

Rekenkamer

gemeente **Overbetuwe**



Onderzoek kostendekkendheid tarieven riool- en
afvalstoffenheffing gemeente Overbetuwe

Maart 2014

Colofon

De Rekenkamer

De Rekenkamer van de gemeente Overbetuwe heeft een onafhankelijke positie binnen de gemeente. De Rekenkamer is samengesteld uit een externe voorzitter, twee externe leden en twee raadsleden, en wordt ondersteund door een ambtelijk secretaris.

De Rekenkamer heeft tot doel de raad een extra handvat te bieden in zijn controlerende taak. De Rekenkamer voert onderzoek uit, waarbij antwoord wordt gezocht op vragen zoals: zijn de doelen van het gemeentelijk beleid bereikt? Zijn de voorbereiding en de uitvoering van het beleid efficiënt verlopen? Welke aanbevelingen zijn nodig om de doeltreffendheid te vergroten?

De Rekenkamer voert zelf onderzoek uit. In de onderzoeken wordt over het algemeen teruggekeken in het verleden, met als bedoeling te leren voor de toekomst (ex poste onderzoeken). Jaarlijks stelt de Rekenkamer een onderzoeksplan op, waarin wordt aangegeven welke onderzoeken in uitvoering worden genomen. De Rekenkamer voert jaarlijks in ieder geval één onderzoek uit.

Samenstelling rekenkamer:

De samenstelling van de commissie is als volgt: de heer drs. P.H. Houtsma (voorzitter), de heer mr. E.A.M. Masselink en mevrouw drs. J. Smink als externe leden en vanuit de raad: de heer H. A. Besemer en de heer M.J.M. van den Boogaart. Secretaris is mevrouw drs. A.M.S. Corzilius.

Contact

A. Corzilius, 0481-362305
a.corzilius@overbetuwe.nl

Inhoud

Deel 1: Bestuurlijke rapportage.....	4
1. Het onderzoek.....	4
1.1 Aanleiding onderzoek.....	4
1.2 Doelstelling onderzoek.....	4
1.3 Afbakening onderzoek	4
1.4 Toetsingskader	4
1.5 Verantwoording onderzoeksproces	5
2. Systeem financiële stromen riolering.....	5
3. Conclusies	7
4. Aanbevelingen	9
5. Bestuurlijke reactie.....	10
6. Nawoord rekenkamercommissie	13
Deel 2: Nota van bevindingen.....	14
1. Onderzoekskader riool- afvalstoffenheffing	14
1.1 Wettelijk kader	14
1.2 Beleidskader	15
1.3 Financieel kader.....	16
2. Onderzoek rioolheffing	18
2.1 Inleiding	18
2.2 Overzicht lasten en baten riolering.....	18
2.3 Ontwikkeling investeringen en kapitaallasten riolering.....	20
2.4 Ontwikkeling Bestemmingsreserve rioolheffing	21
2.5 Bevindingen	24
3. Onderzoek afvalstoffenheffing.....	28
3.1 Inleiding	28
3.2 Overzicht lasten en baten afvalstoffen	28
3.3 Bevindingen	29
BIJLAGEN	31
Bijlage 1 Overzicht begrote en gerealiseerde lasten en baten rioolbeheer gemeente Overbetuwe.....	32
Bijlage 2 Overzicht begrote en gerealiseerde lasten en baten afvalstoffen Gemeente Overbetuwe.....	33
Bijlage 3 Handreiking Rekenkamer Nijmegen geldstromen riolering.....	34
Bijlage 4 Wettelijke regelgeving riolering	51
Bijlage 5 Notitie Riolering Commissie BBV 20/10/2009	56

Deel 1: Bestuurlijke rapportage

1. Het onderzoek

1.1 Aanleiding onderzoek

In het kader van het onderzoeksplan 2013 en als onderdeel van ons periodieke onderzoek naar de gemeentelijke jaarstukken, is besloten een beperkt (qua opzet) en gericht (qua diepgang) onderzoek uit te voeren naar de kostendekkendheid van de riool- en afvalstoffenheffing in de begrotingen en jaarrekeningen van de gemeente Overbetuwe. Dit onderwerp werd overigens ook door diverse raadsfracties genoemd als potentieel onderzoeksonderwerp voor de Rekenkamer. Verder past het onderwerp binnen de jaarlijkse onderzoeken van de Rekenkamer naar onderdelen van de begroting/jaarstukken.

1.2 Doelstelling onderzoek

De doelstelling van dit onderzoek is te beoordelen of het College bij de jaarstukken (en de begroting) een juiste en consistente verantwoordingssystematiek hanteert ten aanzien van de riool- en afvalstoffenheffing. Deze dient te zijn gebaseerd op heldere financiële uitgangspunten, die consistent worden toegepast, conform wet- en regelgeving en waarover op een adequate wijze (binnen de bestuurlijke planning en control) verantwoording wordt afgelegd.

1.3 Afbakening onderzoek

De Rekenkamer heeft besloten als uitgangspunt het onderzoek uit te voeren aan de hand van de bestuurlijke P&C-documenten (programmabegroting, productenraming, jaarstukken en productenrealisatie) over de jaren 2010-2012. Op basis van deze documenten zou het in principe mogelijk moeten zijn een oordeel te geven over de onderzoeksvragen. Daar waar nodig is voorzien in het opvragen van ondersteunende (met name financiële) informatie. Dit met name voor wat betreft de cijfers riolering in de jaren 2008 en 2009. Voor deze heffing kan dan aangesloten worden op de totale planperiode van het Gemeentelijk Rioleringsplan Overbetuwe 2008-2012.

Uitdrukkelijk heeft de Rekenkamer geen onderzoek gedaan naar de rechtmatigheid van de ten laste van de riool- en afvalstoffenheffing gebrachte gemeentelijke lasten. Deze zijn binnen zekere marges afgedekt door de controle van de gemeentelijke accountant. Wel heeft op totaalniveau een globale beoordeling van de lasten plaatsgevonden en zijn zo nodig bepaalde zaken nader onderzocht.

Gezien de complexe materie rond rioolinvesteringen is de nadruk van het onderzoek hierop gelegd, in het bijzonder de wijze waarop hier al dan niet met reserves en voorzieningen wordt gewerkt.

1.4 Toetsingskader

De Rekenkamer hanteert voor de onderzoeksvragen normen waaraan de bevindingen kunnen worden getoetst. Het toetsingskader vloeit voort uit relevante wet- en regelgeving, (beleids-)stukken, alsmede uit vakliteratuur, professionele inzichten en opvattingen e.d.

Onderstaand is een tabel opgenomen waarin de belangrijkste normen van de Rekenkamer zijn vastgelegd, gerelateerd aan de specifieke vraagstelling van het onderzoek.

Riool- en afvalstoffenheffing	Normenkader
Aandachtsgebied	Criteria
Wettelijk kader (wet- en regelgeving ¹)	– kostendekking conform wettelijke regels – naleving verslaggevingsbepalingen (BBV) – beantwoorden aan doel en functie (t.b.v. raad)
Beleidskader (financiële uitgangspunten)	– principe van kostendekkendheid – heldere en begrijpelijke verwoording – juiste en toegankelijke vastlegging – conform besluitvorming – met aandacht voor evaluatie en bijstelling
Financieel kader (beheer en verantwoording)	– juiste identificatie lasten en baten – heldere presentatie, opzet en samenhang – consistente toepassing – confrontatie met begroting (incl. verschillenklaring) – uitvoering van analyses en verbijzonderde interne controles

1.5 Verantwoording onderzoeksproces

De Rekenkamer heeft het onderzoek gefaseerd uitgevoerd. Als eerste stap heeft een inventarisatie en verkenning van de onderzoeksgegevens plaatsgevonden. Deze fase richtte zich op het verzamelen en bestuderen van relevante documenten en de uitvoering van een globale beoordeling en ordening van het materiaal. De nadruk heeft daarbij gelegen op de beoordeling van financiële cijfers volgens de begrotingen en jaarstukken 2010-2012. Ter ondersteuning is enig aanvullend cijfermateriaal en toelichting aan het ambtelijk apparaat gevraagd.

Vervolgens is als tweede stap een gesprek geweest met een financieel adviseur van de gemeente en heeft naar aanleiding van het ambtelijk wederhoor een gesprek plaatsgevonden met gemeentesecretaris, concerncontroller, financieel adviseur en externe accountant. Uit dit gesprek bleek dat de feiten cijfermatig juist zijn weergegeven, maar dat er kanttekeningen werden gemaakt bij de opmerkingen over bestuurlijke keuzes ten aanzien van de gevolgde systematiek.

Daarna zijn de voorlopige resultaten door de Rekenkamer nog eens tegen het licht gehouden en zijn conclusies en aanbevelingen geformuleerd.

Als derde stap is de concept-eindrapportage voor bestuurlijk wederhoor voorgelegd aan het College van Burgemeester en Wethouders.

Tot slot is met opname van het bestuurlijk wederhoor en het nawoord van de Rekenkamer de eindrapportage afgerond en ter kennisname aan de raad aangeboden.

2. Systeem financiële stromen riolering

Het onderhavige onderzoeksrapport richt zich op het vraagstuk van de kostendekkendheid van zowel afvalstoffenheffing als rioolheffing. De systematiek voor de afvalstoffenheffing is relatief eenvoudig, omdat de te dekken kosten voortdurend worden gemaakt en deze geen sterke schommelingen vertonen. Dat is bij de bekostiging van riolering wel het geval. Omdat het ongewenst wordt gevonden dat die schommelingen jaarlijks doorwerken in de tarieven en de begroting, zijn er in de Gemeentewet en BBV (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten) spelregels geformuleerd hoe hier mee omgegaan moet worden.

¹ Voor wat betreft de relevante wettelijke regelgeving verwijzen wij naar de in de bijlage opgenomen Handreiking financiële stromen riolering van de Rekenkamer Nijmegen en de Notitie Riolering van de Commissie BBV d.d. 20/10/2009

Er zijn meerdere mogelijkheden. Belangrijk is dat de gemeente kiest voor één van de mogelijkheden en die consequent toepast.

Daarom wil de Rekenkamer, alvorens in paragraaf 3 tot conclusies te komen, het systeem van de financiële stromen rondom de riolering zoals zij dat in haar onderzoek hanteert, toelichten. Onderstaand worden de uitgangspunten daarvan benoemd:

- de gemeente kan (maar is niet verplicht) de kosten die op basis van reële ramingen zijn verbonden met de uitvoering van de rioleringstaak geheel of gedeeltelijk bij de burgers en bedrijven in rekening brengen;
- als de gemeente kiest voor het heffen van een rioolheffing moet zij er rekening mee houden dat deze belasting alleen gebruikt mag worden ter bestrijding van de in de wet genoemde rioleringsactiviteiten (verplichte, gebonden bestedingsrichting);
- de tarieven van de rioolheffing mogen, op begrotingsbasis, maximaal kostendekkend zijn; afwijkingen op rekeningbasis (positief dan wel negatief) hoeven in beginsel niet in de beoordeling van de kostendekkendheid betrokken te worden; dit houdt overigens wel in dat er sprake moet zijn van reële ramingen;
- ingevolge de wettelijke regelingen (BBV) mogen ten behoeve van de dekking van de kosten van (groot) onderhoud en van vervangingsinvesteringen 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;
- het is aan te bevelen (advies Commissie BBV) om, als de gemeente een rioolheffing hanteert, de gerealiseerde resultaten riolering toe te voegen of te onttrekken aan een bestemmingsreserve riolering waardoor inzicht wordt verkregen in de mate waarin de planning van de rioleringswerkzaamheden wordt gerealiseerd.

Kort samengevat geven de relevante wettelijke regels aan dat, uitgaande van reële ramingen, gebonden bestedingsrichting, en kostendekkendheid van de rioolheffing, de inzet van een *voorziening* riolering bedoeld is om lasten en tarieven te egaliseren. Een *bestemmingsreserve* riolering heeft tot doel om resultaten op rekeningbasis te verevenen. Bij deze systematiek wordt wel uitgegaan van actuele onderhoudsplannen en van reële ramingen.

Uitgaande van deze systeembeschrijving van de financiële stromen rondom de rioolheffing worden door de rekenkamer in de volgende paragraaf conclusies getrokken.

3. Conclusies

Conclusie 1: In de periode 2008-2012 wordt in de strijd met de regelgeving in de Gemeentewet de opbrengstnorm van maximaal 100% kostendekkendheid op begrotingsbasis een aantal jaren overschreden.

Toelichting:

Voor wat betreft de toetsing aan het wettelijk kader heeft de Rekenkamer vastgesteld dat de gemeente op begrotingsbasis de in de Gemeentewet opgenomen opbrengstnorm (kostendekkendheid maximaal 100%) voor de rioolheffing overschrijdt (zie tabel 2). Over de jaren 2008-2010 blijkt dit al uit de primaire begroting. Maar ook voor de jaren 2011 en 2012 is in de ogen van de Rekenkamer sprake van een overschrijding van de opbrengstennorm van 100% kostendekkendheid. De ramingen in de begroting, in het bijzonder de kapitaallasten van de milieu- en vervangingsinvesteringen, zijn namelijk niet aangepast aan de door de gemeente al beoogde versoberde uitvoering in die jaren.

Conclusie 2: Binnen de bestuurlijke P&C-documenten wordt voor wat betreft de afvalstoffenheffing voldoende aandacht besteed aan de systematiek van raming en verantwoording. Deze is in hoofdlijnen consistent en er is voldoende aandacht voor het financieel beleid en specifieke ontwikkelingen, waaronder lastendruk. Voor wat betreft de rioolheffing kan de kwaliteit van de toelichtingen, analyse en verschillenverklaring in de jaarstukken worden verbeterd, mede gezien de grote afwijkingen tussen ramingen en realiteit.

Toelichting:

Door de gemeente Overbetuwe worden ter bestrijding van bepaalde kosten diverse belastingen geheven, waaronder de riool- en afvalstoffenheffing. De inkomsten van deze heffingen bedragen jaarlijks circa € 7,5 mln.

De Rekenkamer heeft onderzocht of de systematiek van raming en verantwoording van de riool- en afvalstoffenheffing in de begrotingen en jaarstukken van de gemeente Overbetuwe over 2010-2012 aan de ter zake te stellen eisen voldoet. Getoetst is of deze gebaseerd is op heldere (financiële) uitgangspunten, consistent wordt toegepast, conform wet- en regelgeving is en dat daarover op een adequate wijze (binnen de bestuurlijke planning en control) verantwoording wordt afgelegd.

Aan de hand van de bestuurlijke P&C-documenten (programmabegroting, productenraming, jaarstukken en productenrealisatie) en ondersteunende documenten heeft de Rekenkamer over de jaren 2010-2012 vastgesteld dat in hoofdlijnen het gemeentelijk beleidskader en het financieel kader deels voldoet aan de toetsingscriteria. Het principe van kostendekkendheid wordt bij de afvalstoffenheffing op een consistente wijze verwoord en toegelicht, de presentatie van de lasten en baten is redelijk inzichtelijk en er is voldoende aandacht voor specifieke ontwikkelingen rond tariefstellingen, lastendruk e.d..

Bij het vraagstuk van de kostendekkendheid van de rioolheffing gaan de toelichtingen in de ogen van de Rekenkamer onvoldoende in op de strekking en intentie van de wettelijke regelgeving op dit gebied. Gezien de grote verschillen tussen ramingen en realisatie rond de rioolexploitatie moet verder worden geconstateerd dat de diepgang van analyses en verschillenverklaringen (investeringen, kapitaallasten, loonkosten, bestemmingsreserve) vrij matig is.

Conclusie 3: Door het College wordt een interpretatie van de aanwezige regelgeving gegeven ten aanzien van de te hanteren systematiek met betrekking tot de bestemmingsreserve riolering, die feitelijk afbreuk doet aan de intentie zoals beschreven in de (toelichting op de) BBV.

De Rekenkamer begrijpt dat het College tariefsprongen wil voorkomen als gevolg van jaarlijkse schommelingen in de kosten van rioolbeheer. Deze schommelingen in de kosten kunnen echter alleen worden opgevangen door met 'voorzieningen' te werken en niet met (bestemmings)reserves.

Toelichting:

Ten aanzien van de rioolexploitatie is het een gegeven dat jaarlijks aanzienlijke schommelingen kunnen ontstaan in de omvang van de lasten, met name de kapitaallasten van vervangingsinvesteringen. Om jaarlijkse tariefsprongen te vermijden wordt door de gemeente een bestemmingsreserve (BR) riolering gehanteerd om fluctuaties in de lasten en baten op te vangen ('egaliseren').

De Rekenkamer heeft vastgesteld dat het College hierbij een inconsistente redenering gebruikt. Het College redeneert immers dat de Raad op 'rekeningbasis' vrijelijk kan beschikken over deze bestemmingsreserve en de gemeente dus zelf kan bepalen wat met de in de BR riolering gestorte overschotten kan worden gedaan. Zo zijn in 2011 en 2013 bedragen ter grootte van € 662.000,- resp. € 6.800.000,- aan de bestemmingsreserve onttrokken ten gunste van de algemene middelen van de gemeente. Deze redenering is in strijd met de eveneens door het College gehanteerde opvatting dat de BR riolering dient om noodzakelijke tariefsverhogingen te vermijden ('egalisatiemotief') en om de kosten van het waterplan in de komende jaren op te vangen. Ook in de door de Raad vastgestelde 'Nota reserve en voorzieningen 2008' liggen deze uitgangspunten nog ongewijzigd vast.

De Rekenkamer oordeelt daarnaast (zie paragraaf 3.5) dat het College een uitleg geeft over het gebruik van 'voorzieningen' en 'reserves' die niet in de lijn ligt van de (geest van de) regelgeving op dit gebied (zie hiervoor de in de bijlage opgenomen Handreiking en Notitie Riolering Commissie BBV). De keuze voor een bestemmingsreserve is mede ingegeven door de mogelijkheid om tarieven te egaliseren en om als raad te beschikken over de resultaten op rekeningbasis. Dat besluit staat op gespannen voet met de regelgeving op dit gebied. Uitgaande van het principe dat het riooltarief een doelheffing waarvan de beschikbare middelen alleen besteed mogen worden aan de daaraan gerelateerde activiteiten, en het doel van een bestemmingsreserve ten principale gericht is op het verevenen van rekeningresultaten constateert de Rekenkamer een nadrukkelijk verschil in interpretatie van de regelgeving.

4. Aanbevelingen

De Rekenkamer acht het met name van belang dat de gemeente haar werkwijze rondom de financiële stromen riolering weer in overeenstemming brengt met de wettelijke regels die gelden voor de raming en verantwoording van lasten en baten rond het rioolbeheer.

Alhoewel er bij de financiële stromen rond de riolering sprake is van een complexe materie geven de aanwezige wettelijke regels naar de mening van de Rekenkamer voldoende houvast voor een rechtmatige, doelmatige en doeltreffende inzet van instrumenten op dit gebied.

De Rekenkamer geeft hierbij het advies:

- zo spoedig mogelijk aan de Raad een herziene systematiek te presenteren met betrekking tot de raming en verantwoording van de lasten en baten van het rioolbeheer en hierbij de raad onder meer keuzes voor te leggen wel of geen voorziening ten behoeve van groot onderhoud, methode verwerking vervangingsinvesteringen (afschrijvingen of sparen) en over de verwerking van de financiële resultaten (zie hiervoor de Handreiking);
- zo spoedig mogelijk aan de raad een actueel onderhoudsplan riolering voorleggen;
- zowel bij de begroting als jaarstukken de in de eerste aanbeveling gestelde keuzes consistent door te voeren, zodat deze documenten in overeenstemming zijn met de (geest van de) van de BBV-regelgeving (zie ook Notitie Riolering Commissie BBV d.d. 20/10/2009);
- Op basis van een actueel onderhoudsplan een heroverweging te doen van de in 2011 en 2013 gepleegde onttrekkingen aan de BR riolering;
- op basis van het geactualiseerde onderhoudsplan zo nodig het GRP 2013-2017 aan te passen en deze opnieuw ter besluitvorming aan de Raad voor te leggen;
- De werkwijze rondom de kostendekkendheid van de afvalstoffenheffing te continueren.

5. Bestuurlijke reactie

gemeente **Overbetuwe**



Rekenkamercommissie van de gemeente Overbetuwe

Postbus 11

6660 AA ELST



Uw brief van 20 februari 2014	Uw kenmerk	Ons kenmerk 14uit05473	Datum 11 maart 2014	Verzonden d.d.
Onderwerp: bestuurlijke reactie		Behandeld door J.M. Welling	Telefoonnummer (0481) 362300	Bijlage(n) geen

Geachte leden van de commissie,

U heeft als rekenkamer onderzoek uitgevoerd naar de kostendekkendheid van de riool- en afvalstoffenheffing. In uw hierboven aangehaalde brief vraagt u om onze zienswijze op uw conceptrapportage.

U constateert onder meer dat de verantwoordingswijze van de gemeente op gespannen voet staat met de wet- en regelgeving en de eigen financiële uitgangspunten. Verder constateert u dat er sprake is van een overschot in de kostendekking van de riolering over de jaren 2008 tot en met 2010.

Het GRP 2008-2012 is de basis geweest voor de begrotingen van de door u onderzochte jaren. De berekende verrekeningen met de bestemmingsreserve, waarmee grote schommelingen in tarieven werden geëgaliseerd, zijn ook opgenomen in die begrotingen van die jaren.

Bij de voorbereiding van het GRP is destijds, in mondeling overleg met de belastingafdeling van de VNG, gekozen voor een bestemmingsreserve. Dit is duidelijk toegelicht in het raadsvoorstel bij de vaststelling van het GRP 2008-2012. Het GRP is destijds naar de provincie gezonden die hiermee kon instemmen. Vervolgens zijn elk jaar de jaarrekeningen door de accountant gecontroleerd, inclusief de reserves en voorzieningen en dus incl. de verrekening met de bestemmingsreserve riolering. De accountant heeft jaarlijks op grond van artikel 213 van de Gemeentewet getoetst of de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de geldende regelgeving. Door de accountant zijn geen onjuistheden geconstateerd in de verantwoording van uitgaven rond het product riolering en verrekening met de bestemmingsreserve riolering en de keuze voor deze reserve en niet voor een voorziening.

Dit alles heeft ons gesterkt in de overtuiging dat de werkwijze om te kiezen voor een bestemmingsreserve, binnen de voorgeschreven kaders viel.

De regelgeving voor de verantwoording van de kosten en de baten rondom de rioolheffing is een uitermate complexe aangelegenheid. Er is een tegenstelling tussen de gemeentewet (onderdeel kostendekkendheid op begrotingsbasis) en de formele verantwoordingsvoorschriften (BBV). De discrepantie is aanleiding voor de commissie BBV om op korte termijn te komen met totaal gewijzigde (verplichtende) BBV-voorschriften.

De rekenkamer stelt dat de gemeente geen bestemmingsreserve riolering mag vormen om de tarieven voor rioolheffing te egaliseren, maar dat hiervoor een voorziening gevormd moet worden.



Het BBV geeft echter ook aan, dat een voorziening deugdelijk onderbouwd moet zijn met een actueel meerjarenonderhoudsplan. Omdat we niet beschikten over een toereikende onderbouwing konden wij geen voorziening vormen. Onze stelling is ook dat de accountant om die reden niet had kunnen instemmen met het vormen van een voorziening.

We kunnen uw redenering volgen op basis van één van de mogelijke interpretaties van het normenkader. Maar het normenkader is voor meerdere uitleg vatbaar, wat in dit geval grote gevolgen heeft voor de conclusies die daaruit volgen. De regelgeving kent immers een zekere tegenstrijdigheid. Deze tegenstrijdigheid vraagt van ons om hier een heldere en weloverwogen keuze in te maken. Dat hebben we op een transparante wijze gedaan. Wij hebben een andere interpretatie van het normenkader dan u toegepast en deze op een transparante wijze in de besluitvorming bij het GRP en jaarlijks in de begrotingen en in de jaarrekeningen gehanteerd.

We zijn van mening dat de wetgever ons de ruimte voor deze interpretatie geboden heeft. Die mening baseren we op het overleg dat we bij de voorbereiding van het GRP hadden met de VNG, de instemming van de provincie en het overleg met en de jaarlijkse toets door de accountant en het feit dat deze werkwijze bij meerdere gemeenten in Nederland toegepast wordt.

Over uw conclusie over de systematiek en de kostendekking merken wij het volgende op. De door ons gehanteerde systematiek altijd op een transparante en toereikende wijze uiteengezet en toegelicht in de jaarstukken. Deze zijn door de raad vastgesteld en goedgekeurd. Overigens merken wij hierbij nogmaals op dat veel gemeenten om dezelfde redenen als bij ons, dezelfde systematiek (bestemmingsreserve in plaats van voorzieningen) hanteren. Deze verantwoordingswijze is op zich vrij transparant en legt het budgetrecht van de rioolheffingen bij de raad neer omdat zij kunnen beslissen over de bestemmingsreserve riolering.

Tot en met de jaarrekening 2012 zijn nagenoeg alle mutaties in de bestemmingsreserve riolering verbonden aan de exploitatie van de rioolheffing. Gezien de verantwoordingswijze kan het dus voorkomen dat in een jaar of een reeks van jaren een kostendekkendheid van meer dan 100% voorkomt als puur naar de resultaatbepalende posten wordt gekeken, zonder rekening te houden met de (volgens de gevolgde systematiek automatisch plaatsvindende) mutaties in de genoemde bestemmingsreserve riolering. Wij hebben dit transparant verantwoord in de jaarlijkse begrotingen.

Bij de door ons gehanteerde verantwoordingssystematiek moet voor de kostendekkendheid naar een langere periode, zoals opgenomen in het GRP, worden gekeken. Daaruit blijkt over een langere periode wel een kostendekkendheid van 100% of lager omdat er in enige jaren (aanzienlijke) tekorten ontstaan die gedekt worden uit de bestemmingsreserve riolering. Dit is in deze systematiek een logische onttrekking omdat wij niet over de genoemde voorzieningen beschikken.

Over het principe van 100% kostendekkendheid merken wij tevens op dat als men uitsluitend naar de letter van de wet kijkt, dan kun je stellen dat de Rekenkamer voor sommige jaren (met name 2008 en 2009, overigens formeel vallend buiten de onderzoeksperiode van 2010-2012) een juiste constatering doet. Kijkend naar de geest van de wet en de door ons gehanteerde systematiek van een bestemmingsreserve is echter het bedrijfseconomisch beter en reëler om de kostendekkendheid te beoordelen over een langere periode zoals opgenomen in het GRP. Zou dit niet gedaan worden dan zou dit (grote) aanpassing van het tarief voor rioolheffing betekenen.



De rekenkamer doet de volgende aanbevelingen:

- a. zo spoedig mogelijk aan de Raad een herziene systematiek te presenteren met betrekking tot de raming en verantwoording van de lasten en baten van het rioolbeheer en hierbij de raad onder meer keuzes voor te leggen wel of geen voorziening ten behoeve van groot onderhoud, methode verwerking vervangingsinvesteringen (afschrijvingen of sparen) en over de verwerking van de financiële resultaten (zie hiervoor de Handreiking);*
- b. zo spoedig mogelijk aan de raad een actueel onderhoudsplan riolering voorleggen;*
- c. zowel bij de begroting als jaarstukken de in de eerste aanbeveling gestelde keuzes consistent door te voeren, zodat deze documenten in overeenstemming zijn met de (geest van de) van de BBV-regelgeving;*
- d. Op basis van een actueel onderhoudsplan een heroverweging te doen van de in 2011 en 2013 gepleegde onttrekkingen aan de BR riolering;*
- e. op basis van het geactualiseerde onderhoudsplan zo nodig het GRP 2013-2017 aan te passen en deze opnieuw ter besluitvorming aan de Raad voor te leggen;*
- f. De werkwijze rondom de kostendekkendheid van de afvalstoffenheffing te continueren.*

Over de aanbevelingen merken wij het volgende op:

- Ad. a (herziene systematiek): wij geven opdracht om aan te sluiten bij de (nieuwe) BBV-voorschriften. Bij de opzet van het nieuwe systeem zal ook onze accountant worden betrokken.
- Ad. b en c (opstellen nieuw onderhoudsplan op basis van BBV): een deugdelijke en actueel meerjaren-onderhoudsplan is eis voor de onderbouwing van de te vormen voorziening. Dit maakt deel uit van de nieuwe systematiek.
- Ad. d (heroverweging van de onttrekkingen): Geen heroverweging van de gedane onttrekkingen. Want ook als we een voorziening zouden hebben, zou er een vrijval plaatsvinden. De uitgaven waren immers feitelijk lager dan de begroting. Een daarop gebaseerde meerjaren onderhoudsplan zou in dat geval dus geleid hebben tot een vrijval van de voorziening in de algemene middelen.
- Ad. e (geactualiseerde onderhoudsplan/GRP): de tarieven voor de rioolheffing zijn voor 2014 reeds vastgesteld. De herziene systematiek zal als basis dienen voor de tariefsbepaling voor de rioolheffing 2015. Gelet op de nodige voorbereidingstijd gaan wij ervan uit dat de besluitvorming door de raad hierover in het najaar 2014 kan plaatsvinden.
- Ad. f (werkwijze afvalstoffenheffing); wij zullen de gehanteerde werkwijze continueren.

Wij verzoeken u deze reactie integraal op te nemen in uw eindrapportage.

Hoogachtend,

burgemeester en wethouders,
de gemeentesecretaris,

de burgemeester

Th. Hoex MMO

drs A.S.F. van Asseldonk

6. Nawoord rekenkamercommissie

De bestuurlijke reactie van het college op de conceptrapportage geeft voor ons reden tot enkele inhoudelijke opmerkingen.

Voor een inkijk in het referentiekader voor de rekenkamercommissie rondom de geldstromen voor riolering, mogen wij korthedshalve verwijzen naar de bestuurlijke rapportage. Daarbij zijn wat ons betreft met het oog op de bestuurlijke reactie van het college nog een tweetal zaken in ieder geval aan te halen.

In de eerste plaats is een bestemmingsreserve geen structureel instrument om kosten en daarmee tarieven te egaliseren. Daar is nu juist een voorziening als middel voor in het leven geroepen. Wat binnen de kaders van rechtmatigheid valt, is een tijdelijke inzet van een bestemmingsreserve als 'spaarpot' indien er geen actueel onderhoudsplan is. Dat is echter reden om na die constatering direct een actuele onderhoudsplanung op te stellen. Het is essentieel om een onderhoudsplan te hebben, immers alleen dan kan goed worden bepaald welke kosten er in de (nabije) toekomst gemaakt moeten worden en wat dit betekent voor de hoogte van de rioolheffing voor inwoners en bedrijven. Bij de huidige systematiek wordt de vrijheid voor de raad om middelen vanuit de bestemmingsreserve ook voor andere doelen in te zetten genoemd als motief voor het gebruik van dit instrument. Dat staat naar onze mening op gespannen voet met de bestaande regelgeving.

In de tweede plaats is naar ons oordeel duidelijk dat op begrotingsbasis de jaarlijkse lasten voor rioleringswerkzaamheden niet boven de (begrote) baten (opbrengst tarieven) mogen uitgaan. De toelichting dat een en ander in meerjarig kader en vanuit bedrijfseconomisch perspectief anders kan worden ingevuld, overtuigt ons niet. De regelgeving geeft daar geen uitzondering op.

Wij constateren dat het college kennelijk aanleiding ziet om aan de hand van een op korte termijn te verwachten aanpassing van de regelgeving op het gebied van riolering, de bestaande praktijk van raming en verantwoording aan te passen.

Deel 2: Nota van bevindingen

1. Onderzoekskader riool- afvalstoffenheffing

1.1 Wettelijk kader

De riool- en afvalstoffenheffing vinden hun wettelijke basis in de Gemeentewet en de Wet milieubeheer.

De wettelijke regels bevatten aanwijzingen en beperkingen met betrekking de door de gemeente op te leggen heffingen. Zo dienen door de Raad op dit gebied gemeentelijke verordeningen te worden vastgesteld en is de wijze van vaststelling van de tarieven niet geheel vrij.

Daarnaast bestaan er landelijke richtlijnen en handreikingen die tevens een zekere juridische inkadering geven ten aanzien van de wijze waarop kosten kunnen worden toegerekend (kostprijsbepaling) en de verantwoording die dient te worden afgelegd bij de begroting en jaarrekening (verslaggevings-technische aspecten).

Wettelijk kader	Relevante regelgeving
Gemeentewet	- GW 229b: vaststelling tarieven zodanig dat de geraamde baten niet uitgaan boven de geraamde lasten - GW 228a: instellen rioolheffing m.b.t. afvalwater, hemelwater en grondwater
Wet Milieubeheer	- Wmb 10.23 vaststellen van een afvalstoffenverordening - Wmb15.33 instellen heffing m.b.t. huishoudelijke afvalstoffen
Verordeningen gemeente Overbetuwe	- Belastingverordening - Afvalstoffenverordening - Verordening rioolheffing - Financiële verordening (ex. art 212 GW)
Richtlijnen	- Besluit BBV: besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten - Commissie BBV: richtlijnen en notities
Handreikingen	- VNG: modellen kostenonderbouwing rioolheffing en afvalstoffenheffing (2010) - BZK: handreiking kostentoerekening leges en tarieven (2010)

Op grond van de Gemeentewet worden de tarieven zodanig vastgesteld dat de geraamde baten niet uitgaan boven de geraamde lasten. Het gaat hier over de mate van kostendekkendheid die dus nooit meer dan 100% mag bedragen. Het is aan de gemeente om te kiezen of alle kosten in de tarieven worden doorberekend of dat bepaalde kosten worden uitgezonderd.

De wetgever geeft aan dat het principe van kostendekkendheid dient te worden beoordeeld op begrotingsniveau. Het systeem van kostentoerekening in de begroting is dus leidend. Op begrotingsniveau mogen de geraamde baten de geraamde lasten niet overschrijden, anders wordt immers de 'opbrengstnorm' van artikel 229b van de Gemeentewet geschonden.

Het vorengaande houdt in dat afwijkingen op rekeningbasis (blijkend uit de jaarstukken) niet in de beoordeling van de kostendekkendheid ingevolge artikel 229b van de Gemeentewet betrokken hoeven te worden. Zo is het dus toegestaan om op rekeningbasis een overschot (> 100% dekking) te hebben. Wel dient daarbij sprake te zijn van:

- een gedegen analyse en verschillenverklaring op rekeningsniveau, waaruit blijkt wat de reden is geweest van gerealiseerde tekorten dan wel overschotten

- reële begrotingsramingen, waarin alleen de daadwerkelijk verwachte lasten van enig jaar worden opgenomen en voorzover deze aan de riool- dan wel afvalstoffenheffing mogen worden toegerekend.

Met behulp van richtlijnen en handreikingen is vrij dwingend bepaald welke kosten in de heffing mogen worden opgenomen (kosten die samenhangen met de verrichte dienstverlening) en hoe bijvoorbeeld kosten van overhead kunnen worden toegerekend (via bedrijfseconomische principes). Zo kunnen de kosten van straatreiniging tot op zekere hoogte aan de rioolheffing worden toegerekend. Immers het vegen van straten kan bijdragen aan een goede werking van de riolering en aan het verwijderen van afval (zwerfvuil ontstaan door verkeerd aangeboden afval).

Artikel 229b Gemeentewet

- 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.

Tenslotte worden voorwaarden en eisen gesteld aan de systematiek van verantwoording binnen de begroting en jaarrekening. Naast de eis dat uiteraard sprake dient te zijn van reële begrotingscijfers is het gebruik van voorzieningen en reserves strikt ingekaderd. Met name bij de rioolheffing luistert dit nauw. Toevoegingen aan reserves mogen bijvoorbeeld niet als last in de tariefberekening worden opgenomen. Dit in tegenstelling tot hetgeen in de gemeentewet onder artikel 229b, lid 2b is vastgelegd, omdat dit nog een oude 'redactie' betreft die bij de invoering van het BBV is achterhaald. Dus alleen 'bijdragen aan voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa' kunnen als last in de begroting.

1.2 Beleidskader

Binnen het wettelijk kader heeft de gemeente ruimte om eigen beleid te voeren, bijvoorbeeld ten aanzien van de bepaling van de heffingsgrondslag en de kosten die al dan niet bij de tariefbepaling in aanmerking worden genomen. De belangrijkste beleidsuitgangspunten zijn terug te vinden in de begroting en ondersteunende beleidsnota's, -plannen en -regels. In het kader van dit onderzoek is relevant welke beleidsuitgangspunten door de gemeente zijn vastgelegd ten aanzien van de bepaling van de gemeentelijke tarieven rond de riool- en afvalstoffenheffing uit oogpunt van kostendekkendheid.

Op grond van bestudering van de gemeentelijke stukken is hiervan het volgende beeld te geven.

Beleidskader	Relevante bepalingen
Kadernota	- 100% kostendekkendheid riool- en afvalstoffenheffing - tarievenbeleid in meerjarenperspectief

Begroting	- tarievenbeleid gebaseerd op 100% kostendekking - na te streven kwaliteitsniveau riolering 'hoog' of 'basis - B2010: beperking lastendruk door verlaging rioolheffing met 10% op grond van uitgevoerd nader onderzoek - J2010: toevoeging voordeel op riolering van € 661.526,- aan Algemene reserve - B2013: halvering Bestemmingsreserve riolering ten behoeve van algemeen beleid
GRP 2008-2012	- beperking omvang rioolheffing door inzet BR riolering gedurende een periode van 60 jaar - herberekening 2010: inzet en afbouw BR riolering in maximaal 20 jaar gecombineerd met voorlopige tariefverlaging
Nota reserves en voorzieningen	- BR riolering wordt ingezet ter beperking van toekomstige tariefsverhogingen - de middelen in de bestemmingsreserve komen ten gunste van de belastingplichtige

Door de gemeente Overbetuwe worden de belangrijkste beleidsuitgangspunten vastgelegd in de jaarlijkse begrotingsstukken. Veelal zijn deze ontleend aan specifieke documenten, zoals nota's en plannen. Zo wordt zowel onder het hoofdstuk 'Uiteenzetting financiële positie' als onder de paragraaf 'Lokale lasten' van de programmabegroting vrij consistent het principe van 100% kostendekkendheid vastgelegd voor de riool- en afvalstoffenheffing.

Daarnaast wordt in diverse stukken aandacht geschonken aan de ontwikkeling van de Bestemmingsreserve riolering en de wijze waarop deze wordt ingezet in het kader van het financieel (meerjaren)beleid.

1.3 Financieel kader

Teneinde uitvoering te kunnen geven aan het beleidskader zullen binnen de gemeente voorzieningen moeten worden getroffen om het beheer hiervan en de verantwoording hierover (financieel kader) vorm te kunnen geven. Het beheer en de verantwoording vormen zowel voor de Raad als de accountant belangrijke toetsingspunten om zo invulling te kunnen geven aan hun controlerende functie.

Ten aanzien van het beheer mag worden verwacht dat

- er een adequate kostprijsbepaling aan de bepaling van de jaarlijkse tarieven ten grondslag ligt;
- helderheid bestaat over de exacte wijze waarop de kostentoerekening plaatsvindt;
- in administratieve zin de lasten en baten op een eenduidige wijze met elkaar geconfronteerd kunnen worden;
- in meerjarenperspectief analyses en eventueel bijstellingen worden uitgevoerd.

Ten aanzien van de verantwoording mag worden verwacht dat:

- deze voldoet aan relevante verslaggevingsregels en verantwoordingseisen;
- opzet, vorm en presentatie consistent en toegankelijk is;
- inzicht wordt gegeven in de realisatie, onder andere door confrontatie van de werkelijke cijfers met de begroting en onderliggende plannen;

Door de gemeente Overbetuwe is geen aparte kostprijsbepaling opgesteld of voorhanden die bijvoorbeeld als onderlegger dient bij de jaarlijkse tariefbepalingen. Wel wordt naar wij hebben begrepen rekening gehouden met de handreikingen voor kostentoerekeningen van VNG en BZK. Op kostenplaatsniveau (ook terug te vinden in de Productenramingen) wordt vrij gedetailleerd inzicht gegeven in de kostencomponenten die onder de riool- of

afvalstoffenheffing vallen. Specifieke kostenposten, zoals loonkosten, kosten straatreiniging, perceptiekosten, kwijtscheldingen en BTW worden daarin apart zichtbaar gemaakt.

Bij de jaarstukken worden volgens een bepaalde systematiek belangrijke verschillen tussen begroting en realisatie toegelicht en verklaard. Onder de paragraaf 'Lokale lasten' wordt nader ingegaan op tarieven, opbrengsten, kostendekking en specifieke zaken.

Tevens wordt bij jaarlijks bij het hoofdstuk 'Balans' ingegaan op de ontwikkeling van de bestemmingsreserves, waaronder de BR riolering (in cijfermatige en toelichtende zin).

2. Onderzoek rioolheffing

2.1 Inleiding

Om een beeld te krijgen van de systematiek van raming en verantwoording van de lasten en baten riolering heeft de Rekenkamer met name gekeken naar de ontwikkeling van de exploitatie over de jaren 2010-2012. Tijdens de uitvoering van het onderzoek is besloten om als startpunt ook aansluiting te zoeken met het GRP 2008-2012. Hierdoor kan een totaalbeeld worden geschetst van het financiële verloop van de lasten en baten en de reservepositie over de gehele planperiode.

Bij de opstelling van het GRP 2008-2012 is voor wat betreft de tariefbepaling uitgegaan van inzet van de bestemmingsreserve riolering (BR riolering) van totaal € 7.000.000,-. Van de totale reserve groot € 8.204.000,- is € 1.204.000,- afgezonderd voor de uitvoering van het Waterplan.

'De gemeente Overbetuwe heeft een bestemmingsreserve voor de riolering. Deze bestemmingsreserve riolering bedraagt op 1 januari 2008 ca. acht miljoen euro. De budgetten voor enkele lopende projecten in 2008 zijn hierin al verwerkt.
De omvang van voornoemde reserve is ontstaan doordat jaarlijks de vanuit het GRP geraamde investeringen en exploitatielasten beschikbaar zijn gesteld, maar dat jaarlijks niet alle geplande maatregelen werden gerealiseerd. De budgetten die jaarlijks niet werden benut vloeiden af naar de bestemmingsreserve voor de riolering, die hierdoor behoorlijk in omvang toenam.
(GRP 2008-2012, paragraaf 2.4.2)

Uitgaande van 100% kostendekkendheid (rekenperiode 60 jaar) zou rekening houdend met inzet van de bestemmingsreserve:

- het tarief voor 10 jaar kunnen worden 'bevroren' op € 210,70, waarna een geleidelijke stijging van maximaal 3% nodig zou zijn;
- de bestemmingsreserve de eerste jaren licht toenemen tot een stand per 31 december 2012 van ongeveer € 8,7 mln.

2.2 Overzicht lasten en baten riolering

Teneinde enig inzicht te verkrijgen in het verloop van de lasten en baten rond de rioolheffing is in Bijlage 1 een financieel overzicht opgenomen over de planperiode van het GRP (2008-2012).

Onderstaand is een en ander in beknopte vorm weergegeven.

Exploitatie rioolheffing (x € 1000,-)	2008 B	2008 J	2009 B	2009 J	2010 B	2010 J	2011 B	2011 J	2012 B	2012 J
Materiële lasten	803	607	785	675	779	414	745	512	800	534
Kapitaallasten	1.341	912	1.818	1.033	1.845	1.144	1.842	1.201	1.866	1.393
Interne loonkosten	825	784	936	742	912	630	963	1.016	940	973
Compensabele BTW	341	316	444	407	469	448	444	442	453	431
Specifieke posten	-264	-264	-229	-229	-118	-118	-95	-95	-89	-89
Totaal lasten	3.046	2.292	3.754	2.628	3.887	2.720	3.899	3.076	3.970	3.242
Baten rioolheffing	4.055	4.059	4.148	4.260	4.217	3.654	3.804	3.622	3.781	3.738
Af: kwijtscheldingen	-114	-129	-138	-126	-118	-112	-120	-119	-121	-121
Totaal baten	3.941	3.930	4.010	4.134	4.099	3.542	3.684	3.503	3.660	3.617
Saldo lasten en baten correcties	-895	-1638 28	-256 -18	-1506	-212	-822 51	215	-427	310	-375
Saldo voor bestemming	-895	-1666	-238	-1506	-212	-873	215	-427	310	-375
Tarief < 500m3	210,70		210,70		189,60		189,60		189,60	

Tabel 1: Overzicht lasten en baten riolering 2008-2012

Uit bovenstaand overzicht kan worden opgemaakt dat het saldo van de lasten en baten, zelfs op begrotingsniveau, jaarlijks grote voordelige verschillen vertoont. Pas in 2011 en 2012 wordt een nadelig saldo op de lasten en baten geraamd. Ook volgens de primaire begroting 2013 is trouwens een tekort geraamd.

Materiële lasten

De daadwerkelijke materiële lasten zijn wat onderhevig aan schommelingen al komen deze ten opzichte van de begroting jaarlijks structureel lager uit. De onderhoudskosten zijn vrij stabiel en vertonen zelfs een gestage daling. Het na te streven kwaliteitsniveau van het onderhoud was bij de begroting 2010 nog vastgelegd op 'hoog', bij de begroting 2011 is dit ineens vastgelegd op 'basis'.

De grootste schommeling in de lasten wordt veroorzaakt door de energiekosten. Daarnaast zijn hieronder de doorbelaste kosten van straatreiniging opgenomen, welke in 2010 structureel circa € 90.000,- lager uitkomen. Het is toegestaan om deze kosten deels aan de rioolheffing toe te rekenen.

Niet duidelijk is of onder de materiële kosten ook de kosten van de in 2008 onder de gemeentelijke verantwoordelijkheid vallende nieuwe watertaken (zorgplicht voor hemelwater en grondwater) zijn opgenomen. Uit de reguliere P&C-documenten (begrotingen en jaarstukken) maken wij op dat deze kosten vooralsnog niet meer dan gereserveerd waren binnen de bestaande bestemmingsreserve riolering.

Kapitaallasten

Voor een nadere analyse van en toelichting op de kapitaallasten kan worden verwezen naar paragraaf 3.3.

Overige lasten

Voor wat betreft de interne loonkosten kan worden opgemerkt dat deze een belangrijk onderdeel uitmaken van de exploitatie. Wat opvalt is dat de kosten met name in 2011 en 2012 fors toenemen en zelfs de begrote bedragen overschrijden. Het is temeer opvallend, aangezien bij de jaarstukken 2010 is aangegeven dat de loonkosten als gevolg van een gewijzigde doorbelasting aanzienlijk lager zijn uitgevallen. Ons is medegedeeld dat vanaf 2011 een min of meer vaste formatie (11,2 fte) ten behoeve van het rioolbeheer werkzaam is.

Onder de lasten riolering mag ook de compensabele BTW worden opgenomen, omdat de compensatie van deze BTW in het verleden immers aan het gemeentefonds is onttrokken. Onder de overige posten is onder andere de verfijningsuitkering van het Rijk opgenomen, welke jaarlijks afloopt naar nul.

Baten

De baten rioolheffing zijn gezien het aantal aansluitingen e.d. redelijk goed in te schatten. Hoewel bij het GRP tot 2017 het basisriooltarief (onttrekkingen onder de 500 m³ water) zou worden bevroren op € 210,70 is op grond van een interne evaluatie besloten het tarief in 2010 met 10% te verlagen tot € 189,60. In 2013 heeft overigens ook een kleine verlaging van het riooltarief plaatsgevonden (3%).

Bij de herberekening in 2010 (leidend tot een tariefverlaging van 10%) zijn de basisuitgangspunten van het GRP in hoofdlijnen in stand gehouden, zij het dat:

- de bestemmingsreserve nu in 20 jaar wordt afgebouwd (i.p.v. 60);
- de ramingen van de investeringen naar beneden worden bijgesteld;
- de interne loonkosten t.o.v. 2009 met € 100.000,- worden verlaagd.

Van de evaluatie bestaat een ambtelijk verslag (besluit BenW van 18-08-2009).

Resultaten

Op begrotingsbasis worden door de gemeente voordelige of nadelige saldi op de lasten en baten geraamd, welke vervolgens als dotatie of onttrekking aan de BR riolering worden gepresenteerd en in de praktijk ook daadwerkelijk worden geboekt. Dotaties of onttrekkingen kunnen echter niet als lasten of baten in aanmerking worden genomen, doch maken zowel op begrotings- als rekeningbasis onderdeel uit van de resultaatbestemming.

- het saldo van lasten en baten (de reguliere exploitatie) mag dus geen dotaties en onttrekkingen aan reserves bevatten
- de dotaties en onttrekkingen aan reserves moeten apart zichtbaar gemaakt worden en maken onderdeel uit van de resultaatbestemming en dus niet van het saldo van lasten en baten

Resultaten riolering (x € 1000,-)	B2008	B2009	B2010	B2011	B2012
Lasten	3.046	3.754	3.887	3.899	3.970
Baten	3.941	4.010	4.099	3.684	3.660
Saldo van lasten en baten	-895	-256	-212	215	310
BR riolering					
- storting geraamd overschot	895	256	212	0	0
- onttrekking geraamd tekort	0	0	0	215	310
Resultaat na bestemming	0	0	0	0	0
Kostendeckking	129%	107%	105%	94%	92%

Tabel 2: Overzicht geraamde exploitatieresultaten riolering 2008-2012

De verantwoordingswijze van de gemeente staat op gespannen voet met de wet- en regelgeving en de eigen financiële uitgangspunten. Immers het principe van niet meer dan 100% kostendeckendheid wordt volgens de eigen begroting van 2008, 2009 en 2010 (zie tabel 2) geschonden. Daarnaast wordt op een onjuiste wijze met de bestemmingsreserve omgegaan (zie paragraaf 3.4).

2.3 Ontwikkeling investeringen en kapitaallasten riolering

In het GRP 2008-2012 zijn over de gehele planperiode de jaarlijkse rioleringsinvesteringen (uitbreiding en verbetering) geraamd. De hieruit voortvloeiende kapitaallasten (rente en afschrijving) zijn in het rekenmodel naast de andere lasten meegenomen om zo een calculatiegrondslag te hebben voor de tariefberekening.

Onderstaand zijn de investeringen en kapitaallasten over de gehele planperiode (2008-2012) in beknopte vorm weergegeven.

Investeringsverloop riolering (x € 1000,-)	2008	2009	2010	2011	2012	totaal
Investeringsverloop						
Geraamd	5.497	4.557	4.592	1.118	1.119	16.883
Gerealiseerd	3.664	1.756	892	723	600	7.635
procentueel	67%	39%	19%	65%	54%	45%
Kapitaallasten alle inv.						
Geraamd	1.341	1.818	1.845	1.842	1.866	8.712
Gerealiseerd	912	1.033	1.144	1.201	1.393	5.683
onderschrijding	429	785	701	641	473	3.029

Tabel 3: Overzicht investeringen en kapitaallasten riolering 2008-2012

Hieruit kan worden opgemaakt dat over de gehele planperiode van de in totaal volgens het GRP geraamde investeringen groot €16,9 mln. slechts een bedrag van € 7.6 mln. (45%) is gerealiseerd. Pas in de jaren 2011 en 2012 wordt procentueel iets ingelopen, al blijft ook in deze jaren het daadwerkelijke investeringsvolume substantieel achter bij de raming. De verschillen zijn bij de jaarstukken op hoofdlijnen toegelicht en zouden onder andere te maken hebben met vertraging in de uitvoering, technologische ontwikkelingen en niet doorgegangene investeringen op het gebied van milieumaatregelen. Een wat meer diepgaande analyse en verklaring ontbreekt echter.

Het zal duidelijk zijn dat dienovereenkomstig de totale jaarlijkse kapitaallasten aanzienlijk achterblijven bij de in de begroting opgenomen ramingen. Over de gehele planperiode is een 'voordeel' ontstaan van ruim € 3,0 mln., dat uiteindelijk opgenomen is in de BR riolering.

De grote verschillen tussen geraamde en gerealiseerde cijfers konden ontstaan, doordat de gemeente consequent de geraamde investeringen en kapitaallasten volgens het GRP 2008-2012 in de begroting heeft opgenomen. Na het eerste jaar van uitvoering was echter al bekend dat het daadwerkelijke investeringsvolume zou achterblijven bij de ramingen volgens het GRP. De gemeente heeft deze 'lagere verwachting' echter niet doorvertaald in de daarop volgende begrotingen door lagere investeringen en kapitaallasten op te voeren. Uit de begroting ('Productenraming') kan ook worden opgemaakt dat in enig jaar niet gerealiseerde kapitaallasten in het daarop volgende jaar weer terugkomen onder de noemer 'financiële ruimte kapitaallasten' (zie ook Bijlage 2).

Dit betekent dat dit eigenlijk 'lastenramingen' zijn, waarvan de gemeente op voorhand al weet dat deze niet tot daadwerkelijke lasten zullen leiden. In wezen geeft de gemeente dit zelf al aan door in de begrotingsstukken apart de geraamde kapitaallasten te vermelden van de over dat specifieke jaar naar verwachting wel uit te voeren investeringen.

Het totale bedrag van deze als 'financiële ruimte' benoemde posten bedraagt over de planperiode van het GRP circa € 1,7 mln.

Deze handelwijze bevreemdt de Rekenkamer, aangezien het College in het eigen GRP heeft aangegeven dat de raming van (kapitaal)lasten steeds zal plaatsvinden op basis van de actuele situatie. Dat wil dus zeggen dat er reëel geraamd moet worden, zoals ook de wetgever heeft beoogd.

'De geraamde extra exploitatielasten en geplande investeringen in de jaarschijven van het GRP worden niet zondermeer in de gemeentebegrotingen opgenomen. Jaarlijks zal er bij de begrotingsopstelling eerst worden beoordeeld of op basis van de actuele situatie de geplande extra uitgaven/investeringen nog steeds volledig nodig/haalbaar zullen zijn in het betreffende jaar; dus geen automatisme!
(GRP 2008-2012, raadsvoorstel pagina 4)

Hoewel uit de evaluatie van 2009 inzake de tariefsverlaging van 10% blijkt dat ramingen van investeringen zijn bijgesteld (geschrapte investeringen) is dit blijkbaar geen aanleiding geweest om ook de ramingen in de begroting van de investeringen resp. kapitaallasten dienovereenkomstig aan te passen.

2.4 Ontwikkeling Bestemmingsreserve rioolheffing

In het verleden werd voor de riolering een voorziening gebruikt om fluctuaties in de lasten en baten op te vangen. Met name door lagere investeringen dan begroot in het toenmalige GRP is deze voorziening fors gegroeid. Bij de Najaarsnota 2007 is toen besloten een deel van deze voorziening (tot het niveau van de geraamde stand in het GRP) af te romen en te storten in een nieuwe Bestemmingsreserve riolering.

Stand 31-12-2007:	voorziening riolering	€ 6.007.000,-
	bestemmingsreserve riolering	€ 2.197.000,-

Bij de evaluatie van april 2008 ('Nota reserves en voorzieningen 2008') heeft de Raad besloten de voorziening riolering en bestemmingsreserve riolering samen te voegen in één Bestemmingsreserve riolering, groot € 8.204.000,-. Doel hiervan was deze middelen in te zetten:

- ter beperking van de noodzakelijke tariefsverhogingen in de rioolheffing voor de komende jaren
- ter dekking van een deel van de extra kosten die voortvloeien uit de nieuwe watertaken (verbrede rioolheffing)

Voorstel 7

'Vooruitlopend op de vaststelling van het nieuwe GRP het saldo van de voorziening riolering alvast toe te voegen aan de bestemmingsreserve riolering (totaal € 8.204.000) en jaarlijks de rente toe te voegen aan het saldo van deze reserve.

[Deloitte zal over dit onderwerp nog een advies uitbrengen en situatie kan dus nog wijzigen; voor dit moment kon men echter instemmen met dit voorstel.]'

(Nota R. en V.2008, pagina 8)

Onderstaand is een beknopt overzicht gegeven van de mutaties in de bestemmingsreserve (BR) riolering over de jaren 2008-2012.

Verloop BR riolering (x € 1000,-)	2008	2009	2010	2011	2012
Beginstand	8.204	9.304	11.982	13.159	13.912
Bij:					
- bespaarde rente	369	460	557	592	625
- resultaat vorig jaar	0	934	408	0	-33
- storting geraamd overschot	732		212	0	0
- overige posten	0	1284	0	460	31
Af:					
- resultaat vorig jaar	0	0	0	299	0
- onttrekking geraamd tekort	0	0	0	0	310
- overige posten	1	0	0	0	27
Eindstand	9.304	11.982	13.159	13.912	14.198

Tabel 4: Overzicht mutaties Bestemmingsreserve riolering 2008-2012

Functie van de bestemmingsreserve

Bij de vaststelling van het GRP is door het College expliciet verwoord dat voor de gemeente geen juridische verplichting bestond om de tot op dat moment 'opgebouwde' overschotten in toekomstige jaren te verrekenen met de rioolheffing. In de ogen van het College is geen sprake van een voorziening (die vastligt en waar de Raad niet aan kan komen), doch van een bestemmingsreserve (waarvan de Raad de bestemming vrijelijk kan wijzigen).

Overigens bevestigt de College hier de bestemming van de reserve, zoals bij de evaluatie van de reserves en voorzieningen is vastgelegd (punt 7b, raadsvoorstel GRP 2008-2012 van 1 juli 2008, kenmerk 08RV000128).

Ook bij het GRP 2013-2017 is dit weer het geval (raadsbesluit van 20 augustus 2013).

Rentetoerekening

Jaarlijks wordt aan de beginstand van de bestemmingsreserve rente toegerekend conform de 'Nota reserves en voorzieningen 2008'. De hoogte van het rentepercentage is normaliter afgestemd op de ontwikkeling van het rentepercentage van langlopende leningen. Ten aanzien van de rioleringsreserve is echter bij de vaststelling van het GRP (raadsbesluit 1 juli 2008) besloten om een vast percentage van 4,5% te hanteren.

Door de grote omvang van de bestemmingsreserve is sprake van een substantiële jaarlijkse toename van de reserve als gevolg van rentetoerekening. Dat betekent dat het saldo van de BR riolering voor een forse component uit toegerekende rente bestaat.

Mutaties 2008

In 2008 hebben op basis van het GRP, de voor- en najaarsnota diverse stortingen plaatsgevonden voor een totaalbedrag van € 732.352,-.

Mutaties 2009

Toegevoegd is een bedrag van € 933.669,- inzake de bestemming van het rekeningresultaat 2008 (voordelig € 1.666.021,-) onder aftrek van de reeds in 2008 geraamde en gestorte dotatie (€ 732.352,-).

Daarnaast is conform de primaire begroting een bedrag toegevoegd van € 1.097.710, inzake het verwachte overschot op de exploitatie 2009. Tevens is een bedrag van € 186.000,- gedoteerd i.v.m. lagere rente.

Mutaties 2010

Toegevoegd is een bedrag van € 408.405,- inzake de bestemming van het rekeningresultaat 2009 (voordelig € 1.506.115,-) onder aftrek van de reeds in 2009 geraamde en gestorte dotatie (€ 1.097.710,-).

Daarnaast is conform de primaire begroting een bedrag toegevoegd van € 211.577,- inzake het verwachte overschot op de exploitatie 2010.

Mutaties 2011

De bestemming van het rekeningresultaat 2010 is onder aftrek van de reeds in 2010 gepleegde dotatie toegevoegd aan de Algemene reserve. Derhalve is een bedrag van € 661.526,- (zie jaarstukken 2010) in 2011 buiten de BR riolering gelaten. Dit besluit van de Raad staat haaks op het bij het GRP geformuleerde uitgangspunt dat overschotten via de BR riolering dienen te lopen.

'Het verschil Voor 2010 was een storting geraamd van € 211.577,-. In 2010 was het verschil tussen de werkelijke lasten en baten van het product Rioolbeheer € 873.103,- voordelig. Het verschil van € 661.526 betreft eenmalige voordelen. Voor de uitvoering van de te nemen maatregelen in het GRP 2008-2012 zijn deze middelen niet nodig. Daarom stellen wij u voor om dit voordeel toe te voegen aan de algemene reserve.'
(Jaarstukken 2010, pagina 172)

Conform de primaire begroting is een bedrag onttrokken van € 215.207, inzake het verwachte tekort op de exploitatie 2011. Eveneens heeft een specifieke onttrekking plaatsgevonden van € 84.113,-.

Daarnaast is conform de voorjaars- resp. najaarsnota een geraamd voordeel toegevoegd aan de reserve van in totaal € 460.000,- (verwachte voordelen op de rioolexploitatie).

Mutaties 2012

Onttrokken is een bedrag van € 32.747,- inzake de bestemming van het rekeningresultaat 2011 (voordelig € 427.253,-) onder aftrek van de reeds in 2011 gepleegde dotatie (groot € 460.000,-).

Tevens is conform de primaire begroting onttrokken een bedrag van € 310.022,- inzake het verwachte tekort op de exploitatie 2012.

Herbestemming BR riolering 2013

In het kader van de Heroverwegingsnota 2012 is in verband met de financiële situatie van de gemeente door het College voorgesteld een fors deel aan de BR riolering te onttrekken en toe te voegen aan de algemene middelen (storting in Algemene reserve) van de gemeente. Ook hier geeft het College aan dat er in principe een keuze is om te werken met een voorziening of een bestemmingsreserve en dat daarbij de keuze is gevallen op een bestemmingsreserve. Hierbij wordt de besluitvorming bij het GRP 2008-2012 nogmaals

aangehaald om aan te tonen dat herbestemming van een groot deel van de gereserveerde middelen mogelijk is. Uit dien hoofde is door het College voorgesteld om de bestemmingsreserve naar de stand van dat moment ongeveer te halveren (zie ook besluitenlijst raadsvergadering van 6 november 2012).

Aan de BR riolering is derhalve in 2013 een bedrag van € 6.800.000,- onttrokken, zodat een stand van de bestemmingsreserve resteerde van circa € 8.078.000,-. Dit bedrag is ingebracht in de financiële berekeningen van het GRP 2013-2017 en als zodanig meegenomen in de berekening van de tarieven voor de komende jaren.

2.5 Bevindingen

De Rekenkamer heeft vastgesteld dat de ten opzichte van het GRP bovenmatige groei van de BR riolering grotendeels veroorzaakt is door achterblijvende vervangingsinvesteringen in het riool. Hierdoor blijken de werkelijke kapitaallasten jaarlijks aanzienlijk lager uit te vallen dan begroot. Hoe dit kon gebeuren is getracht in paragraaf 3.3 nader toe te lichten. Een adequate analyse en verklaring hiervoor valt echter aan de hand van de reguliere P&C-documenten niet goed te ontlenen.

Met name in de jaren 2008 en 2009 zijn in ieder geval forse overschotten ontstaan, wel 40% belopend van de totale heffingsbaten. De overschotten over de planingsperiode GRP 2008-2012 belopen in totaal een bedrag van circa € 4,8 mln. (geraamd € 0,8 mln.).

Daarnaast speelt de rentecomponent een grote rol, omdat de gemeente jaarlijks 4,5% rente aan de bestemmingsreserve toevoegt en dit over de planingsperiode van het GRP 2008-2012 in totaal al gauw € 3,3 mln. bedraagt.

De Rekenkamer stelt daarnaast vast dat het aan de hand van de begrotingen en jaarstukken lastig is om een goed inzicht te krijgen in de mutaties van de BR riolering. Dat heeft ook te maken met het feit dat het College geraamde tekorten of overschotten vooraf boekt en verwerkt in de administratie en jaarrekening, waardoor op basis van de daadwerkelijke rekeningresultaten weer een aanpassing in het daarop volgende jaar dient plaats te vinden. Daarnaast zijn tussentijds begrotingswijzigingen doorgevoerd over te verwachten voordelen c.q. nadelen in de rioolexploitatie.

Als geheel is dit ondoorzichtig en ook onnodig. Volstaan had kunnen worden met een jaarlijkse resultaatbepaling die dan al dan niet conform de financiële uitgangspunten (bij de jaarrekening) in de BR riolering wordt verwerkt.

De verantwoording van de lasten en baten in de begroting en jaarstukken vindt op een vrij consistente wijze plaats (verschillenverklaring, balanstoelichting, paragrafen e.d.), zij het dat over 2011 en 2012 de productrealisatie niet meer die specificatie geeft die voorheen verstrekt werd en ook bij de productenraming nog steeds verstrekt wordt.

Lasten en baten riolering

Het beleid ten aanzien van het kostenverhaal via de rioolheffing is gebaseerd op een kostendeckingspercentage van 100%. Dit uitgangspunt wordt in alle P&C-documenten consequent aangehaald. In hoeverre hierin ook de nieuwe gemeentelijke watertaken (zie paragraaf 3.2) zijn opgenomen is niet geheel duidelijk.

Ingevolgde de wet- en regelgeving is een hoger dekkingspercentage (op begrotingsbasis) niet toegestaan. Op rekeningbasis is dit niet genormeerd en zijn overschotten dus toegestaan. Wel is bepaald dat sprake dient te zijn van reële begrotingsbedragen en dat uiteraard alleen die lasten mogen worden toegerekend die ook wettelijk verhaalbaar zijn.

De Rekenkamer stelt vast dat alleen al op basis van de gemeentelijke stukken de gemeente over de jaren 2008-2010 op begrotingsbasis een overschot presenteert en dat dit (dekking boven de 100%) niet is toegestaan.

Resultaten riolering (x € 1000,-)	B2008	B2009	B2010	B2011	B2012
Lasten	3.046	3.754	3.887	3.899	3.970
Baten	3.941	4.010	4.099	3.684	3.660
Kostendekking	129%	107%	105%	94%	92%
Af: financiële ruimte kapitaallasten oude jaren	?	?	122	330	395
Kostendekking	129%	107%	109%	103%	102%
Af: niet reële ramingen kapitaal- lasten nieuwe investeringen	p.m.	p.m.	p.m.	p.m.	p.m.
Kostendekking	p.m.	p.m.	p.m.	p.m.	p.m.

Tabel 5: Kostendekkingspercentages riolering 2008-2012

Dit beeld kan nog anders uitvallen als blijkt dat bepaalde ramingen van lasten niet reëel zijn en dus feitelijk sprake is van een nog grotere overdekking boven de 100% dan in de begroting op het eerste gezicht is gepresenteerd. De Rekenkamer is van mening dat de post 'financiële ruimte kapitaallasten oude jaren' sowieso als een niet reële raming moet worden aangemerkt. Indien deze post in de opstelling wordt geëlimineerd (cijfers 2008 en 2009 zijn niet exact bekend), dan blijkt dat op begrotingsbasis over alle jaren (2008 t/m 2012) een dekking boven de 100% wordt geraamd.

Investerings en kapitaallasten

De gemeente heeft ervoor gekozen om jaarlijks alle investeringen en kapitaallasten in de begroting op te voeren overeenkomstig het GRP 2008-2012. Dus ongeacht de vraag of deze investeringsvolumes (ervaringen en actuele ontwikkelingen in beschouwing nemend) wel realistisch te noemen zijn. Het meerjarenbeeld geeft echter te zien dat de realisatie structureel achterblijft bij de ramingen.

De vraag doet zich dan ook voor in hoeverre op begrotingsbasis sprake is van reële ramingen voor de kapitaallasten (de posten 'kapitaallasten nieuwe investeringen' en 'kapitaallasten bestaand netwerk'). De rekenkamer stelt vast dat gegeven de systematiek die de gemeente volgt en de wijze waarop dit in de begrotingsstukken is opgenomen en toegelicht, er geen sprake is van reële ramingen. Immers de ramingen zijn niet gebaseerd op de daadwerkelijk in alle redelijkheid over enig jaar te verwachten investeringsvolumes, doch op basis van 'oude cijfers' uit een meerjarenplan (GRP).

Van wie zijn de overschotten?

Op rekeningbasis worden jaarlijks substantiële overschotten op de exploitatie van het rioolbeheer getoond. Er wordt dus aanzienlijk meer aan rioolheffingen ontvangen dan aan lasten daadwerkelijk is verantwoord.

De vraag doet zich voor of dit middelen zijn die ten gunste moeten komen van de toekomstige rioolheffingen of niet. Het College heeft zich op het standpunt gesteld dat hier sprake is van overschotten op rekeningbasis, waar dientengevolge vrijelijk over kan worden beschikt. Immers - zo stelt het College - dient alleen op begrotingsbasis sprake te zijn van 100% kostendekkendheid. Op rekeningbasis is het dus aan de gemeente wat met de 'resultaten' wordt gedaan, althans zo redeneert het College feitelijk.

Deze redenering staat naar de mening van de Rekenkamer haaks op de eveneens door het College gehanteerde opvatting dat de BR riolering dient om noodzakelijke tariefsverhogingen te vermijden ('egalisatiemotief') en om de kosten van het waterplan in de komende jaren op te vangen. Indien de reserve immers als 'egaliseringsreserve' wordt aangemerkt kunnen overschotten niet zomaar onttrokken worden, omdat dan het egalisatiemotief wordt ondermijnd.

Bestemmingsreserve of voorziening?

Ook stelt het College dat in het onderhavige geval kan worden gekozen voor een voorziening of een bestemmingsreserve. Wij delen dit standpunt niet. In de toelichting op het raadsvoorstel GRP 2008-2012 wordt het volgende over de bestemmingsreserve riolering weergegeven:

'Deze bestemmingsreserve bevat op dit moment afgerond € 8.200.000. Uitgangspunt is dat deze middelen grotendeels zullen worden ingezet ter beperking van de tarieven van de rioolheffing en voor een relatief klein deel voor de dekking van de extra lasten van het Waterplan. Juridisch gezien is een gemeente niet verplicht om overschotten op het product riolering van afgelopen jaren in volgende jaren te verrekenen met de rioolheffing. De enige wettelijke eis is dat op begrotingsbasis kan worden aangetoond dat rioolheffing niet meer dan 100% kostendekkend is. Blijkt achteraf in de jaarrekening dat er geld overblijft, dan is er geen wettelijke verplichting om dit in latere jaren te verrekenen met de inwoners. Er is dus geen wettelijke terugbetalingsplicht (dit ligt genuanceerder als de raad zeer nadrukkelijk een dergelijk beleidsuitgangspunt heeft vastgesteld en bekendgemaakt).

Het vorenstaande is o.a. van belang voor de bepaling of de gereserveerde middelen in een bestemmingsreserve of een voorziening vastgelegd moeten worden. Op basis van de begrotingsvoorschriften is hierbij bepalend of de raad de komende jaren de bestemming van de gereserveerde middelen nog kan wijzigen. Indien dit het geval is, dan is er sprake van een bestemmingsreserve. In het andere geval is er sprake van een voorziening (keiharde verplichting). Vaak is er bij riolering overigens sprake van diverse lastige mengvormen (deels voorziening, deels bestemmingsreserve). Om niet jaarlijks in de problemen te komen met de rechtmatigheidstoets van de accountant en om allerlei ingewikkelde mengvormen te voorkomen lijkt het ons praktisch om in dit raadsvoorstel als uitgangspunt vast te leggen dat u altijd de bevoegdheid houdt om in principe de bestemming van de gereserveerde middelen voor riolering te wijzigen. Hiermee is dan de juridische basis gelegd voor een bestemmingsreserve en is dit bij de jaarlijkse accountantscontrole ook geen punt van discussie meer. Ook kan het zijn dat over een aantal jaren bij een afweging van de diverse beleidsvelden prioriteiten verschuiven. Er moet dus vrijheid blijven om gereserveerde middelen t.z.t. alsnog voor andere prioriteiten in te zetten.'

(GRP 2008-2012, raadsvoorstel pagina 5)

Uit gesprekken met de ambtelijke organisatie constateert de rekenkamer – naast de bovengenoemde toelichting op en keuze voor een bestemmingsreserve riolering – dat op instigatie van de controlerende accountant en vanwege het ontbreken van een actueel beheersplan riolering voor vervanging en onderhoudskosten, er geen voorziening kon worden ingesteld. Dit is een vereiste van de BBV voor het hebben van een onderhoudsvoorziening. In de BBV is vastgelegd in welke situatie en onder welke condities gebruik gemaakt kan of dient te worden van een voorziening of een bestemmingsreserve. Voor het vraagstuk voorziening en/of bestemmingsreserve komt de Rekenkamer de volgende uitgangspunten tegen in de Notitie Riolering van de Commissie BBV van 20 oktober 2009:

- De gemeente kan (maar is niet verplicht) de kosten die zijn verbonden met de uitvoering van de rioleringstaak geheel of gedeeltelijk bij de burgers en bedrijven in rekening te brengen;
- Als de gemeente kiest voor een rioolheffing moet zij er mee rekening houden dat deze belasting alleen gebruikt mag worden ter bestrijding van de in de Gemeentewet genoemde activiteiten (inclusief toekomstige vervangingsinvesteringen);
- Een gemeente die een kostendekkend tarief in rekening brengt kan de rioollasten/het tariefniveau nivelleren door spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in het tarief mee te nemen;
- Uit oogpunt van efficiency kan de gemeente de gemeente die een riooltarief in rekening brengt één rioolvoorziening aanhouden waarin dan zowel de egalisatiebijdragen voor het toekomstig groot onderhoud, als de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen zitten;
- Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van periodieke bijstelling van het GRP is van belang dat de voorziening onderhoud respectievelijk vervanging zodanig in de begroting en rekening worden toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht

kan worden geboden in het onderscheid onderhoud c.q. spaarcomponent vervangingsinvesteringen;

- De Commissie BBV geeft de aanbeveling om als de gemeente een riooltarief hanteert, de gerealiseerde resultaten te muteren op een bestemmingsreserve riolering, hetgeen mede inzicht geeft in de mate waarin de planning wordt gerealiseerd;
- Het vormen van een reserve heeft het karakter van een resultaatbestemming en de toevoeging aan een dergelijke bestemmingsreserve is dus geen last bij de berekening van het riooltarief.

Voor wat betreft de riolering betekent dit naar het oordeel van de Rekenkamer het volgende:

- voor onderhoud riolering kan een aparte voorziening ('egalisatievoorziening' ingevolge art. 44-1c BBV) worden gevormd. Dit betekent dat jaarlijks ten laste van de begroting (exploitatie) een vaste dotatie ten gunste van de voorziening komt en dat de onderhoudsuitgaven vervolgens direct op de voorziening in mindering worden gebracht. Voordeel hiervan is dat hiermee eventuele grote fluctuaties in de jaarlijkse onderhoudsuitgaven kunnen worden teniet gedaan.
(keuze: wel of geen voorziening)
(gemeente Overbetuwe: hanteert geen onderhoudsvoorziening)
- voor vervangings/verbeteringsinvesteringen kunnen ten laste van de exploitatie de daadwerkelijke kapitaallasten (rente en afschrijving) worden verantwoord of er kan via een voorziening ('derdenvoorziening' ingevolge art 44-2 BBV) worden 'gespaard' door in het tarief hiervoor geraamde 'spaarbedragen' als bijdrage van derden op de investeringen in mindering te brengen)
(keuze: wel of geen voorziening)
(gemeente Overbetuwe: hanteert geen spaarvoorziening)
- de gerealiseerde resultaten (overschotten of tekorten) op de riolering kunnen gewoon in het rekeningresultaat van de gemeente wegvloeien of kunnen op een daartoe gevormde bestemmingsreserve worden gemuteerd
(keuze: wel of geen bestemmingsreserve)
(gemeente Overbetuwe: hanteert wel een bestemmingsreserve)
- Het hebben van een onderhoudsvoorziening riolering vereist een actueel beheerplan onderhoud. Bij het ontbreken van een actueel beheerplan vervalt de eventuele aanwezige onderhoudsvoorziening aan de algemene middelen. Onderhoud zal in dat geval dienen te worden gedekt aan een (tijdelijke) bestemmingsreserve riolering.

Voor nadere informatie over deze systematiek kan worden verwezen naar de in de bijlage opgenomen 'Handreiking financiële stromen riolering' van de gemeentelijke Rekenkamer Nijmegen.

3. Onderzoek afvalstoffenheffing

3.1 Inleiding

Om een beeld te krijgen van de systematiek van raming en verantwoording van de lasten en baten riolering heeft de Rekenkamer gekeken naar de ontwikkeling van de exploitatie over de jaren 2010-2012.

In vergelijking met de rioolheffing is sprake van een minder complexe materie, omdat grote fluctuaties in de kostenontwikkeling zich nauwelijks voordoen. Met name de kapitaallasten zijn goed in te schatten, zijn beperkt qua omvang en vertonen een vrij stabiel verloop.

Evenals bij de rioolheffing wordt uitgegaan van 100% kostendeckendheid, met dien verstande dat:

- geen bestemmingsreserve wordt gebruikt om jaarlijkse overschotten en tekorten op te vangen ter verrekening in de tarieven van latere jaren;
- de voordelige dan wel nadelige saldi van lasten en baten jaarlijks ten gunste of ten laste van de algemene middelen van de gemeente worden gebracht;
- jaarlijks wordt gezien of een beperkte aanpassing van de diverse tarieven gewenst is in verband met de verwachte kostenontwikkeling.

3.2 Overzicht lasten en baten afvalstoffen

Voor een overzicht van de lasten en baten rond de afvalstoffenheffing over de periode 2010-2012 kan worden verwezen naar Bijlage 2.

Onderstaand is in beknopte vorm een financieel overzicht opgenomen.

Exploitatie afvalstoffen heffing (x € 1000,-)	2010 B	2010 J	2011 B	2011 J	2012 B	2012 J
Materiële lasten	3.026	2.905	2.877	2.956	2.933	3.050
Kapitaallasten	223	219	223	222	222	222
Interne loonkosten	693	865	645	807	664	808
Doobelaste vervoerskosten	71	62	108	105	109	102
Compensabele BTW	614	613	586	582	596	652
Subsidies	80	69	80	84	80	84
Totaal lasten	4.707	4.733	4.519	4.756	4.604	4.918
Baten afvalstoffenheffing	4.111	3.945	3.932	3.874	3.738	3.803
Af: kwijtscheldingen	-114	-97	-132	-126	-133	-122
Bijdragen en opbrengsten	709	743	714	974	976	948
Totaal baten	4.706	4.591	4.514	4.722	4.581	4.629
Saldo lasten en baten	-1	-142	-5	-34	-23	-289
Kostendeckening	99,97%	96,99%	99,90%	99,28%	99,49%	94,10%
Tarieven vast (per huishouden)	€ 128,60		€128,60		€ 125,50	
Tarieven variabel (per lediging)			-1%			

Tabel 6: Overzicht lasten en baten afvalstoffen 2010-2012

De lastenontwikkeling kan redelijk goed worden ingeschat en bestaat voornamelijk uit jaarlijks terugkerende kosten voor inzameling, verwerking en afvoer van afvalstoffen. De volumes zijn zodanig dat variabele kostencomponenten niet direct tot grote afwijkingen leiden. Daarnaast maakt het afsluiten van contracten een beheerste kostenontwikkeling mogelijk dan wel zijn bepaalde kosten zo redelijk goed in te schatten.

De materiële kosten wijken niet significant af van de begroting, doch komen wel over 2011 en 2012 hoger uit. Met name zou dit te malen hebben met duurdere afvalverwerking (verbranding) en grotere hoeveelheden aangeboden grof afval. De loonkosten vallen jaarlijks hoger uit dan begroot, zodat de ramingen structureel te laag lijken te zijn opgenomen.

De baten voor de afvalstoffenheffing vallen ook redelijk goed in te schatten. Wel kunnen er verschillen ontstaan door fluctuaties in aangeboden hoeveelheden afval, omdat de heffingsopbrengsten voor circa 35-40% hieraan gerelateerd zijn. Zo zijn in 2010 lagere aantallen genoteerd inzake door minder aanbiedingen van afval. In principe is het mogelijk dit in kwantitatieve zin goed te volgen en deze gegevens zijn binnen de gemeente ook voorhanden.

Naast de afvalstoffenheffing worden door de gemeente opbrengsten gegenereerd inzake grof vuil, oud papier en landelijke bijdragen. De aanzienlijk hogere baten in 2011 hebben zo goed als zeker te maken met de hogere opbrengsten van oud papier, waarvan de prijzen in 2011 immers aanzienlijk gestegen zijn (uit de jaarstukken valt dit echter niet op te maken).

Uit bovenstaand overzicht kan worden opgemaakt dat het saldo van de lasten en baten, zowel op begrotings- als op rekeningsniveau nadelig uitpakt. Dit betekent in ieder geval dat onder de kostendekkingsnorm van 100% wordt gebleven. Op rekeningsbasis is met name in 2012 sprake van een vrij substantieel nadelig exploitatieresultaat van € 289.000,- en waardoor de kostendekking rond de 94% uitkomt (volgens de jaarstukken zou dit zelfs 92,79% zijn). Bij de gewijzigde begroting was hier overigens al voor een groot deel rekening mee gehouden.

3.3 Bevindingen

De Rekenkamer stelt vast dat binnen de reguliere P&C-documenten van de gemeente de confrontatie van lasten en baten rond de afvalstoffenheffing redelijk inzichtelijk wordt gemaakt en dat specifieke ontwikkelingen (o.a. tariefstelling) aandacht krijgen. Het principe van kostendekkendheid is goed verwoord.

De verantwoording van de lasten en baten in de begroting en jaarstukken vindt eveneens op een vrij consistente wijze plaats (verschillenverklaring, balansoelichting, paragrafen e.d.), zij het dat over 2011 en 2012 de productrealisatie niet meer die specificatie geeft die voorheen verstrekt werd en ook bij de productenraming nog steeds verstrekt wordt.

De verschillenanalyses tussen raming en realisatie zijn wel aanwezig, doch qua diepgang enigszins beperkt. Relaties met aangeboden en verwerkte hoeveelheden worden wel gelegd, maar nauwelijks in kwantitatieve zin onderbouwd.

De loonkosten worden structureel lager geraamd dan jaarlijks op basis van de realisatie blijkt.

Het beleid ten aanzien van het kostenverhaal via de afvalstoffenheffing is gebaseerd op een kostendekkingspercentage van 100%. Dit uitgangspunt wordt in alle P&C-documenten consequent aangehaald. Ingevolgde de wet- en regelgeving is een hoger dekkingspercentage (op begrotingsbasis) niet toegestaan. Op rekeningbasis is dit niet genormeerd en zijn overschotten dus toegestaan. Wel is bepaald dat sprake dient te zijn van reële begrotingsbedragen en dat uiteraard alleen die lasten mogen worden toegerekend die ook wettelijk verhaalbaar zijn.

Door de gemeente wordt op begrotingsbasis scherp geraamd om zodoende dicht in de buurt van het maximale kostendekkingspercentage uit te kunnen komen, zonder dat de tarieven behoeven te worden verhoogd. De voor gecalculerde kostendekking blijft altijd net iets onder de 100%, zodat keurig wordt voldaan aan de wettelijke regels.

De uitkomsten op rekeningbasis vallen over de jaren 2010-2012 negatiever uit dan begroot, hetgeen op zich niet heel erg bijzonder is. Het tekort over 2012 is echter wel substantieel te noemen, omdat de kostendekking hierdoor op 'slechts' 94,1% uitkomt. Uiteraard dient een bepaalde bandbreedte in acht te worden genomen. Gezien het belang dat ook op rekeningbasis zo dicht mogelijk bij een kostendekking van 100% wordt uitgekomen, zal zo realistisch mogelijk moeten worden geraamd en tijdig moeten worden bijgesteld.

Uit de begroting 2013 kan worden opgemaakt dat men in verband hiermee noodgedwongen de tarieven in 2013 met 3,4% heeft moeten verhogen.

De Rekenkamer stelt vast dat aan vorengenoemde tariefverhoging overigens zowel in 2012 als in 2011 tariefverlagingen vooraf zijn gegaan. Het realiseren van een beheerste tariefontwikkeling wordt hiermee bemoeilijkt.

BIJLAGEN

Bijlage 1 Overzicht begrote en gerealiseerde lasten en baten rioolbeheer gemeente Overbetuwe

gemeente Overbetuwe	2008		2009		2010		2011		2012	
	begroting	realisatie	begroting	realisatie	begroting	realisatie	begroting	realisatie	begroting	realisatie
LASTEN										
Rioolbeheer algemeen loonkosten OR	460.061	269.676	563.539	193.570	505.042	182.660	301.913	479.968	398.930	307.094
Rioolbeheer algemeen areaaluitbreiding	0	0	0	0	40.573	0	76.693	0	112.813	0
	460.061	269.676	563.539	193.570	545.615	182.660	378.606	479.968	511.743	307.094
Rioolbeheer algemeen (bijdrage Nijmegen)	-12.000	-12.054	-12.000	-12.054	-12.000	-12.054	-12.000	-12.054	-12.000	-12.054
Verfijningsuitkering Rijk	-252.088	-252.090	-217.000	-217.201	-106.000	-105.589	-83.000	-83.386	-77.000	-76.642
	-264.088	-264.144	-229.000	-229.255	-118.000	-117.643	-95.000	-95.440	-89.000	-88.696
Kapitaallasten nieuwe investeringen					224.914		58.433		59.225	
Kapitaallasten ruimte oude jaren	412.612		561.134		122.202		330.159		394.586	
Kapitaallasten bestaand netwerk	928.812	911.713	1.257.301	1.033.432	1.497.447	1.144.340	1.453.758	1.201.474	1.412.439	1.392.914
Onderzoek en overige kosten	184.379	6.991	166.879	98.174	211.879	83.891	141.879	39.528	161.879	14.062
Loonkosten en doorbelaste kosten	583.468	671.759	586.441	698.895	182.554	308.338	372.322	392.466	378.050	435.299
	2.109.271	1.590.463	2.571.755	1.830.501	2.238.996	1.536.569	2.356.551	1.633.468	2.406.179	1.842.275
Perceptiekosten	4.000	2.840	4.000	7.769	4.000	3.759	4.000	6.579	4.000	5.323
Inspectiekosten rioolstelsel	115.000	67.336	115.000	107.366	115.000	71.829	115.000	52.190	115.000	95.496
Onderhoud rioolstelsel (incl. loonkosten)	20.000	64.227	20.000	35.400	169.140	88.640	99.737	66.895	102.109	263.454
Onderhoud rioolgemalen en pompgebouwen	168.649	179.094	168.649	167.581	274.623	396.297	451.043	361.828	321.177	322.021
Kolken en vuilafvoer	76.948	63.551	80.322	107.230	173.867	105.565	129.474	128.338	130.862	51.253
Bergbezinkbassins	15.305	2.841	15.305	1.124	15.305	4.449	15.305	671	15.305	12.842
	399.902	379.889	403.276	426.470	751.935	670.539	814.559	616.501	688.453	750.389
Compensabele BTW	341.291	316.283	443.763	406.824	468.900	447.542	444.446	441.794	452.874	431.060
	341.291		443.763		468.900		444.446	441.794	452.874	
Te dekken lasten	3.046.437	2.292.167	3.753.333	2.628.110	3.887.446	2.719.667	3.899.162	3.076.291	3.970.249	3.242.122
controlestelling lasten minus BTW	2.705.146	1975.884	3.309.570	2.221.286	3.418.546	2.272.125	3.454.716	2.634.497	3.517.375	2.811.062
BATEN										
Rioolheffingen	4.054.845	4.059.553	4.148.272	4.260.115	4.217.023	3.653.909	3.803.955	3.622.575	3.781.581	3.738.262
Kwijtscheldingen	-114.000	-129.319	-138.600	-125.891	-118.000	-111.582	-120.000	-119.031	-121.344	-121.603
	3.940.845	3.930.234	4.009.672	4.134.224	4.099.023	3.542.327	3.683.955	3.503.544	3.660.237	3.616.659
Baten heffingen	3.940.845	3.930.234	4.009.672	4.134.224	4.099.023	3.542.327	3.683.955	3.503.544	3.660.237	3.616.659
Saldo (overschot/tekort)	894.408	1.638.067	256.339	1.506.114	211.577	822.660	-215.207	427.253	-310.012	374.537
subtotaal	894.408	1.638.067	256.339	1.506.114	211.577	822.660	-215.207	427.253	-310.012	374.537

Bijlage 2 Overzicht begrote en gerealiseerde lasten en baten afvalstoffen Gemeente Overbetuwe

gemeente Overbetuwe Afvalstoffenheffing	2010		2011		2012	
	begroting	realisatie	begroting	realisatie	begroting	realisatie
LASTEN						
OR						
Brandstofverbruik	20.000	36.881	40.000	20.527	40.000	24.163
Inzameling, afvoer en verwerking	2.546.152	2.367.401	2.344.652	2.406.936	2.388.652	2.525.225
Afschrijving en rente	20.691	22.782	23.518	23.582	23.582	23.582
Doorbelaast: loonkosten	433.186	530.814	438.276	512.415	451.294	601.539
Doorbelaast: vervoermiddelen	71.336	61.544	107.997	104.605	109.133	101.458
	3.091.365	3.019.422	2.954.443	3.068.065	3.012.661	3.275.967
BWM						
Energiekosten	6.000	6.026	6.000	3.223	6.000	4.594
Inzameling, afvoer en verwerking	438.568	483.363	471.856	509.881	482.856	486.260
Subsidies	80.000	69.492	80.000	83.852	80.000	84.563
Afschrijving en rente	202.598	196.442	199.058	198.326	198.167	198.326
Loonkosten en doorbelaste kosten	259.691	332.563	206.571	293.764	213.145	205.050
	986.857	1.087.886	963.485	1.089.046	980.168	978.793
FIN						
Perceptiekosten	15.000	12.306	15.000	16.009	15.000	10.580
	15.000	12.306	15.000	16.009	15.000	10.580
Compensabele BTW	614.462	613.188	586.140	582.637	596.433	652.687
	614.462	613.188	586.140	582.637	596.433	652.687
Te dekken lasten	4.707.684	4.732.802	4.519.068	4.755.757	4.604.262	4.918.027
BATEN						
Afvalstoffenheffing	4.110.823	3.944.968	3.932.418	3.873.938	3.737.713	3.802.661
Kwijtscheldingen	-114.000	-97.426	-132.000	-126.031	-133.120	-122.478
	3.996.823	3.847.542	3.800.418	3.747.907	3.604.593	3.680.183
Ontvangen bijdragen en opbrengsten OR	217.500	271.667	222.000	249.154	222.000	247.387
Ontvangen bijdragen en opbrengsten BWM	492.025	471.263	492.025	724.301	754.275	700.469
	709.525	742.930	714.025	973.455	976.275	947.856
Baten heffingen	4.706.348	4.590.472	4.514.443	4.721.362	4.580.868	4.628.039
Saldo (overschot/tekort)	-1.336	-142.330	-4.625	-34.395	-23.394	-289.988
Dekkingspercentage	99,97%	96,99%	99,90%	99,28%	99,49%	94,10%

Bijlage 3 Handreiking Rekenkamer Nijmegen geldstromen riolering

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)² en de van toepassing zijnde richtlijnen van de Commissie BBV³ 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?

² BBV: Besluit Begroting en Verantwoording. In het BBV zijn de opzet en inhoud van de begroting en jaarstukken voorgeschreven.

³ 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.

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. 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 64⁴);
- 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.

⁴ In bijlage 2 hebben wij de volledige tekst opgenomen van alle regels waarnaar in deze handreiking wordt verwezen.

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.

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	€
Investeringskosten	..
- geraamde afschrijvingskosten	..
OF	
- dotatie spaardeel	..
Onderhoudskosten	..
- geraamde onderhoudskosten	..
OF	
- dotatie voorziening	..
Beheerskosten en overige kosten	..
- geraamde organisatiekosten, kosten beheer, kosten derden e.d.	100
- BTW	100
Totaal	100
BATEN	0
- geraamde opbrengst rioolheffing	0
Totaal	

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

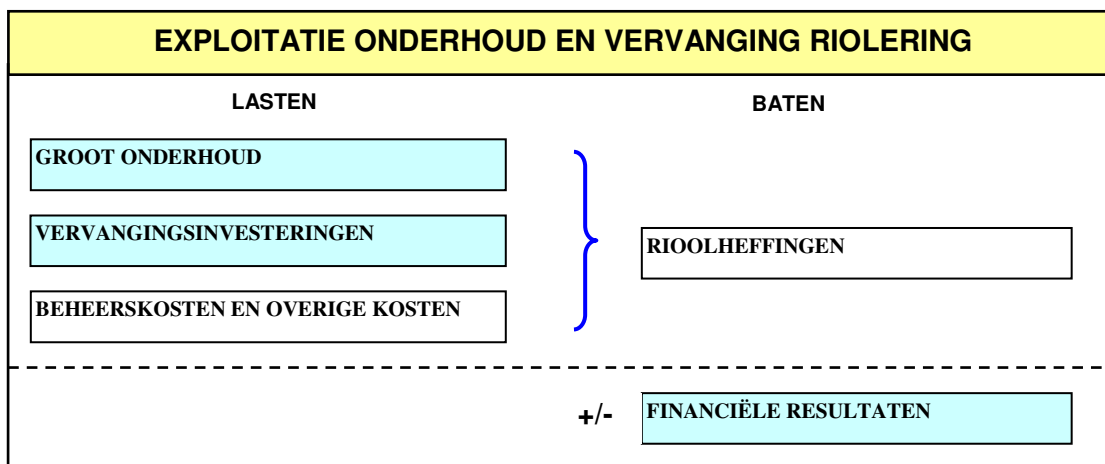
Figuur 1: Basissystematiek verwerking in begroting en jaarrekening

Voor wat 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 vervangingsinvesteringen⁵
(**te maken keuze:** afschrijven op investeringen of sparen)
- het verwerken van de financiële resultaten
(**te maken keuze:** wel of niet via een 'bestemmingsreserve')

⁵

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:

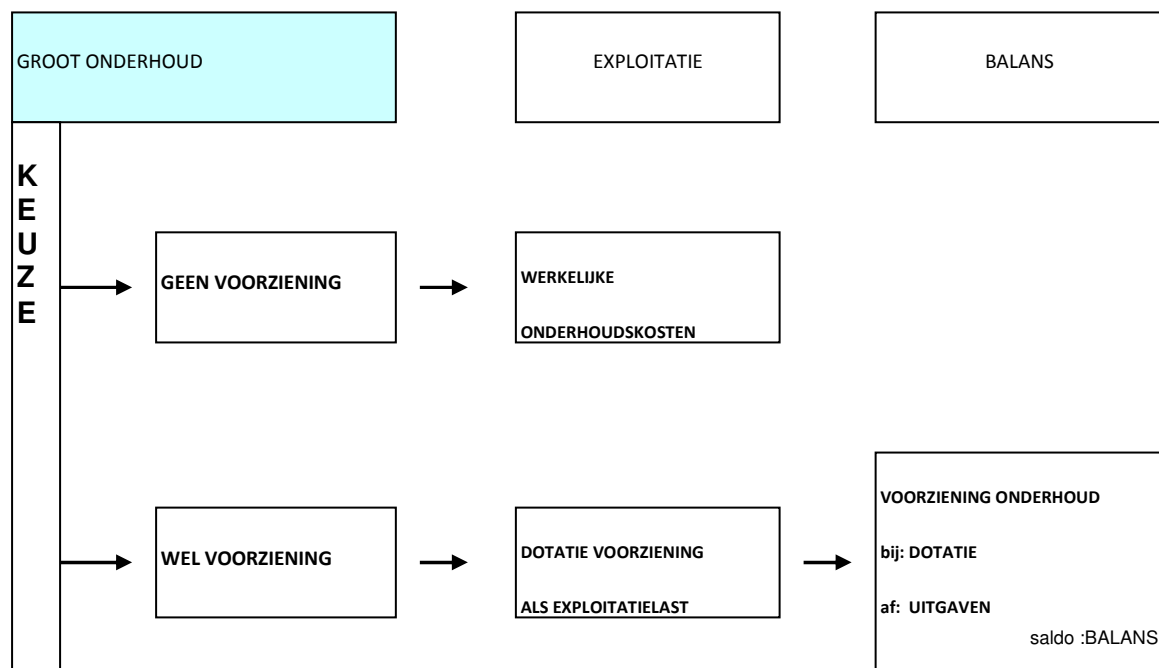
- de verantwoording van groot onderhoud (vraag 3 vanaf bladzijde 6);
- de verantwoording van vervangingsinvesteringen (vraag 4 vanaf bladzijde 7);
- de verantwoording van financiële resultaten (vraag 5 vanaf bladzijde 11).

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: Verantwoordingssystematiek 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 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.

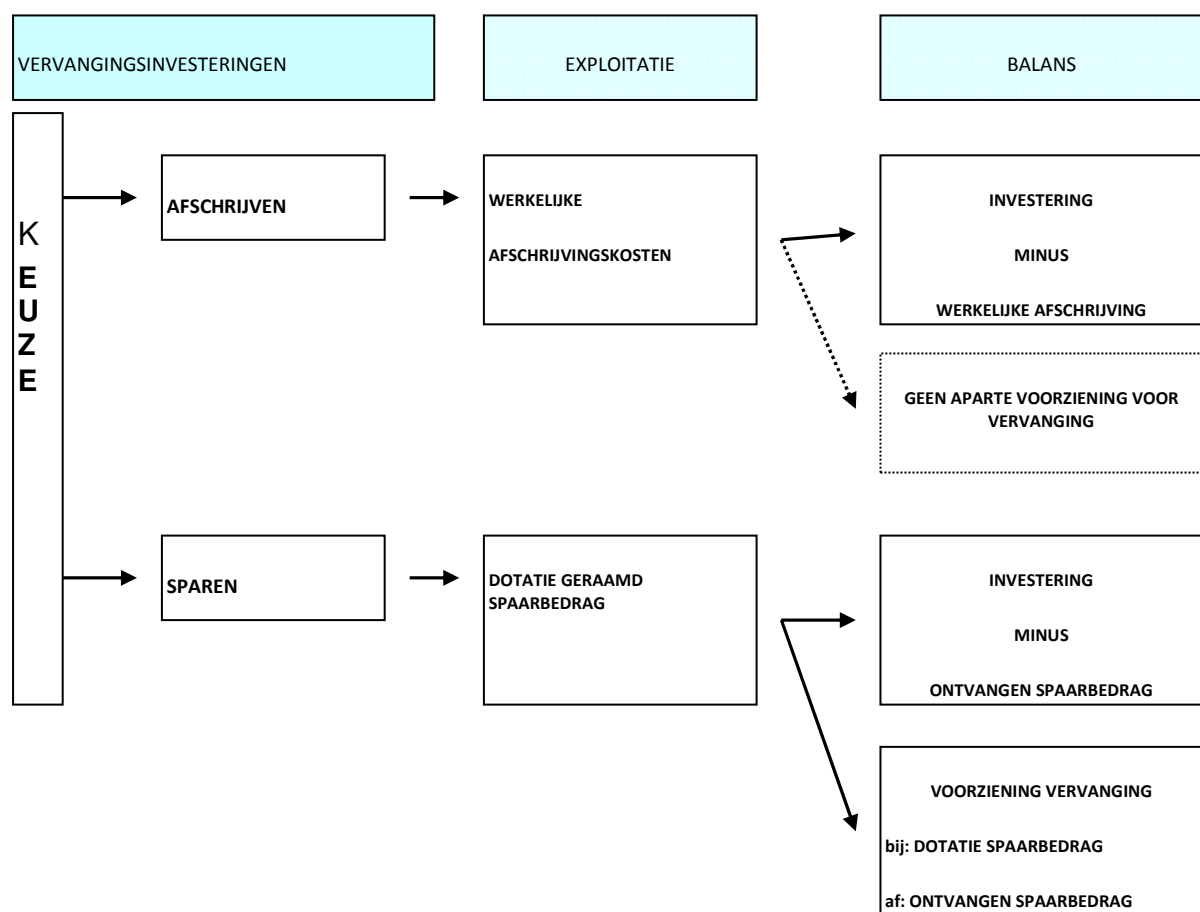
(stellige uitspraak Commissie BBV SU 44-1)

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: Verantwoordingssystematiek 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.

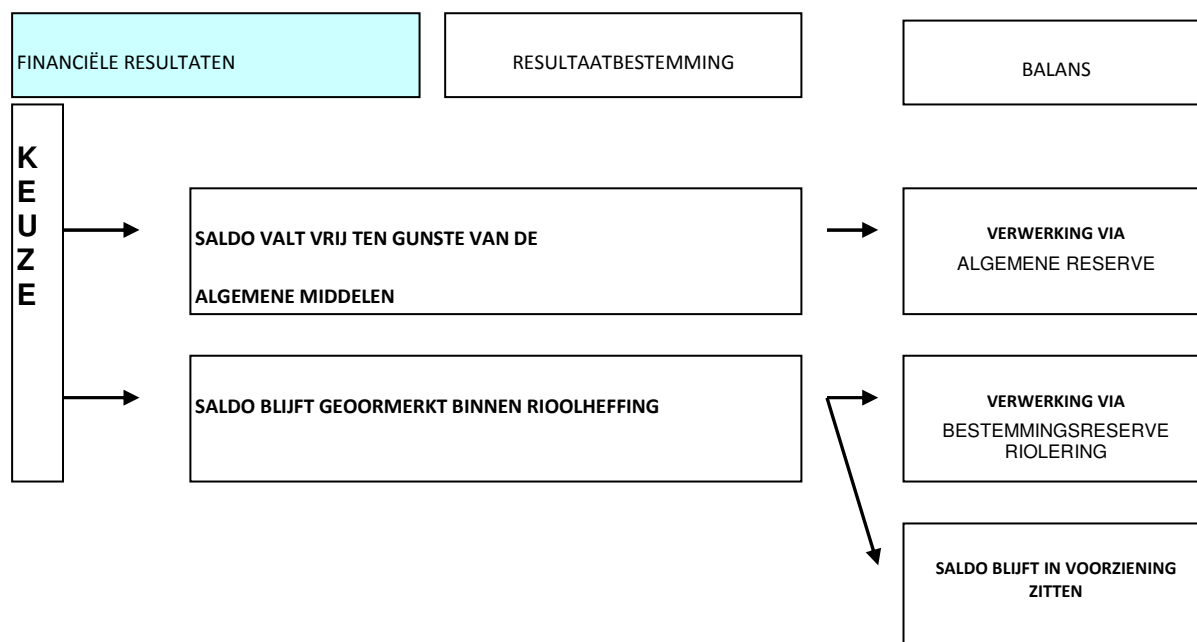
Voor een nadere toelichting op de systematiek van spaarbedragen verwijzen wij naar bijlage 1 bij deze handreiking. In die bijlage beantwoorden wij de volgende vragen:

- 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 rioolheffing⁶. 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)

⁶ 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.

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).

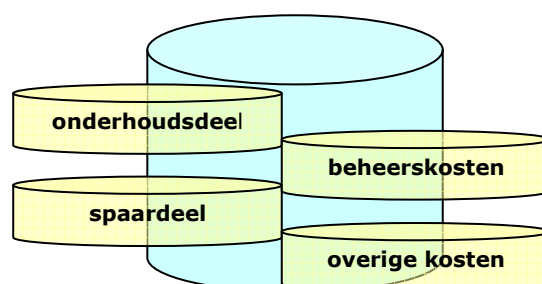
6. Hoe kan bepaald worden of de tariefstelling van de rioolheffing reëel is?

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 budgettaire 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 kostendeckendheid 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 teruggeven. Zo profiteert de toekomstige generatie op het moment van de investering niet eenzijdig van de aanzienlijk lagere afschrijvingslasten.

Bijlage 4 Wettelijke regelgeving riolering

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 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

20 oktober 2009

1 Inleiding

Deze notitie riolering is een bijgestelde versie van die van juli 2007. Reden voor een aangepaste notitie vormt de per 1 januari 2008 gewijzigde Gemeentewet. Gemeenten kunnen op basis van deze wetswijziging een rioolheffing aan hun inwoners opleggen. Deze belasting komt dan in plaats van het rioolrecht. Ingaande 2010 is voor gemeenten de oude mogelijkheid tot het heffen van een rioolrecht verdwenen. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een aantal verduidelijkingen in de tekst aan te brengen.

Voor alle duidelijkheid wordt onder de aandacht gebracht dat de doelgroep van deze notitie de (BBV)vakspecialisten "riolering" betreft. Er wordt bij de lezer dus een relatief hoge voorkennis van zaken verondersteld.

1.1 Algemeen

De taak van de commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV) is om een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen. De commissie heeft in de afgelopen jaren vanuit de praktijk veelvuldig vragen over het onderwerp riolering gehad. Aan de hand van die vragen heeft de commissie besloten een notitie over riolering op te stellen om de zaken te verduidelijken. Een samenvatting is al eerder in de vraag&antwoordrubriek BBV geplaatst.

Het doel van deze notitie is om zaken te verduidelijken en binnen de grenzen van het BBV daarvoor nadere richtlijnen te geven. In de volgende paragraaf wordt een samenvatting gegeven van de notitie en welke richtlijnen de commissie BBV daarbij heeft geformuleerd. Maar eerst wordt hieronder kort ingegaan op de status van de richtlijnen van de commissie BBV.

Richtlijnen commissie BBV

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 -in navolging van de richtlijnen van de RJ- onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën voor de praktijk van de begrotingscyclus incl. jaarverslaggeving verschillen. 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 cieBBV spoort gemeenten en provincies aan om deze aanbevelingen te volgen omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

De richtlijnen die de commissie BBV in deze notitie heeft geformuleerd op het terrein van de gemeentelijke rioleringstaak (financiële functie) zijn in de paragraaf 1.2 opgenomen. Bij elk van de richtlijnen wordt aangegeven uit welk hoofdstuk en paragraaf van de tekst deze is ontleend.

De indeling van deze notitie

Hoofdstuk 2 gaat in op het wettelijk kader voor de rioolheffing. Hoofdstukken 3 en 4 schetsen hoe hieraan onder het BBV uitwerking kan worden gegeven in de begroting en rekening van de gemeente. Hoofdstuk 5 gaat in op het BTW-compensatiefonds.

Tot slot behandelt hoofdstuk 6 de rentetoerekening.

Wettelijke voorschriften en BBV-bepalingen zijn opgenomen in de bijlage 'Relevante wet- en regelgeving' van deze notitie.

In deze notitie wordt gebruik gemaakt van een aantal begrippen. Om verschillende interpretaties daarvan te voorkomen worden deze in paragraaf 1.3 gedefinieerd.

1.2 Samenvatting, en overzicht richtlijnen commissie BBV

Samenvatting

Basisregels:

- Investerings in het riool moeten worden geactiveerd, het gaat om investeringen met economisch nut (artikel 59 BBV);
- Ter bestrijding van de kosten van de watertaken kan de gemeente een rioolheffing in rekening brengen (228a Gemeentewet). Wat wel en wat niet onder de kosten valt is primair een fiscaal vraagstuk. De handreiking kostentoerekening leges en tarieven (te vinden op www.minBZK.nl) geeft hiervoor waardevolle handvatten;
- In het tarief kan een egalisatiebedrag meegenomen worden voor toekomstig groot onderhoud. Egaliseren is mogelijk op grond van 44,1c BBV. *(De onderhoudsvoorziening krijgt bij vorming uit het tarief het karakter van een 44,2-voorziening).*

Specifieke regels:

- In het tarief mogen spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen worden meegenomen. Deze worden als last in de exploitatie toegevoegd aan een voorziening ex. artikel 44 lid 2 BBV;
- Bij realisatie van de vervangingsinvestering wordt deze voor het volle bedrag geactiveerd. Het bedrag voor toekomstige vervangingsinvesteringen in de rioolvoorziening kan op het te activeren bedrag in mindering worden gebracht (afboeking in de balanssfeer).
- Ook wanneer "idealiter" de jaarlijkse spaarbedragen precies gelijk zijn aan de jaarlijkse vervangingsinvesteringen moeten vanwege de wettelijke regels de "spaarbedragen" als last worden geboekt en wordt vervolgens de daarmee gevormde voorziening afgeboekt op de geactiveerde vervangingsinvesteringen.
- Wanneer van een vervangingsinvestering een boekwaarde resteert, hoeft hierop niet te worden afgeschreven maar kunnen bedragen voor vervanging die in latere begrotingsjaren worden ontvangen, op de boekwaarde worden afgeboekt. De gemeente kan er echter ook voor kiezen om de kapitaallasten van de resterende boekwaarde in het tarief op te nemen.

Overige:

- de geraamde BTW mag worden meegenomen in de berekening van de tarieven.

Samenvatting in tabelvorm:

Geen rioolheffing in de gemeente	• Mogelijkheid van bestemmingsreserve voor kapitaallasten toekomstige investeringen • Mogelijkheid voorziening groot-onderhoud riolering.
Wel rioolheffing in de gemeente	• Mogelijkheid voorziening groot-onderhoud riolering

	• Mogelijkheid voorziening vervanging riolering
Investerings in het riool	• Investering met een economisch nut, • Activeren • Afschrijven
Vervangingsinvestering met een spaarbedrag in het riooltarief	• Investering met een economisch nut • Eventueel spaarbedrag in mindering brengen op investering • Restbedrag afschrijven op basis afschrijvingstermijn Financiële verordening of afboeken met later ontvangen bijdragen.
Riooltarief o.g.v. artikel 228a Gemeentewet	• Belasting dient kosten watertaken te bestrijden. • De baten en lasten in de begroting zijn het uitgangspunt voor de kostendekkendheid.
o.a. mee te nemen bedragen in het riooltarief	• Bijdragen aan de voorziening voor toekomstige vervangingsinvesteringen • Bijdragen voor groot-onderhoud of bijdragen aan de voorziening voor toekomstig groot-onderhoud • BTW, die o.g.v. het BCF gecompenseerd kan worden • Kapitaallasten van (uitbreidings)investeringen
Vorming van een voorziening	• Door bijdrage voor toekomstig groot-onderhoud • Door bijdrage voor toekomstige vervangingsinvesteringen
Negatieve voorziening	• Niet toegestaan (activering restant vervangingsinvesteringen wel toegestaan)
Rentetoerekening aan voorziening	• Alleen toegestaan als de voorziening is gewaardeerd tegen contante waarde
BTW	• De geraamde BTW op zowel goederen als diensten en investeringen mogen in het riooltarief worden meegenomen.
Vorming van een reserve, zonder rioolheffing	• Bestemmingsreserve kan gevormd worden voor toekomstige investeringen
Vorming van een reserve, met rioolheffing	• Bestemmingsreserve voor gerealiseerde resultaten op de riolering

Richtlijnen van de commissie BBV

Hieronder volgt een overzicht van de richtlijnen van de commissie BBV die met ingang van het jaar 2008 integraal van toepassing zijn op 'riolering'.

De richtlijnen van de commissie worden onderscheiden naar (zie ook 1.1):

1. stellige uitspraken (vet gedrukt);
2. aanbevelingen.

I. Stellige uitspraken

A. Uit paragraaf 3.1 van deze notitie:

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 art 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.

II. Aanbevelingen

A. Uit paragraaf 3.3 van deze notitie:

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.

1.3 Begrippen

Beheer: de opzet, ontwikkeling, aanleg, onderhoud en vervanging van riolering.

Exploitatie: de bedrijfseconomische baten en lasten van het product riolering die tot uiting komen in de begroting, de meerjarenramingen en de jaarrekening.

Uitbreidingsinvesteringen: de uitbreiding van het bestaande rioelstelsel (riolen, pompinstallaties, bergbezinkbassins, e.d.) door middel van nieuwe aanleg in of ten behoeve van een gebied waar nog geen riolering aanwezig is; het aantal aansluitingen neemt toe.

Vervangingsinvesteringen: de sloop en vervanging van een deel van het bestaande rioleringsstelsel, inclusief maatregelen ter verbetering van het functioneren van het bestaande rioleringsstelsel; het aantal aansluitingen wijzigt als gevolg van deze investeringen niet.

Onderhoud: dit betreft de uitvoering van preventieve dan wel correctieve maatregelen om het rioolstelsel in goede staat te houden of te brengen. Onderhoud valt uiteen in groot onderhoud en klein onderhoud. Onder groot onderhoud wordt verstaan onderhoud van veelal ingrijpende aard, ook wel lang-cyclisch onderhoud genoemd. Klein onderhoud is het onderhoud van geringe omvang dat veelal met een zekere regelmaat terugkeert. Dit wordt ook wel aangeduid met kort-cyclisch onderhoud. Het essentiële verschil met investeringen is dat onderhoud maatregelen betreft die de geplande levensduur van het rioolstelsel niet verlengen.

(Riool)rechten: rechten zoals bedoeld in artikel 229, lid 1a en 1b van de Gemeentewet.

Rioolheffing: een belasting zoals bedoeld in artikel 228a Gemeentewet.

2 Wettelijk kader

Het behoort vanouds tot de taak van gemeenten om een rioleringsstelsel aan te leggen en dit te beheren/exploiteren. In de Wet op het Milieubeheer is hierover een zorgplicht voor de gemeenten neergelegd op het gebied van het afvalwater (artikel 10.33). Om hier invulling aan te geven zijn de gemeenten op grond van deze wet verplicht om een gemeentelijk rioleringsplan (GRP) op te stellen. Dit plan moet periodiek worden herzien (doorgaans eens per vijf jaar) en kent veelal een planningshorizon van 60 jaar. Daarin moet onder andere een overzicht worden opgenomen van de financiële gevolgen van de in het plan aangekondigde activiteiten.

Dit plan vormt de basis voor de in de begroting te ramen lasten die voortvloeien uit deze wettelijke taak.

De gemeente kan (maar is niet verplicht) de kosten die zijn verbonden met de uitvoering van de rioleringsstaak geheel of gedeeltelijk bij de burgers en bedrijven in rekening brengen. De wettelijke basis hiervoor is te vinden 228a van de Gemeentewet.

Als een gemeente kiest voor het heffen van een rioolheffing moet zij er rekening houden dat deze belasting alleen gebruikt mag worden ter bestrijding van de in artikel 228a genoemde activiteiten. Op grond van de parlementaire behandeling van de wetwijziging kan worden geconcludeerd dat in het riooltarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen mogen worden meegenomen.

Artikel 228a lid 3 Gemeentewet regelt dat de BTW die gemeenten op grond van het BTW-compensatiefonds gecompenseerd krijgen als last mag worden opgenomen in de berekening van de tarieven.

2.1. De relatie met het GRP

Op grond van artikel 4.22 Wet milieubeheer is wettelijk verplicht dat de gemeenteraad telkens voor een daarbij vast te stellen periode een gemeentelijk rioleringsplan vaststelt. Dit door de raad vastgesteld GRP vormt -met de 212-verordening waarin minimaal de regels voor waarderen en afschrijven van het riool worden vastgelegd- voor de raad het inhoudelijk én budgettair kader voor wat betreft de verwerking rioleringsstaak in begroting en rekening op korte en lange(re) termijn.

Het GRP dient adequaat te zijn, en moet dus periodiek worden bijgesteld, om inzichtelijk te maken wat inhoudelijk en financieel moet gebeuren cq is gebeurd.

Het GRP heeft een lange planningshorizon. De hardheid van de ramingen neemt daarbij vanzelfsprekend af naarmate de te bekostigen maatregelen verder in de toekomst liggen. Met name daar waar het gaat om kosten van maatregelen die bekostigd kunnen worden uit voorzieningen (zoals bijvoorbeeld groot onderhoud en vervangingsinvesteringen) geldt dat deze nogal kunnen fluctueren en in de tijd kunnen verschuiven. Het is dan ook niet reëel bij het berekenen (bijvoorbeeld op basis van een contante waarde methode) van de hoogte van de jaarlijkse dotatie in de betreffende voorziening uit te gaan van de planningshorizon die gehanteerd wordt in het GRP. Daarbij kan beter uitgegaan worden van een middellange en in de tijd telkens een jaar opschuivende periode (bijvoorbeeld van 10 jaar). Op deze wijze vormen de eerste 10 jaarschijven in het GRP de basis voor de berekening van de (gemiddelde) lasten in die periode. Daarmee is het mogelijk met inachtneming van artikel 228a Gemeentewet tot een goede afweging te komen hoe hoog het riooltarief moet (kan) zijn en (desgewenst) welke stijgingsfactor daarin moet worden opgenomen.

2.2. De uitgangspunten van artikel 229b Gemeentewet

Voor invoering van de rioolheffing konden gemeenten een rioolrecht heffen ex. artikel 229 Gemeentewet. Voor de op dit artikel gebaseerde rechten geldt op grond van artikel 229b dat het tarief maximaal kostendekkend mag zijn. Met de introductie van artikel 228a Gemeentewet geldt niet langer het expliciete uitgangspunt van de maximale kostendekkendheid, maar het handhaven van dit uitgangspunt blijkt echter wel uit de parlementaire behandeling.

Verder geeft het artikel 229b aan dat in het tarief van de rechten bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen meegenomen mogen worden. Hierop wordt hieronder nader ingegaan.

Basisregel: investeringen in het riool activeren en afschrijven.

Onder het BBV is de basisregel dat investeringen met economisch nut geactiveerd moeten worden (artikel 59, eerste lid BBV). Alle investeringen in het riool -ook de vervangingsinvesteringen- vallen onder de investeringen met een economisch nut. Immers, een gemeente kan middelen genereren via het riooltarief (artikel 59, tweede lid BBV). De geactiveerde investeringen leiden voor de duur van de afschrijffperiode tot kapitaallasten en deze lasten kunnen op grond van artikel 228a Gemeentewet in het tarief worden meegenomen..

Dat de wetgever desondanks ook toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen heeft een specifieke achtergrond.

Vervangingsinvesteringen in het riool – een specifieke situatie

Bij gemeenten doet zich bij investeringen in het riool een specifieke situatie voor. Investerings in riolering in uitbreidingsgebieden worden veelal geheel ten laste van de grondexploitatie gebracht. De grondeigenaren dragen, via de grondprijs die zij betalen, bij in de kosten van de eerste rioolaanleg. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van artikel 62, lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering mag brengen.⁷

Als de kosten van eerste aanleg bij uitbreidingsinvesteringen in het rioolstelsel volledig gedekt worden uit verkregen grondprijzen van een grondexploitatie hoeft de gemeente geen investeringen te activeren en zijn er ook geen kapitaallasten. Omdat

⁷ zie ook vraag 5 van deel 2 in de vraag&antwoordrubriek (hoofdstuk 5)

er na verloop van jaren wel vervanging noodzakelijk is van de eerste aanleg, zouden gemeenten dan een (mogelijk substantiële) verhoging van de jaarlijkse rioollasten aan hun burgers moeten doorberekenen (stel de gemeente kiest voor een kostendekkend tarief; dan is een tariefsprong nodig om ook de kapitaallasten van de vervangingsinvestering volledig te dekken).

Om de tariefsprong te voorkomen is het al jarenlang gebruikelijk dat gemeenten vóóraf sparen voor het geheel of gedeeltelijk opvangen van de lasten verbonden aan vervangingsinvesteringen in rioleringen. De bijdragen die de gemeente daarvoor in het tarief opneemt worden aan een voorziening 'vervanging riolering' toegevoegd. Het voordeel hiervan is dat er een meer gespreide lastenontwikkeling (en daarmee tariefontwikkeling) kan worden gerealiseerd. Immers, de gemeente kan de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in het tarief zo plannen dat bijvoorbeeld een licht oplopend lasten-/tariefniveau wordt gerealiseerd dat ongeveer uitkomt op het lastenniveau dat ontstaat bij realisering van de vervangingsinvestering. Omdat de fiscale jurisprudentie daartoe noopte heeft deze werkwijze een wettelijke basis gekregen in artikel 229b,2a Gemeentewet.

Redactie van artikel 229b Gemeentewet

De tekst van artikel 229b Gemeentewet dateert nog uit de tijd dat de 'oude' comptabele voorschriften (CV95) nog golden, en de zogenoemde rioolfondsden gebruikelijk waren. Omdat het onder deze voorschriften voorkwam dat een rioolfonds waaruit vervangingsinvesteringen werden gedekt soms onder de voorzieningen en soms onder de reserves werd gerangschikt -en dotaties aan voorzieningen én aan reserves als een last werden aangemerkt- zijn in artikel 229b Gemeentewet beide genoemd.

Sinds het BBV van toepassing is kunnen nog uitsluitend de toevoegingen aan voorzieningen als een last worden aangemerkt. Dat heeft als gevolg dat het woord 'bestemmingsreserves' in dit gemeentewetsartikel geen relevantie meer heeft en dus moet worden gelezen als: 'bijdragen aan voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa'.

Fiscale jurisprudentie

Rond rioolrechten en rond de toepassing van artikel 229b Gemeentewet heeft zich in de afgelopen jaren de nodige fiscale jurisprudentie gevormd, waarmee in de gemeentelijke praktijk rekening moet worden gehouden. Zie hiervoor onder meer de handreiking kostentoerekening leges en tarieven op www.minbzk.nl.

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).
- uitbreidingsinvesteringen mogen niet onder de lasten worden opgenomen (het is dus niet mogelijk om via het tarief te sparen voor toekomstige uitbreidingsinvesteringen), de kapitaallasten van reeds gedane en geactiveerde uitbreidingsinvesteringen wel.
- als lastencomponent in de berekening van het tarief van de rioolrechten kunnen ex ante (dus vóóraf) toevoegingen aan een voorziening opgenomen worden teneinde het mogelijk te maken dat de in een dergelijk voorziening gestorte bedragen in

latere jaren aangewend worden voor het beperken van de lasten c.q. voor het bewerkstelligen van een gelijkmatige toename van de lastendruk over meerdere jaren.

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.

2.3 Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken

Op 1 januari 2008 is de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken in werking getreden. Gemeenten kregen vanaf die datum de zorgplicht voor stedelijk afvalwater, hemelwater en grondwater. Ze kunnen per die datum een nieuwe belasting heffen voor de kosten voor die zorgplicht. Deze rioolheffing kon al vanaf 1 januari 2008 toegepast worden. Ingaande 2010 moeten alle gemeenten de nieuwe belasting heffen.

Gemeenten krijgen overigens uiterlijk vijf jaar de tijd, dus tot 1 januari 2012, om een (nieuw) gemeentelijk rioleringsplan (GRP) op te stellen. In dit GRP staat een overzicht van de aanwezige voorzieningen in relatie tot de zorgplicht voor stedelijk afvalwater, afvloeiend hemelwater en grondwater, plus de voorgenomen maatregelen op deze terreinen.

De wettelijke basis voor het heffen van de nieuwe rioolheffing is te vinden in artikel 228a Gemeentewet.. De kosten die via de rioolheffing van artikel 228a Gemeentewet kunnen worden doorberekend zijn uitgebreider dan de kosten die via het oude rioolrecht konden worden verhaald.

De tekst van artikel 228a verschilt van de tekst van het oude artikel 229 Gemeentewet. De expliciete maximalisering van het begrote tarief ter dekking van de begrote lasten is vervallen. Nu staat er dat er: *‘een belasting (kan) worden geheven ter bestrijding van de kosten’*. Voorts is de bepaling inzake de *‘bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa’* niet opgenomen in 228a.

Dit alles lijkt te duiden op een wijziging van de in de Gemeentewet vastgelegde fiscale randvoorwaarden inzake de rioolheffing. Dit is echter niet zo, want in antwoord op vragen van de Tweede Kamer (vergaderjaar 2006–2007, 30 578, nr. 6 , pagina 11 en 14) is namelijk het volgende vermeld:

Pagina 11: *‘Net als het huidige rioolrecht is de nieuwe rioolheffing maximaal kostendekkend. Alleen die kosten die direct of indirect te maken hebben met de taken genoemd in artikel 229, eerste lid, onderdelen a en b, van de Gemeentewet, kunnen uit de heffing worden bekostigd. Ook in het huidige rioolrecht bestaat er de mogelijkheid om indirecte kosten door te berekenen in het rioolrecht. Dit is niet nieuw.’*

Pagina 14: *‘Voor het rioolrecht bestaat de wettelijke mogelijkheid om via het tarief vooraf gepland te sparen voor toekomstige vervangingsinvesteringen (art. 229b, tweede lid, onderdeel a, van de Gemeentewet). Ook deze spaarbedragen moeten op grond van het BBV aan een voorziening worden toegevoegd. In het jaar dat de vervangingsinvestering wordt gerealiseerd, komt deze als actief op de balans en kan*

de opgebouwde spaarvoorziening daarop in mindering worden gebracht. Via de spaarbedragen kan het opwaartse effect van vervangingsinvesteringen op het rioolrecht dus worden gemitigeerd. Het wetsvoorstel behoudt deze mogelijkheid ook voor de nieuwe rioolheffing.'

De systematiek blijft dus verslaggevingstechnisch wel eenzelfde: de heffing zal moeten aansluiten op de gemeentelijke begroting en is net als het oude rioolrecht maximaal kostendekkend. Het blijft mogelijk om zowel een egalisatiebijdrage voor toekomstig groot onderhoud in de heffing mee te nemen als een spaarbijdrage voor toekomstige vervangingsinvesteringen. Zie voor meer informatie Kamerstukken TK, 2005-2006, 30 578.

Een belangrijk verschil is echter wel dat het rioolrecht geheven wordt voor het gebruik van de riolering, wat grofweg betekent dat de gebruikers van de riolering betalen voor het rechtstreekse belang en profijt dat zij hebben van de riolering. **Rioolheffing** is echter een belasting die wordt geheven ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan de inzameling, het transport en verwerking van (huishoudelijk) afvalwater en regenwater en de nadelige gevolgen van de grondwaterstand. Omdat gemeenten in de problemen kunnen komen bij het bekostigen van taken zoals de verwerking van regenwater op openbaar terrein of het oplossen van grondwaterproblemen, is het rioolrecht veranderd in de rioolheffing, een belasting waar geen rechtstreeks profijt tegenover hoeft te staan.

3. Riolering en het BBV

In het vorige hoofdstuk is beschreven dat de wetgever toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen⁸. Deze werkwijze creëert in feite een heel specifieke en ongewone last in het kader van het BBV. Immers, het toerekeningsbeginsel gaat er normaliter van uit dat de lasten verantwoord moeten worden op het moment dat zij zich in de periode voordoen. Voor (vervangings)investeringen houdt dit in dat kapitaalslasten (afschrijving en rente) pas worden verantwoord nadat de betreffende investering tot een actief heeft geleid, dat vervolgens gedurende een reeks van jaren van nut is voor de gemeente (toerekening lasten over de afschrijfteriode). Het wettelijk toestaan dat al lasten kunnen worden geraamd en verantwoord vóórdat de investering waaruit de lasten ontstaan is gerealiseerd is als gezegd heel specifiek en ongewoon.

In hoofdstuk 2 is ook beschreven dat de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen aan een voorziening moet worden toegevoegd, zowel in de raming/begroting als in de verantwoording/rekening. Het BBV schrijft immers voor dat middelen van derden met een specifieke bestedingsrichting aan een voorziening moeten worden toegevoegd als deze middelen aan het eind van het jaar nog niet zijn aangewend (artikel 44, tweede lid BBV).

In het jaar dat de gemeente de vervangingsinvesteringen realiseert moet de gemeente de investering voor de volle omvang activeren (artikel 62, eerste lid BBV). Het bedrag dat de gemeente in de voorziening 'vervanging riolering' heeft opgespaard middels de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen kan op grond van artikel 62, tweede lid daarop in mindering worden gebracht.

⁸ blijft ook mogelijk onder de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken; zie TK, 2006-2007, 30 578, nr. 6, blz. 14/15.

Als het gespaarde bedrag in de voorziening 'vervanging riolering' niet voldoende is om het volledige bedrag van de vervangingsinvesteringen te dekken blijft het resterende deel als boekwaarde van het actief staan. De kapitaallasten daarvan kunnen vervolgens in de berekening van het tarief worden meegenomen. De resterende boekwaarde mag ook versneld worden afgeboekt met later ontvangen bijdragen.

3.1 BBV-opties voor het egaliseren van de lasten verbonden met het rioolstelsel

De lasten die verbonden zijn met het rioolstelsel kunnen grofweg voortkomen uit de volgende componenten:

- a) de jaarlijks terugkerende lasten van beheer, klein onderhoud, energie, schoonhouden, administratie, verzekering, enz.
- b) de kosten van groot onderhoud
- c) de kosten van vervangingsinvesteringen
- d) de kapitaallasten van geactiveerde investeringen

De lasten vermeld onder a) zullen normaal gesproken geen grote schommelingen kennen. Voor deze reguliere lasten is egalisatie dan ook niet noodzakelijk. Deze lasten worden volledig als exploitatielast in de begroting en de jaarrekening verwerkt.

De onder b) vermelde kosten van groot onderhoud kunnen wel grote fluctuaties laten zien. Als de gemeente een meer gelijkmatig lastenpatroon wil realiseren kan ze dat bereiken met behulp van een egalisatievoorziening. Artikel 44, lid 1 onder c biedt hiervoor de basis. De commissie BBV heeft in haar vraag&antwoordrubriek aangegeven dat de 44,1c-bepaling een 'kan'-bepaling is. Dus de gemeente heeft de keuze om ofwel de lasten via een voorziening te egaliseren, dan wel deze lasten jaarlijks volgens het onderhoudsplan in de begroting/meerjarenraming te verwerken (en de fluctuaties daarin voor lief te nemen). Omdat er een keuze is kan een gemeente als daar aanleiding voor is, de 44,1c-voorziening ook weer laten vrijvallen (en moeten dan in de (meerjaren)begroting de jaarlijkse lasten volgens het onderhoudsplan worden verwerkt). Als een gemeente een kostendekkend tarief in rekening brengt en de egalisatievoorziening voor groot onderhoud dus wordt gevormd uit het riooltarief dan krijgt deze onderhoudsvoorziening –net als de voorziening 'vervanging riolering' die is gevormd uit de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen- het karakter van een artikel 44,2-voorziening.

De geplande toevoegingen voor het egaliseren van groot onderhoud moeten ook voor dat bedrag in de rekening worden verwerkt.

Voor de kosten vermeld onder c) maakt het uit of ze al dan niet in het riooltarief worden meegenomen. Als de gemeente de rioollasten uit eigen middelen dekt, bijvoorbeeld uit de OZB, kan de gemeente van tevoren sparen via toevoegingen aan (vrij besteedbare) bestemmingsreserves. Als de gemeente de lasten van vervangingsinvesteringen in het tarief meeneemt, kan ze van tevoren sparen via de specifiek te besteden voorziening. Gemeenten die gebruik maken van deze specifieke constructie kunnen wat betreft de vervangingsinvesteringen in het riool een situatie creëren die vergelijkbaar is met een ideaal complex. Die situatie ontstaat als het bedrag aan vervangingsinvesteringen in een begrotingsjaar gelijk is aan het bedrag dat voor vervangingsinvesteringen in de rioolheffing is opgenomen. Gemeenten kunnen dan nog in datzelfde begrotingsjaar de vervangingsinvestering (vrijwel naar nul) afboeken met de in dat jaar opgehaalde spaarbedragen in de rioolheffing. Dit wordt mogelijk gemaakt door artikel 62 lid 2 BBV waar staat dat

bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht. Binnen de systematiek is het mogelijk om dit in het zelfde begrotingsjaar reeds te doen. Overigens moet deze afboeking van de vervangingsinvesteringen via de van derden verkregen bijdragen dan al wel als zodanig ook in de financiële begroting zijn opgenomen.

De onder d) vermelde kapitaallasten hangen samen met de basisregel dat investeringen in het riool worden geactiveerd en afgeschreven. Deze kapitaallasten worden in de begroting en jaarrekening als exploitatielast verwerkt. Overigens is eerder in deze notitie is al aan de orde gekomen dat ook bestaanbaar is dat een investering in het riool niet leidt tot kapitaallasten (dekking eerste aanleg uitbreidingsinvesteringen via een baatbelasting of uit grondexploitatie, en afboeking vervangingsinvestering uit de voorziening die is gevormd uit de spaarbedragen voor vervangingsinvesteringen op grond van de specifieke constructie 229b,2a gemeentewet).

Samenvattend:

Een gemeente die geen riooltarief in rekening brengt kan de rioollasten egaliseren door gebruik te maken van artikel 44,1c BBV (egalisatie door in het GRP bijdragen aan een voorziening 'groot onderhoud riool' op te nemen). Ter dekking van de kapitaallasten van toekomstige investeringen kan een bestemmingsreserve worden gevormd. Er gelden dus de gewone BBV-verwerkingswijzen.

Een gemeente die een kostendekkend tarief in rekening brengt kan de rioollasten / het tariefniveau nivelleren over de jaren door spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in tarief mee te nemen.

Uit oogpunt van efficiency kan de gemeente die een riooltarief in rekening brengt één rioolvoorziening op grond van art 44,2 BBV aanhouden waarin dan zowel de egalisatiebijdragen voor het toekomstig groot onderhoud als de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen zitten.

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

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.

3.2 Het toepassen van de componentenmethode

Zoals ook al in de BBV-notitie kapitaalgoederen is vermeld dienen beursgenoteerde bedrijven vanaf 1 januari 2005 conform de International Financial Reporting Standards (IFRS) te rapporteren. Daarbij wordt inzake materiële vaste activa uitgegaan van de zogenoemde componentenbenadering die inhoudt dat verschillende samenstellende delen van een materieel vast actief afzonderlijk worden afgeschreven op basis van het individuele waardeverloop van die delen. Ook voor de samenstellende delen van een rioolstelsel zullen de economische gebruiksduren verschillen. De opsplitsing in componenten wordt in beginsel bepaald aan de hand van de economische / technische levensduur. Hiervoor zijn geen voorschriften, maar uit praktische overwegingen is het raadzaam de opsplitsing te beperken. Het BBV verzet zich in principe niet tegen het hanteren van de componentenbenadering en

een rioolstelsel is, conform artikel 52 van het BBV, tenminste op te delen in de volgende componenten:

- | | |
|---------------------|---------------------------------|
| - Grond | -> niet op afschrijven |
| - Gebouwríoolgemaal | -> stel: afschrijven in 40 jaar |
| - Pompinstallaties | -> stel: afschrijven in 15 jaar |
| - Rioolbuizen | -> stel: afschrijven in 30 jaar |

De kosten voor de te onderscheiden samenstellende delen worden op basis van bovenstaande opdeling afzonderlijk afgeschreven en dat wordt verwerkt in het riooltarief. In het voorbeeld kan na 15 jaar de vervanging van een pompinstallatie opnieuw worden geactiveerd. *Via de componentenmethode worden er dus bij een rioolstelsel geen voorzieningen voor onderhoud of toekomstige vervanging gevormd.*

3.3 Het vormen van reserves

De in de begroting geraamde toevoegingen aan de egalisatievoorziening voor groot onderhoud en aan de voorziening voor toekomstige vervangingsinvesteringen worden in de rekening normaal gesproken voor hetzelfde bedrag als realisatie verwerkt. Als vervolgens blijkt dat op de rioolexploitatie als geheel op rekeningsbasis ten opzichte van de begroting toch een overschot is gerealiseerd dan valt dit vrij ten gunste van het resultaat na bestemming dat op grond van artikel 42 BBV afzonderlijk op de eindbalans wordt opgenomen. De raad besluit in het volgende begrotingsjaar over de bestemming van het resultaat vorig begrotingsjaar. Dit kan een bestemmingsreserve riolering zijn waarin alle gerealiseerde resultaten riolering (positief en negatief) worden geboekt.

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 mede 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.

Opgemerkt wordt dat het vormen van een reserve het karakter van resultaatbestemming heeft en dat de toevoeging aan een dergelijke reserve dus geen last vormt die in de tariefberekening mag worden opgenomen.

4. Negatieve voorziening

In het antwoord op vraag 5 van deel 1 van de vraag&antwoordrubriek heeft de commissie BBV het standpunt ingenomen dat een voorziening die uit rioolrechten en dus ook uit de rioolheffing is gevormd gedurende een beperkt aantal jaren negatief kan staan. Het gaat dan om de voorziening die is gevormd uit de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen.

Bij toepassing van het BBV als beschreven in het vorige hoofdstuk kan een negatieve voorziening niet meer ontstaan. Als de voorziening niet toereikend is blijft een boekwaarde staan. Deze boekwaarde kan in volgende jaren versneld worden afgeschreven uit de spaarbedragen die in het tarief voor die jaren zijn opgenomen.

Er zijn enkele oorzaken aan te wijzen waardoor het kon voorkomen dat een rioolvoorziening vóór de totstandkoming van het BBV negatief kon komen te staan.

1. Door (vervangings)investeringen die volledig ten laste van de rioolvoorziening zijn gebracht en waarvoor nog onvoldoende was toegevoegd aan de voorziening. In voorgaande hoofdstukken is vermeld dat bij een correcte toepassing van het BBV er een restant boekwaarde blijft staan voor vervangingsinvesteringen als het in mindering gebrachte bedrag van spaarbedragen op grond van de specifieke

229b,2a-constructie ontoereikend is. Deze kunnen versneld worden afgeboekt door de spaarbedragen van latere jaren in mindering te brengen op de resterende boekwaarde.

2. Door een bedrag voor groot onderhoud ten laste van de voorziening te brengen dat groter is dan het totaalbedrag aan toegevoegde egalisatiebijdragen voor groot onderhoud. Dit kan ontstaan door een ongelijkmatige spreiding van (met name lang-cyclisch) onderhoud in de tijd waarbij de pieken in de kosten daarvan vallen in de beginjaren van de meerjarige periode waarover de lasten en baten in de tariefberekening zijn betrokken. In feite is er dan nog te weinig toegevoegd aan de voorziening. Onder het BBV is dit niet mogelijk, een voorziening voor (de egalisatie van) groot onderhoud mag niet negatief staan.

De commissie stelt dat uit de regelgeving voortvloeit dat negatieve voorzieningen zo spoedig mogelijk moeten worden aangevuld. In het geval dat er in het verleden investeringen ten laste van de voorziening (met een negatief dan wel een te laag saldo met het oog op de daaruit te besteden maatregelen volgens het GRP) zijn gebracht ligt het voor de hand deze investeringen alsnog te activeren en deze voor de nog resterende termijn van de gebruiksduur te gaan afschrijven. Als er dan nog een negatieve stand resteert dan zal in overleg met de provinciale toezichthouder bezien moeten worden wat een redelijke termijn is om deze negatieve stand weg te werken en op welke wijze dit gerealiseerd kan worden.

Ook kan (tijdelijk) een boekwaarde voor een actief ontstaan doordat de voorziening ontoereikend is als gevolg van het in de planning naar voren halen van vervangingsinvesteringen (zonder dat het totale volume van voorgenomen vervangingsinvesteringplan over de planperiode omhoog gaat). In de tot nu toe bestaande praktijk zouden veel gemeenten daardoor tijdelijk een negatieve stand van de voorziening hebben, maar dat is bij een goede toepassing van het BBV niet meer nodig en feitelijk ook niet toegestaan. Doordat in de genoemde situatie de geplande toevoegingen aan de voorziening binnen de planperiode toereikend zijn wordt de boekwaarde van dit actief vanzelf weer 'weggewerkt' doordat in de voorziening in de komende jaren ruimte ontstaat voor extra verminderingen van de boekwaarde tot nihil binnen de planningsperiode. Er hoeft dan dus niet te worden afgeschreven.

In de situatie dat een investering duurder uitvalt dan in de planning is opgenomen, bijvoorbeeld door een te lage raming, kan de gemeente het ontstane gat repareren door de spaarbedragen binnen de resterende planningsperiode te verhogen. In dat geval is het ook toegestaan dat er tijdelijk een boekwaarde voor een actief is waarop niet wordt afgeschreven, maar dat door extra verminderingen (die door het aangepaste niveau van de toevoegingen aan de voorziening mogelijk wordt gemaakt) weer wordt teniet gedaan.

5. Het BTW-compensatiefonds

De gemeente mag bij bepaling van de omvang van de lasten ten behoeve van de berekening van de toegestane hoogte van de riooltarieven de geraamde BTW meenemen (229b,2b Gemeentewet). De reden hiervan is dat vóór de invoering van het BTW-compensatiefonds dit ook al mocht en de gemeente bij de invoering van het BTW-compensatiefonds anders een niet bedoeld inkomstenverlies zou hebben geleden.

Het gaat hierbij om alle BTW, dus zowel de BTW die drukt op goederen en diensten die direct als last op de exploitatie drukken of via een voorziening lopen, als ook de BTW die drukt op de investeringen, onverschillig of deze worden geactiveerd of uit een voorziening worden bekostigd.

Het is dan ook belangrijk dat in de financiële paragraaf van het GRP de (compensabele) BTW afzonderlijk zichtbaar wordt gemaakt. Dit geldt ook voor de toelichting op de ramingen in de begroting. De lastenramingen in de begroting zijn exclusief BTW, in de toelichting moet ook de compensabele BTW van alle geraamde bestedingen in het betreffende jaar blijken (dus ook de BTW die drukt op de ten laste van de voorzieningen te brengen bestedingen en de te activeren investeringen). Doordat in het riooltarief ook de declarabele BTW mag worden meegenomen zullen in de begroting de geraamde rioolbaten hoger kunnen zijn dan de geraamde lasten van het rioolstelsel (maximaal ter grootte van de declarabele BTW-component, namelijk in geval van een kostendekkend tarief).

6. Rentetoerekening

Artikel 45 van het BBV bepaalt dat rentetoevoegingen aan voorzieningen niet zijn toegestaan. Een uitzondering wordt gemaakt voor voorzieningen die zijn gewaardeerd tegen contante waarde (zie de toelichting bij het artikel). Dan wordt bij de bepaling van de jaarlijkse toevoeging aan de voorziening uit het tarief uitgegaan van extra geplande toevoegingen op grond van een rekenvoet die nodig zijn om de voorziening op de gewenste hoogte te houden.

In de extracomptabele tariefscalculatie voor de rioolheffing kan bij de toerekening van rentelasten (in de kapitaallasten) rekening worden gehouden met de toegerekende rente(baten) van bestemmingsreserves en voorzieningen inzake de riolering.