengen, dan is dus geen sprake van een voorziening ter egalisatie van toekomstige pieken en dalen in het groot onderhoud. Jaarlijks worden in de rekening van baten en lasten dus de werkelijke onderhoudskosten van dat jaar verantwoord. Als er zich geen grote schommelingen voordoen is dit een acceptabele methode.

Via een systematiek van dotaties en onttrekkingen met behulp van een voorziening

Als zich wel grote schommelingen voordoen, ontstaan met de hiervoor beschreven methode grote fluctuaties in de exploitatie (resultaten). Dit moet uit budgettair oogpunt als ongewenst worden beschouwd. In dat geval kan beter worden gekozen voor een onderhoudsvoorziening, waarmee grote fluctuaties als het ware worden geëgaliseerd.

Ingevolge artikel 44 lid 1c van het BBV mogen voorzieningen worden gevormd voor kosten die in een volgend begrotingsjaar worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening gericht is op gelijkmatige verdeling van de lasten over een aantal begrotingsjaren. Ten behoeve van het onderhoud van rioleringsvoorzieningen is dit toegestaan, **mits** hier geactualiseerde onderhoudsplannen aan ten grondslag liggen.

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

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

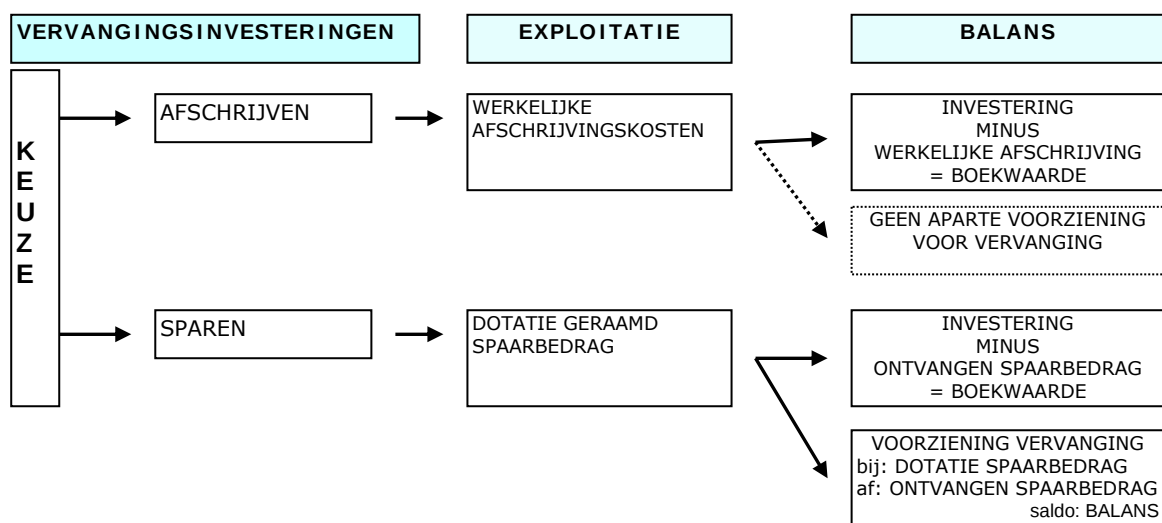
(stellige uitspraak Commissie BBV SU 44-1)

In deze systematiek wordt jaarlijks een vaste dotatie ten laste van de exploitatie toegevoegd aan de voorziening, terwijl de daadwerkelijke onderhoudsuitgaven ten laste van deze voorziening worden gebracht. Voorwaarde is dat hiervoor meerjarige onderhoudsplannen worden opgesteld. Zo kan jaarlijks dan ook worden gezien of het saldo van de voorziening (opgenomen in de gemeentelijke balans) toereikend is en aansluit met deze onderhoudsplannen. De noodzaak tot eventuele bijsturing (en bijstelling van de hoogte van de rioolheffing) is dan vrij snel vast te stellen.

4. Hoe dienen vervangingsinvesteringen verantwoord te worden?

Vervangingsinvesteringen in het riool dienen te allen tijde te worden geactiveerd in de balans (het betreft immers investeringen met een economisch nut (artikel 59 BBV)). Ter dekking van de kosten wordt de rioolheffing ingezet. Hiertoe zijn twee methoden toegestaan, waaruit moet worden gekozen:

1. afschrijven op investeringen
2. sparen voor investeringen



Figuur 4: Verantwoordingsystematiek vervangingsinvesteringen rioleringen

4a. Hoe werkt de methode van afschrijven bij vervangingsinvesteringen?

Bij de methode van afschrijven worden jaarlijks op basis van de daadwerkelijke investeringen volgens een vooraf bepaalde afschrijvingsmethode (levensduur) de afschrijvingskosten berekend en ten laste van de exploitatie gebracht.

De hoogte van de afschrijvingskosten is uiteraard afhankelijk van:

- de omvang van de investering;
- het moment waarop de investering wordt gepleegd;

en wordt vervolgens berekend:

- op basis van de verwachte toekomstige levensduur;
- volgens een vooraf bepaalde methode van afschrijven.

Deze kosten kunnen van jaar tot jaar dus aanzienlijk fluctueren, afhankelijk van het investeringsniveau dat in enig jaar optreedt. In die gevallen dat sprake is van jaarlijks qua omvang min of meer dezelfde investeringsniveaus, dan spreekt men wel van een ideaalcomplex. De afschrijvingskosten vertonen dan jaarlijks een vergelijkbaar en stabiel beeld.

In deze systematiek is geen sprake van een voorziening voor vervangingsinvesteringen, omdat immers de exploitatielasten worden bepaald door de daadwerkelijke afschrijvingskosten die gerealiseerd zijn. Het uit oogpunt van egalisatie doen van dotaties en onttrekkingen aan voorzieningen is hier dus niet aan de orde. Immers de werkelijke lasten komen ten laste van de begroting en jaarrekening.

4b. Hoe werkt de methode van sparen bij vervangingsinvesteringen?

Een andere methode die kan worden gekozen is het sparen voor vervangingsinvesteringen via een voorziening. Deze werkwijze is sinds de begroting 2008 door de Commissie BBV toegestaan. Hoewel deze methode niet geheel past binnen de oorspronkelijke structuur van het BBV is de Commissie hier toch mee akkoord gegaan op grond van bepalingen in de Gemeentewet die hiertoe de mogelijkheid bieden. Voor een uitgebreide toelichting hierop verwijzen wij naar de Richtlijn van de Commissie BBV van juli 2007.

1. In verordeningen op grond waarvan rechten als bedoeld in [artikel 229, eerste lid, onder a en b](#), worden geheven, worden de tarieven zodanig vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake.
2. Onder de in het eerste lid bedoelde lasten worden mede verstaan:
 - a. bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa;
 - b. ..

(artikel 229b Gemeentewet)

De jurisprudentie laat zien dat het bij de besteding van de opbrengsten uit rioolrechten om een verplichte, gebonden bestedingsrichting gaat, en dus voor het rioolstelsel moeten worden aangewend. In de kern is de strekking van deze jurisprudentie de volgende:

- de tarieven van de rioolrechten mogen maximaal kostendekkend zijn. De grondslag voor de toetsing daarvan in een fiscale procedure vormen de in de begroting van het betreffende jaar geraamde baten en lasten.
- onder de lasten kunnen naast o.a. de lasten van onderhoud, inspectie e.d. ook de toevoegingen aan de voorziening voor vervangingsinvesteringen in het riool worden opgenomen als hiervoor via het tarief wordt gespaard (namelijk op grond van artikel 229b,2a Gemeentewet).

(Notitie riolering pagina 12 Commissie BBV)

De methode van sparen wordt geboden om een tariefsprong te kunnen voorkomen. Die zou kunnen ontstaan als zich grote fluctuaties in het investeringsvolume (en dus in de afschrijvingslasten) voordoen en waardoor het budgettaire beeld bij gelijkblijvende tarieven wordt verstoord. Via de systematiek van sparen met behulp van een voorziening kunnen deze fluctuaties worden opgevangen.

Hoe wordt de voorziening gevoed? In de begroting wordt een structurele dotatie geraamd die jaarlijks in de voorziening wordt gestort als spaarbedrag om te sparen voor vervangingsinvesteringen. Hiermee wordt storting in de voorziening bewerkstelligd die jaarlijks verzekerd is en niet meer afhankelijk is van verschillen in exploitatieresultaten. De systematiek is dus vergelijkbaar met die van de onderhoudsvoorziening.

Hoe wordt aan de voorziening onttrokken? In de rioolheffing dienen spaarbedragen benoemd te worden voor toekomstige vervangingsinvesteringen. Deze 'spaarcomponent', zijnde de daadwerkelijk in de heffing ontvangen spaarbedragen wordt gebruikt als afboeking op de gepleegde en in de balans geactiveerde investeringen. Deze afboeking staat gelijk aan de onttrekking aan de voorziening (zie figuur 4). Immers het gespaarde bedrag wordt aan de voorziening 'onttrokken' om de investeringen als het ware te 'financieren'.

In hoofdlijn werkt de methode dus als volgt:

- investeringen worden geactiveerd in de balans (art. 59 BBV);
- de spaarcomponent (het ontvangen spaardeel uit het riooltarief) dient als bijdrage van derden hierop in mindering te worden gebracht (art. 62 BBV);
- wat resteert is de boekwaarde, waarvoor dus nog geen spaarbedragen zijn ontvangen en die in de balans dient te worden opgenomen (art. 35 BBV);
- het verschil tussen de geraamde spaarbedragen (dotatie ten laste van de exploitatie ter storting in de voorziening) en de daadwerkelijk uit het riooltarief ontvangen spaarbedragen (onttrekking aan de voorziening ter afboeking van de investeringen) wordt zichtbaar in de voorziening verwerkt (art 44-2 BBV).

Indien de jaarlijkse investeringen en de spaarbedragen een gelijkmatig patroon hebben zal dit betekenen dat de boekwaarde van de investeringen in deze constructie jaarlijks naar nul tendeert. Als een boekwaarde overblijft dan kunnen de spaarbedragen voor toekomstige investeringen die in latere begrotingsjaren worden ontvangen worden gebruikt om de boekwaarde af te boeken.

De ontwikkeling van de boekwaarde van de vervangingsinvesteringen enerzijds en de gespaarde bedragen in de voorziening ('spaarcomponent') anderzijds zijn dus als het ware communicerende vaten. Een stijgende boekwaarde wil zeggen dat de spaarbedragen tot dat moment ontoereikend zijn om het investeringsniveau te kunnen dekken. Een stijgende voorziening (toenemende 'spaarcomponent') wil zeggen dat er meer gespaard wordt dan op dat moment nodig is om het huidige investeringsniveau te kunnen dekken.

Zo kan jaarlijks dan ook worden gezien hoe dit zich verhoudt met de geschetste ontwikkelingen in het GRP. De noodzaak tot eventuele bijsturing (en bijstelling van de rioolheffing) is dan vrij snel vast te stellen.

Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van de periodieke bijstelling van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) is van belang dat de voorziening onderhoud resp. vervanging in de begroting en in de jaarrekening zodanig wordt toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht kan worden geboden in het onderscheid onderhoud cq. spaarcomponent vervangingsinvesteringen.

De gemeente kan niet meer in mindering brengen op de boekwaarde van vervangingsinvesteringen dan aan spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen bijeen gespaard is in de voorziening.

Uit oogpunt van efficiency kan de gemeente die een riooltarief in rekening brengt één rioolvoorziening op grond van artikel 44.2 BBV aanhouden, waarin dan zowel de egalisatiebijdragen voor het toekomstig groot onderhoud als de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen zitten. Het gemaakte onderscheid is nodig omdat de spaarcomponent voor toekomstige vervangingsinvesteringen in mindering gebracht worden op de aanschafwaarde van de betreffende investeringen (afboeking in de balanssfeer) en de pieklasten grootonderhoud rechtstreeks op de voorziening wordt afgeboekt.

(stellige uitspraak Commissie BBV S44-2)

In dit verband kan het geen kwaad te benadrukken dat de methode op een juiste en zuivere wijze behoort te worden toegepast, omdat anders het noodzakelijke inzicht in de financiële positie wordt belemmerd. Uiteraard dienen ook de ter zake gestelde eisen aan de financiële verantwoording en verslaggeving nauwgezet te worden nageleefd, teneinde de transparantie van één en ander te kunnen waarborgen. De Commissie BBV heeft immers niet voor niets een afzonderlijke 'Notitie Riolering' over deze complexe materie uitgebracht. De systematiek van sparen is dus toegestaan, **mits** aan een aantal extra eisen wordt voldaan.

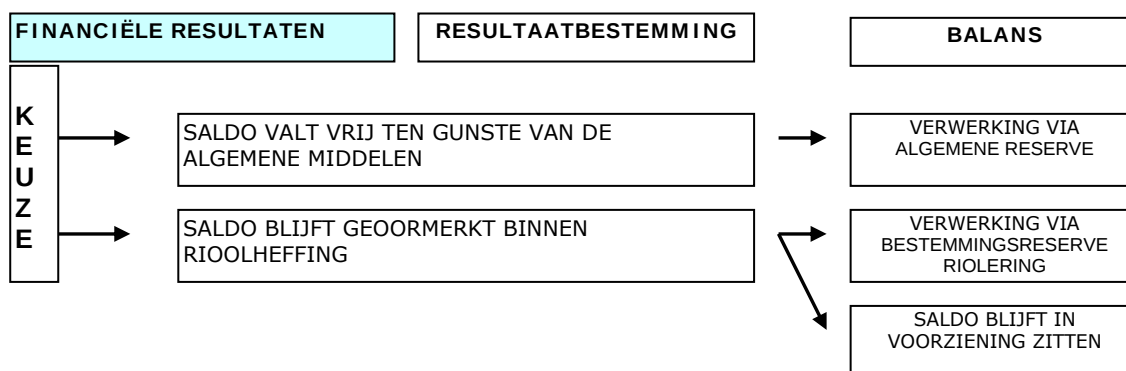
Voor een nadere toelichting op de systematiek van spaarbedragen verwijzen wij naar bijlage 1 bij deze handreiking. In die bijlage beantwoorden wij de volgende vragen:

- wat is de spaarcomponent?
- wat is precies het verschil met afschrijven?
- waaruit bestaat de voorziening?

5. Hoe dienen financiële resultaten verantwoord te worden?

Het saldo van de baten en lasten geeft het financieel resultaat, dat negatief of positief kan uitvallen. Daarbij kan zowel gekeken worden op begrotings- als op rekeningniveau. Er kan op twee manieren met het saldo worden omgegaan. Gekozen kan worden voor:

1. vrijval ten gunste van de algemene middelen
2. reservering (al dan niet binnen het systeem van rioolheffingen)



Figuur 5: Verantwoordingssystematiek financiële resultaten rioleringen

Omdat op grond van de Gemeentewet op begrotingsbasis de riooltarieven maximaal kostendekkend mogen zijn, zal in de begroting geen financieel resultaat (saldo van baten en lasten) ontstaan. Dat is overigens anders als de gemeenteraad besluit niet alle kosten uit het riooltarief te dekken. Dan ontstaat een negatief resultaat, waarvoor andere middelen ter dekking dienen te worden ingezet.

Op rekeningbasis zal altijd een resultaat ontstaan, omdat de werkelijke baten en lasten in een bepaalde mate zullen afwijken van de begrote baten en lasten. Mits sprake is van reële ramingen, hoeven deze saldi niet betrokken te worden bij de beoordeling van de kostendekkendheid, omdat dit alleen op het niveau van de in de begroting van het betreffende jaar geraamde baten en lasten hoeft plaats te vinden.

De beoordeling van de tarieven aan de voorwaarde neergelegd in artikel 229b Gemeentewet, namelijk dat er maximaal sprake mag zijn van kostendekkendheid vindt op grond van deze wetsbepaling plaats op basis van de geraamde baten en lasten (dus op begrotingsbasis). Dat betekent dat afwijkingen op rekeningsbasis (positief dan wel negatief) in beginsel niet in de beoordeling van kostendekkendheid betrokken hoeven te worden. Dit houdt natuurlijk wel in dat er sprake moet zijn van reële ramingen.

(Notitie riolering pagina 12/13 Commissie BBV)

Er kan dus voor worden gekozen om het saldo via resultaatbestemming in het jaar volgend op het begrotingsjaar in de algemene reserve te storten. De Commissie BBV beveelt echter aan om de resultaten te muteren op een aparte 'bestemmingsreserve riolering'. Voordeel hiervan is dat inzicht blijft bestaan in het cumulatieve saldo van de baten en lasten rond de rioolheffing⁵. Ook dan blijft het nog mogelijk dat de bestemming door de raad wordt aangepast. Dit laatste pleit ervoor dat de raad op dit punt algemene spelregels formuleert in de eigen 'verordening 212' en specifieke regels per bestemmingsreserve.

De Commissie BBV doet de aanbeveling om - als een gemeente een riooltarief hanteert - de gerealiseerde resultaten riolering te muteren op een bestemmingsreserve 'riolering', het geeft inzicht in de mate waarin de planning wordt gerealiseerd, en doet de aanbeveling de kaders ervoor vast te leggen in de verordening ex artikel 212 van de Gemeentewet.

(aanbeveling Commissie BBV A43-2)

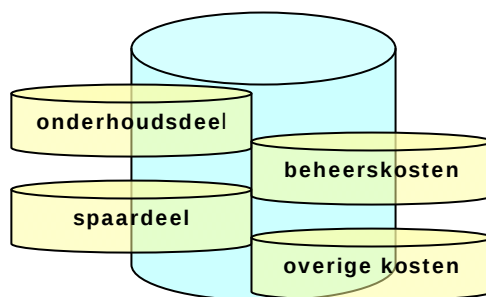
In de gemeentelijke praktijk komt het vaak voor dat de financiële resultaten in de voorziening blijven zitten en dus niet apart via de systematiek van resultaatbestemming worden gemuteerd op een daartoe ingestelde bestemmingsreserve. Dit gebeurt vanuit de gedachte dat alle baten en lasten op deze wijze binnen de rioolheffing van alle andere baten en lasten afgescheiden blijven (gesloten systeem). Strikt genomen is dit echter niet juist, omdat exploitatieresultaten ingevolge het BBV tot uitdrukking dienen te komen in het 'resultaat voor bestemming' en dat vervolgens de raad besluit over de bestemming daarvan via de eventuele instelling van een bestemmingsreserve hiervoor (vergelijk ook de 'Hoofdpijnennotitie resultaat bestemmen' van de Commissie BBV van maart 2007).

⁵ Een nadeel zou wellicht kunnen zijn dat dan naast elkaar sprake is van een 'voorziening' en een 'bestemmingsreserve' voor de riolering. Door het verstrekken van een goede toelichting op mutaties en saldi (ook verplicht binnen het BBV) kan dit nadeel worden opgeheven.

6. Hoe kan bepaald worden of de tariefstelling van de rioolheffing reëel is?

De bepaling van de hoogte van de tarieven, de heffingsgrondslag, de belastingplichtigheid en dergelijke is uiteraard afhankelijk van de besluitvorming die daarover door de raad plaatsvindt. Normaal gesproken zal het tarief gebaseerd zijn op de toerekening van de integrale kosten verband houdende met het onderhoud en de instandhouding van rioleringsvoorzieningen (zie figuur 6). Ingevolge de Gemeentewet mag het tarief op begrotingsbasis maximaal kostendekkend zijn. Een belangrijk gegeven is de rekenperiode die hierbij wordt gehanteerd. De planningshorizon van een GRP is vrij lang (60 jaar), terwijl de technische levensduur van rioleringen voordat ze echt vervangen moeten worden nog langer kan zijn (bijvoorbeeld 80 jaar). Dat wil echter niet zeggen dat de kostendekkendheid niet kan worden beoordeeld over een kortere periode. In het algemeen wordt gewerkt met rekenperiodes van 10 tot 20 jaar. Dit is volkomen acceptabel, zeker gezien het feit dat het GRP regelmatig wordt bijgesteld en dat de planningshorizon (ook al is deze slechts 5 tot 10 jaar) een voortschrijdend karakter vertoont. Bijsturing en bijstelling blijft zo heel goed mogelijk.

Daarnaast is het natuurlijk van belang om te weten welke kosten in het tarief worden opgenomen, in hoeverre deze daadwerkelijk op de riolering betrekking hebben en hoe deze zijn berekend. Tenslotte kan de mate waarin de tariefstelling als reëel kan worden beschouwd nog worden beoordeeld door vergelijkingen te plegen met andere gemeenten en/of deze af te zetten tegen landelijke kengetallen.



Figuur 6: Opbouw riooltarief

In dit verband kan zich de vraag voordoen of de systematiek van 'afschrijven' dan wel 'sparen' hierbij nog uitmaakt. In het algemeen maakt dit niet uit, omdat de kosten in beide gevallen op een juiste wijze kunnen worden berekend en verantwoord, mits dat uiteraard volgens de regels gebeurt en ook consequent wordt uitgevoerd. Het op basis van de verwachte kosten berekende tarief zal in het systeem van 'afschrijven' echter aanzienlijke schommelingen kunnen vertonen, hetgeen veelal uit budgettair oogpunt als ongewenst wordt beschouwd. Bij de systematiek van sparen bestaat meer flexibiliteit om deze schommelingen op te vangen en bijvoorbeeld geleidelijk (stap voor stap) aanpassingen door te voeren in de tariefstelling.

7. Welke generatie betaalt de rekening?

Op zich is op de vraag 'wie betaalt de rekening?' een eenvoudig antwoord te geven. Uitgaande van het principe van kostendekkendheid betaalt degene die daarvoor wordt aangeslagen - de belastingplichtige - immers de rekening. Het is echter ook mogelijk dat de raad beslist bepaalde kosten buiten de rioolheffing te laten en deze voor 'eigen rekening' te nemen.

Het is wel interessant om te weten hoe deze lasten zijn verdeeld over de huidige dan wel de toekomstige generatie. In dat verband kan zich de vraag voordoen of de systematiek van 'afschrijven' dan wel 'sparen' hierbij nog uitmaakt. Als er niet te grote afwijkingen zijn in het jaarlijkse investeringsvolume, dan zal dit normaal gesproken niet uitmaken. Uitgaande van jaarlijks gemiddeld gelijk blijvende kosten betaalt iedereen (huidige dan wel toekomstige belastingplichtigen) een gelijkelijk verdeeld aandeel van de rekening.

Echter als in de (nabije) toekomst aanzienlijk grotere dan wel lagere investeringen dan gemiddeld in vervanging dan wel stelselverbetering worden voorzien, dan voldoet de systematiek van sparen veel beter. Worden aanzienlijke extra investeringen verwacht dan kunnen de huidige belastingplichtigen hier via een op te bouwen spaardeel alvast aan meebetalen en wordt de rekening niet volledig neergelegd bij de toekomstige generatie die op het moment van het doen van de investeringen de hogere afschrijvingslasten moet gaan opbrengen.

Mochten de investeringen in de nabije toekomst naar verwachting aanzienlijk lager uitvallen dan werkt dit systeem de andere kant op en kan via een geleidelijke afbouw van het tarief het voordeel al aan de huidige belastingplichtigen (die teveel betaald hebben) worden teruggegeven. Zo profiteert de toekomstige generatie op het moment van de investering niet eenzijdig van de aanzienlijk lagere afschrijvingslasten.

Bijlage 1: Nadere toelichting op de methode van sparen bij vervangingsinvesteringen

In deze bijlage hebben wij een nadere toelichting opgenomen op de methode van sparen bij vervangingsinvesteringen. Wij doen dit door achtereenvolgens antwoord te geven op de volgende vragen:

1. Wat is de spaarcomponent?
2. Wat is precies het verschil met afschrijven?
3. Waaruit bestaat de voorziening?

1. Wat is de spaarcomponent?

Het tarief voor de rioolheffing dient in principe ter dekking van alle kosten verband houdend met de rioolvoorzieningen¹. Om de spaarcomponent te kunnen bepalen dient van te voren te worden berekend welk deel van de rioolheffing bestemd is voor het spaardeel. Met andere woorden: wat is in het tarief opgenomen voor het spaardeel ten behoeve van vervanging van rioolvoorzieningen?

- de berekening van de hoogte van het spaarbedrag dient in deze systematiek te worden afgestemd op de meerjarenontwikkeling van de vervangingsinvesteringen uit het GRP en waarbij analoog aan de systematiek van de onderhoudsvoorzieningen een vast bedrag als dotatie aan de voorziening vervanging in de begroting wordt opgenomen;
- het jaarlijkse spaarbedrag is dus niet hetzelfde als het jaarlijkse investeringsbedrag (het zijn twee verschillende grootheden)
- het spaarbedrag maakt onderdeel uit van de rioolheffingen (op begrotingsbasis de jaarlijkse dotatie zijnde het geraamde spaarbedrag en op rekeningbasis de jaarlijks werkelijk gespaarde bedragen zijnde de in het tarief ontvangen spaarcomponent)
- de omvang van de spaarbedragen worden afgezet tegen de omvang van de investeringen (je spaart via het tarief en geeft uit met de investeringen);
- het zal duidelijk zijn dat de investeringen en de spaarbedragen jaarlijks van elkaar zullen afwijken;
- deze afwijkingen kunnen dan met behulp van de voorziening in meerjarenperspectief als het ware worden geëgaliseerd en waardoor zo een tariefsprong kan worden voorkomen.

Technisch betekent dit het volgende:

- minder spaardeel dan investeringen wil zeggen dat er een boekwaarde in de investeringen ontstaat (niet alle investeringen kunnen dus op dat moment worden gedekt uit de heffing)
 - naarmate meer wordt geïnvesteerd dan aan spaarcomponenten is ontvangen zal de boekwaarde dus oplopen en zal er een moment ontstaan om te bekijken of de rioolheffing niet omhoog moet
 - vandaar dat het heel belangrijk is dat inzicht bestaat in de meerjarenontwikkeling van investeringen en spaarcomponenten in relatie tot het GRP (stellige uitspraak van de Commissie BBV)
- meer spaardeel dan investeringen wil zeggen dat er spaargeld overschiet dat in de voorziening achter de hand wordt gehouden
 - als het ware wordt nu het spaaroverschot apart gezet om bijvoorbeeld in te kunnen zetten om in de komende jaren hogere investeringen te kunnen dekken, zonder dat het tarief dan hoeft te worden aangepast

¹ Met ingang van 1 januari 2008 is sprake van een verbrede heffing op grond van de 'Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken' en waarbij gemeenten een zorgplicht hebben voor stedelijk afvalwater, hemelwater en grondwater.

- deze situatie zal zich voordoen bij gemeenten die in de nabije toekomst met investeringspieken worden geconfronteerd
- vandaar dat het heel belangrijk is dat inzicht bestaat in de opbouw en specificatie van de voorziening, bijvoorbeeld welk deel is voor onderhoud of andere zaken en welk deel is de resterende spaarcomponent? (stellige uitspraak van de Commissie BBV)

Als inzicht wordt gegeven in het 'spaardeel' kan ook de vraag beantwoord worden of de tarieven in de pas lopen met de verwachte meerjarenontwikkeling van de toekomstige vervangingsinvesteringen en of deze wellicht naar boven of beneden bijgesteld dienen te worden.

B. Wat is precies het verschil met afschrijven?

Afschrijven is niet hetzelfde als sparen. In geval van afschrijvingen worden de lasten bepaald door de daadwerkelijke investeringen en de gehanteerde afschrijvingsystematiek.

- afschrijvingen dienen onafhankelijk van (de uitkomsten van) het resultaat te worden bepaald;
- afschrijvingen vormen lasten en zijn geen onttrekking aan de voorziening;
- investeringen dienen te worden geactiveerd en na aftrek van de afschrijvingen ontstaat een boekwaarde in de balans;
- investeringen vormen activa en mogen niet ten laste van een voorziening worden gebracht.

De omvang van de jaarlijkse afschrijvingslasten is dus afhankelijk van het daadwerkelijke investeringsniveau. Hogere investeringen leiden tot hogere afschrijvingslasten en lagere investeringen tot lagere afschrijvingslasten. Eén en ander betekent dat hierdoor de exploitatielasten jaarlijks aanzienlijk kunnen fluctueren en dus ook jaarlijks de hoogte van de riooltarieven – uitgaande van het principe van kostendekkendheid - ter discussie kan worden gesteld.

Bij de spaarmethode worden de investeringen uiteraard ook geactiveerd, doch bestaan de lasten uit een jaarlijkse dotatie van het 'spaarbedrag' aan de vervangingsvoorziening. De lasten zijn dus niet meer afhankelijk van het daadwerkelijke investeringsniveau (wat bij de systematiek van afschrijven wel het geval is) met als gevolg dat een stabiel lastenverloop ontstaat. In dit geval blijven de fluctuaties in de jaarlijkse exploitatielasten beperkt en behoeft de hoogte van de tarieven niet steeds ter discussie te worden gesteld.

Randvoorwaarde is wel dat een relatie wordt gelegd met het GRP en wordt gezien of één en ander in de pas blijft lopen met de meerjarenontwikkeling. De periodieke actualisatie van het GRP vormt hiervoor een geschikt meetpunt. Tussentijdse bijstelling is dan alleen nodig als zich bijvoorbeeld majeure ontwikkelingen voordoen.

C. Waaruit bestaat de voorziening?

Voor de invoering van het BBV werd door gemeenten de systematiek van voorzieningen (en ook reserves) op verschillende manieren gebruikt om de financiële resultaten en verschillen in de baten en lasten van rioleringen te egaliseren. Ten behoeve van het inzicht bestaan er binnen het BBV op het punt van de vorming van voorzieningen nu strikte regels. In dat kader is het van belang dat absolute helderheid bestaat over de opbouw en specificatie van de voorziening:

- wordt er een voorziening aangehouden voor het uitvoeren van groot onderhoud of niet?
- wordt er een voorziening aangehouden voor het plegen van vervangingsinvesteringen via de spaarmethode of niet?
- wordt er een voorziening aangehouden voor de financiële resultaten (in plaats van een bestemmingsreserve) of niet?²
- vervolgens is de vraag of deze voorziening toereikend is en uit welke componenten deze bestaat, met andere woorden:
 - welk deel hoort erin te zitten om de uitvoering van het groot onderhoud naar de toekomst toe te kunnen dekken ('onderhoudscomponent')?
 - welk deel is gespaard dat nog niet nodig was om de reeds gepleegde investeringen te dekken via de zogenaamde spaarmethode (de 'spaarcomponent'), maar is wel nodig voor geplande toekomstige investeringen?

Dit laatste onderscheid is zo belangrijk omdat immers het spaardeel in de balans wordt afgeboekt van de investeringen (voor zover er investeringen zijn). Door afwijkingen in investeringsvolumes en spaarbedragen ontstaat vervolgens een 'spaarsaldo' in de voorziening. Pieken in het onderhoud (lagere of hogere onderhoudsuitgaven) lopen daarentegen rechtstreeks via de voorziening. Duidelijk moet dus zijn wat van elk deel moet worden afgeboekt. Er zitten dus als het ware schotten tussen de 'onderhoudscomponent' en de 'spaarcomponent'. Twee voorbeelden ter illustratie:

² Dit laatste komt nog vaak voor, doch de Commissie BBV beveelt aan hiervoor het instrument van de bestemmingsreserve te gebruiken.

Voorbeeld 1

Dotatie onderhoud is 100; er zit nog in de voorziening 20 ('onderhoudscomponent') De uitgaven zijn 90, dan heb je 10 minder uitgegeven en zit er dus nog in de voorziening 30 ($20+100-90 = 30$).

Aan de hand van het GRP en de meerjarenraming kan snel worden nagegaan of dit toereikend is naar de toekomst toe.

Voorbeeld 2

Dotatie onderhoud is 100; er zit nog in de voorziening 20 ('onderhoudscomponent') De uitgaven zijn 130, dan heb je 30 meer uitgegeven en komt de voorziening negatief uit op -10 ($20+100-130 = -10$).

De voorziening mag niet negatief komen en het tekort mag uiteraard ook niet van de in de voorziening opgenomen 'spaarcomponent' worden afgeboekt. Dus moet dit als last worden genomen.

Aan de hand van het GRP en de meerjarenraming kan snel worden nagegaan hoe het komt dat de voorziening negatief loopt en of wellicht bijstelling van de dotatie (en dus het tarief) noodzakelijk is.

Bijlage 2: Overzicht van de geldende regels

In deze bijlage hebben wij de volledige tekst opgenomen van de geldende regels die in de handreiking en bijlage 1 genoemd worden. Het gaat achtereenvolgens om:

- relevante artikelen uit het BBV
- relevante artikelen uit de Gemeentewet
- relevante richtlijnen van de commissie BBV, onderscheiden naar:
 - stellige uitspraken;
 - aanbevelingen.

Toelichting: Richtlijnen van de commissie BBV aan gemeenten en provincies zijn een belangrijk instrument van de commissie om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de commissie worden onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. Met stellige uitspraken geeft de commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd en indien een gemeente toch een afwijkende interpretatie kiest (de gemeente is van oordeel dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past en ook 'BBV-proof' is), zij dit expliciet moet motiveren en kenbaar moet maken bij de begroting en jaarrekening. Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De commissie BBV spoort gemeenten en provincies aan om deze aanbevelingen te volgen omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

- relevante verwijzingen uit de Notitie riolering van de commissie BBV.

Relevante artikelen uit het BBV

Artikel 17

1. De programmarekening bevat:
 - a. de gerealiseerde baten en lasten per programma;
 - b. het overzicht van de gerealiseerde algemene dekkingsmiddelen;
 - c. het gerealiseerde resultaat voor bestemming, volgend uit de onderdelen a en b;
 - d. de werkelijke toevoegingen en onttrekkingen aan reserves;
 - e. het gerealiseerde resultaat na bestemming, volgend uit de onderdelen c en d.
2. De programmarekening bevat van de onderdelen genoemd in het eerste lid ook de ramingen uit de begroting voor en na wijziging.

Artikel 27

De programmarekening bevat:

- a. de gerealiseerde baten en lasten per programma
- b. het overzicht van de gerealiseerde algemene dekkingsmiddelen;
- c. het gerealiseerde resultaat voor bestemming, volgend uit de onderdelen a en b;
- d. de werkelijke toevoegingen en onttrekkingen aan reserves;
- e. het gerealiseerde resultaat na bestemming, volgend uit de onderdelen c en c.

Artikel 35

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

Artikel 43

1. In de balans worden de reserves onderscheiden naar:
 - a. de algemene reserve;
 - b. bestemmingsreserves die dienen om ongewenste schommelingen op te vangen in de tarieven die aan derden in rekening worden gebracht, maar die niet specifiek besteed hoeven te worden;
 - c. overige bestemmingsreserves.
2. Een bestemmingsreserve is een reserve waaraan de raad een bepaalde bestemming heeft gegeven.

Artikel 44 lid 1, sub c

1. Voorzieningen worden gevormd wegens:

- c. kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.

Artikel 44, lid 2

Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden.

Artikel 59

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

Artikel 62

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

Artikel 64

1. De afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar.
2. Slechts om gegeronde redenen mogen de afschrijvingen geschieden op andere grondslagen dan die welke in het voorafgaande begrotingsjaar zijn toegepast. De reden van de verandering wordt in de toelichting op de balans uiteengezet. Tevens wordt inzicht gegeven in haar betekenis voor de financiële positie en voor de baten en lasten aan de hand van aangepaste cijfers voor het begrotingsjaar of voor het voorafgaande begrotingsjaar.
3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.

(...)

Relevante artikelen uit de Gemeentewet

Artikel 229, lid 1

Rechten kunnen worden geheven ter zake van:

- a. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken en inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn;
- b. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten;

Artikel 229b

1. In verordeningen op grond waarvan rechten als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder *a* en *b*, worden geheven, worden de tarieven zodanig vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake.
2. Onder de in het eerste lid bedoelde lasten worden mede verstaan:
 - a. bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa;
 - b. de omzetbelasting die ingevolge de Wet op het BTW-compensatiefonds recht geeft op een bijdrage uit het fonds.

Relevante stellige uitspraken (SU) van de commissie BBV

SU 44-1:

Voorzieningen die worden gevormd om de (groot) onderhoudslasten van een kapitaalgoed over een aantal jaren te egaliseren kunnen alleen worden ingesteld en gevoed op basis van een beheerplan van het desbetreffende kapitaalgoed. Dit beheerplan dient periodiek te worden geactualiseerd. Indien er geen (recent) beheerplan aanwezig is, kunnen de kosten van groot onderhoud wel door vrijval via resultaatbestemming vanuit een (daartoe gevormde) reserve worden gedekt.

SU 44-2:

Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van de periodieke bijstelling van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) is van belang dat de voorziening onderhoud respectievelijk vervanging in de begroting en in de jaarrekening zodanig wordt toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht kan worden geboden in het onderscheid onderhoud cq spaarcomponent vervangingsinvesteringen. De gemeente kan niet meer in mindering brengen op de boekwaarde van vervangingsinvesteringen dan aan spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen bijeen gespaard is in de voorziening. Uit oogpunt van efficiency kan de gemeente die een riooltarief in rekening brengt één rioolvoorziening op grond van artikel 44,2 BBV aanhouden waarin dan zowel de egalisatiebijdragen voor het toekomstig groot onderhoud als de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen zitten. Het gemaakte onderscheid is nodig omdat de spaarcomponent voor toekomstige vervangingsinvesteringen in mindering gebracht worden op de aanschafwaarde van de betreffende investeringen (afboeking in de balanssfeer) en de pieklasten groot onderhoud rechtstreeks op de voorziening wordt afgeboekt.

Relevante aanbevelingen (A) van de commissie BBV:

A 43-2

De commissie BBV doet de aanbeveling om –als een gemeente een riooltarief hanteert– de gerealiseerde resultaten riolering te muteren op een bestemmingsreserve 'riolering', het geeft inzicht in de mate waarin de planning wordt gerealiseerd, en doet de aanbeveling de kaders ervoor vast te leggen in de verordening ex artikel 212 van de Gemeentewet.

Relevante verwijzingen uit de Notitie riolering van de commissie BBV

Pagina 12:

De jurisprudentie laat zien dat het bij de besteding van de opbrengsten uit rioolrechten om een verplichte, gebonden bestedingsrichting gaat, en dus voor het rioolstelsel moeten worden aangewend. In de kern is de strekking van deze jurisprudentie de volgende:

- de tarieven van de rioolrechten mogen maximaal kostendekkend zijn. De grondslag voor de toetsing daarvan in een fiscale procedure vormen de in de begroting van het betreffende jaar geraamde baten en lasten;
- onder de lasten kunnen naast onder andere de lasten van onderhoud, inspectie e.d. ook de toevoegingen aan de voorziening voor vervangingsinvesteringen in het riool worden opgenomen als hiervoor via het tarief wordt gespaard (namelijk op grond van artikel 229b,2a gemeentewet).

Pagina 12 / 13:

De beoordeling van de tarieven aan de voorwaarde neer gelegd in artikel 229b Gemeentewet, namelijk dat er maximaal sprake mag zijn van kostendekkendheid vindt op grond van deze wetsbepaling plaats op basis van de *geraamde baten en lasten* (dus op begrotingsbasis). Dat betekent dat afwijkingen op rekeningsbasis (positief dan wel negatief) in beginsel niet in de beoordeling van kostendekkendheid betrokken hoeven te worden. Dit houdt natuurlijk wel in dat er sprake moet zijn van reële ramingen.

