

RJ-Uiting 2023-6: Verwerking kosten van groot onderhoud door onderwijsinstellingen (definitieve Richtlijn) en wijzigingen als gevolg van aanpassingen in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (Rjo)

<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>660 Onderwijsinstellingen</i>
<i>Alinea's</i>	<i>101, 201, 202, 203, 507, 518a, 518b, 601, 602, 603 en 604</i>
<i>Hoofdstuk RJk</i>	<i>N.v.t.</i>
<i>Alinea's</i>	<i>N.v.t.</i>
<i>Status</i>	<i>Definitieve Richtlijn</i>
<i>Referentie ontwerp-alinea's</i>	<i>RJ-Uiting 2023-2 'Kosten van groot onderhoud – verwerking door onderwijsinstellingen in het primair en voortgezet onderwijs die een schoolgebouw niet in de balans opnemen als het economisch claimrecht bij de gemeente berust'</i>
<i>Publicatiedatum RJ-Uiting</i>	<i>9 mei 2023</i>
<i>Ingangsdatum</i>	<i>1 januari 2022 (alinea's 101, 518a, 601) 1 januari 2023 (alinea 507 en 518b) 1 januari 2024 (alinea's 201, 202, 203, 602, 603 en 604)</i>

Inleiding

Voor wie is deze RJ-Uiting relevant

Deze RJ-Uiting is relevant voor onderwijsinstellingen.

Welke wijzigingen heeft de RJ definitief gemaakt

In hoofdstuk 660 'Onderwijsinstellingen' zijn specifieke alinea's opgenomen voor de verwerking van 'vervangingsinvesteringen' als kosten van groot onderhoud. Deze alinea's zijn van toepassing op onderwijsinstellingen in het primair- en voortgezet onderwijs die een schoolgebouw niet in de balans opnemen als het economisch claimrecht bij de gemeente berust. Deze alinea's zijn ongewijzigd definitief gemaakt ten opzichte van de ontwerp-alinea's zoals opgenomen in RJ-Uiting 2023-2, met uitzondering van alinea 660.202 die nu is geformuleerd als een stellige uitspraak. Daarnaast is een aanvullende overgangsbepaling opgenomen in alinea 660.602.

Overige wijzigingen

Op 19 april 2023 zijn aanpassingen in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (Rjo) gepubliceerd¹. De RJ geeft in deze RJ-Uiting de wijzigingen in hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’ als gevolg van de aanpassingen in de Rjo weer.

Achtergrond en inhoud

In 2022 heeft de RJ in hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ verduidelijkingen aangebracht met betrekking tot onder andere het onderscheiden van belangrijke bestanddelen van een actief en de verwerking van vervangingen daarvan. Daarbij werd aangegeven dat de RJ deze onderwerpen voor onderwijsinstellingen nog nader zou overwegen.

Op grond van deze nadere overweging is in februari 2023 RJ-Uiting 2023-2 uitgebracht met voorstellen voor enkele wijzigingen in hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’. In reactie op deze RJ-Uiting zijn diverse commentaren ontvangen. Na analyse van deze commentaren heeft de RJ besloten enkele wijzigingen aan te brengen in de eerder voorgestelde alinea’s. Middels deze RJ-Uiting maakt de RJ de alinea’s 201, 202, 203, 602, 603 en 604 van hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’ definitief.

Tevens brengt de RJ middels deze RJ-Uiting wijzigingen aan in de alinea’s 101, 507, 518a, 518b en 601 van hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’. Deze wijzigingen vloeien rechtstreeks voort uit de op 19 april 2023 aangepaste Rjo en zijn daarom direct definitief.

Ontvangen commentaren op RJ-Uiting 2023-2

Hierna wordt op hoofdlijnen ingegaan op de ontvangen commentaren.

- *Overgangsbepaling Rjo*
In de jaareditie 2022 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving is in alinea 601 van hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’ een overgangsbepaling opgenomen inzake de onderhoudsvoorziening. Deze overgangsbepaling is verlengd tot en met verslagjaar 2023 (zie aanpassingen in de Rjo die in deze RJ-Uiting worden behandeld). Vanaf verslagjaar 2024 kan geen gebruik meer worden gemaakt van deze overgangsbepaling. Als een onderwijsinstelling de overgangsbepaling van de Rjo niet langer toepast, moet de onderhoudsvoorziening worden verwerkt in overeenstemming met de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. In de commentaren werd gevraagd hoe de overgang naar verwerking van de onderhoudsvoorziening in overeenstemming met de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving plaatsvindt. De RJ heeft verduidelijkt dat deze overgang een stelselwijziging is die conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 ‘Stelselwijzigingen’ wordt verwerkt. Daarbij staat de RJ toe om de vergelijkende cijfers niet aan te passen. Dit betekent dat de mutatie in de onderhoudsvoorziening wordt verwerkt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, en wordt verwerkt in het eigen vermogen. Hiervoor is een overgangsbepaling opgenomen in alinea 660.602. Deze overgangsbepaling geldt voor alle onderwijsinstellingen waarop alinea 660.601 van toepassing is.
- *Waardering onderhoudsvoorziening tegen nominale waarde*
In enkele commentaren werd de vraag gesteld of de onderhoudsvoorziening tegen nominale of contante waarde moet worden gewaardeerd. De RJ benadrukt dat de bepalingen van hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ van toepassing zijn op de verwerking van kosten van

¹ Staatscourant 2023, nr. 11336

groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening. Verwezen wordt naar alinea 212.451 waarin onder andere is opgenomen dat de onderhoudsvoorziening gewoonlijk wordt gewaardeerd tegen nominale waarde.

- *Vervangingsinvesteringen*

Als een onderwijsinstelling een schoolgebouw niet in de balans opneemt, omdat het economisch claimrecht bij de gemeente berust, worden geen belangrijke bestanddelen van het actief onderscheiden. Hierdoor is inherent geen sprake van vervangingsinvesteringen. Vanuit dit uitgangspunt werd in ontwerp-alinea 660.202 voorgesteld om uitgaven die verband houden met het vervangen van bestanddelen aan te merken als kosten van groot onderhoud. In enkele commentaren werd gevraagd of deze ontwerp-alinea als een aanbeveling kon worden geïnterpreteerd. De RJ heeft niet bedoeld een aanbeveling op te nemen en daarom heeft de RJ besloten om alinea 660.202 als stellige uitspraak te formuleren.

- *Soortgelijke materiële vaste activa*

In de commentaren werd gevraagd hoe de voorgestelde bepalingen moeten worden toegepast als een onderwijsinstelling zowel gebouwen heeft die wel in de balans worden opgenomen als gebouwen die niet in de balans worden opgenomen. Voor schoolgebouwen die wel in de balans worden opgenomen zijn de bepalingen van hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ integraal van toepassing. Voor schoolgebouwen die niet in de balans worden opgenomen, omdat het economisch claimrecht bij de gemeente berust, zijn de nieuwe bepalingen in hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’ van toepassing.

Een onderwijsinstelling moet op grond van alinea 212.446 de kosten van groot onderhoud voor alle soortgelijke materiële vaste activa op dezelfde wijze verwerken. De RJ is van mening dat schoolgebouwen die wel in de balans van de onderwijsinstelling worden opgenomen niet soortgelijk zijn aan schoolgebouwen die niet in de balans van de onderwijsinstelling worden opgenomen. Om die reden kan de verwerkingwijze van kosten van groot onderhoud voor schoolgebouwen die wel in de balans zijn opgenomen verschillen van de verwerkingwijze van kosten van groot onderhoud voor schoolgebouwen die niet in de balans zijn opgenomen.

Wijzigingen als gevolg van aanpassingen in de Rjo

De volgende wijzigingen in hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen’ als gevolg van aanpassingen in de Rjo zijn van toepassing:

Vanaf verslagjaar 2022:

- *Samenwerkingsverbanden voor passend onderwijs*

De Rjo is van overeenkomstige toepassing verklaard op de jaarverslaggeving van samenwerkingsverbanden voor passend onderwijs (alinea 660.101).

- *Verlenging overgangsbepaling onderhoudsvoorziening*

De bestaande overgangsbepaling inzake de onderhoudsvoorziening is verlengd tot en met verslagjaar 2023. Dit betekent dat onderwijsinstellingen tot en met verslagjaar 2023 – in afwijking van de bepalingen in hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ – de jaarlijkse toevoeging aan de onderhoudsvoorziening kunnen bepalen op basis van het voorgenomen groot onderhoud gedurende de gehele planperiode van het groot onderhoud op het niveau van het onderwijspand gedeeld door het aantal jaren waaruit deze planperiode bestaat (alinea 660.601).

Vanaf verslagjaar 2023:

- *Openbaarmaking jaarverslaggeving*
In de Rjo was eerder geen uiterste datum opgenomen waarop de jaarverslaggeving openbaar moet zijn gemaakt. Nu is opgenomen dat de openbaarmaking jaarlijks voor 1 juli moet plaatsvinden (alinea 660.507).
- **Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten**
Bekostigde onderwijsinstellingen voor hoger onderwijs en mbo-instellingen moeten vanaf verslagjaar 2023 in het bestuursverslag verantwoording afleggen over het gevoerde beleid zoals aangegeven in de Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten. Dit betekent een jaar uitstel van deze verantwoordingsplicht; eerder was bepaald dat dit vanaf verslagjaar 2022 verplicht was (alinea's 660.518a en 518b).

Wijzigingen in RJ-bundel

Wijzigingen in hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen (wijzigingen zichtbaar ten opzichte van RJ-Uiting 2023-2)

660 ONDERWIJSINSTELLINGEN

Deze nieuwe alinea's in Richtlijn 660 (aangepast 2023) zijn van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

660.2 Verwerking en waardering

Materiële vaste activa

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

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

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

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

660.6 Overgangsbepalingen

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

6023 De bepalingen in de alinea's 201 tot en met 203 zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. **Indien bij eerste toepassing van deze bepalingen de omvang van de onderhoudsvoorziening wijzigt als gevolg van het verwerken van uitgaven in verband met vervanging van bestanddelen in de onderhoudsvoorziening, dient dit te worden aangemerkt als een stelselwijziging. De stelselwijziging dient te worden verwerkt conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, met dien verstande dat de vergelijkende cijfers niet behoeven te worden aangepast.** Dit betekent dat de mutatie in de onderhoudsvoorziening wordt verwerkt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, en wordt verwerkt in het eigen vermogen. Indien uitgaven in verband met vervanging van bestanddelen tot het moment van de stelselwijziging zijn verwerkt als materieel vast actief, wordt de boekwaarde daarvan afgeboekt ten laste van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt.

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

6034 Alinea 202 is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. De onderwijsinstelling die bij eerste toepassing van alinea 202 een stelselwijziging verwerkt waarbij wordt overgegaan van het verwerken van kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening (methode b.) naar het verwerken als materieel vast actief (methode a.), dient dit als volgt te verwerken:

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

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

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

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

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

Wijzigingen in RJ-bundel

Wijzigingen in hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen (wijzigingen als gevolg van aanpassingen in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs zichtbaar ten opzichte van RJ-bundel jaareditie 2022)

660 ONDERWIJSINSTELLINGEN

Deze gewijzigde alinea's in Richtlijn 660 (aangepast 2023) zijn van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, met uitzondering van alinea's 507 en 518b die van kracht zijn voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

660.1 Inleiding

Algemeen

101 Dit hoofdstuk heeft betrekking op de onderwijsinstelling waarop de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (Rjo) van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) van toepassing is. De Rjo regelt de jaarverslaggeving van onderwijsinstellingen. De Rjo is van overeenkomstige toepassing op samenwerkingsverbanden voor passend onderwijs. De Rjo is gebaseerd op de Wet op het primair onderwijs (WPO), Wet op de expertisecentra (WEC), Wet ~~op het~~ voortgezet onderwijs 2020 (WVO 2020), Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB) en de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW) die de Minister van OCW de mogelijkheid geeft nadere regels te stellen voor de verantwoording van instellingen die vallen onder de genoemde wetten.

660.5 Bijzondere onderwerpen

Openbaarmaking financiële gegevens

507 De onderwijsinstelling deponereert op grond van artikel 5 Rjo haar jaarverslaggeving in schriftelijke en elektronische vorm bij Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) voor 1 juli van het jaar volgend op het verslagjaar. De onderwijsinstelling maakt haar jaarverslaggeving daarnaast jaarlijks voor 1 juli openbaar, in ieder geval op de website (artikel 3, onderdeel b. Rjo).

Bij andere vormen van openbaarmaking van aan de jaarrekening ontleende financiële gegevens wordt verwezen naar de jaarverslaggeving die ingevolge de wettelijke bepalingen is gedeponereerd bij DUO.

518a Op grond van artikel 4, lid 5 Rjo verantwoordt de bekostigde onderwijsinstelling voor hoger onderwijs of voor beroepsonderwijs en volwasseneneducatie zich in het bestuursverslag over het gevoerde beleid op de wijze zoals aangegeven in de Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten en in de zogenoemde notities 'Helderheid in bekostiging'.

518b Op grond van artikel 4, lid 5a Rjo verantwoordt de bekostigde onderwijsinstelling voor hoger onderwijs of voor beroepsonderwijs en volwasseneneducatie zich in het bestuursverslag eveneens over het gevoerde beleid op de wijze zoals aangegeven in de Beleidsregel investeren met publieke middelen in private activiteiten.

660.6 Overgangsbepaling

601 Artikel 4 lid 1c Rjo luidt als volgt: ‘In afwijking van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa, paragraaf 4, alinea 451, van de richtlijnen is het voor onderwijsinstellingen voor de verslagjaren 2018 tot en met 202~~23~~²⁴ toegestaan de jaarlijkse toevoegingen aan de voorziening voor groot onderhoud te bepalen op basis van het voorgenomen groot onderhoud gedurende de gehele planperiode van het groot onderhoud op het niveau van het onderwijspand gedeeld door het aantal jaren waaruit deze planperiode bestaat, voor zover deze methode reeds in 2017 werd toegepast en indien is gewaarborgd dat de voorziening groot onderhoud gedurende de planperiode niet op enig moment negatief wordt. De onderwijsinstelling die gebruik maakt van deze tijdelijke regeling vermeldt dit in haar jaarrekening.’

Bovenstaande tijdelijke regeling is niet van toepassing voor onderwijsinstellingen die de voorziening groot onderhoud reeds in verslagjaar 2017 in overeenstemming met de alinea’s 451 en 452 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa bepaalden.