VERWERKING GROOT ONDERHOUD IN DE JAARREKENING VAN SCHOLEN VOOR PO EN VO

1. Inleiding

Na jaren van onduidelijkheid is er eindelijk zicht op een definitieve regeling voor de verwerking van groot onderhoud in de jaarrekening van instellingen voor primair en voorgezet onderwijs.

Al vijf jaar is er discussie over de verwerking van groot onderhoud in de jaarrekening van onderwijs-instellingen. De laatste tijd spitste de discussie zich toe op de vraag of de nieuwe bepalingen in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving rond 'vervanging van belangrijke bestanddelen' ook van toepassing moeten zijn op instellingen in het primair en voortgezet onderwijs. De kern van deze bepalingen is dat vervanging van belangrijke bestanddelen niet als groot onderhoud, maar als investeringen beschouwd moet worden en daarom geactiveerd en afgeschreven zouden moeten worden. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft begin 2022 aangegeven nader onderzoek te doen naar de specifieke situatie in het primair en voortgezet onderwijs en voor zolang dat onderzoek loopt de betreffende bepalingen rond de verwerking van 'belangrijke bestanddelen' niet van toepassing te verklaren voor instellingen in het primair en voortgezet onderwijs waar de gebouwen niet op de balans staan. Voor instellingen waar sprake is van volledige doordecentralisatie en de gebouwen wel op de balans staan gelden, de nieuwe bepalingen wel.

2. Specifieke regeling instellingen in primair en voortgezet onderwijs

Inmiddels is er op 7 februari 2023 een Uiting van de Raad voor de Jaarverslaggeving verschenen waar nader ingegaan wordt de specifieke situatie in het primair en voortgezet onderwijs. In deze Uiting stelt de Raad voor om voor het primair en voortgezet onderwijs het onderscheid tussen vervanging van belangrijke bestanddelen en groot onderhoud niet te maken. Vervanging van belangrijke bestanddelen wordt voor die schoolbesturen ook gezien als groot onderhoud. De uitzondering geldt alleen voor schoolgebouwen waarvan het economisch claimrecht bij de gemeente of een derde ligt en die niet op de balans van het bevoegd gezag staan.

Alle kosten voor groot onderhoud, dus inclusief vervanging van belangrijke bestanddelen, worden door die schoolbesturen verwerkt via één van de volgende verwerkingswijzen:

a. verwerken als materieel actief
b. verwerken 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.

Indien het bevoegd gezag over andere gebouwen dan schoolgebouwen beschikt, zoals bijvoorbeeld een bestuursbureau, waarop niet het economisch claimrecht van de gemeente rust, dan dient RJ 212 voor deze gebouwen onverkort te worden toegepast. Dit betekent dat voor dergelijke gebouwen vervanging van belangrijke bestanddelen wel geactiveerd wordt. In de jaarrekening krijg je dan twee verschillende stelsels voor de verwerking van groot onderhoud:

- voor de schoolgebouwen waarvan het economisch claimrecht bij de gemeente rust is de uitzondering zoals hierboven genoemd wel van toepassing en
- voor de andere gebouwen niet.

Dit speelt ook als het bevoegd gezag sommige schoolgebouwen in volledig eigendom heeft (bijv. bij volledige doordecentralisatie of bij een combinatie van vo en mbo en/of ho) en dat op andere schoolgebouwen het economisch claimrecht van de gemeente rust.

De gemaakte uitzondering betreft alleen de verwerking van de vervanging van belangrijke bestanddelen. De overige bepalingen van RJ 212 'Materiële vaste activa' zijn wel onverkort voor alle onderwijsinstellingen van toepassing. Dit betekent onder andere dat ingaande 2024 (zie alinea hieronder) de zogenaamde egalisatiemethode om de onderhoudsvoorziening te berekenen niet meer toegestaan is, maar dat de voorziening per component en tijdsevenredig moet worden opgebouwd. De bepalingen rond de verwerking van kosten van uitbreidingen die voor rekening van het schoolbestuur komen (activeren en afschrijven), uitgaven voor functionele verbeteringen voor rekening van het schoolbestuur (activeren en afschrijven) en kosten van herstel gelden ook voor alle onderwijsinstellingen.

De huidige overgangsregeling die opgenomen is in de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs (RJO) wordt verlengd met één jaar tot en met 2023. De formalisatie hiervan in de RJO moet nog plaats vinden.

We merken op dat bovengenoemde uitzondering nog de status van een Uiting heeft. Er kunnen nog bezwaren tegen deze Uiting ingediend worden en daaruit kunnen nog aanpassingen in de voorgestelde tekst voor RJ 212 'Materiële vaste activa' voortvloeien. Om die reden adviseren wij schoolbesturen voor de jaarrekening 2022 nog de bestendige gedragslijn te volgen en eventuele aanpassing van het gevolgde stelsel of de wijze van berekenen van de onderhoudsvoorziening pas met ingang van boekjaar 2023 of 2024 door te voeren.

3. Overgangsbepalingen

In RJ 660.602 en RJ 660.603 worden de overgangsbepalingen opgenomen. Deze houden het volgende in.

Overgang naar nieuwe methode van bepaling van de voorziening

Als de eerste toepassing van RJ 660.202, waarin de uitzondering voor het primair en voortgezet onderwijs zoals hiervoor beschreven wordt geregeld, leidt tot een wijziging van de omvang van de onderhoudsvoorziening als gevolg van het verwerken van uitgaven in verband met vervanging van bestanddelen in de onderhoudsvoorziening, dient dit te worden aangemerkt als een stelselwijziging. Deze stelselwijziging dient te worden verwerkt conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in RJ-140 Stelselwijzigingen, met dien verstande dat de vergelijkende cijfers niet behoeven te worden aangepast. Concreet betekent dit dat deze stelselwijziging retrospectief, dus met terugwerkende kracht, moet worden verwerkt. Normaliter moeten dan ook de vergelijkende cijfers, waaronder de dotatie over het voorgaand boekjaar worden aangepast, maar dat behoeft in dit geval dus niet. De correctie wordt in het mutatie-overzicht van het eigen vermogen in het huidig boekjaar als correctie op de beginstand verwerkt en niet in de vergelijkende cijfers. Dit betekent dat ook de dotatie over het voorgaand boekjaar in de staat van baten en lasten niet behoeft te worden aangepast.

Nog niet geheel duidelijk is of bovenstaande ook geldt als men van de egalisatiemethode naar de RJ-212 methode overgaat wat betreft de berekening van de voorziening. Vooralsnog interpreteren wij deze overgangsregeling zo, dat dit inderdaad ook in de situatie van overgang van de egalisatiemethode naar de RJ-212 methode geldt; derhalve deze overgang verwerken als stelselwijziging.

Het feit dat dit retrospectief moet gebeuren is voor de hand liggend en was al langer bekend. Dit leidt over het algemeen tot hogere voorzieningen. Voor nadere informatie hierover verwijzen wij naar het rapport van de Commissie Van Ham[1].

Overgang naar componentenbenadering – activeren van al het groot onderhoud
Als een instelling besluit om over te gaan van het verwerken van groot onderhoud via de voorziening naar het verwerken als materieel vast actief, dan dient dit als volgt te worden verwerkt:

1. op retrospectieve conform RJ-140 (dus met terugwerkende kracht); of
2. op retrospectieve wijze vanaf voorgaand boekjaar; of.
3. op retrospectieve wijze vanaf het huidig boekjaar.

Bij methode 1 dient de instelling dus terug te gaan naar het verleden en alle uitgaven die in het verleden voor groot onderhoud gedaan zijn in kaart te brengen en alsnog te activeren, rekening houdend met de afschrijvingscomponent over de afgelopen jaren. Dit is, zeker bij oudere gebouwen, een forse opgave. Om die reden zullen veel schoolbesturen die overgaan op het activeren van al het groot onderhoud kiezen voor methode 2 of 3. In dat geval behoeven alleen nieuwe investeringen vanaf voorgaand boekjaar (methode 2) of vanaf huidig boekjaar (methode 3) geactiveerd te worden.

Als voor methode 2 gekozen wordt, dan worden ook de vergelijkende cijfers in zowel de balans als in de staat van baten aangepast. Dit in tegenstelling tot methode 3 waarin dit niet gebeurt. Methode 2 geeft een beter inzicht qua vergelijkbaarheid tussen de cijfers van het huidig en het voorgaand boekjaar. Methode 2 is echter wel bewerkelijker dan methode 3. Uit het oogpunt van het verschaffen van het beste inzicht heeft methode 2 de voorkeur, uit het oogpunt van beperking van administratieve lasten kan voor methode 3 gekozen worden.

4. Keuze voorziening groot onderhoud of activeren

Bij de keuze om over te gaan van het verwerken van groot onderhoud via de voorziening naar het activeren van groot onderhoud zijn, voor scholen waar het economisch claimrecht bij de gemeente ligt, een aantal zaken van belang om in de overwegingen mee te nemen:

1. Het activeren van al het groot onderhoud is toegestaan, maar gezien het economisch claimrecht dat bij de gemeente ligt, minder voor de hand liggend. Je activeert immers onderhoudsuitgaven van een gebouw dat niet op de balans staat. Bij het verlaten van een schoolgebouw, bijvoorbeeld als gevolg van krimp, zal de boekwaarde van deze uitgaven versneld moeten worden afgeschreven en tot extra lasten leiden.
2. Het activeren van groot onderhoud leidt tot een stijging van het eigen vermogen als gevolg van het vrijvallen van de onderhoudsvoorziening en het activeren van onderhoudsuitgaven. Dit kan leiden tot bovenmatig publiek eigen vermogen.
3. Bij het activeren en afschrijven van groot onderhoud schuif je uitgaven naar de toekomst. Hierdoor ontstaat er administratief, zeker bij retrospectieve verwerking vanaf voorgaand of huidig boekjaar, ruimte in de exploitatie. Later moeten er echter wel voldoende liquiditeiten beschikbaar zijn om tot groot onderhoud over te gaan. Als de ruimte die in de exploitatie ontstaat uitgegeven wordt aan andere zaken, dan kan er in de toekomst een liquiditeitsprobleem en exploitatietekort ontstaan.

Om de laatste reden adviseren wij schoolbesturen die overgaan tot het activeren van groot onderhoud een bestemmingsreserve te vormen om in de toekomst over voldoende middelen te beschikken voor het doen van onderhoudsuitgaven.

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

5. Ondersteuningsaanbod

De PO-Raad en de VO-Raad komen gezamenlijk met een ondersteuningsaanbod in de vorm van voorlichting. Er zal een handreiking/brochure verschijnen waarin onder andere ingegaan wordt op wijze van omgaan met de bepalingen van RJ 212 betreffende het vormen van een voorziening en de overgang van de egalisatiemethode naar de RJ-methode. Ook zal ingegaan worden op de effecten hiervan op de financiële positie van schoolbesturen en de voor- en nadelen van de overgang naar het activeren van het groot onderhoud. Daarnaast zullen voorlichtingsbijeenkomsten (digitaal of fysiek) gehouden worden.

Van Ree Accountants kan de schoolbesturen ondersteunen bij de keuzes die gemaakt moeten worden en de gevolgen hiervan in kaart brengen. Ook kunnen wij de schoolbesturen begeleiden in de diverse stappen die in het proces om te komen tot een goede onderhoudsvoorziening genomen moeten worden. De sectorraden verzorgen de algemene voorlichting, wij kunnen maatwerk voor de schoolbesturen leveren.