

NOTITIE

Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2019)

Inhoudsopgave

1.	Inleiding.....	- 4 -
1.1.	Aanleiding nieuwe notitie	- 4 -
1.2.	Achtergrond doorgevoerde wijzigingen vanaf 2016.....	- 5 -
1.3.	Nadere uitleg (vermeende) knelpunten	- 7 -
1.4.	Leeswijzer.....	- 9 -
1.5.	Richtlijnen	- 10 -
1.6.	Stellige uitspraken, aanbevelingen en overgangsbepalingen.....	- 11 -
A.	Grondbeleid.....	- 17 -
2.	Het belang van het grondbeleid voor raadsleden.....	- 17 -
2.1.	Wat is grondbeleid?	- 17 -
2.2.	Hoe wordt grondbeleid vormgegeven?	- 17 -
2.3.	Hoeveel kost grondbeleid?	- 20 -
2.4.	Welke risico's zijn er verbonden aan grondbeleid?	- 20 -
2.5.	Hoe wordt de raad geïnformeerd?	- 21 -
3.	Paragraaf grondbeleid en overige paragrafen	- 23 -
3.1.	Visie op het grondbeleid	- 23 -
3.2.	Wijze waarop het grondbeleid wordt uitgevoerd	- 24 -
3.3.	Actuele prognose van de resultaten	- 24 -
3.4.	Onderbouwing en uitgangspunten bij (tussentijdse) winstneming.....	- 25 -
3.5.	Beleidsuitgangspunten bij reserves en risico's in relatie tot grondzaken	- 26 -
3.6.	Grondexploitatie in de andere paragrafen	- 26 -
4.	Gronden binnen het BBV.....	- 29 -
4.1.	Grond als vast actief.....	- 29 -
4.2.	Grond, bestemd voor gebiedsontwikkeling op termijn door de gemeente	- 29 -
4.3.	Voorraad grond, waaronder ruilgronden	- 31 -
4.4.	Grondbanken zonder transformatie, bestemd voor derden	- 31 -
4.5.	Grondbanken met transformatie, bestemd voor derden.....	- 31 -
4.6.	Bouwgrond in exploitatie.....	- 31 -
4.7.	Niet uit balans blijkende rechten/verplichtingen	- 32 -
B.	Grondexploitatie.....	- 33 -
5.	Bouwgronden in exploitatie	- 33 -
5.1.	Definitie.....	- 33 -
5.2.	Grondexploitatiecomplex	- 34 -
5.2.1.	Budgetrecht	- 34 -
5.2.2.	Wijziging grondexploitatiecomplexen	- 36 -
5.3.	Kostentoerekening.....	- 37 -
5.3.1.	Bovenwijkse voorzieningen	- 39 -
5.3.2.	Vorbereidingskosten.....	- 40 -
5.3.3.	Investeringen in de openbare ruimte	- 41 -

5.4.	Rentetoerekening	- 43 -
5.5.	Disconteringsvoet	- 45 -
5.6.	Activering van baten en lasten.....	- 46 -
5.7.	Interne opbrengsten	- 47 -
5.8.	Het afsluiten van een grondexploitatiecomplex.....	- 47 -
6.	Waardering.....	- 49 -
6.1.	Winst of verlies	- 49 -
6.2.	Tussentijds winst nemen	- 50 -
6.3.	Risico's.....	- 50 -
6.4.	Verwerking van verliezen.....	- 51 -
C.	Faciliterend grondbeleid	- 54 -
7.	Verslaggevingsaspecten faciliterend grondbeleid	- 54 -
7.1.	Kortlopende vordering bij getekende overeenkomst.....	- 54 -
7.2.	Overlopend actief bij ontbreken overeenkomst.....	- 55 -
7.3.	Vorbereidende kosten	- 56 -
7.4.	Overlopend passief	- 57 -
7.5.	Gemengde projecten	- 57 -
7.6.	Bijzondere projecten.....	- 58 -
7.7.	Maximering verhaalbare kosten	- 58 -
	Bijlagen.....	- 59 -
Bijlage 1	Kostensoortenlijst artikel 6.13 Wro / 6.2.3 tot en met 6.2.5 Bro	- 59 -
Bijlage 2	Voorwaarden overheveling bestedingen openbare ruimte	- 63 -
Bijlage 3	Voorbeeldberekening van het gewogen gemiddelde rentepercentage van de leningenportefeuille van de gemeente (omslagrente)	- 64 -
Bijlage 4	Nadere uitleg tussentijds winstnemen (POC-methode)	- 65 -
Bijlage 5	Verwerken onderhanden werk grondexploitatie	- 71 -
Bijlage 6	Verantwoordingschema faciliterend grondbeleid	- 89 -
Bijlage 7	Vennootschapsbelasting	- 91 -
Bijlage 8	Bronnen.....	- 95 -
Bijlage 9	Wetgeving	- 97 -
Bijlage 10	Afkortingenlijst.....	- 103 -

1. Inleiding

1.1. Aanleiding nieuwe notitie

Sinds de wijziging van het Besluit begroting en verantwoording (BBV)¹ in 2016 heeft de commissie BBV diverse uitingen gedaan en een veelheid aan vragen beantwoord over grondexploitatie en grondbeleid en daarmee samenhangende problematiek. Teneinde dit complexe vraagstuk voor de gebruiker overzichtelijk te houden is besloten de verschillende uitingen samen te voegen in één document. Met deze nieuwe notitie **Grondbeleid in begroting en jaarstukken** is daaraan invulling gegeven. Daarbij zijn niet alleen de bestaande notities over grondexploitatie en faciliterend grondbeleid aangevuld en geactualiseerd, maar zijn ook hoofdstukken toegevoegd over het belang van het grondbeleid voor raadsleden² en over de paragraaf grondbeleid en de overige paragrafen. Hiermee wordt specifiek ingegaan op de informatiebehoefte voor de raad.

Voorts wordt voor enkele onderwerpen nadere uitleg gegeven over de achtergrond van sommige wijzigingen die in 2016 zijn doorgevoerd in de verslaggevingsregels. Met deze nadere uitleg zal de doelstelling van de regelgeving nader worden toegelicht, zodat onjuiste interpretatie - die in de praktijk soms leidt tot onnodige knelpunten - wordt beperkt.

Deze nieuwe notitie gaat met name in op gemeentelijke grondexploitaties en faciliterend grondbeleid. Publiek-private samenwerkingsverbanden gelden binnen het BBV als verbonden partijen. Gemeenten geven informatie daarover in de paragraaf verbonden partijen. Dit geldt ook voor samenwerkingsverbanden die op dit terrein actief zijn. De keuze en doelstelling om grondbeleid tot uitvoering te brengen via één of meerdere samenwerkingsverbanden is aan de gemeente en wordt toegelicht in de paragraaf grondbeleid.

Deze notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken geldt met ingang van begrotingsjaar 2019 aangezien de notitie vooral verduidelijkingen en geen verzwareningen kent. Met deze notitie worden de volgende notities en uitingen buiten werking gesteld:

- Notitie Grondexploitaties 2016 (maart 2016)
- Notitie Faciliterend grondbeleid (maart 2016)
- Aanvulling Tussentijds winst nemen grondexploitaties (maart 2018)
- Verwerken onderhandenwerk grondexploitatie (februari 2008)

In deze nieuwe notitie is rekening gehouden met de strekking van alle gegeven antwoorden uit de V&A-rubriek. Daarmee vervallen alle tot en met 1 mei 2019 gepubliceerde vragen en antwoorden die betrekking hebben op de vervallen notities en uitingen.

¹ Actuele BBV: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/>. Wijzigingen BBV: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/2017-12-09/0/informatie#tab-wijzigingenoverzicht>

² In deze notitie wordt gesproken over gemeenten. Indien wordt gesproken over gemeenten wordt feitelijk bedoeld gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen, waar raad staat wordt bedoeld provinciale staten, algemeen bestuur enzovoorts.

Inhoudelijke wijzigingen en toevoegingen/toelichtingen ten opzichte van de vervallen notities:

- Looptijd grondexploitaties: richttermijn was en blijft in beginsel maximaal 10 jaar; benadrukt wordt dat een langere looptijd dan 10 jaar onder voorwaarden was en blijft toegestaan (hoofdstuk 5.2).
- Hoofdstuk over het belang van het grondbeleid voor de raad (hoofdstuk 2).
- Hoofdstuk over de paragraaf grondbeleid en de overige paragrafen (hoofdstuk 3).
- Nieuwe categorie grond, bestemd voor concrete gebiedsontwikkeling op termijn door de gemeente, de zogenoemde 'warme gronden' (hoofdstuk 4.2).
- Niet uit de balans blijkende rechten en verplichtingen (hoofdstuk 4.7).
- Vorderingen inzake faciliterend grondbeleid verzameld op balanspost overige nog te ontvangen bedragen (hoofdstuk 7).
- Kostensoortenlijst Wro/Bro gecompleteerd (bijlage 1).
- Subsidiebat en de daarbij behorende subsidiabele kosten bij grondexploitaties maken geen onderdeel uit van de tussentijdse winstneming en worden verantwoord op het moment dat de subsidie volgens de subsidievoorwaarden is gerealiseerd (bijlage 4).
- Aanbeveling om de keuze voor een voorziening voor verwachte verliezen tegen nominale waarde of contante waarde vast te leggen (hoofdstuk 6.4).
- Gevolgen van de keuze van een voorziening voor verwachte verliezen tegen contante waarde (hoofdstuk 6.4).
- Benadrukken van de bijzondere risico's bij grondbeleid versus de aanwending van tussentijdse winst (hoofdstuk 6.1).
- Verplichte verslaggevingsregels versus vrijheden in administratieve inrichting en toerekening (hoofdstuk 1.3).

1.2. Achtergrond doorgevoerde wijzigingen vanaf 2016

Vanaf 2016 zijn in het BBV nadere regels gesteld voor gebiedsontwikkeling. Voor een goed begrip van de achtergronden hiervan worden de drie belangrijkste aanleidingen voor deze nadere regels hieronder toegelicht.

Ten eerste is de invoering van de **vennootschapsbelasting** (Vpb) voor overheden op 1 januari 2016 een belangrijke aanleiding geweest om de regelgeving over grondexploitatie scherper neer te zetten en duidelijker af te bakenen van andere activiteiten die de gemeente uitvoert met grond en vastgoed. De commissie BBV heeft actief geparticipeerd in de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lagere Overheden (SVLO) en is betrokken geweest bij de totstandkoming van de **Handreiking vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf**³ van november 2015. Het is van belang gebleken om het begrippenkader van de fiscale wetgeving en van het BBV zo goed mogelijk op elkaar aan te laten sluiten, zodanig dat geen onduidelijkheid bestaat over de afbakening van de grondexploitatie-activiteiten en de lasten en baten die daaraan kunnen (moeten) worden toegerekend. Vanuit de Vpb-optiek werd in aanvang van het overleg alleen het vervaardigen van de te verkopen grondkavel als ondernemershandeling aangemerkt en werd de aanleg van de benodigde gemeenschapsvoorzieningen gezien als overheidshandelen. Een dergelijke benadering zou – in de ogen van de commissie BBV ten onrechte - tot een zeer hoge Vpb-heffing bij de gemeentelijke grondbedrijven hebben geleid. Dit is de reden dat aansluiting is gezocht bij de (bestaande) wetgeving

³ https://vng.nl/files/vng/20151106_handreiking_vennootschapsbelasting_en_het_gemeentelijk_grondbedrijf.pdf

in de Wro en het Bro over faciliterend grondbeleid, op basis waarvan privaatrechtelijke ontwikkelaars verplicht zijn mee te betalen aan gemeenschapsvoorzieningen. Deze kosten verlagen de fiscale winst en daarmee de Vpb-heffing.

Voorts was het voor gemeenten van belang de tot en met 2015 op de balans onder niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG) opgenomen gronden buiten de definitie van grondexploitatie te brengen. De facto was hierbij immers geen sprake van een grondexploitatie. Vanwege de slechte marktomstandigheden zouden deze gronden tegen relatief zeer lage waarden fiscaal worden ingebracht. Dit terwijl gemeenten over de voorliggende jaren omvangrijke afwaarderingen hebben moeten toepassen. Afstemming van het begrippenkader tussen Vpb en BBV blijft van belang, ten einde onjuiste (te hoge) Vpb-heffing over de gemeentelijke grondexploitaties te voorkomen alsmede verschillen tussen de fiscale uitgangspunten en het BBV te minimaliseren en daarmee de administratieve lasten te beperken.

Een tweede aspect dat van belang is geweest voor de wijzigingen is het **beperken van de risico's** die gemeenten lopen met hun grondbeleid. Als het economische klimaat tegenzit kunnen deze risico's aanzienlijk zijn, getuige de omvangrijke afwaarderingen die noodzakelijkerwijs door gemeenten in de periode 2009-2016 moesten worden doorgevoerd. Het economisch herstel nadien heeft inmiddels gezorgd voor verbetering in de resultaten van de gemeentelijke grondbedrijven, maar niet in die mate dat de vele miljarden euro's afwaarderingen zijn terugverdiend. De afwaarderingen moesten worden doorgevoerd vanwege het feit dat grondopbrengsten niet toereikend bleken om de geactiveerde kosten te dekken. Deze kosten hadden een hoog niveau gekregen door het hanteren van omvangrijke grondexploitatieprojecten en het gedurende lange looptijden activeren van aankopen, het ongelimiteerd bijschrijven van apparaatskosten en rente en het toerekenen van allerlei voorzieningen in de stad. De vanaf 2016 doorgevoerde wijzigingen in het BBV en de sindsdien verschenen notities over het grondbeleid van de commissie BBV hebben mede als doelstelling te voorkomen dat deze risico's opnieuw in grote omvang gaan optreden ingeval van economische terugval.

Ten derde is in het kader van het rapport ***Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten***⁴ door de toenmalige commissie Depla, gepleit voor meer **vergelijkbaarheid** in de verslaggeving van gemeenten. De introductie van de vennootschapsbelasting voor overheden op 1 januari 2016 vroeg ook om meer eenduidigheid in de uitgangspunten en verslaggeving van grondexploitaties. Met de wijzigingen in het BBV en met de notities van de commissie BBV is meer eenduidigheid en daarmee vergelijkbaarheid voor gemeentelijke grondbedrijven bewerkstelligd:

- spelregels over start en eind van grondexploitatieprojecten, besluitvorming door de raad en verslaggeving in begroting en jaarrekening;
- eenduidigheid in de kostentoerekening (Wro/Bro en voorschriften voor rente);
- eenduidigheid in resultaatbepaling, verliesvoorziening en tussentijdse winstneming.

De wijzigingen die vanaf 2016 in de (meer strikt geformuleerde) verslaggevingsregels en de notities rondom grondexploitatie zijn opgenomen hebben de vrijheden die tot en met 2015 op onderdelen

⁴ <https://kennisopenbaarbestuur.nl/rapporten-publicaties/vernieuwing-van-de-begroting-en-verantwoording-van-gemeenten/>

bestonden voor een deel ingeperkt. De overwegingen die hieraan ten grondslag hebben gelegen komen in belangrijke mate voort uit de aanbevelingen van de adviescommissie Vernieuwing BBV. Omdat door gemeenten (te) verschillend werd omgegaan met het toerekenen van investeringen aan grondexploitatie – soms zeer terughoudend, soms zeer ruim – is door de adviescommissie aanbevolen hiervoor kaders op te stellen. In het wijzigingsbesluit van 5 maart 2016 is dit aspect, almede het inperken van de risico's van grondexploitatie en de aansluiting met de fiscale regelgeving (Vpb) meegewogen in het aanscherpen van de verslaggevingsregels. Tevens is daarbij de opdracht aan de commissie BBV gegeven voor het overeenkomstig aanpassen van de notitie Grondexploitatie uit 2012. Voor nadere achtergronden verwijzen we naar de nota van toelichting onderdeel 3.7 van het wijzigingsbesluit⁵.

1.3. Nadere uitleg (vermeende) knelpunten

Naar aanleiding van vragen die de afgelopen periode aan de commissie BBV zijn voorgelegd over mogelijke of vermeende knelpunten die zich in de praktijk voordoen bij het toepassen van deze gewijzigde regelgeving wordt hierbij in het kort ingegaan op enkele specifieke onderwerpen. Deze onderwerpen worden nader uitgewerkt en verderop in de notitie beschreven.

10 jaarstermijn

In de praktijk blijkt de stellige uitspraak van de commissie over de maximale looptijd verschillend te worden geïnterpreteerd. De termijn van 10 jaar moet worden gehanteerd als maximale richttermijn. Hiervan **mag gemotiveerd worden afgeweken** en mag dus langer zijn dan 10 jaar. Hierbij gelden dan wel aanvullende voorwaarden, die erop zijn gericht om de risico's die met een langere termijn van 10 jaar gepaard gaan te beperken. In hoofdstuk 5.2 wordt hierop nader ingegaan.

Tussentijdse winst

Tot en met 2015 was bij veel gemeenten de praktijk dat winstneming werd uitgesteld tot aan de afronding van het project of tussentijds pas werd genomen wanneer de opbrengsten de cumulatieve kosten daadwerkelijk overstegen. Daarbij moet worden aangevuld dat ook veelal rente over het eigen vermogen werd toegerekend (geactiveerd) gedurende de looptijd van de grondexploitatie en als baten (bespaarde rente) werd verantwoord in de jaarlijkse begroting/jaarrekening. Met deze handelwijze werd feitelijk tussentijds een vorm van winstneming toegepast. Sinds 2016 is dit niet meer toegestaan: rente over het eigen vermogen mag vanaf dat jaar niet meer ten laste van de grondexploitatie worden gebracht. Deze wijziging, tezamen met alle andere risicobeperkende maatregelen die in de verslaggevingsregels zijn opgenomen, zorgen voor veel meer voorzichtigheid bij grondexploitaties ten opzichte van de praktijk tot en met 2015. Dit rechtvaardigt dat met projecten die naar verwachting winst zullen opleveren, deze winst ook tussentijds in de jaarrekening tot uitdrukking moet (kunnen) komen. Sterker nog, met in achtneming van het realisatiebeginsel, bestaat een verplichting de tussentijdse winst te verantwoorden. Als eenduidige systematiek is daartoe de Percentage of Completion (POC) methode voorgeschreven. Benadrukt wordt dat binnen deze methode afdoende rekening gehouden kan worden met projectspecifieke risico's. Zie verder hoofdstuk 6.2. Daarmee wordt het voorzichtigheidsbeginsel bij het stelsel van tussentijdse winstneming naar het oordeel van de commissie voldoende in acht genomen.

⁵ <https://zoek.officiëlebezoekingen.nl/stb-2016-101.html>

Resterende risico's ten aanzien van (toekomstige) marktontwikkelingen behoren – net als andere mogelijke risico's die samenhangen met het gehele takenpakket van de gemeente – in ogenschouw genomen te worden bij de risicoparagraaf en de becijfering van het benodigde weerstandsvermogen voor de gemeente als geheel. Het is daarbij verstandig de risico's van de gemeentelijke grondexploitaties nadrukkelijk aan bod te laten komen. Daarbij kan een gemeente besluiten een specifiek deel van het weerstandsvermogen als buffer voor de grondexploitaties te benoemen. Zie verder hoofdstuk 6.1.

Beheersing versus verslaggeving

Het BBV geeft voorschriften ten aanzien van de inrichting van de begroting en jaarverslaggeving, zoals deze aan de raad moeten worden voorgelegd en gepubliceerd. Het is evident dat voor de sturing en beheersing van gebiedsontwikkeling allerlei maatregelen nodig zijn die niet in het BBV zijn geregeld en waarvoor het BBV ook niet is bedoeld. De gemeente heeft de vrijheid om ten aanzien van de sturing en beheersing keuzes te maken. Het gaat dan bijvoorbeeld over interne spelregels over bevoegd- en verantwoordelijkheden, de inrichting van informatie- en administratieve systemen en het bedenken van verdeelsleutels om gezamenlijke kosten toe te rekenen.

Bij gebiedsontwikkeling is in veel gevallen sprake van een mix van activiteiten. Naast actieve grondexploitatie kan binnen een omlijnd plan ook renovatie of transformatie (bijvoorbeeld het omvormen van kantoren naar woningen), vervanging van voorzieningen in de openbare ruimte en faciliterend grondbeleid met kostenverhaal worden toegepast. Vanuit overwegingen van een effectief projectbeheer kan hierbij administratief gekozen worden voor een samengesteld project met een mix van de beschreven activiteiten/ontwikkelingen. Het is daarbij wel verstandig vooraf goed na te denken over de inrichting van de projectadministratie. Vraagstukken over het bepalen en inrichten van de kostentoerekening, verdeelsleutels en rapportages komen dan vroegtijdig aan bod. Daarbij kan tevens de verbinding met de verslaggeving worden gelegd teneinde de verschillende onderdelen van een project op de juiste balansposten en taakvelden/programma's te kunnen verantwoorden. Op deze wijze kan de sturing en beheersing van een gemengd project als geheel worden ondersteund en tevens de link met begroting en verslaggeving overeenkomstig het BBV worden gemaakt. Voor nadere informatie hierover wordt verwezen naar de in voorbereiding zijnde publicatie van de commissie BADO⁶. Zie ook hoofdstuk 7.5 (gemengde projecten).

'Warme gronden'

Vanwege de grote opgaven in diverse regio's op het gebied van woningbouw, verwerven gemeenten gronden met het oog op gebiedsontwikkeling die op langere termijn gaat spelen. Dergelijke gronden, waarvan op voorhand vaststaat dat deze als bouwgrond zullen gaan fungeren, maar waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld worden in de regel als 'warme grond' geduid. Deze gronden worden op de balans opgenomen onder de materiele vaste activa tegen verwervingskosten. Ingeval de gronden nog geen bestemming hebben gekregen als bouwgrond, bestaat de kans dat (tijdelijk) afwaardering moet plaatsvinden naar de waarde volgens de geldende bestemming. Dit kan verstrekende negatieve gevolgen hebben voor de financiële positie van een gemeente en daarmee de voortgang van de woningbouwprojecten stagneren.

⁶ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/bedrijfsvoering-en-audits-gemeenten-en-provincies>

Aangezien het hierbij gaat om een naar verwachting tijdelijke en niet duurzame waardevermindering, mag - onder voorwaarden - bij de waardering worden uitgegaan van de grond tegen toekomstige bestemming in plaats van de huidige bestemming (zie hoofdstuk 4.2). Daarbij is als een van de voorwaarden aangegeven dat het moet gaan om woningbouw en niet om bedrijfsterreinen. De achtergrond hiervan is dat grootschalige aankoop van gronden voor ontwikkeling van bedrijfstermijnen op de zeer lange termijn in zijn algemeenheid als zeer risicovol wordt aangemerkt. Voor woningbouw zijn deze risico's in de regel beperkter. Benadrukt wordt dat geen sprake is van een nieuwe categorie NIEGG-gronden. Bij het wijzigingsbesluit van maart 2016 is uitdrukkelijk uitgesloten dat een tussencategorie – niet zijnde bouwgrond in exploitatie - zou mogen blijven voortbestaan waaraan kosten toegerekend mogen worden. Overigens wordt nog opgemerkt dat fiscaal gezien de 'warme' gronden in beginsel vanaf het moment van verwerven voor de Vpb vallen binnen de onderneming ter zake van de gemeentelijke grondexploitaties (zie bijlage 7).

Voorziening tegen contante waarde

Grondexploitaties worden berekend op eindwaarde (= het resultaat op het tijdstip dat de grondexploitatie wordt afgesloten). Voor verliesgevende grondexploitaties moet direct een verliesvoorziening worden getroffen. Het is een keuze van de gemeente om deze voorziening te waarderen tegen nominale waarde of tegen contante waarde. De omvang van de voorziening tegen nominale waarde is gelijk aan het verlies van de grondexploitatie op eindwaarde. Bij de keuze voor contante waarde betekent dit echter wel dat in de toelichting (paragraaf Grondbeleid en toelichting op de balans) voor de verliesgevende grondexploitaties ook de verliezen op eindwaarde moeten worden vermeld. Zie hoofdstuk 6.4.

Faciliterend grondbeleid

Mede vanwege de fiscaal noodzakelijke afbakening maakt het faciliterend grondbeleid vanaf 2016 geen deel uit van de grondexploitaties. Voor de verslaggeving moeten de faciliterende grondexploitaties worden afgezonderd van de bouwgronden in exploitatie. Het staat de gemeente wel vrij om beide vormen van grondbeleid als een gemengd project in de projectadministratie op te nemen en de sturing en beheersing hierop in te richten. Voor de verslaggeving moest het faciliterend grondbeleid, afhankelijk van de status van de vordering, worden opgenomen alsnog te verrekenen kosten onder een samenstel van balansposten. In praktijk bemoeilijkt dit het inzicht, vooral indien sprake is van meerdere projecten in verschillende stadia van ontwikkeling. Hierin wordt nu met deze notitie een wijziging aangebracht, zodanig dat de verantwoording eenvoudiger wordt en beter inzicht zal geven. De verschillende vorderingen worden met de inwerkingtreding van deze notitie namelijk allemaal verzameld op de balanspost overige nog te ontvangen bedragen. Zie hiervoor hoofdstuk 7.

1.4. Leeswijzer

In deze notitie wordt gewerkt met een driedeling: allereerst wordt het grondbeleid nader belicht, gevolgd door de grondexploitaties, waarna wordt afgesloten met het faciliterende grondbeleid.

Deel A over grondbeleid start met hoofdstuk 2 dat zich specifiek richt op raadsleden. Dit hoofdstuk kan zowel zelfstandig door hen worden gebruikt of ter ondersteuning van de advisering door de vakspecialisten. Hoofdstuk 3 gaat nader in op de paragraaf grondbeleid en de overige paragrafen voor zover het grondbeleid betreft. In hoofdstuk 4 worden de balansposten waarop gronden worden verantwoord nader toegelicht.

Deel B gaat over grondexploitaties en is alleen van toepassing in gevallen waarin de gemeente een actief grondbeleid voert. Dat betekent dat de gemeente grond koopt, die bouw- en woonrijp maakt en weer verkoopt aan ontwikkelaars, aannemers en particulieren of in erfpacht uitgeeft. Hoofdstuk 5 gaat over de grondexploitatieberekeningen en de wijze van kostentoerekening. Hoofdstuk 6 is gewijd aan de waardering (winst of verlies, tussentijds winst nemen, risico's en de verwerking van verliezen).

Deel C wordt gevormd door hoofdstuk 7 en richt zich op de verslaggevingsaspecten van het faciliterend grondbeleid. Hiervan is sprake wanneer bouwplannen worden gerealiseerd op grond van private partijen en de gemeente kostenverhaal pleegt.

In deze notitie zijn 10 bijlagen opgenomen. Bijlage 1 bevat kostensoorten uit de Wet ruimtelijke ordening (artikel 6.13) en het Besluit ruimtelijke ordening (artikelen 6.2.3 tot en met 6.2.5), welke kunnen worden verhaald dan wel worden betrokken in een grondexploitatie (kostensoortenlijst Wro/Bro). Bijlage 2 vermeldt de voorwaarden waaronder bestedingen uit een grondexploitatie overgeheveld kunnen worden naar de materiële vaste activa. In bijlage 3 is een voorbeeld opgenomen hoe de gemiddelde rentepercentages van een leningenportefeuille en van de grondexploitaties worden berekend. In bijlage 4 wordt nader toegelicht hoe tussentijds winstnemen volgens de POC-methode werkt. Bijlage 5 bevat een voorbeeld van de boekhoudkundige verwerking van een meerjarige grondexploitatie. In bijlage 6 staat het verantwoordingschema faciliterend grondbeleid. Bijlage 7 beschrijft de belangrijkste overeenkomsten en verschillen tussen de verslaggevingsregels volgens het BBV en de fiscale regels voor de Vpb. In bijlage 8, bijlage 9 en bijlage 10 zijn de bronnen voor deze notitie, de BBV regelgeving inzake grondbeleid en grondexploitatie en een afkortingenlijst vermeld.

1.5. Richtlijnen

Richtlijnen van de commissie BBV aan gemeenten en andere decentrale overheden zijn een belangrijk instrument van de commissie BBV om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen, zoals artikel 75 BBV verlangt. De richtlijnen van de commissie BBV worden – in navolging van de richtlijnen van de Raad voor de jaarverslaglegging – onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus inclusief jaarverslaggeving verschillen.

Met stellige uitspraken geeft de commissie BBV 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 jaarstukken. Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De commissie BBV spoort gemeenten 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 zijn hierna opgenomen. Bij elk van de richtlijnen wordt aangegeven aan welk hoofdstuk deze is ontleend.

1.6. Stellige uitspraken, aanbevelingen en overgangsbepalingen

In deze notitie zijn de volgende stellige uitspraken, aanbevelingen en overgangsbepalingen opgenomen. Deze gelden met ingang van 2016 ongewijzigd, tenzij hieronder aangegeven:

- verduidelijkt:
 - o stellige uitspraken C, E, H, I, J, L, M en N;
 - o aanbeveling A;
- nieuw / gewijzigd:
 - o stellige uitspraken A, O, P en Q;
 - o aanbeveling C, D en E.

I. Stellige uitspraken

Grondexploitatie

A. Uit hoofdstuk 4.2 van deze notitie

Gronden die zijn verworven met het oog op concrete ontwikkeling door de gemeente, maar waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld mogen, voor wat betreft de toepassing van artikel 65 lid 1 BBV, worden gewaardeerd tegen de waarde volgens de toekomstige bestemming, mits wordt voldaan aan de voorwaarden zoals verwoord in hoofdstuk 4.2 van deze notitie.

B. Uit hoofdstuk 5.1 van deze notitie

Het startpunt van bouwgrond in exploitatie (BIE) is het raadsbesluit met de vaststelling van het grondexploitatiecomplex, inclusief grondexploitatiebegroting. Vanaf dat moment wordt de BIE geopend en kunnen kosten worden geactiveerd en bijgeschreven op de voorraadpositie bij onderhanden werk (bouwgronden in exploitatie) op de balans.

C. Uit hoofdstuk 5.2 van deze notitie

Om de risico's die samenhangen met zeer lang lopende projecten te beperken is het uitgangspunt dat de looptijd van een grondexploitatie in beginsel maximaal 10 jaar bedraagt.

Deze 10 jaar dient te worden gehanteerd als richttermijn, die voortschrijdend moet worden gezien en waar gemotiveerd van kan worden afgeweken. Een gemotiveerde afwijking houdt in dat een langere looptijd is toegestaan, mits deze langere looptijd en de motivatie expliciet zijn geautoriseerd door de raad en verantwoord in de begroting en de jaarstukken. De motivatie moet tevens zijn voorzien van risicobeperkende beheersmaatregelen die de gemeente heeft genomen om de onzekerheden en risico's die gepaard gaan met de langere looptijd te mitigeren.

D. Uit hoofdstuk 5.2.2 van deze notitie

Jaarlijks moet een herziening van de grondexploitatiebegroting plaatsvinden. Actualisaties van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, dan wel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moeten opnieuw door de raad worden vastgesteld.

E. Uit hoofdstuk 5.3 van deze notitie

Voor de bepaling van kosten van de BIE die tot de vervaardigingskosten als bedoeld in artikel 63 lid 3 lid BBV kunnen worden gerekend, wordt aangesloten op de kostensoorten zoals opgenomen in de Wet ruimtelijke ordening (artikel 6.13) en het Besluit ruimtelijke ordening (artikelen 6.2.3 tot en met 6.2.5). Dit betekent dat maximaal deze kostensoorten kunnen worden toegerekend aan de BIE, waarbij ten aanzien van de rente onder punt 'n' van de kostensoorten artikel 6.2.4 Bro alleen de rente over het vreemd vermogen mag worden toegerekend en geen rente over het eigen vermogen (zie hoofdstuk 5.4 van deze notitie) en waarbij dotaties/bijdragen aan een voorziening (fonds) voor bovenplanse kosten (artikel 6.13 lid 7 Wro) (bedoeld voor bovenwijkse voorzieningen) in de BIE niet zijn toegestaan (zie hoofdstuk 5.3.1).

F. Uit hoofdstuk 5.3.1 van deze notitie

Het deel van de kosten van bovenwijkse voorzieningen dat aan een in de toekomst te openen grondexploitatie wordt toegerekend, moet tot het moment dat de betreffende grond feitelijk in exploitatie wordt genomen, worden geactiveerd onder de betreffende categorie materiële vaste activa. Naar de aard van de bovenwijkse voorzieningen zal de betreffende activacategorie veelal de activa met maatschappelijk nut zijn (bijv. ontsluitingswegen, bruggen, etc.).

In de periode van activering als maatschappelijk nut tot en met het eventueel openen van de betreffende grondexploitatie, moet conform artikel 64 lid 3 BBV, vanaf de ingebruikname worden afgeschreven op het actief op basis van de verwachte gebruiksduur.

G. Uit hoofdstuk 5.3.1 van deze notitie

Het is vanaf 2016 niet meer toegestaan om dotaties te doen aan een voorziening voor bovenwijkse voorzieningen. Bestaande voorzieningen per ultimo 2015 blijven gehandhaafd en kunnen volgens planning worden afgewikkeld. Sparen voor bovenwijkse voorzieningen die na het afsluiten van een grondexploitatie zullen worden aangelegd, is nog wel mogelijk via een door de raad in te stellen bestemmingsreserve. Toevoegingen aan deze bestemmingsreserve kunnen alleen plaatsvinden via resultaatbestemming of via een ander specifiek daartoe door de raad genomen besluit.

H. Uit hoofdstuk 5.3.2 van deze notitie

Het activeren van voorbereidingskosten voor grondexploitaties als kosten van onderzoek en ontwikkeling onder de immateriële vaste activa is toegestaan onder de volgende voorwaarden:

1. de kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst Wro/Bro (overeenkomstig stellige uitspraak E); en
2. de kosten mogen maximaal 5 jaar geactiveerd blijven staan onder de immateriële vaste activa; na maximaal 5 jaar moeten de kosten hebben geleid tot een actieve grondexploitatie en kunnen dan worden overgeboekt naar de desbetreffende BIE, dan wel worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat; en
3. plannen tot ontwikkeling van de grond waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt, moeten bestuurlijke instemming hebben, blijkend uit een raadsbesluit.

I. Uit hoofdstuk 5.4 van deze notitie

De toegestane toe te rekenen rente aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (die vervolgens mag worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgronden in

exploitatie (BIE)) moet worden gebaseerd op de daadwerkelijk betaalde rente over het vreemd vermogen. Het is niet toegestaan om rente over het eigen vermogen toe te rekenen aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE). Het over het vreemd vermogen te hanteren rentepercentage moet als volgt worden bepaald:

- het rentepercentage van de direct aan de grondexploitatie gerelateerde financiering in het geval van projectfinanciering;
- het gewogen gemiddelde rentepercentage van de bestaande leningenportefeuille van de gemeente, naar verhouding vreemd vermogen/totaal vermogen, indien geen sprake is van projectfinanciering.

Indien de gemeente geen externe financiering heeft, dan wordt dus ook geen rente toegerekend aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE). De rentetoerekening vindt plaats op basis van de bruto-boekwaarden van de grondexploitaties van de BIE per 1 januari. Ook over grondexploitaties waarbij de verantwoorde baten hoger zijn dan de lasten, waardoor de boekwaarde van een BIE negatief is, wordt rente (in dit geval een baat) toegerekend.

J. Uit hoofdstuk 5.5 van deze notitie

De *disconteringsvoet* die moet worden gehanteerd in de berekening van de contante waarde ten behoeve van het treffen van een verliesvoorziening voor negatieve grondexploitaties wordt voor alle gemeenten bepaald op 2% zijnde het maximale meerjarige streefpercentage van de Europese Centrale Bank voor inflatie binnen de Eurozone.

K. Uit hoofdstuk 5.6 van deze notitie

De lasten en baten verband houdende met grondexploitaties worden in de exploitatie verantwoord en via een tegenboeking (onderhanden werk) naar de balans gemuteerd.

Het is niet toegestaan om gelden uit eigen middelen (reserves) in mindering te brengen op de onderhanden werk positie van de bouwgronden in exploitatie.

L. Uit hoofdstuk 6.2 van deze notitie

Het voorzichtigheidsbeginsel leidt ertoe dat realisatie van winst moet worden uitgesteld tot daarover voldoende zekerheid bestaat. Dit betekent echter niet dat pas winst moet worden genomen bij het afsluiten van het grondexploitatiecomplex. Volgens het realisatiebeginsel dient in de situatie dat voldoende zekerheid is over de winst, de winst te worden genomen. Hierbij dient de percentage of completion methode te worden gevolgd. Indien aan de volgende voorwaarden is voldaan, bestaat er voldoende zekerheid om winst te kunnen nemen:

1. het resultaat op de grondexploitatie kan betrouwbaar worden ingeschat; én
2. de grond (of het deelperceel) moet zijn verkocht; én
3. de kosten zijn gerealiseerd (winst wordt naar rato van de realisatie genomen).

M. Uit hoofdstuk 6.4 van deze notitie

De presentatie van de te verwachten resultaten in de paragraaf grondbeleid en de toelichting op de balans dient te gebeuren op eindwaarde. Wanneer bij de waardering van de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties niet wordt geopteerd voor de nominale waarde maar voor de contante waarde, dan moet het effect hiervan op de te verwachten resultaten voor de negatieve grondexploitaties worden toegelicht in de paragraaf grondbeleid.

N. Uit hoofdstuk 6.4 van deze notitie

Het treffen van een afboeking of een voorziening gebeurt bij een geprognosticeerd verlies direct ter grootte van dit volledige verlies. Als sprake is van een voorziening ingericht ter bestrijding van de (verwachte) tekorten in grondexploitaties, dan moet die maximaal voor de boekwaarde van het onderhanden werk van betreffende bouwgrond in exploitatie worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post bouwgrond in exploitatie. Deze wijze van verantwoording is naar analogie van de voorziening voor dubieuze debiteuren.

Faciliterend grondbeleid**O. Uit hoofdstuk 7.1 van deze notitie**

Kosten die gemeenten hebben gemaakt en die in het kader van faciliterend grondbeleid op basis van een overeenkomst kunnen worden verhaald op derden, zijn een vordering die opgenomen moet worden bij de balanspost overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 onderdeel b BBV) op de gemeentelijke balans. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde 'verhaalbare kosten'.

P. Uit hoofdstuk 7.2 van deze notitie

Als de gemeente reeds gemaakte kosten verhaalt op basis van een exploitatieplan en inmiddels is een vergunning aangevraagd dan zijn deze te verhalen kosten te beschouwen als een vordering die moet worden opgenomen bij de balanspost overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 onderdeel b BBV) op de gemeentelijke balans. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen eveneens expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde 'verhaalbare kosten'. Als de gemeente reeds gemaakte kosten verhaalt op basis van een exploitatieplan, maar verrekening nog niet kan plaatsvinden doordat nog geen posterieure overeenkomst is gesloten of nog geen omgevingsvergunning is aangevraagd, dan dienen de gerealiseerde nog te verhalen kosten te worden verantwoord als 'nog te verhalen kosten' onder de overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 onderdeel b BBV), voor zover wordt verwacht dat deze binnen 10 jaar nog verrekend kunnen worden. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen en nog te verhalen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde vorderingen in het kader van de faciliterende grondexploitatie. Als geen zicht is op een toekomstige verrekening dan rest slechts een vermelding als 'niet in de balans opgenomen recht' bij de toelichting op de balans.

Q. Uit hoofdstuk 7.3 van deze notitie

Het kwalificeren van voorbereidingskosten voor faciliterende exploitatieplannen of nog te sluiten anterieure overeenkomsten als 'nog te verrekenen kosten' onder de overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a, lid 1 onderdeel b BBV) is toegestaan onder de volgende voorwaarden:

1. de kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst Wro/Br; en
2. de kosten mogen maximaal 5 jaar als overige nog te ontvangen bedragen blijven staan; na maximaal 5 jaar moet het kostenverhaal zijn gerealiseerd dan wel dienen de kosten te worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat; en
3. er is een besluit door de raad of het college genomen tot het maken van voorbereidingskosten voor faciliterend grondbeleid in een aangewezen gebied voor het ontwikkelen van het exploitatieplan of tot het sluiten van een anterieure overeenkomst.

4. in de toelichting op de overige nog te ontvangen bedragen op de balans moeten deze nog te verrekenen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde voorbereidingskosten van faciliterende grondexploitaties.

II. Aanbevelingen

Grondexploitatie

A. Uit hoofdstuk 5.3.1 van deze notitie

De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met de toerekening van bovenwijkse voorzieningen wordt omgegaan, vast te leggen in de paragraaf grondbeleid, een nota grondbeleid of de financiële verordening ex artikel 212 Gw.

B. Uit hoofdstuk 5.7 van deze notitie

De commissie BBV beveelt gemeenten aan een grondprijzenbrief op te stellen met een vastgestelde uitgifteprijs voor zowel maatschappelijke grond als intern door te leveren grond, waar bij interne levering alleen fiscaal gezien winsten of verliezen worden gerealiseerd. Herwaardering van gronden is binnen het BBV niet toegestaan.

C. Uit hoofdstuk 6.1 van deze notitie

De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met conjuncturele risico's en de omvang van het weerstandsvermogen wordt omgegaan uit te werken in bijvoorbeeld de paragraaf grondbeleid of weerstandsvermogen en risico's, een van beide gelijknamige nota's of de financiële verordening.

D. Uit hoofdstuk 6.3 van deze notitie

De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met projectspecifieke risico's wordt omgegaan bij het bepalen van de tussentijdse winstneming en de omvang van het weerstandsvermogen uit te werken in bijvoorbeeld de paragraaf grondbeleid of weerstandsvermogen en risico's, een van beide gelijknamige nota's of de financiële verordening.

E. Uit hoofdstuk 6.4 van deze notitie

De commissie BBV beveelt aan om de keuze om de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties of tegen nominale waarde of tegen contante waarde te waarderen, vast te leggen in de financiële verordening.

III. Overgangsbepalingen

Grondexploitatie

A. Uit hoofdstuk 5.8 van deze notitie

NIEGG's en BIE's die per 1 januari 2016 uit exploitatie zijn genomen konden *zonder afwaardering* worden omgezet naar de materiële vaste activa tegen de boekwaarde per 1 januari 2016 (ingangsdatum wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016). Deze overgangsbepaling heeft een looptijd van 4 jaar. Uiterlijk 31 december 2019 moet een toets plaatsvinden op de marktwaarde tegen de geldende bestemming (marktwaardetoets) van NIEGG'S en BIE's die per 1 januari 2016 uit exploitatie

zijn genomen en zijn overgeboekt naar de materiële vaste activa. Wordt daarbij een duurzame waardevermindering vastgesteld, dan moet dat uiterlijk 31 december 2019 leiden tot een afwaardering van deze gronden.

A. Grondbeleid

2. Het belang van het grondbeleid voor raadsleden

In dit hoofdstuk voor de raad geven we op hoofdlijnen aan wat grondbeleid is en welke taken en verantwoordelijkheden de raad op dit vlak heeft. We gaan ook kort in op de aandachtspunten en informatie waar raadsleden zich van bewust moeten zijn.

Vooropgesteld: grondbeleid is een onderwerp waar de drie W-vragen bij uitstek kunnen helpen om als raad de weg te vinden in dit specialistische vraagstuk. De commissie BBV verwijst ook naar de lezenswaardige Handreiking grondbeleid voor raadsleden⁷ van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

2.1. Wat is grondbeleid?

Eén van de middelen van een gemeente om ruimtelijke doelstellingen te verwezenlijken bij het uitvoeren van het omgevingsbeleid van de overheid is het grondbeleid. In het kader van het omgevingsbeleid wordt de maatschappelijk gewenste bestemming van de grond vastgelegd. Dit gebeurt via een plan of besluit op basis van de Wet ruimtelijke ordening (Wro)⁸. De gemeenteraad heeft de kaderstellende en controlerende functie ten aanzien van het grondbeleid en dus ook de daarbij behorende begrotingen en verantwoordingen.

Grondbeleid vergt keuzes van een gemeenteraad die gevolgen hebben voor de lange termijn. De ontwikkeling van gebieden houdt meer in dan het maken van een bestemmingsplan. Zaken als eigendom van grond, het al dan niet verwerven en uitgeven ervan, het gebruik voor openbare ruimte en infrastructuur, inspraak en voldoen aan vereisten als milieu maken gebiedsontwikkeling complex met vaak tijdrovende procedures (denk ook aan onteigeningen). Dat vraagt om een zorgvuldige afweging. Gezien de lange looptijd en de blijvende invloed op de gemeente van de uitvoering en de bouwresultaten is het van belang dat de gemeenteraad de relatie legt met het maatschappelijk doel. Dit kan bijvoorbeeld gaan om het beperken van de krapte op de woningmarkt, het stimuleren van economische bedrijvigheid en werkgelegenheid, het beter aansluiten op de samenstelling en bevolkingsopbouw van de gemeente of het verhogen van de kwaliteit van de leefomgeving. Het beleid biedt daarmee de handvatten om te kunnen sturen op de te bereiken doelstellingen en evenwichtig om te gaan met de (schaarse) ruimte.

2.2. Hoe wordt grondbeleid vormgegeven?

Actief grondbeleid

Een gemeente kan zelf gronden ontwikkelen die in eigendom zijn of komen van de gemeente. Er wordt naar gestreefd de daarvoor benodigde grond in eigendom te krijgen. De gronden kunnen op verschillende wijzen worden verkregen. Dit kan bijvoorbeeld via vrijwillige aankoop, grondruil, de inzet van de Wet voorkeursrecht gemeenten of door middel van onteigening van grond in het

⁷ <https://vng.nl/onderwerpenindex/ruimte-en-wonen/grondzaken-beleid/publicaties/grondbeleid-voor-raadsleden>

⁸ Op termijn gaat de wet ruimtelijke ordening op in de Omgevingswet.

algemeen belang. De gemeente voert zelf de werkzaamheden uit om grond geschikt te maken voor bouw - dit wordt het bouw- en woonrijp maken van grond genoemd - en wijzigt (eventueel) het bestemmingsplan. Met de aanleg van wegen en voorzieningen zorgt de gemeente er bovendien voor dat deze grond wordt ontsloten. De grond wordt vervolgens functiegeschikt gemaakt door deze bouwrijp- en woonrijp te maken. Het uitgeefbare deel van de grond wordt in eigendom of in erfpacht uitgegeven aan één of meerdere partijen (bouwers, projectontwikkelaars, beleggers, corporaties, en/of particulieren). Bij verkoop of uitgifte in erfpacht zorgt de derde partij vervolgens voor bebouwing. Het verschil tussen de aankoopprijs van de grond en de uitgifteprijs van het perceel (de opbrengst van de uitgifte in eigendom of erfpacht), komt toe aan de gemeente. Met dit verschil dekt zij de kosten voor het woon- en bouwrijp maken. Afhankelijk van de omstandigheden kan dit kostendekkend zijn, dan wel winst of verlies opleveren voor de gemeente.

Met actief grondbeleid kunnen gemeenten naast publiekrechtelijk via het ruimtelijke beleid ook privaatrechtelijk sturen. Juridisch en financieel is er makkelijker te sturen dan alleen met ruimtelijke plannen. Door de verwerving van grond en eventuele opstallen en na sloop, bouw- en woonrijp maken, wordt de gemeente met het aanbieden van bouwgrond economisch deelnemer op de grondmarkt. Vanuit de uitgifteprijzen dekt zij haar kosten van publieke investeringen in wegen en andere stedelijke infrastructuur (groen, water, gebouwde voorzieningen) en komt haar eventuele winst ten goede. Een belangrijk nadeel van actief grondbeleid is dat er grote (financiële) risico's kunnen worden gelopen bij het bouw- en woonrijp maken. Die risico's betreffen in zijn algemeenheid de afzet (tempo, omvang en opbrengsten), de verwervingskosten, de bouw- en ontwikkelingskosten, de verwervingskosten, rentekosten etc.

Faciliterend grondbeleid

Een gemeente kan er ook voor kiezen om faciliterend op te treden. Faciliterend grondbeleid houdt in dat de gemeente zelf geen grondexploitaties voert maar dit overlaat aan private ontwikkelaars. De gemeente 'faciliteert' deze grondexploitaties door te investeren in plankosten, zoals het maken van een nieuw bestemmingsplan, het treffen van voorzieningen in de openbare ruimte en het aanleggen van nutsvoorzieningen, welke kosten vervolgens zullen worden verhaald op betrokkenen. Het verhalen van deze kosten kan gebeuren op basis van vrijwilligheid. De gemeente en een ontwikkelaar sluiten in die situatie voorafgaand aan de wijziging van het bestemmingsplan een zogenaamde anterieure overeenkomst af. Daarin wordt vastgelegd hoe de verrekening plaatsvindt en welke kosten door de ontwikkelaar aan de gemeente worden vergoed. Deze vorm van verrekening wordt in de meeste gevallen (ca. 95%) toegepast.

In een beperkt aantal gevallen wordt vooraf geen overeenstemming bereikt tussen een private ontwikkelaar en de gemeente. In die situatie wordt de kostenverrekening gebaseerd op een exploitatieplan en het sluiten van een nadere (posterieure) overeenkomst. In sporadische gevallen vindt pas op termijn een gedwongen verrekening plaats via een dan aangevraagde omgevingsvergunning. Een gemeente kan ook tot faciliterend grondbeleid worden gedwongen, bijvoorbeeld als een grondeigenaar zijn grond niet aan de gemeente wil overdragen, maar zelf de realisatie ter hand wil nemen of wanneer er voor een bestemmingsplan met ontwikkelpotentie nog geen ontwikkelaar beschikbaar is.

Doordat de gemeente bij faciliterend grondbeleid alleen kosten verhaalt, kan zij in beginsel geen winst maken⁹. De invoering van de vennootschapsbelasting voor overheden met ingang van 2016 is een belangrijke aanleiding geweest om de regelgeving over grondexploitatie scherper neer te zetten en een nadrukkelijke administratieve scheiding aan te brengen tussen actieve en faciliterende grondontwikkeling.

Met faciliterend grondbeleid loopt de gemeente minder financiële risico's, omdat de ontwikkelingsrisico's meer bij de marktpartijen liggen. Ook met faciliterend grondbeleid kan het plan dat de gemeente voor ogen staat gerealiseerd worden. Het nadeel van faciliterend grondbeleid is dat de gemeente minder privaatrechtelijke sturingsmogelijkheden heeft en dat zij zich in financieel opzicht toespitst op het kostenverhaal.

Publiek-private samenwerking

Joint venture

Vanzelfsprekend bestaan er ook mengvormen waarbij de gemeente en private partijen ervoor kunnen kiezen om samen een stuk grond te gaan ontwikkelen. Bij een dergelijke samenwerking wordt dan een gezamenlijke onderneming gestart, waarin partijen samen gronden inbrengen en ontwikkelen. Het voordeel is dat partijen door de samenwerking kunnen profiteren van elkaars expertise, waarmee de mogelijkheid wordt geboden dat ieder doet waarin ze het best zijn (win-winsituatie). De samenwerking kan in verschillende vormen plaatsvinden. Meestal wordt een aparte entiteit opgericht, bijvoorbeeld een BV, NV, CV/BV, VOF of stichting. In deze samenwerkingsverbanden wordt het economisch risico op het bouwrijp maken gedeeld tussen gemeente en marktpartijen. Indien gronden worden ontwikkeld in een aparte entiteit, dan moeten de verslaggevingsregels worden toegepast die voor de betreffende entiteit van toepassing zijn.

Bouwclaim

Bij een bouwclaim komen gemeente en private partijen overeen dat de private partijen hun ruwe bouwgrond verkopen aan de gemeente, in ruil waarvoor zij de grond na het bouw- en woonrijp maken (door de gemeente) weer overnemen. Het economisch risico komt dan, net als bij actief grondbeleid, geheel bij de gemeente te liggen. Het is dus van belang dat de overname van de bouwrijpe grond goed verzekerd is. De gemeente bindt zich immers aan deze private partijen.

Concessie

Bij een concessie wordt de ontwikkeling zoveel mogelijk aan private partijen overgelaten. De gemeente vraagt dan een bieding op de grond en besteedt de gehele ontwikkeling aan. Tot aan verlening van de concessie ligt het economisch risico bij de gemeente omdat zij grondeigenaar is, na verlening ligt dat risico bij de private partijen omdat zij grondeigenaar zijn geworden.

Vorm grondbeleid is beleidskeuze

De keuze van actief of faciliterend grondbeleid, maar ook de keuze van hoe de markt wordt benaderd is een beleidskeuze die door de gemeenteraad dient te worden gemaakt. Deze keuze kan,

⁹ Afgezien van een bij de eindafrekening herberekende exploitatiebijdrage die minder dan vijf procent lager is dan een betaalde exploitatiebijdrage (zie 6.20 lid 3 Wro), dan blijft deze 'winst' voor de gemeente.

overigens afhankelijk van de specifieke omstandigheden voor diverse gebieden binnen een gemeente, verschillend worden ingevuld.

2.3. Hoeveel kost grondbeleid?

De kosten van grondbeleid zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden en de conjunctuur. Meerdere factoren zijn van invloed op het grondbeleid. Een deel van deze factoren is niet of nauwelijks door een gemeente te beïnvloeden. Denk aan macro-invloeden zoals rentepercentages, grond- en verkoopprijzen of andere marktomstandigheden of aan meer specifieke risico's zoals kans op vertragingen door inspraakprocedures, het moeten voldoen aan milieueisen of afhankelijkheden van betrokken andere partijen (provincie, Rijkswaterstaat, leveranciers).

De kosten van gebiedsontwikkeling op binnenstedelijke locaties zijn hoog. Vanwege de bestaande bebouwing, infrastructuur en eigendomssituatie, zullen wijzigingen hierin gepaard gaan met hoge kosten die niet altijd binnen sluitende grondexploitaties of via volledig kostenverhaal kunnen worden gedekt en daarmee dus een inzet van gemeentelijke middelen vergen. Bij locaties die minder intensieve ingrepen met zich meebrengen kunnen daarentegen - afhankelijk van de marktprijzen – in geval van actief grondbeleid voordelige resultaten worden behaald. Gemeenten maken steeds vaker afwegingen om kosten en risico's te beperken. Bijvoorbeeld door bij gebiedsontwikkeling te kiezen voor een combinatie van enerzijds sloop en nieuwbouw en anderzijds het omvormen van bestaande bebouwing voor nieuwe functies en bestemmingen (transformatie).

De kosten en opbrengsten die samenhangen met het grondbeleid strekken zich uit over meerdere jaren. De raad moet – alvorens goedkeuring te geven aan de gebiedsontwikkeling – vooraf informatie krijgen over de voorgenomen ingrepen en de kosten, opbrengsten, risico's en looptijd. Tevens moet daarbij in beeld worden gebracht hoe verliezen zullen worden gedekt en ingeval van winstgevendende projecten, ten gunste waarvan deze middelen zullen worden gebracht, zowel tussentijds als na afronding van het project.

Vanwege de impact van gebiedsontwikkeling voor een gemeente en haar financiële positie is een jaarlijkse actualisatie - zeker bij actief grondbeleid - nodig. De gemeente kan ervoor kiezen dit bijvoorbeeld via de begroting te doen, of door een afzonderlijke meerjarenprognose grondexploitaties (MPG) aan de raad voor te leggen om op basis daarvan - al dan niet in geconsolideerde vorm - de begroting te actualiseren. De actualisatie via een MPG is feitelijk een nieuwe begroting en daarmee onderhevig aan besluitvorming door de gemeenteraad.

2.4. Welke risico's zijn er verbonden aan grondbeleid?

Aan grondbeleid zijn verschillende soorten risico's verbonden. Deze kunnen van financiële aard zijn (resultaat aanbestedingen, verschil geraamde en begrote bouwkosten), uitvoerend van aard zijn (planning) of maatschappelijk gerelateerd zijn (realiseren van ruimtelijke doelstellingen).

De meest omvattende vorm is het actief grondbeleid. Dit gaat doorgaans gepaard met hoge kosten die over een langere periode financiering behoeven. De mate waarin deze worden terugverdiend en welke risico's daarbij worden gelopen is per situatie verschillend.

Een grondexploitatiecomplex heeft altijd inherente onzekerheden en risico's in zich ten aanzien van het begrote financiële eindresultaat. Voor de toekomstige verwachte kosten en opbrengsten worden aannames gebruikt ten aanzien van de planning, verwachte verkoopprijzen, geraamde kosten, verwachte rentelasten en plankosten etc. Er zijn verschillende onzekerheden en risico's die het begrote financiële eindresultaat van de grondexploitatie bemoeilijken. Hierbij is het van belang onderscheid te maken tussen enerzijds risico's met betrekking tot de kosten en opbrengsten die specifiek binnen een grondexploitatiecomplex kunnen worden onderkend en anderzijds risico's die voor de grondexploitatieportefeuille als geheel gelden.

De risico's voor de portefeuille als geheel gaan in zijn algemeenheid over de verwachtingen ten aanzien van markt- en conjunctuurinvloeden, waardoor prijzen en afzetmogelijkheden over de gehele linie kunnen veranderen ten opzichte van de planning. Hiertoe worden doorgaans scenarioberekeningen gemaakt, met daarbij bandbreedtes voor minimum en maximum invloed op de geprognosticeerde resultaten van de grondexploitatieportefeuille. De risico's met betrekking tot bouwgronden in exploitatie moeten worden betrokken bij het bepalen van het noodzakelijk weerstandsvermogen van de gemeente. In veel gevallen zullen gemeenten daartoe specifiek voor de grondexploitaties een deel van het weerstandsvermogen afzonderen en als buffer gebruiken voor het opvangen van de risico's die met de grondexploitatie samenhangen. Zie over dit onderwerp ook hoofdstuk 3.5 en 3.6.

Het is van belang dat de raad goed inzicht krijgt in de financiële begroting over de gehele looptijd van de grondexploitatieprojecten en het verwachte resultaat, de projectspecifieke risico's en risico's voor de portefeuille als geheel. De gemeenteraad zal moeten bepalen of het verwachte resultaat en de risico's acceptabel zijn in relatie tot het maatschappelijk doel dat ze wil behalen en de (meerjarige) begrotingsruimte

Bij een verwacht negatief saldo moet direct een voorziening ter grootte van dit tekort ten laste van de begroting worden getroffen. Bij een verwacht positief saldo wordt dit lopende het project ten gunste van de begroting gebracht. Hierbij gelden wel specifieke spelregels, die in de paragraaf grondbeleid kunnen worden vastgelegd.

2.5. Hoe wordt de raad geïnformeerd?

Een samenvattende vastlegging van de visie van een gemeente over het grondbeleid, de keuzen die een gemeente heeft gemaakt voor de uitvoering en de resultaten en de risico's moeten in de begroting en in de jaarrekening tot uitdrukking worden gebracht in de paragraaf grondbeleid. Het is aan de raad om deze uitgangspunten vast te stellen. Dat kan zoals hierboven is aangegeven in de paragraaf grondbeleid, maar ook in een aparte nota grondbeleid. In het volgende hoofdstuk wordt inhoudelijk ingegaan op de (wettelijke) vereisten bij deze paragraaf.

Gedurende het jaar wordt de gemeenteraad op verschillende manieren geïnformeerd over de (financiële) voortgang van grondexploitaties. De **begroting en jaarrekening** zijn verplicht. De verslaggevingseisen vanuit het BBV die in de navolgende hoofdstukken met betrekking tot de begroting en de jaarrekening aan de orde komen, hebben tot doel tot een transparante en uniforme aanpak te komen waarbij voldoende recht wordt gedaan aan het voorzichtigheidsbeginsel. Het BBV beoogt dat het beleid en de kaderstelling van de raad (kort) beschreven worden in de paragraaf

grondbeleid in de begroting. In de jaarstukken wordt opgenomen wat (concreet) gerealiseerd is van de doelstellingen in het afgelopen jaar zodat de raad haar controlerende taak kan uitvoeren.

Om de (individuele) grondexploitaties goed te kunnen volgen en, indien gewenst, bij te sturen bestaan er meerdere P&C-producten die bruikbaar zijn. Elke gemeente bepaalt zelf welke P&C-producten zij toepast. Naast de voor- en najaarsnota waarin de resultaten van het lopende begrotingjaar worden behandeld is vooral de rapportage over de actualisatie van de grondexploitaties, bijvoorbeeld bij gelegenheid van de jaarstukken, in een meerjarenprognose grondexploitaties (MPG), of via de begroting, interessant voor de raad. Deze (meerjarige) vooruitblik biedt de mogelijkheid om relatief diep in te gaan op de oorzaak van wijzigingen en de geconstateerde risico's.

In de kern gaat het bij de sturing op het grondbeleid om de programmering (inhoud van de grondexploitatie locaties), planning (looptijd en voortgang), prijzen (verkoopprijs van kavels), plankosten (kosten om een locatie te ontwikkelen), parameters (van rente, inflatie, organisatie en overhead) en prognose (van het verwachte financiële resultaat en het bijhorende risicoprofiel).

De raad kan ook gebruik maken van het **kengetal voor grondexploitatie** dat opgenomen is in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing. In het algemeen geldt: hoe lager dit percentage hoe lager het risicoprofiel met betrekking tot het terugverdienen van de investeringen in de grondexploitaties. Het begrijpen van de trend van dit kengetal in combinatie met het vergelijken van het kengetal met vergelijkbare gemeenten is essentieel.

3. Paragraaf grondbeleid en overige paragrafen

Het BBV schrijft een zevental paragrafen verplicht voor. De (verplichte) paragrafen gaan over onderwerpen die met meerdere programma's in de begroting of jaarstukken samenhangen, dan wel programma-overstijgend zijn. Het gaat over de financiële positie en bedrijfsvoering van de gemeente en over onderwerpen waaraan programma-overstijgende specifieke aspecten en risico's verbonden zijn, zoals verbonden partijen, treasury en grondbeleid. De paragrafen hebben in de begroting een kaderstellend karakter en in de jaarstukken bevatten de paragrafen een verantwoording van hetgeen in de overeenkomstige paragrafen in de begroting is opgenomen. De belangrijkste paragraaf in het kader van deze notitie is de paragraaf grondbeleid.

Wat moet erin staan?

Volgens artikel 16 BBV bevat de paragraaf grondbeleid ten minste:

1. een visie op het grondbeleid in relatie tot de realisatie van de doelstellingen van de programma's die zijn opgenomen in de begroting;
2. een aanduiding van de wijze waarop de gemeente het grondbeleid uitvoert;
3. een actuele prognose van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie;
4. een onderbouwing van de geraamde winstneming;
5. de beleidsuitgangspunten omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

In de paragrafen 3.1 tot en met 3.5 worden de verschillende onderdelen nader toegelicht.

Wel of geen nota?

De wijze waarop invulling wordt gegeven aan de minimaal vijf voorgeschreven onderwerpen in de paragraaf grondbeleid is vormvrij. Het is ook aan de gemeente om eventueel te kiezen voor een afzonderlijke nota grondbeleid. Indien er een actuele nota grondbeleid is krijgt de paragraaf grondbeleid meer een samenvattend karakter waarbij het van belang is dat deze zelfstandig leesbaar blijft. Wanneer een gemeente kiest voor een afzonderlijke nota grondbeleid is het verstandig dit in de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet op te nemen. Op een vergelijkbare wijze zal, indien er wordt gewerkt met een MPG, de paragraaf grondbeleid een meer geconsolideerde vorm kunnen krijgen waarbij van belang is dat het overzicht behouden blijft.

3.1. Visie op het grondbeleid

In de paragraaf (of nota) grondbeleid geeft de gemeente haar visie op de wijze waarop de doelstellingen van het ruimtelijk beleid ten uitvoer gebracht worden. In het ruimtelijk beleid geeft een gemeente de stand en de gekozen ontwikkelingsrichting van het ruimtegebruik: waar komen woningen, zijn er nieuwe winkels nodig, waar kunnen welke bedrijven zich vestigen, welke voorzieningen en infrastructuur zijn er nodig, wordt groei binnen- of buitenstedelijk gerealiseerd, draagt transformatie of herstructurering bij aan het ruimtelijk beleid en waar is er plaats voor natuur en water etc.

Bij de visie op het grondbeleid kan in de paragraaf (of nota) grondbeleid aandacht worden besteed aan de volgende onderwerpen:

- De ruimtelijke doelstellingen (het ruimtelijke programma) in relatie tot de doelstellingen in de verschillende programma's zoals wonen, economie, werkgelegenheid, sport, recreatie, verkeer, jeugd, gezinnen en ouderen.
- Het grondprijzenbeleid waarin de gemeente aangeeft op welke wijze de verkoopprijs van grond voor verschillende typen woningbouw, kantoren, bedrijvigheid, maatschappelijke voorzieningen, parkeren etc. wordt bepaald. Hierbij valt te denken aan de marktprijsbenadering (zoals residueel, grondquote of vergelijkingswaarde) en aan de normgrondprijzen (maatschappelijk vastgoed) alsmede de argumentatie en onderbouwing voor de gemaakte keuze.
- De looptijd en planning van verschillende ruimtelijke plannen.
- De keuze om gronden voor specifieke bestemmingen in erfpacht uit te geven.
- De wijze waarop met de toerekening van kosten voor bovenwijkse voorzieningen als infrastructuur en andere voorzieningen voor de burgers, bedrijven en organisaties wordt omgegaan.
- De wijze van financiering van de grondexploitaties, de rentelasten en de parameters voor de inflatie, overhead en plankosten.

3.2. Wijze waarop het grondbeleid wordt uitgevoerd

In de paragraaf (of nota) grondbeleid geeft de gemeente aan op welke wijze de visie inzake grondbeleid op de verschillende locaties wordt uitgevoerd. Hierbij gaat het vooral over de concrete uitvoering van de ontwikkellocaties en de voortgang en de wijze waarop de betreffende locatie wordt ontwikkeld. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen actief grondbeleid met volledig publieke ontwikkeling en faciliterend (passief) grondbeleid met volledig private ontwikkeling. Er zijn ook tussenvormen mogelijk waarbij er sprake is van samenwerking met marktpartijen via PPS-constructies (Publiek Private Samenwerking) of een initiatiefrijke rol in combinatie met faciliterend (passief) grondbeleid. Verder wordt onderscheid gemaakt tussen grootschalige ontwikkellocaties en midden- of kleinschalig, waarbij bijvoorbeeld ook particulier initiatief mogelijk is.

Elke vorm heeft voor- en nadelen en de situatie in een plangebied kan de mogelijkheden beperken. Op basis van het grondeigendom, de risico's en de gewenste invloed kan de gemeente per project hierin een bewuste keuze maken. In de paragraaf (of) nota grondbeleid kan deze keuze door de gemeente worden uiteengezet en toegelicht waarom de gemaakte keuze het meest geschikt is om de doelstellingen te bereiken.

3.3. Actuele prognose van de resultaten

In de paragraaf grondbeleid dient een actuele prognose te worden gegeven van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie, op eindwaarde (= het resultaat op het tijdstip dat de grondexploitatie wordt afgesloten). De informatie in de paragraaf mag van een dusdanig niveau blijven dat geen bedrijfsgeheimen worden prijsgegeven. Het is wel van belang om alle onderdelen van het grondbeleid hierin samenvattend weer te geven. Het gaat dus niet alleen om de prognose van de uitkomsten van de actieve grondexploitaties (onderverdeeld naar winstgevende en verliesgevende complexen), maar ook om de prognoses en de voortgang van de gebiedsontwikkeling die via samenwerkingsverbanden worden uitgevoerd.

Bij de prognose van de te verwachten resultaten kan ook worden ingegaan op de afboekingen of verliesvoorzieningen die worden getroffen. Tevens kan worden ingegaan op de vraag hoe deze

samenhangen met het verloop en omvang van de voorziening voor negatieve grondexploitaties in relatie tot de algemene reserve van de gemeente (of een specifiek daartoe ingestelde reserve grondexploitaties). Wanneer voor de verliesvoorzieningen voor verlieslatende grondexploitaties wordt gekozen voor de berekening tegen contante waarde, dan is het verstandig tevens de verliezen van de grondexploitaties op eindwaarde in de paragraaf te vermelden. Dit om de verwachte resultaten van verlieslatende en winstgevende locaties vergelijkbaar te maken. Verder is het van belang in te gaan op ontwikkelingen ten opzichte van de vorige prognose:

- welke majeure wijzigingen zijn opgetreden bij de verschillende locaties, wat is de achtergrond daarvan;
- zijn parameters bijgesteld en tot welk effect heeft dit geleid voor de prognoses van de verschillende onderdelen van het grondbeleid.

De prognose in de paragraaf grondbeleid heeft ten doel informatie te geven welke invloed het grondbeleid heeft op de financiële positie van de gemeente, zowel voor het begrotingsjaar als voor de komende jaren. Financiële effecten van keuzes in grondexploitaties en nieuw te starten projecten kunnen worden afgezet tegen het lange termijn resultaat van de totale grondexploitatie, waardoor het mogelijk is verantwoorde financiële afweging te maken op project- en portefeuilleniveau. De ontwikkeling van de te verwachte resultaten van de totale grondexploitatie kunnen aanleiding vormen om een ingezette koers bij te sturen of om te buigen. Tevens kan het resultaat aanleiding geven om het grondbeleid van de gemeente aan te passen.

3.4. Onderbouwing en uitgangspunten bij (tussentijdse) winstneming

Winst nemen op meerjarige grondexploitaties wordt beheerst door het voorzichtigheidsbeginsel. Positieve resultaten, ofwel winsten, worden pas in de jaarrekening verwerkt als zij met voldoende zekerheid vaststaan en dus zijn gerealiseerd. Dit gebeurt per complex bouwgrond in exploitatie. Het voorzichtigheidsbeginsel krijgt concrete invulling met de POC-methode. Meer hierover in hoofdstuk 6.2. De onderbouwing van de (geconsolideerde tussentijdse) winstneming in de paragraaf grondbeleid kan onder meer informatie geven over:

1. het verwachte resultaat op de bouwgronden in exploitatie;
2. het (verwachte) percentage aan gerealiseerde kosten in verhouding tot de totale verwachte kosten;
3. het (verwachte) percentage aan gerealiseerde verkoopopbrengsten in verhouding tot de totale verwachte verkoopopbrengsten;
4. het (verwachte) percentage van de POC-berekening (= vermenigvuldiging van het percentage gerealiseerde kosten en percentage van gerealiseerde verkoopopbrengsten);
5. eventueel de omvang, motivatie en onderbouwing van projectspecifieke risico's (niet zijnde risico's die het gevolg zijn van de conjunctuurinvloeden voor de portefeuille als geheel) die op het verwachte resultaat op de bouwgrond in exploitatie in mindering worden gebracht voordat de POC-methode wordt toegepast.

In de paragraaf grondbeleid kan aandacht worden besteed aan de aanwending van de (tussentijdse) winsten. Dat is een bevoegdheid van de gemeenteraad. (Tussentijdse) winsten kunnen worden ingezet om risico's in vooral de bouwgronden in exploitatie te kunnen opvangen, toekomstige bouwgronden in exploitatie met verwachte tekorten op te vangen, het weerstandsvermogen van de gemeente te versterken en incidentele uitgaven van de gemeente te dekken. Een gemeente kan de

(tussentijdse) winstneming niet duurzaam inzetten voor het opvangen van structurele lasten in de begroting. Zie hieromtrent hoofdstuk 6.1.

3.5. Beleidsuitgangspunten bij reserves en risico's in relatie tot grondzaken

In de paragraaf grondbeleid wordt aandacht besteed aan de uitgangspunten die de gemeente hanteert bij de reserves in relatie tot de risico's van de grondzaken. Aan het uitvoeren van grondbeleid zijn risico's verbonden. Deze risico's worden beheerst door middel van risicomanagement. Onderdeel hiervan is naast het voorkomen en beperken van risico's ook het vormen van reserves (weerstandscapaciteit) om de nadelen van het eventueel voordoen van risico's te kunnen opvangen. De wijze waarop deze reserves worden gevormd, de hoogte van deze reserves en de uitgangspunten voor eventuele aanwending van deze reserves kunnen in de paragraaf grondbeleid worden toegelicht.

Een belangrijke keuze is of voor de risico's van het grondbeleid een aparte reserve wordt gevormd of dat de risico's door de weerstandcapaciteit voor de gehele gemeente (o.a. algemene reserve) wordt opgevangen. Wanneer de gemeenteraad besluit tot het instellen van een afzonderlijke reserve kunnen hiervoor uitgangspunten worden geformuleerd zoals:

- De dotaties via bijvoorbeeld (tussentijdse) winstneming en bijdrage van de algemene reserves aan de reserve inzake grondbeleid.
- Minimale en maximale omvang van de reserve inzake grondbeleid in relatie tot de omvang van het risicoprofiel.
- De wijze waarop conjunctuurrisico's enerzijds en projectspecifieke risico's anderzijds worden meegerekend bij het bepalen van de hoogte van de reserve(s) inzake het grondbeleid.
- Criteria voor risico's die ten laste van de reserve inzake grondbeleid worden gebracht.
- De wijze waarop de reserve inzake grondbeleid wordt afgeroomd wanneer de omvang hoger is dan de geformuleerde maximale omvang.

Wanneer een gemeente niet kiest voor een afzonderlijke reserve inzake grondbeleid kan in de paragraaf grondbeleid worden aangegeven op welke wijze bij het bepalen van de weerstandscapaciteit (o.a. algemene reserve) voor de gehele gemeente rekening wordt gehouden met de projectspecifieke en conjunctuur- en marktrisico's inzake het grondbeleid. Hierbij is van belang inzicht te hebben hoeveel weerstandscapaciteit wordt aangehouden om de risico's van het grondbeleid te kunnen opvangen. Zie over dit onderwerp ook hoofdstuk 2.4, 3.6, 6.1 en 6.3.

3.6. Grondexploitatie in de andere paragrafen

Paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing

Kengetal grondexploitatie

Artikel 11 BBV schrijft voor dat in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing zes kengetallen worden opgenomen die raadsleden helpen bij het verkrijgen van verantwoord inzicht in en het beoordelen van de financiële positie: hoe weerbaar- en wendbaar is de gemeente? Een beoordeling in de begroting van de kengetallen in hun onderlinge verhouding in relatie tot de financiële positie door B&W is daarbij voorgeschreven. Deze beoordeling maakt onderdeel uit van

het gemeentelijke proces van (horizontale) controle door en verantwoording aan de gemeenteraad. De kengetallen hebben geen normerende functie in het financiële toezicht.

Het kengetal grondexploitatie geeft aan hoe groot de waarde van de bouwgrond in exploitatie is ten opzichte van de totale (geraamde) baten uitgedrukt in een percentage¹⁰. Met de grondpositie worden de bouwgronden in exploitatie bedoeld conform artikel 38 onderdeel b BBV. Dat is belangrijk om te kunnen beoordelen of de gemeente veel geïnvesteerd heeft in bouwgronden in exploitatie en dus wellicht daar risico's over loopt en of er een reële verwachting is dat bij de verkoop van deze gronden de eventuele schulden kunnen worden afgelost. In het (recente) verleden is gebleken dat het voor de beoordeling van de gemeentelijke schuldpositie van belang is om te weten of deze schuld kan worden afgelost wanneer de gronden van een grondexploitatie worden verkocht.

Met het voorschrijven van een geprognosticeerde balans in de begroting en meerjarenraming is het ook verplicht geworden om de kengetallen voor de jaren waar begroting en meerjarenraming betrekking op hebben in deze paragraaf op te nemen. Hiermee wordt het inzicht in de ontwikkeling van de kengetallen en dus de financiële positie als gevolg van het bestaande en nieuwe beleid verder verbeterd. Aan de hand van de geprognosticeerde balans kunnen de kengetallen worden berekend en het verloop ervan in de opeenvolgende jaren en daarmee de ontwikkeling van de financiële positie worden toegelicht.

Risico-inventarisatie

Een onderdeel van de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing vormt een inventarisatie van de omvang en de achtergronden van de risico's. Inzicht daarin zegt iets over het risicoprofiel van de gemeente en hoeveel weerstandscapaciteit nodig is. De paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing geeft ook informatie over de aanwezige weerstandscapaciteit. De relatie tussen het risicoprofiel en de aanwezige weerstandscapaciteit is het weerstandsvermogen. Dat verhoudingsgetal geeft aan hoeveel keer de risico's, als die zich voor de geschatte omvang voordoen kunnen worden opgevangen door aanwezige financiële buffers (capaciteit). Dit is nodig voor het beoordelen van de financiële positie van de gemeente.

Bij de risico-inventarisatie worden ook risico's die samenhangen met grondexploitatie, gebiedsuitbreiding, faciliterende grondexploitaties en exploitaties in publiek - private en publiek-publieke samenwerkingen betrokken. Het gaat hierbij om de risico's voor de portefeuille als geheel en die samenhangen met verwachtingen van markt- en conjunctuurinvloed. Behalve inventarisatie van de risico's is aandacht voor de beheersing van de risico's van belang: in welke mate zijn de risico's onder controle. Zie hieromtrent ook hoofdstuk 2.4, 3.5, 4.1, 6.1 en 6.3.

Paragraaf financiering: rente aan grondexploitaties

Artikel 13 BBV schrijft voor dat de paragraaf financiering in ieder geval inzicht geeft in de rentelasten, het renteresultaat, de wijze waarop rente aan investeringen, grondexploitaties en taakvelden wordt toegerekend en de financieringsbehoefte. Bij de rentetoerekening aan de grondexploitaties moet rekening worden gehouden met enkele uitgangspunten die uiteen zijn gezet in hoofdstuk 4.1 (geen kostentoerekening aan MVA) en 5.3 (alleen toerekening werkelijk betaalde rente vreemd vermogen).

¹⁰ Berekeningswijze kengetallen: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0036853/>

Paragraaf verbonden partijen

In deze paragraaf wordt informatie opgenomen die met name gericht is op het zijn van eigenaar van een verbonden partij. Hierbij gaat het om de beleidsvoornemens en de sturingsrelatie die de gemeente met een verbonden partij heeft. Voor wat betreft de visie op en beleidsvoornemens omtrent verbonden partijen, kan deze beperkt blijven tot een algemene visie op en de beleidsvoornemens omtrent het inschakelen van verbonden partijen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de uitgangspunten die worden gehanteerd bij de vraag wanneer wel of juist geen gebruik wordt gemaakt van verbonden partijen voor het realiseren van beleid.

Activiteiten van verbonden partijen die actief zijn met grondexploitaties kunnen soms concurreren met door de gemeente geïnitieerde gebiedsontwikkelingen. Ter bevordering van het integrale beeld is het verstandig om in de paragraaf grondbeleid de keuze en doelstelling toe te lichten om het grondbeleid tot uitvoering te brengen via één of meerdere samenwerkingsverbanden (zie hoofdstuk 3.2) en te verwijzen naar de verbonden partijen in de gelijknamige paragraaf die zich bezighouden met grondexploitatie.

4. Gronden binnen het BBV

In dit hoofdstuk staan we in het kort stil bij de verschillende typen gronden die bij een gemeente kunnen voorkomen en hoe deze gepresenteerd en gewaardeerd moeten worden. Gemeenten hebben gronden in bezit die onder eigendommen van de gemeente liggen, zoals gronden onder gebouwen, wegen en gronden in parken en natuurgebieden. Daarnaast kan de gemeente gronden (tijdelijk) in bezit hebben voor de uitvoering van het grondbeleid of om strategische redenen. Afhankelijk van de aard en doelstelling van dit bezit specificeert het BBV het bezit van grond naar de volgende activa:

- (1) Materiële vaste activa
- (2) Voorraad grond
- (3) Onderhanden werk, waaronder bouwgrond in exploitatie (BIE)

4.1. Grond als vast actief

Over grond als vaste materiële activa kan worden gesteld, dat deze grond een vaste bestemming heeft, en niet in een transformatieproces zit. Dit geldt ook voor gronden die anticiperend en strategisch zijn aangekocht maar waarbij geen sprake is van gebiedsontwikkeling. Bij grond als materiële vaste activa gaat het veelal om ondergrond van gebouwen, wegen, parken, pleinen of van land-/bosbouwgronden.

De activering van alle soorten grond geschiedt in de eerste plaats steeds tegen (historische) verkrijgingprijs (artikel 63 lid 1 BBV) en bijkomende kosten. Op grond wordt niet afgeschreven. Grond wordt wel afgewaardeerd tot de marktwaarde indien sprake is van een (duurzaam) lagere marktwaarde (artikel 65 lid 1 en 2 BBV).

In de notitie Materiële vaste activa van de commissie BBV zijn de uitgangspunten toegelicht rondom de waardering van vastgoed. Grond onder het vastgoed dient in principe separaat te worden geactiveerd. Op grond wordt immers niet afgeschreven. Gronden onder een vorm van opstal worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs dan wel lagere marktwaarde, ongeacht de functie van de opstal op die grond. Deze marktwaardetoets zal met name relevant zijn op het moment van een bestemmingswijziging van de grond. Ook marktontwikkelingen kunnen een aanleiding zijn voor het uitvoeren van een marktwaardetoets.

4.2. Grond, bestemd voor gebiedsontwikkeling op termijn door de gemeente

Gemeenten verwerven gronden met het oog op gebiedsontwikkeling, maar waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld. Dergelijke gronden worden in de regel geduid als 'warme gronden'. Conform de wijziging van het BBV in 2016 kunnen dergelijke gronden niet onder de voorraden (artikel 38 BBV) worden gerangschikt, maar moeten deze worden verantwoord onder materiële vaste activa (artikel 52 lid 1 onderdeel a BBV) tegen de verwervingskosten. Het toerekenen (activeren) van andere kosten is daarbij niet toegestaan. Ingeval van duurzame waardevermindering vindt afwaardering plaats naar de waarde volgens de geldende bestemming. Voor gronden die zijn verworven en waarvoor nog geen bestemmingswijziging is doorgevoerd kan dit betekenen dat er (tijdelijk) een forse afwaardering moet plaatsvinden, die grotendeels kan worden teruggedraaid zodra tot de bestemming van bouwgrond wordt besloten. Dit leidt met name bij de gebiedsontwikkeling voor bijvoorbeeld een grootschalige woningbouwopgave tot ongewenste

effecten, zoals grote fluctuaties in de waardering van deze gronden, en als gevolg daarvan het resultaat en de financiële positie van een gemeente. Om deze ongewenste effecten tegen te gaan mag voor deze gronden onder de volgende cumulatieve voorwaarden voor wat betreft de toepassing van artikel 65 BBV uitgegaan worden van de toekomstige bestemming in plaats van de geldende bestemming:

- de gronden moeten deel uitmaken van een door de gemeenteraad vastgestelde visie of masterplan voor (een) concrete en binnen afzienbare tijd te starten grondexploitatie(s), waarin de gebiedsontwikkeling van totaalplan naar deelgrondexploitaties is vastgelegd;
- de gebiedsontwikkeling mag niet zodanig conflicteren met de uitkomst van de inventarisatie van bedreigingen die de ontwikkeling in de weg kunnen staan, bijvoorbeeld op het gebied van milieu of bereikbaarheid;
- de visie / het masterplan mag niet strijdig zijn met beleid van de provincie en/of rijk;
- er is een betrokkenheid bij de gebiedsontwikkeling van provincie of rijksoverheid;
- het mag alleen gaan om gebiedsontwikkeling voor de bouw van woningen en niet voor bedrijfsterreinen;
- periodiek (minimaal eens in de 2 jaar) worden de gronden getaxeerd tegen de waarde volgens de toekomstige woningbouwbestemming, met inachtneming van de inherente onzekerheden van de ontwikkelmogelijkheden.

In de verslaggeving moeten dergelijke gronden vanaf 2019 worden opgenomen onder materiele vaste activa, gronden en terreinen. In de toelichting worden deze afzonderlijk vermeld als gronden, bestemd voor de gemeentelijke gebiedsontwikkeling en als zodanig toegelicht. Gronden die voor 2019 zijn verworven en die vanaf 2019 worden verantwoord als gronden bestemd voor de gemeentelijke gebiedsontwikkeling, blijven gewaardeerd tegen de bestaande boekwaarde. Toegepaste afwaarderingen tot en met 2018 mogen niet worden teruggedraaid. Ingeval afwaardering heeft plaatsgevonden via een voorziening, dan kan de voorziening worden aangepast.

Stellige uitspraak (nieuw ten opzichte van 2016)

Gronden die zijn verworven met het oog op concrete ontwikkeling door de gemeente, maar waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld mogen, voor wat betreft de toepassing van artikel 65 lid 1 BBV, worden gewaardeerd tegen de waarde volgens de toekomstige bestemming, mits wordt voldaan aan de voorwaarden zoals verwoord in hoofdstuk 4.2 van deze notitie.

‘Warme gronden’ en Vpb

Gronden die met het oog op ontwikkeling worden verworven, worden in beginsel vanaf de verwerving gerekend tot de Vpb-onderneming waartoe de gemeentelijke grondexploitaties behoren, ook indien voor deze gronden nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan dit bij warme gronden het geval zijn. Dit betekent dat waardeontwikkeling vanaf de verwerving daarmee volledig onder de Vpb valt. Dit kan anders zijn indien gronden (al of niet in een eerdere fase) voor andere doeleinden zijn verkregen en bijvoorbeeld als gevolg van een beleidswijziging in een gebiedsontwikkeling worden betrokken. In dat geval zullen waardeontwikkelingen – al of niet veroorzaakt door bestemmingswijzigingen – tot het moment van inbreng in een operationele grondexploitatie buiten de Vpb-onderneming kunnen vallen. De

toepassing van ‘warme gronden’ vraagt dan ook om zowel een financiële als fiscale beoordeling. Zie ook hoofdstuk 1.3 onder ‘warme gronden’ en bijlage 7.

4.3. Voorraad grond, waaronder ruilgronden

Gronden die worden aangehouden om te worden verkocht worden verantwoord onder de voorraad handelsgoederen (artikel 38 onderdeel c BBV) en worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs, dan wel lagere marktwaarde. Hieronder vallen ook de zogenoemde ruilgronden. Deze gronden zijn niet aangekocht met het stellige voornemen tot toekomstige bouw, maar om op afzienbare termijn te ruilen voor gronden waarop in voorkomende gevallen wel een toekomstige bouw is/wordt voorgenomen. Omdat er voor deze ruilgronden geen vervaardigingsproces is voorzien, kan er geen sprake zijn van activeerbare vervaardigingskosten. Er zijn ook ruilgronden die nog (tijdelijk) een bepaalde (vaste) bestemming hebben (zoals agrarisch of recreatief). Gedurende deze tijd behoren deze gronden tot de materiële vaste activa.

4.4. Grondbanken zonder transformatie, bestemd voor derden

Gemeenten kopen en verkopen ook gronden zonder noemenswaardige transformatie. Deze gronden vallen onder het onderhanden werk (artikel 38 onderdeel b BBV), maar zijn géén bouwgrond in exploitatie. Rente¹¹ en ambtelijke uren die worden besteed aan de grondbanken kunnen onder het onderhanden werk tot de vervaardigingsprijs worden gerekend.

Wanneer met de kopende partij een hogere contractuele rente is afgesproken, kan nog steeds maximaal de gewogen gemiddelde rente over het vreemd vermogen worden geactiveerd op de onderhanden werk positie. Het staat de gemeente echter vrij om in de overdrachtprijs wel te rekenen met het hogere afgesproken rentepercentage. Hierdoor kan een positief resultaat ontstaan op het moment van overdracht van de grond.

4.5. Grondbanken met transformatie, bestemd voor derden

Het komt ook voor dat gemeenten gronden aankopen en na enige transformatie (bijvoorbeeld sloophandelingen en enkele werkzaamheden van bouwrijp maken) de grond vervolgens verkopen. Een ontwikkelaar voert vervolgens de resterende werkzaamheden uit om de grond bouw- en woonrijp te maken om uiteindelijk de bouwkavels op de markt te zetten. Hoewel niet volledig wordt voldaan aan de definitie van BIE (het is niet de gemeente maar een derde die de grond op de markt als bouwgrond gaat verkopen), wordt in een dergelijk geval de gemeentelijke grondbankactiviteit wel als BIE aangemerkt en ook als zodanig verantwoord en gewaardeerd.

4.6. Bouwgrond in exploitatie

De bouwgronden in exploitatie worden gepresenteerd onder het onderhanden werk (artikel 38 onderdeel b BBV) en moeten in de toelichting op de balans voor het totaal van de grondexploitatiecomplexen in een verloopoverzicht tot uitdrukking komen (artikel 52d lid 1 BBV). De waardering is daarbij gebaseerd op de waardering per complex (artikel 52d lid 2 BBV), tegen vervaardigingskosten. In deel B van deze notitie wordt daarop nader ingegaan.

¹¹ Alleen rente over vreemd vermogen, geen rente over eigen vermogen. Conform methodiek rentetoerekening BIE, zie hoofdstuk 5.4.

4.7. Niet uit balans blijkende rechten/verplichtingen

De gronden die de gemeente in bezit heeft, kunnen gepaard gaan met contractuele voorwaarden die de gemeente met derden is aangegaan, zoals voorwaardelijke grondverkoop of bouwclaims. Aan dergelijke contractuele voorwaarden zijn rechten en verplichtingen verbonden. Indien dit soort voorwaarden resulteren in rechten voor een derde partij en de gemeente beperken in het maken van afwegingen is het raadzaam om de voordelen en nadelen af te wegen en risico's te beperken. Voor zover van majeure betekenis behoren dergelijke contractuele voorwaarden te worden toegelicht onder de niet uit balans blijkende rechten en verplichtingen.

.

B. Grondexploitatie

In deel B van deze notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken wordt aandacht besteed aan de meer verslaggevingstechnische aspecten zoals presentatie, administratieve verwerking en waardering van actieve grondexploitaties.

5. Bouwgronden in exploitatie

5.1. Definitie

Bouwgrond in exploitatie (BIE) heeft in alle gevallen betrekking op grondexploitatie in de uitvoeringsfase. In het verleden is een veelheid aan grondontwikkeling gerelateerde projecten geschaard onder het begrip grondexploitaties. Naast lopende operationele grondexploitatiecomplexen valt hierbij te denken aan niet-actieve grondexploitatiecomplexen (ingetrokken/stilgelegd/nog niet gestart), anticiperend aangekochte gronden, herinrichtingsprojecten openbare ruimte, faciliterend grondbeleid met kostenverhaal, werken voor derden en vastgoedontwikkeling. Vanuit het belang van eenduidigheid is voor de afbakening van het begrip bouwgrond in exploitatie en de hieraan toe te rekenen kosten gekozen om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande spelregels zoals vastgelegd in de Wet ruimtelijke ordening. Op basis daarvan is gekomen tot de definitie die binnen het BBV voor bouwgronden in exploitatie per 2016 geldt:

Definitie bouwgrond in exploitatie (BIE): die gronden in eigendom van de gemeente, waarvoor door de gemeenteraad een grondexploitatiecomplex met een grondexploitatiebegroting is vastgesteld.

Deze definitie leidt tot de volgende stellige uitspraak van de commissie BBV:

Stellige uitspraak (ongewijzigd ten opzichte van 2016)

Het startpunt van bouwgrond in exploitatie (BIE) is het raadsbesluit met de vaststelling van het grondexploitatiecomplex, inclusief grondexploitatiebegroting. Vanaf dat moment wordt de BIE geopend en kunnen kosten worden geactiveerd en bijgeschreven op de voorraadpositie bij onderhanden werk (bouwgronden in exploitatie) op de balans.

Feitelijk betreffen bouwgronden in exploitatie die gronden die zich in het transformatieproces bevinden waarbij in bezit zijnde grond en (eventueel) aanwezige opstallen worden omgevormd naar bouwrijpe grond, met als oogmerk (opnieuw) te worden bebouwd. Overige projecten dienen duidelijk te worden onderscheiden van bouwgronden in exploitatie. Het is immers niet ongebruikelijk om tegelijkertijd met een actieve grondexploitatie in een groter gebied dan het exploitatiegebied te investeren in de openbare ruimte en/of faciliterend grondbeleid uit te voeren. Deze activiteiten behoren niet tot een grondexploitatie en vragen om een andere administratieve verwerking en dekkingsbronnen. Enkele veelvoorkomende voorbeelden van investeringen welke niet tot een grondexploitatie behoren zijn sporthallen en scholen. Ook de herinrichting van een gebied zonder dat dit leidt tot uitgifte van bouwrijpe grond is zo'n voorbeeld.

Wanneer een actief grondexploitatiecomplex en faciliterend grondbeleid in één plangebied worden ontwikkeld is het ten behoeve van de verslaggeving in de balans verplicht om in elk geval een

splitsing te maken in het actieve deel en het faciliterende deel. Het actieve deel moet namelijk worden verantwoord als voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE) en het faciliterende deel betreft een vordering (onder de voorwaarden gesteld zoals in hoofdstuk 7 faciliterend grondbeleid).

5.2. Grondexploitatiecomplex

De term grondexploitatiecomplex is in het BBV feitelijk opgenomen in BBV-artikel 52d en wordt in de praktijk vaak aangeduid als grondexploitatie of grex. Een grondexploitatiecomplex is een ruimtelijk plan, voorzien van een financiële vertaling. Het grondexploitatiecomplex bevat de grondexploitatieopzet met daarin in elk geval opgenomen (a) een kaart van het grondexploitatiecomplex, (b) een beschrijving van de bouwkavels, de bestemming en toegestane bouwvolumes, de omschrijving van de werken en werkzaamheden voor het bouwrijp maken van het grondexploitatiecomplex, de aanleg van nutsvoorzieningen en het inrichten van de openbare ruimte in het grondexploitatiecomplex, en (c) een grondexploitatiebegroting. Deze grondexploitatiebegroting definieert de commissie BBV als volgt:

Definitie grondexploitatiebegroting: *De financiële vertaling van een grondexploitatiecomplex, waarbij de kosten en opbrengsten gefaseerd zijn in tijd.*

Een toenemende looptijd van grondexploitaties betekent een toenemende onzekerheid ten aanzien van de haalbaarheid van begrote opbrengsten en een toenemend risico op kostenoverschrijdingen. Naar mate projecten een langere looptijd hebben en investeringen en kosten worden gemaakt die pas op (zeer) lange termijn kunnen worden terugverdiend, zullen de onzekerheden en risico's veelal toenemen. De risico's en onzekerheden kunnen zodanig omvangrijk worden dat het noodzakelijk is beheersmaatregelen te nemen ten aanzien van deze risico's. De commissie BBV doet daarom de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

Om de risico's die samenhangen met zeer lang lopende projecten te beperken is het uitgangspunt dat de looptijd van een grondexploitatie in beginsel maximaal 10 jaar bedraagt.

Deze 10 jaar dient te worden gehanteerd als richttermijn, die voortschrijdend moet worden gezien en waar-gemotiveerd van kan worden afgeweken. Een gemotiveerde afwijking houdt in dat een langere looptijd is toegestaan, mits deze langere looptijd en de motivatie expliciet zijn geautoriseerd door de raad en verantwoord in de begroting en de jaarstukken. De motivatie moet tevens zijn voorzien van risicobeperkende beheersmaatregelen die de gemeente heeft genomen om de onzekerheden en risico's die gepaard gaan met de langere looptijd te mitigeren.

Een voortschrijdende termijn van 10 jaar houdt in dat na afloop van het eerste jaar, weer één jaar kan worden toegevoegd aan de termijn. De prognose, die jaarlijks wordt geactualiseerd, heeft steeds als uitgangspunt een periode van 10 jaar. De 10-jaarstermijn start in het begrotingsjaar, waarna de prognose nog 9 aanvullende jaren mag bevatten. Stel: in het begrotingsjaar 2020 wordt een grondexploitatiecomplex (grex) vastgesteld. De grex behelst 10 prognosejaren, dus 2020 t/m 2029.

Grondexploitatiecomplexen kunnen onder bepaalde voorwaarden, zoals in de stellige uitspraak verwoord, een langere looptijd dan 10 jaar hebben. De desbetreffende kosten en opbrengsten vanaf

het 11^e jaar worden dan wel in de grondexploitatieberekening meegenomen, maar hierbij wordt de nodige extra voorzichtigheid in acht genomen. De gemotiveerde en door de gemeenteraad geautoriseerde langere termijn dan 10 jaar moet voorzien zijn van risicobeperkende beheersmaatregelen. Deze risicobeperkende beheersmaatregelen moeten worden gezien vanuit de gedachte dat opbrengsten en kosten in de verdere toekomst steeds minder goed te voorspellen zijn en dat daardoor de waarde van de schattingen over het eindsaldo (het resultaat) van een grondexploitatie steeds beperkter wordt. De beheersmaatregelen zouden vanuit die optiek vooral gericht moeten zijn op het mitigeren van de risico's naarmate de terugverdien termijn langer duurt dan 10 jaar. De gemeente bepaalt op basis van de specifieke omstandigheden welke beheersmaatregelen passend zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan:

- het hebben van daadwerkelijke afzetcontracten voor de periode verder dan 10 jaar;
- het hebben van herleidbare afspraken (intenties van projectontwikkelaars/corporaties) voor de periode verder dan 10 jaar;
- het hebben van harde opbrengsten in eerdere jaren die alle kosten van de exploitatie over de gehele looptijd op voorhand dekken;
- de grondexploitatie in tact laten, maar voor de berekening van het eindsaldo (en het bepalen van de mogelijke verliesvoorziening) niet rekenen met een indexering op de opbrengsten die verder liggen dan 10 jaar;
- andere maatregelen die de omvang van het geïnvesteerd vermogen beperken en daarmee de risico's verkleinen op onvoldoende dekking vanuit (nog te realiseren) grondexploitatiebaten.

5.2.1. Budgetrecht

De bevoegdheid voor het openen en vaststellen van het grondexploitatiecomplex en de bijbehorende grondexploitatiebegroting ligt bij de raad. Deze bevoegdheid van de raad vloeit voort uit het budgetrecht dat de raad heeft bij het vaststellen van de begroting, zie ook artikel 189 Gemeentewet. De raad stelt de grondexploitatiebegroting vast, mede op basis van een bestemmingsplan.

De raad stelt meestal budgetten beschikbaar voor de uitvoering van de grondexploitatiebegroting. Deze budgetten regelen de financiering en dekking van de uitvoering van de grondexploitatiebegroting en zijn dan bestemd voor aankopen, wegeaanleg, groenaanleg, riolering, enzovoort. Apart budgetten beschikbaar stellen is niet expliciet nodig als de autorisatie van de (deel)budgetten is geregeld in het kader van de begrotingscyclus. Jaarlijks wordt dan een (deel)budget vrijgegeven en vastgesteld door opname in de begroting. Omdat de baten en lasten van de grondexploitaties op jaarschijfniveau via de rekening van baten en lasten worden begroot en verantwoord, geldt het budgetrecht op het niveau van de jaarschijf zoals vastgesteld in de begroting. Volgens de Gemeentewet is er sprake van een onrechtmatigheid wanneer een afwijking (veelal een overschrijding van lasten en onderschrijding van baten) op deze jaarschijf wordt gerealiseerd. De weging van deze onrechtmatigheid is vervolgens afhankelijk van de gemaakte afspraken met de raad en de passendheid van de afwijking binnen de door de raad vastgestelde grondexploitatie.

Om onduidelijkheid over de budgetten te voorkomen, is het verstandig om heldere afspraken met de raad te maken over de wijze waarop met afwijkingen ten opzichte van de jaarschijf wordt omgegaan (bijvoorbeeld in de financiële verordening). In een dergelijke afspraak wordt bijvoorbeeld vastgelegd

of afwijkingen ten opzichte van de jaarschijf direct moeten worden gemeld bij de raad of alleen indien en voor zover deze afwijkingen niet passen binnen het totale vastgestelde grondexploitatiecomplex. In dit laatste geval wordt de afwijking meegenomen in de jaarlijkse actualisatie van het grondexploitatiecomplex en daaropvolgende begrotingswijziging. De afspraken kunnen ook een bepaalde bandbreedte behelzen waarbinnen afwijkingen niet direct hoeven te worden gemeld aan de raad.

5.2.2. Wijziging grondexploitatiecomplexen

Er zal jaarlijks een herziening van de grondexploitatiebegroting moeten plaatsvinden, alleen al vanwege waarderingen die voor de jaarrekening relevant zijn. De impact van die jaarlijkse herziening kan echter verschillen. Hierna wordt beschreven wat de commissie BBV als minimaal vereist ziet met betrekking tot de jaarlijkse herziening en wanneer de gevolgen van de herziening verwerkt moeten worden in de jaarrekening.

Er kunnen zich betrekkelijk grote fluctuaties voordoen in de prognoses, vooral als de plannen erg afhankelijk zijn van ontwikkelingen in de markt voor bouwrijpe grond. Hierbij moeten ook landelijke en regionale ontwikkelingen worden betrokken, zoals economische en demografische trends die van invloed kunnen zijn op de woningbehoefte en de betaalbaarheid daarvan.

Het uitgangspunt is dat de grondexploitatiebegroting tenminste **jaarlijks** wordt herzien. De gemeente is vrij in het bepalen van het moment waarop de jaarlijkse herziening plaatsvindt en hoe de herziening, een eventuele MPG, begroting en jaarstukken zich onderling tot elkaar verhouden. Een jaarlijkse herziening sluit goed aan bij de gemeentelijke begrotingssystematiek. De systematiek van de jaarlijkse verslaggeving bij gemeenten (artikel 24 BBV) vraagt onder meer om het geven van een zo reëel mogelijk financieel beeld. Dit houdt ook in dat het beeld van de grondexploitaties jaarlijks wordt geactualiseerd en dat op zijn minst ook de realiteit van de waarderingen jaarlijks wordt gezien. De wijzigingen bij de actualisaties moeten duidelijk worden toegelicht.

Als de herziening betrekking heeft op ondergeschikte punten, kan volstaan worden met een aanpassing van de grondexploitatiebegroting als normaal onderdeel van de jaarlijkse begroting- en verslaggevingsprocedures. Voorbeeld is de vervanging van een raming van kosten door werkelijk gemaakte kosten. Ook voor herzieningen die het gevolg zijn van autonome ontwikkelingen (zoals de prijsontwikkeling van civieltechnisch werk) met beperkt financieel gevolg kan worden volstaan met aanpassing van de grondexploitatiebegroting in het reguliere begrotings- en verslaggevingsproces. Als herzieningen betrekking hebben op belangrijke punten zoals planinhoudelijke wijzigingen (programmering, planning, etc.), dan wel materiële financiële gevolgen hebben, dan zal de raad uitgebreider moeten worden geïnformeerd in het kader van de gevraagde besluitvorming. De commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (ongewijzigd ten opzichte van 2016)

Jaarlijks moet een herziening van de grondexploitatiebegroting plaatsvinden. Actualisaties van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, dan wel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moeten opnieuw door de raad worden vastgesteld.

Om helderheid te verschaffen over de afweging wanneer (autonome) wijzigingen een materieel financieel gevolg hebben, kunnen afspraken met de raad omtrent de te hanteren financiële marges worden vastgelegd in de financiële verordening.

De jaarlijkse herziening van de grondexploitatiebegroting moet plaatsvinden, alleen al vanwege waarderings die voor de jaarrekening relevant zijn. In de notitie **Gebeurtenissen na balansdatum** is over het moment van verwerken het volgende opgenomen:

‘In het tijdsplan van opstellen en vaststellen van de jaarrekening moeten gunstige en ongunstige gebeurtenissen, die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum, altijd in de jaarrekening worden verwerkt als deze onontbeerlijk (materieel) zijn voor het inzicht van de raad bij de vaststelling van de jaarrekening en het jaarverslag’.

Of de gevolgen van de actualisatie van de grondexploitatieberekening als ‘gebeurtenissen na balansdatum’ meegenomen moeten worden in de jaarrekening is derhalve afhankelijk van de vraag of het informatie betreft over de feitelijke situatie per balansdatum. Indien het gaat om inhoudelijke planmutaties, zoals wijzigingen in het bouwprogramma, toevoegingen en wijzigingen van infrastructuur etc., die eerst door de raad in het nieuwe jaar moeten worden goedgekeurd, dan heeft dit geen betrekking op de feitelijke situatie per balansdatum.

Overigens dienen marktomstandigheden die de gemeente tot onontkoombare planinhoudelijke neerwaartse bijstellingen kunnen dwingen en die bij het opmaken van de jaarrekening bekend zijn, uiteraard wel in de jaarrekening te worden verwerkt. Ook in het geval dat de besluitvorming hierover nog niet heeft kunnen plaatsvinden. Wanneer het gaat om mutaties door gewijzigde marktomstandigheden binnen hetzelfde plan (bijv. aanbestedingsresultaten, gewijzigde verwachtingen voor de verwervingskosten of verkoopopbrengsten, bijstelling van de parameters), dan is de verwerking niet afhankelijk van besluitvorming door de raad, maar is sprake van een zo goed mogelijke schatting die altijd verwerkt moet worden in de jaarrekening.

5.3. Kostentoerekening

Volgens het BBV dienen bouwgronden in exploitatie (BIE) te worden verantwoord als vlottend actief onder de voorraden, meer specifiek als onderhanden werk. Gronden die worden verworven met het oog op ontwikkeling (strategisch en anticiperend) worden in eerste instantie geactiveerd onder de materiële vaste activa (MVA). Dit geldt ook voor de ‘warme gronden’ zoals vermeld in hoofdstuk 4.2. Activering vindt op de MVA plaats tegen verkrijgingsprijs of duurzaam lagere (markt)waarde op basis van de, huidige bestemming van de grond. Voor warme gronden kan voor eventuele afwaardering onder voorwaarden worden uitgegaan van de toekomstige bestemming (zie hoofdstuk 4.2). De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten. Voorbeelden van bijkomende kosten als bedoeld in artikel 63 lid 2 BBV zijn transactiekosten (makelaars- en notariskosten), taxatiekosten en schadeloosstellingen. Bij deze voorraad gronden is het niet mogelijk kosten toe te voegen (te activeren).

Pas wanneer de raad het grondexploitatiecomplex inclusief grondexploitatiebegroting heeft vastgesteld, wordt de grond gekwalificeerd als BIE. De (eerder) verworven grond wordt op dat moment overgeboekt van MVA naar voorraad onderhanden werk. Vanaf dat moment bevinden de

gronden zich in het transformatieproces waarbij de grond en (eventueel) aanwezige opstallen worden omgevormd naar bouwrijpe grond, met als oogmerk (opnieuw) te worden bebouwd.

Wanneer de grond kwalificeert als BIE, vindt waardering plaats tegen vervaardigingsprijs. Dit betekent dat naast de verkrijgingsprijs van de grond, ook overige kosten die rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan de vervaardiging van de grondexploitatie kunnen worden geactiveerd (BBV artikel 63 lid 3). Hiermee wordt voor de BIE - in tegenstelling tot andere (vaste) activa – ervoor gekozen dat directe kosten die aan de vervaardigingsprijs kunnen worden toegerekend niet geactiveerd moeten worden. De gemeente kan er ook voor kiezen bepaalde kosten uit de kostensoortlijst Wro/Bro, zoals de aanleg van riolering of infrastructuur, niet als vervaardigingskosten van de BIE te beschouwen, maar bij de materiële vaste activa te activeren. De verkrijgingprijs plus de overige kosten worden per grondexploitatie geactiveerd op de onderhanden werk post op de balans en vormen tezamen de vervaardigingsprijs. Ten aanzien van de kostentoerekening en de vervaardigingsprijs doet de commissie BBV de stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

Voor de bepaling van kosten van de BIE die tot de vervaardigingskosten als bedoeld in artikel 63 lid 3 lid BBV kunnen worden gerekend, wordt aangesloten op de kostensoorten zoals opgenomen in de Wet ruimtelijke ordening (artikel 6.13) en het Besluit ruimtelijke ordening (artikelen 6.2.3 tot en met 6.2.5). Dit betekent dat maximaal deze kostensoorten kunnen worden toegerekend aan de BIE, waarbij ten aanzien van de rente onder punt 'n' van de kostensoorten artikel 6.2.4 Bro alleen de rente over het vreemd vermogen mag worden toegerekend en geen rente over het eigen vermogen (zie hoofdstuk 5.4 van deze notitie) en waarbij dotaties/bijdragen aan een voorziening (fonds) voor bovenplanse kosten (artikel 6.13 lid 7 Wro) (bedoeld voor bovenwijkse voorzieningen) in de BIE niet zijn toegestaan (zie hoofdstuk 5.3.1).

Zoals aangegeven bevat deze kostensoortenlijst Wro/Bro (zie bijlage 1) de kosten die maximaal kunnen worden toegerekend aan de BIE. De opzet van deze lijst maakt het in principe mogelijk om alle kosten, die gemoeid zijn met de ontwikkeling van locaties mee te nemen. De 'kan'-bepaling betekent dat het niet verplicht is om al deze kosten toe te rekenen. Vanuit fiscaal oogpunt (Vpb) is het echter wel verstandig om zoveel kosten als toegestaan toe te rekenen. De kostensoortenlijst Wro/Bro wordt ook door de fiscus gehanteerd als toerekenbare kosten in het kader van de vennootschapsbelasting. Hierdoor behoeven er bij het opstellen van de fiscale winstbepaling geen correcties te worden toegepast op de binnen het BBV toegerekende kosten.

De kostensoortenlijst Wro/Bro is het uitgangspunt voor de grondexploitatieberekening ten behoeve van de waardering van de BIE volgens het BBV in de gemeentelijke jaarrekening. Dit betekent niet dat alle regels vanuit de Wro, het Bro en de bijbehorende jurisprudentie hierdoor van toepassing worden binnen het BBV. Binnen het BBV wordt gebruik gemaakt van een bestaande lijst met kosten die kunnen worden toegerekend in het kader van grondexploitaties. De 'kan'-bepaling binnen het BBV is ook anders dan het verplichte karakter die de kostensoortenlijst heeft in het kader van kostenverhaal. In tegenstelling tot kostenverhaal bestaat bij grondexploitaties geen risico op staatssteun wanneer kosten uit de Wro/Bro-kostensoortenlijst niet worden toegerekend aan de BIE. De opbrengsten die worden gerealiseerd in de BIE worden namelijk niet bepaald door de toegerekende kosten maar door de marktomstandigheden.

5.3.1. Bovenwijkse voorzieningen

Op basis van de Wro/Bro-kostensoortenlijst kunnen ook bovenwijkse voorzieningen nog steeds worden toegerekend aan de grondexploitatie. Voor de omvang van de toerekening van deze kosten zijn de volgende criteria van belang:

- a. er is profijt of nut van de kosten voor de locatie;
- b. er bestaat een causaal verband tussen kosten en de grondexploitatie, waardoor ze hieraan toerekenbaar zijn; en
- c. als meerdere locaties profijt hebben van bepaalde kosten, worden deze kosten naar rato (proportioneel) verdeeld over de betrokken locaties.

Overigens gelden deze criteria uiteraard ook voor de overige (binnenplanse) kosten uit de kostensoortenlijst. Hier zal dit echter altijd leiden tot een volledige toerekening van deze kosten aan de grondexploitatie. Voor meer hierover zie hoofdstuk 5.3.3.

Een voorbeeld van een bovenwijkse voorziening vormt de ontsluiting van een nieuw gebied. Wanneer de kosten betrekking hebben op meerdere locaties of meerdere deelfasen van een grondexploitatie, dan worden deze kosten naar rato verdeeld over de betrokken locaties. Wanneer (een deel van) de locaties nog niet als BIE in ontwikkeling is genomen, kan dat deel van de kosten van deze bovenwijkse voorziening (nog) niet op het onderhanden werk worden geactiveerd. Er is immers nog geen actieve grondexploitatie geopend waar deze kosten aan kunnen worden toegerekend. De commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak dat:

Stellige uitspraak (ongewijzigd ten opzichte van 2016)

Het deel van de kosten van bovenwijkse voorzieningen dat aan een in de toekomst te openen grondexploitatie wordt toegerekend, moet tot het moment dat de betreffende grond feitelijk in exploitatie wordt genomen, worden geactiveerd onder de betreffende categorie materiële vaste activa. Naar de aard van de bovenwijkse voorzieningen zal de betreffende activacategorie veelal de activa met maatschappelijk nut zijn (bijv. ontsluitingswegen, bruggen, etc.).

In de periode van activering als maatschappelijk nut tot en met het eventueel openen van de betreffende grondexploitatie, moet conform artikel 64 lid 3 lid BBV, vanaf de ingebruikname worden afgeschreven op het actief op basis van de verwachte gebruiksduur.

Zodra de betreffende grondexploitatie waartoe de voorziening kan worden gerekend operationeel wordt, kan de resterende boekwaarde worden ingebracht als kosten in de grondexploitatie. De gemeente kan er ook voor kiezen om de kosten niet toe te rekenen aan de grondexploitatie, maar deze als materieel vast actief laten staan. In dit verband doet de commissie BBV de volgende aanbeveling:

Aanbeveling (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met de toerekening van bovenwijkse voorzieningen wordt omgegaan, vast te leggen in de paragraaf grondbeleid, een nota grondbeleid of de financiële verordening ex artikel 212 Gw.

Sparen voor niet aan de grondexploitatie toerekenbare bovenwijkse voorzieningen die later worden aangelegd (na afsluiting van de grondexploitatie), is nog steeds mogelijk. Dit kan echter sinds 2016 niet meer via een dotatie aan een voorziening bovenwijkse voorzieningen, maar kan plaatsvinden via een bestemmingsreserve. Wanneer bij afsluiting van de grondexploitatie een positief resultaat bestaat, kan (een deel van) dit resultaat via resultaatbestemming worden toegevoegd aan een bestemmingsreserve bovenwijkse voorzieningen. Ook vanuit de algemene middelen kan toevoeging aan de bestemmingsreserve plaatsvinden. De instelling van een dergelijke bestemmingsreserve en de toevoegingen en onttrekkingen dienen uiteraard door de raad te worden vastgesteld.

Voor bestaande voorzieningen bovenwijkse voorzieningen doet de commissie BBV de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (ongewijzigd ten opzichte van 2016)

Het is vanaf 2016 niet meer toegestaan om dotaties te doen aan een voorziening voor bovenwijkse voorzieningen. Bestaande voorzieningen per ultimo 2015 blijven gehandhaafd en kunnen volgens planning worden afgewikkeld. Sparen voor bovenwijkse voorzieningen die na het afsluiten van een grondexploitatie zullen worden aangelegd, is nog wel mogelijk via een door de raad in te stellen bestemmingsreserve. Toevoegingen aan deze bestemmingsreserve kunnen alleen plaatsvinden via resultaatbestemming of via een ander specifiek daartoe door de raad genomen besluit.

5.3.2. Voorbereidingskosten

Door de scherpere afbakening van het startmoment van BIE kunnen (voorbereidings-)kosten die worden gemaakt in de periode vóórdat de grondexploitatie wordt vastgesteld door de gemeenteraad, nog niet op het onderhanden werk worden geactiveerd wanneer de betreffende BIE nog niet operationeel is. Inherent aan de voorbereidingsfase is immers dat er nog geen operationele grondexploitatie is geopend waar deze kosten aan kunnen worden toegerekend. Voorbeelden van dergelijke voorbereidingskosten zijn o.a. bestemmingsplankosten, apparaatskosten voorbereiding en planschadevergoedingen.

Wanneer de gemeente deze kosten wil toerekenen aan de grondexploitatie, dan zijn dit kosten van onderzoek en ontwikkeling van een bepaald actief. Deze kosten kunnen op basis van artikel 34 onderdeel b BBV worden geactiveerd als immateriële vaste activa. Om te voorkomen dat hier een veelheid aan voorbereidingskosten worden geactiveerd zonder dat er een concreet perspectief bestaat op de feitelijke ontwikkeling van gronden, doet de commissie BBV aanvullend op de voorwaarden genoemd in artikel 60 BBV de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

Het activeren van voorbereidingskosten voor grondexploitaties als kosten van onderzoek en ontwikkeling onder de immateriële vaste activa is toegestaan onder de volgende voorwaarden:

- 1. de kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst-Wro/Bro (overeenkomstig stellige uitspraak in hoofdstuk 5.3); en**
- 2. de kosten mogen maximaal 5 jaar geactiveerd blijven staan onder de immateriële vaste activa; na maximaal 5 jaar moeten de kosten hebben geleid tot een actieve**

grondexploitatie en kunnen dan worden overgeboekt naar de desbetreffende BIE, dan wel worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat; en

3. plannen tot ontwikkeling van de grond waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt, moeten bestuurlijke instemming hebben, blijkend uit een raadsbesluit.

Ten behoeve van de vennootschapsbelasting worden deze kosten overigens jaarlijks meegenomen in de fiscale winstbepaling. Deze kosten maken immers deel uit van de kostensoortenlijst Wro/Bro, die ook door de fiscus als uitgangspunt wordt gehanteerd bij het bepalen van de fiscaal aftrekbare kosten.

5.3.3. Investerings in de openbare ruimte

Investerings in de openbare ruimte **kunnen** op basis van punt 'c' van de Wro/Bro-kostensoortenlijst artikel 6.2.4 (kosten van de aanleg van voorzieningen in een grondexploitatiegebied) worden toegerekend aan de betreffende grondexploitatie. In het BBV staat echter ook dat overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend, onderdeel uitmaken van de vervaardigingsprijs. In artikel 63 BBV lid 1 tot en met 3 is hierover het volgende opgenomen:

Artikel 63 BBV (lid 1 t/m 3):

1. Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
2. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten.
3. De vervaardigingsprijs omvat de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen voorts worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend; in dat geval vermeldt de toelichting dat deze rente is geactiveerd.

Artikel 63 lid 3 is in dit opzicht het meest bepalend omdat daarin is aangegeven welke kosten tot de vervaardiging behoren of kunnen worden toegerekend. Meer in het bijzonder gaat het om de vraag welke overige kosten **moeten** worden toegerekend aan de grondexploitatie en daarbij spelen de begrippen causaliteit (toerekenbaarheid), proportionaliteit en profijt een rol. Deze begrippen moeten in samenhang worden gezien. De directe kosten behoren tot de (minimale) vervaardigingsprijs. Ten aanzien van de indirecte kosten bestaat beleidsvrijheid inzake het wel of niet toerekenen aan de vervaardigingsprijs.

Causaliteit (toerekenbaarheid)

Indien de investeringen in de openbare ruimte een directe causale relatie hebben met de ontwikkeling van de grondexploitatie dan kunnen deze kosten tot de vervaardigingsprijs worden gerekend. Met andere woorden: de investeringen in de openbare ruimte worden aangelegd als voortvloeisel uit de ontwikkeling van de grondexploitatie. Een voorbeeld hiervan is het aanleggen van een brug om toegang te krijgen tot het ontwikkelde gebied.

Proportionaliteit en profijt

Met betrekking tot de begrippen proportionaliteit en profijt dient bij de investering in de openbare ruimte met maatschappelijk nut naar de verhouding openbaar nut en nut voor de grondexploitatie te worden gekeken. Indien het uit de investering voortvloeiende nut voor de grondexploitatie

aanzienlijk hoger is dan het algemene nut, dan behoort deze investering tot de vervaardigingskosten van de grondexploitatie. Deze afweging kan ook resulteren in een gedeeltelijke toerekening als bovenwijkse voorziening aan de grondexploitatie. Immers, van de brug kan bijvoorbeeld ook door bezoekers van sportvelden, een kerk of een winkel in de wijk gebruik worden gemaakt. De commissie BBV benadrukt dat het resultaat van de afweging door de raad moet worden vastgesteld. Zoals aangegeven in hoofdstuk 5.3.1 verdient het aanbeveling om de uitgangspunten van een dergelijke afweging vast te leggen, bijvoorbeeld in de financiële verordening.

Wanneer de begrippen causaliteit (toerekenbaarheid), proportionaliteit en profijt in samenhang bepalen dat de kosten tot de vervaardigingsprijs kunnen worden gerekend, dan kunnen deze als directe kosten worden verantwoord binnen de grondexploitatie. Indien uit de afweging van de raad blijkt dat het algemeen nut hoger is dan het specifieke nut voor de grondexploitatie, dan moet deze investering in beginsel onder de materiële vaste activa op de balans worden opgenomen. Deze afweging kan ook resulteren in bovenwijkse voorziening met een gedeeltelijke toerekening aan de grondexploitatie en met een gedeeltelijke activering onder de materiële vaste activa. In het wijzigingsbesluit vernieuwing BBV van 5 maart 2016 is toegelicht dat ook met de verplichte activering van investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut (met ingang van 1 januari 2017) het mogelijk blijft om deze investeringen ten laste van de betreffende grondexploitaties te brengen.

De commissie benadrukt dat de uitkomst van de afweging van de verhouding algemeen nut en nut voor de grondexploitatie beargumenteerd door de raad moet worden vastgesteld. Maar ook na vaststelling door de raad is het alleen onder voorwaarden toegestaan bestedingen die eerder als kosten van de grondexploitatie werden aangemerkt als investeringen op de gemeentelijke balans te activeren onder de materiële vaste activa. Deze voorwaarden uit de voormalige notitie **Toerekening kosten van bestedingen in de openbare ruimte aan grondexploitaties** zijn niet gewijzigd en zijn opgenomen in bijlage 2.

Een raadsbesluit tot wijziging in de systematiek van toerekenen van bestedingen in de openbare ruimte aan grondexploitaties, gevolgd door een begrotingsbesluit of begrotingswijziging dient op grond van de artikelen 189 en 192 Gemeentewet voor het einde van het boekjaar door de raad te zijn genomen. Inhoudelijk gaat het om een stelselwijziging, waarbij bestedingen die eerder stelselmatig zijn aangemerkt als indirecte kosten van een grondexploitatie dan worden aangemerkt als zelfstandige investeringen of andersom. De besluiten tot een stelselwijziging en het begrotingsbesluit kunnen door de raad uiteraard tegelijk worden genomen. Een stelselwijziging mag nooit plaatsvinden uit louter financiële redenen, maar moet gemotiveerd zijn door veranderde (markt-)omstandigheden en daaraan verbonden veranderde inzichten en wijziging van plannen. Afgezien daarvan leidt een dergelijk besluit tot een verandering in de grondslagen voor de gemeentelijke begroting en voor zover deze grondslagen anders zijn dan door de wet bepaald, vormen zij het domein van de raad (artikel 212 Gemeentewet). Door de veranderde inzichten kan het zijn dat de plannen zodanig moeten worden aangepast dat voorzieningen in de openbare ruimte die oorspronkelijk (deels) aan de grondexploitatie werden toegerekend, nu volledig worden geactiveerd als materieel actief of andersom.

5.4. Rentetoerekening

In het BBV is het voorgeschreven dat rente wordt toegerekend aan de taakvelden. Zo moet dus ook rente worden toegerekend aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie. Zoals toegelicht in hoofdstuk 5.3 kan vervolgens op basis van artikel 63 lid 3 BBV (een redelijk deel van) deze rente worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE). Voorheen bestonden er geen nadere voorschriften over de wijze waarop de hoogte van de aan grondexploitaties toe te rekenen rente moet worden bepaald. In de praktijk wordt de rente aan de diverse gemeentelijke activiteiten toegerekend via een interne renteomslag zoals beschreven in de notitie rente van de commissie BBV. Deze interne renteomslag is gebaseerd op de rente over het vreemd vermogen en kan worden gecombineerd met een opslag voor rente over het eigen vermogen.

Omdat tegenover de rente die over het eigen vermogen wordt berekend geen feitelijke rentelast bestaat (er vindt geen uitstroom van geldmiddelen plaats), levert het toerekenen van rente over eigen vermogen een rentebate op in de begroting van gemeenten. Dit wordt vaak de 'bespaarde rente' genoemd. Deze zogenoemde bespaarde rente komt veelal ten gunste van de algemene middelen en kan worden gebruikt ter dekking van de bekostiging van diverse activiteiten. Rente over eigen vermogen werd tot en met 2015 ook veelal toegerekend aan grondexploitaties en leverde op deze wijze 'geld' op voor de bekostiging van andere activiteiten, ook wanneer deze niet gerelateerd waren aan deze grondexploitatie. In feite werd op deze wijze (vervroegd) resultaat genomen op de grondexploitaties. In geval van verliesgevende grondexploitaties was het zeker de vraag of dit terecht was. De toegerekende rente bij verliesgevende grondexploitaties werd aan het einde van het boekjaar in veel gevallen direct weer afgeboekt, omdat de boekwaarde van de grondexploitatie (mede door het opboeken van de rente) hoger was dan de marktwaarde.

In het geval van positieve grondexploitaties wordt tussentijds een deel van het verwachte positieve resultaat genomen op basis van de Percentage of Completion methode (POC). De commissie BBV heeft het standpunt ingenomen dat het niet de geëigende weg is om het resultaat via rentetoerekening over het eigen vermogen af te romen. Enerzijds omdat dit minder inzichtelijk is en anderzijds kan het voorkomen dat hierdoor het voorzichtigheidsprincipe onvoldoende in acht wordt genomen. Rentetoerekening over het eigen vermogen vindt immers reeds vanaf het startjaar plaats. Op dat moment kan het nog onvoldoende zeker zijn of en in welke mate het beoogde resultaat kan worden gerealiseerd. Verder heeft de invoering van de vennootschapsbelasting voor gemeenten geleid tot aanvullende aandachtspunten in de discussie over de toerekening van rente aan grondexploitaties. Voor de fiscus is de werkelijk betaalde rente het uitgangspunt. Rente over het eigen vermogen is fiscaal gezien niet toegestaan. De combinatie van bovengenoemde factoren heeft vanaf 2016 geleid tot de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

De toegestane toe te rekenen rente aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (die vervolgens mag worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgronden in exploitatie (BIE)) moet worden gebaseerd op de daadwerkelijk betaalde rente over het vreemd vermogen. Het is niet toegestaan om rente over het eigen vermogen toe te rekenen aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE). Het over het vreemd vermogen te hanteren rentepercentage moet als volgt worden bepaald:

- het rentepercentage van de direct aan de grondexploitatie gerelateerde financiering in het geval van projectfinanciering;
- het gewogen gemiddelde rentepercentage van de bestaande leningenportefeuille van de gemeente, naar verhouding vreemd vermogen/totaal vermogen, indien geen sprake is van projectfinanciering.

Indien de gemeente geen externe financiering heeft, dan wordt dus ook geen rente toegerekend aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE). De rentetoerekening vindt plaats op basis van de bruto-boekwaarden van de grondexploitaties¹² van de BIE per 1 januari. Ook over grondexploitaties waarbij de verantwoorde baten hoger zijn dan de lasten, waardoor de boekwaarde van een BIE negatief is, wordt rente (in dit geval een baat) toegerekend.

De voorgeschreven wijze van berekening van het rentepercentage voor de toe te rekenen rente aan grondexploitaties sluit aan op de fiscale systematiek. Dit leidt ertoe dat zowel in het BBV als ten behoeve van de fiscale winstbepaling wordt gerekend met hetzelfde rentepercentage. In bijlage 3 is een voorbeeld opgenomen van de berekening van het gewogen gemiddelde rentepercentage.

Ten aanzien van de rente die wordt gehanteerd in de berekeningen van de meerjaren grondexploitatiebegroting gelden 2 coulanceregelingen:

- De werkelijke rentelast die bij de jaarrekening aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie moet worden toegerekend en vervolgens mag worden toegevoegd aan de voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE) moet jaarlijks worden berekend bij de jaarrekening. Om te voorkomen dat deze renteparameter ook in de meerjarenprognose van de grondexploitatiebegroting ook elk jaar fluctueert, is het mogelijk om als gemeente te kiezen voor het rekenen met een stabiel rentepercentage in de meerjarenprognose. Dit betreft dan het rentepercentage zoals berekend in het jaar van vaststellen van de grondexploitatiebegroting en kan alleen gehanteerd blijven indien de werkelijke rente niet meer afwijkt dan 0,5% boven of onder het initieel vastgestelde rentepercentage.
- Indien een gemeente geen externe financiering heeft aangetrokken, maar dit wel gaat doen voor een bepaald grondexploitatiecomplex, dan mag in de meerjarenprognose rekening worden gehouden met de marktrente vanaf het moment van verwachte financiering. De marktrente wordt bepaald op basis van de geldende marktrente voor de aan te trekken financiering met een looptijd van maximaal 10 jaar.

De verplichte rentetoerekening aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE) kan afwijken van de rente die is afgesproken met een derde (private) partij. Grondexploitaties die in samenwerking met marktpartijen worden uitgevoerd, kunnen diverse verschijningsvormen hebben. Het staat de gemeente vrij om in de verrekening met de samenwerkende partijen een andere – contractueel overeengekomen – rentetoerekening te hanteren dan in deze notitie is voorgeschreven. De hieruit voortvloeiende renteresultaten worden

¹² Zonder rekening te houden met de eventuele verliesvoorzieningen. De bruto boekwaarde van de grondexploitaties minus de voorzieningen is de netto boekwaarde van de grondexploitaties.

dan in de rekening van lasten en baten verantwoord en maken geen deel uit van de kosten/opbrengsten die met de voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE) worden verrekend.

5.5. Disconteringsvoet

In het BBV bestaan geen voorschriften omtrent de hoogte van de te hanteren disconteringsvoet ingeval een gemeente bij verlieslatende grondexploitaties kiest voor een verliesvoorziening tegen contante waarde. Gemeenten gaan hier in de praktijk dan ook verschillend mee om, waarbij de beoogde transparantie, voorzichtigheid en begrijpelijkheid soms in het geding komen. De commissie BBV heeft daarom besloten met ingang van 2016 met een voorschrift te komen voor de te hanteren disconteringsvoet in de berekening van de contante waarde van grondexploitaties die wordt gebruikt voor het bepalen van de verliesvoorziening tegen contante waarde.

De disconteringsvoet wordt gebruikt in de berekening van de contante waarde van de geprognoseerde lasten en baten. De contante waarde van de toekomstige baten en lasten van grondexploitaties is binnen het BBV van belang voor het bepalen van de te treffen verliesvoorziening. Omdat er geen markt is voor grondexploitaties (gemeenten zijn in principe de enige partij die dit uitvoeren), is er geen disconteringsvoet beschikbaar vanuit de markt.

Bij de bepaling van de disconteringsvoet wordt over het algemeen genomen, rekening gehouden met 2 elementen (zie ook RJ 121.325):

- de tijdwaarde van het geld;
- het risico op afwijkingen van geschatte kasstromen in omvang en tijdstip.

Bij de tijdwaarde van geld is het zo dat – in geval van inflatie – de euro van 2028 de facto minder waard is dan de euro van 2019. Bij het berekenen van een noodzakelijk te treffen voorziening is het in deze context mogelijk dat de euro's van 2028 minder zwaar tellen dan de euro's van 2019. Een objectieve factor die deze geldontwaarding weergeeft is het prijsinflatiepercentage.

Bij het bepalen van de disconteringsvoet is het gebruikelijk opslagen te hanteren die afhankelijk zijn van het risicoprofiel bij de financiering van projecten en die medebepaald worden door onzekerheden in de toekomstige kasstromen. Dergelijke opslagen zijn echter binnen de gemeentelijke context weinig tot niet relevant, aangezien gemeenten - als zijnde Nederlands overheidslichaam - voor het geheel van de hun financieringsbehoeften als buitengewoon solvabel worden aangemerkt. Dit resulteert erin dat het te optimistisch inschatten van de toekomstige kasstromen per saldo vooral leidt tot het risico dat de gemeente een lager dan verwacht resultaat genereert. Dit risico wordt beheerst doordat de grondexploitatie jaarlijks wordt geactualiseerd en op basis daarvan eventuele verliesvoorzieningen worden bijgesteld. Tegen deze achtergrond kunnen opslagen voor risico achterwege blijven en kan voor de bepaling van de disconteringsvoet één-op-één aangesloten worden bij het uitgangspunt van de geldontwaarding: het prijsinflatiepercentage.

Het hanteren van het jaarlijkse prijsinflatiepercentage als disconteringsvoet zou als gevolg van de fluctuaties in dat percentage kunnen leiden tot ongewenst omvangrijke schommelingen in de waardering van de grondexploitaties. Dit terwijl de geldontwaarding over een langere termijn gedurende de looptijd van de grondexploitatie moet worden gezien. De commissie BBV kiest er daarom voor om de te hanteren disconteringsvoet op een vast percentage te bepalen. Dit

percentage is enerzijds gebaseerd op het in de afgelopen jaren meerjarig gemiddelde inflatiepercentage en anderzijds op de toekomstverwachting, welke objectief is vertaald in het streven van de Europese Centrale Bank (ECB) naar een percentage van onder, maar dichtbij, de 2 procent¹³.

Stellige uitspraak (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

De *disconteringsvoet* die moet worden gehanteerd in de berekening van de contante waarde ten behoeve van het treffen van een verliesvoorziening voor negatieve grondexploitaties wordt voor alle gemeenten bepaald op 2% zijnde het maximale meerjarige streefpercentage van de Europese Centrale Bank voor inflatie binnen de Eurozone.

Als het meerjarig gemiddelde inflatiepercentage noemenswaardig gaat afwijken van deze 2%, en/of het toekomstperspectief van de ECB wordt bijgesteld, dan zal dit een aanleiding vormen voor de commissie BBV om het vastgestelde percentage van 2% opnieuw te bezien.

5.6. Activering van baten en lasten

Uit het oogpunt van grondexploitatie is de balans een transitiemiddel. Lasten blijven cumulerend op de balans totdat de baten worden verkregen die in een causaal verband staan met die lasten.

Praktisch gezien zouden twee boekingsmethoden kunnen worden gehanteerd:

1. Directe activering van baten en lasten op de balans: er is als het ware gedurende meerdere jaren sprake van het opbouwen van een investering of van het vormen van een voorraad.
2. Via exploitatie naar de balans: In dit geval worden in de exploitatie de lasten en baten geboekt en met een tegenboeking (feitelijk de mutatie onderhanden werk) op de balans geplaatst.

Uit oogpunt van allocatie door de raad en budgetrecht van de raad geeft methode twee (via de exploitatie naar de balans) een beter inzicht in de feitelijke jaarlijkse activiteiten. Ook is één methode voor alle kostensoorten transparanter. Deze methode sluit aan op de te verstrekken informatie voor derden, waarvoor het CBS intermediair is. Bij IV3 lopen de bruto baten en lasten voor grondexploitatie via taakveld 3.2 en taakveld 8.2 van de exploitatie over naar de balans.

Het verlagen van de onderhanden werk positie van de bouwgronden in exploitatie door een vrijval van de eigen reserves als bate op de bouwgronden te verantwoorden is niet toegestaan. Het tussentijds nemen van winst leidt wel tot een verrekening met onderhanden werk. Zie hoofdstuk 6.2 en bijlage 4.

Dit leidt tot de volgende stellige uitspraak van de commissie BBV:

Stellige uitspraak (ongewijzigd ten opzichte van 2016)

De lasten en baten verband houdende met grondexploitaties worden in de exploitatie verantwoord en via een tegenboeking (onderhanden werk) naar de balans gemuteerd.

¹³ Zie <https://www.ecb.europa.eu/mopo/strategy/pricestab/html/index.en.html>

Het is niet toegestaan om gelden uit eigen middelen (reserves) in mindering te brengen op de onderhanden werk positie van de bouwgronden in exploitatie.

5.7. Interne opbrengsten

Fiscaal worden alle opbrengsten binnen de grondexploitatie aangemerkt als fiscale opbrengsten. Dit leidt tot 2 aandachtspunten:

- Dekking van een tekort in de grondexploitatie vanuit de eigen middelen / reserves dient niet als opbrengst te worden verwerkt in de grondexploitatieberekening. De dekkingsmogelijkheden kunnen bijvoorbeeld wel genoemd worden in de oplegger bij de grondexploitatie aan de gemeenteraad.
- Grondlevering vanuit de grondexploitatie aan een ander onderdeel van de gemeente is in fiscale termen een belaste opbrengst (fiscaal wordt dit gezien als levering aan een fictieve derde). In het BBV wordt een interne levering verantwoord tegen de boekwaarde van het betreffende complex of de kavel. Dit is feitelijk het saldo van gemaakte kosten en gerealiseerde opbrengsten (uitgedrukt in een kostprijs per m²) op het moment van 'levering'. Welke kosten en opbrengsten aan betreffende intern te leveren kavel worden toegerekend en/of een deel van bijvoorbeeld de plankosten buiten beschouwing wordt gelaten is onderdeel van interne keuzes die de gemeente vastlegt in bijvoorbeeld de financiële verordening op grond van artikel 212 Gw. Op de interne levering mag geen positief exploitatieresultaat worden verantwoord. Dit zou immers een niet toegestane herwaardering van de gronden bij de gemeente betekenen. De boekwaarde dient wel te worden getoetst aan de marktwaarde. Wanneer sprake is van een duurzaam lagere waarde moet voorafgaand aan de interne levering een afboeking naar marktwaarde plaatsvinden. Ten behoeve van de fiscale balans verdient het aanbeveling om een normgrondprijs te hanteren, gelijk aan de systematiek die wordt gehanteerd voor maatschappelijk vastgoed.

Aanbeveling (ongewijzigd ten opzichte van 2016)

De commissie BBV beveelt gemeenten aan een grondprijzenbrief op te stellen met een vastgestelde uitgifteprijs voor zowel maatschappelijke grond als intern door te leveren grond, waar bij interne levering alleen fiscaal gezien winsten of verliezen worden gerealiseerd. Herwaardering van gronden is binnen het BBV niet toegestaan.

5.8. Het afsluiten van een grondexploitatiecomplex

Een grondexploitatiecomplex kan pas worden afgesloten indien de gehele grondexploitatie is afgerond. Dit vanwege het gegeven dat pas op dat moment het complex ook fiscaal is afgerond. Het grondexploitatiecomplex kan voor afsluiting wel worden ingebracht in een ander grondexploitatiecomplex. Ook is het mogelijk om te werken met een restplan, ingeval het afsluiten van een omvangrijke grondexploitatie onevenredig lang zou gaan duren vanwege een langlopende resterende activiteit, die van beperkte waarde is voor de grondexploitatie als geheel.

Overgangsbepaling (ongewijzigd ten opzichte van 2016)

NIEGG's en BIE's die per 1 januari 2016 uit exploitatie zijn genomen konden zonder afwaardering worden omgezet naar de materiële vaste activa tegen de boekwaarde per 1 januari 2016 (ingangsdatum wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016). Deze overgangsbepaling heeft een looptijd van 4 jaar. Uiterlijk 31 december 2019 moet een toets plaatsvinden op de marktwaarde tegen de

geldende bestemming (marktwaardetoets) van NIEGG'S en BIE's die per 1 januari 2016 uit exploitatie zijn genomen en zijn overgeboekt naar de materiële vaste activa. Wordt daarbij een duurzame waardevermindering vastgesteld, dan moet dat uiterlijk 31 december 2019 leiden tot een afwaardering van deze gronden.

Het is aan de gemeente om te bepalen in hoeverre de hiervoor genoemde voormalige NIEGG's die in 2016 zijn overgeboekt naar materiële vaste activa voldoen aan de voorwaarden voor warme gronden zoals vastgelegd in hoofdstuk 4.2 van deze notitie. Indien aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan dan mag de marktwaardetoets plaatsvinden op basis van de toekomstige bestemming van de gronden. Zie hiervoor hoofdstuk 4.2.

6. Waardering

In het BBV is vastgelegd dat voorraden, waaronder bouwgrond in exploitatie (BIE) worden gewaardeerd op verkrijgings- of vervaardigingsprijs of lagere marktwaarde. De inbrengwaarde van de grond in de BIE op het moment dat sprake is van een BIE is de boekwaarde van de grond op dat moment. Hierna wordt nader ingegaan op de mogelijkheden van tussentijds winst nemen op grondexploitaties en de verwerking van verwachte verliezen in de verslaggeving.

6.1. Winst of verlies

Winst nemen op meerjarige grondexploitaties wordt beheerst door het voorzichtigheidsbeginsel. Voorziene verliezen worden al in de jaarrekening opgenomen zodra zij bekend zijn. Positieve resultaten, ofwel winsten, worden pas in de jaarrekening verwerkt als zij met voldoende zekerheid vaststaan en dus zijn gerealiseerd. Dit gebeurt per bouwgrond in exploitatie. Dit houdt in dat in de jaarrekening voorziene verliezen van een grondexploitatie of het totaal van de grondexploitaties niet kunnen worden gecompenseerd door verwachte toekomstige (nog niet gerealiseerde) winsten. Bij grondexploitaties met deelcomplexen is het belangrijk dat de verschillende deelcomplexen wat betreft (verwachte) opbrengsten en kosten goed worden gedefinieerd en afgebakend, om de mogelijke verwachte verliezen en winsten te kunnen bepalen en op de juiste wijze te verwerken. In hoeverre (deel)complexen tot één grondexploitatie behoren hangt af van eerdere keuzes met betrekking tot locaties, bestemmingsplannen, raadsbesluiten etc. Waar de (tussentijdse) winsten voor worden aangewend is een bevoegdheid van de gemeenteraad. Hierbij is een aantal aandachtspunten van belang:

1. Een gemeente moet over voldoende weerstandsvermogen beschikken om risico's te kunnen opvangen. Hier horen projectspecifieke risico's en conjunctuurrisico's van de grondexploitaties zeker bij. Een kernvraag is dan: beschikt de gemeente over voldoende weerstandsvermogen (hoogte) al dan niet in een aparte reserve om een eventuele volgende economische en/of vastgoedcrisis (conjuncturele risico's) op te vangen. Indien dit niet het geval is, kan de (tussentijdse) winstneming worden aangewend om het weerstandsvermogen te versterken (vorming). Hierbij is het mogelijk een reserve in te stellen waarin (tussentijdse) winsten, verliezen en waardecorrecties over de jaren worden verevend (aanwending). De positieve en/of negatieve resultaten van een grondexploitatie hebben dan (per saldo) geen effect op de rekening van baten en lasten in een boekjaar. Zie ook hoofdstuk 2.4, 3.5, 3.6 en 6.3.
2. Een gemeente kan de (tussentijdse) winstneming veelal niet duurzaam inzetten voor het opvangen van structurele lasten in de begroting. De (tussentijdse) winstneming heeft bij de meeste gemeenten immers het karakter van incidentele opbrengsten. De hoogte van (tussentijdse) winstneming fluctueert in de regel sterk van jaar op jaar en een specifieke grondexploitatie wordt maar één keer uitgevoerd. Zie ook hoofdstuk 3.4.
3. De (tussentijdse) winstneming kan overigens worden toegevoegd via een incidentele storting aan een kapitaaldeckingsreserve (= bestemmingsreserve) om de structurele afschrijvingslasten (en eventueel rentelasten) van investeringen in de begroting te dekken.

Aanbeveling (nieuw ten opzichte van 2016)

De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met conjuncturele risico's en de omvang van het weerstandsvermogen wordt omgegaan uit te werken in bijvoorbeeld de paragraaf grondbeleid of weerstandsvermogen en risico's, een van beide gelijknamige nota's of de financiële verordening.

6.2. Tussentijds winst nemen

Het voorzichtigheidsbeginsel leidt ertoe dat realisatie van winst moet worden uitgesteld tot daarover voldoende zekerheid bestaat. Dit betekent echter niet dat pas winst moet worden genomen bij het afsluiten van het grondexploitatiecomplex. Voor winstneming geldt de percentage of completion methode (POC): voor zover gronden zijn verkocht en opbrengsten zijn gerealiseerd kan tussentijds naar rato van de voortgang van de grondexploitatie winst op basis van de eindwaarde worden genomen. Hiervoor moet het resultaat op de grondexploitatie wel op betrouwbare wijze kunnen worden ingeschat. Dit is mogelijk wanneer het waarschijnlijk is dat de economische voordelen die aan het project zijn verbonden naar de gemeente zullen toevloeien. Indien aan de volgende voorwaarden is voldaan, bestaat er voldoende zekerheid om winst te kunnen nemen:

1. het resultaat op de grondexploitatie kan betrouwbaar worden ingeschat; én
2. de grond (of het deelperceel) moet zijn verkocht; én
3. de kosten zijn gerealiseerd (winst wordt naar rato van de realisatie genomen).

Volgens het realisatiebeginsel dient in die gevallen de winst ook te worden genomen. Zie voor de uitwerking van de POC-methode bijlage 4 **Tussentijds winstnemen**. Indien, bijvoorbeeld vanwege veranderende omstandigheden, uit de meerjarenprognoses naar voren komt dat in het verleden te veel winst is genomen dan dient deze (tussentijdse) winst direct te worden teruggedraaid, door een lagere tussentijdse winstneming of zelfs door het treffen van een voorziening of een afboeking die als een negatieve opbrengst ten laste van de exploitatie wordt gebracht. De POC-methode is niet van toepassing op faciliterend grondbeleid. Zie voor winstneming ook hoofdstuk 3.4.

Stellige uitspraak (verduidelijkt omdat deze in lijn is met aanbeveling C uit 2016 alsmede met de notitie tussentijds winst nemen (POC-methode) uit 2018)

Het voorzichtigheidsbeginsel leidt ertoe dat realisatie van winst moet worden uitgesteld tot daarover voldoende zekerheid bestaat. Dit betekent echter niet dat pas winst moet worden genomen bij het afsluiten van het grondexploitatiecomplex. Volgens het realisatiebeginsel dient in de situatie dat voldoende zekerheid is over de winst, de winst te worden genomen. Hierbij dient de percentage of completion methode te worden gevolgd. Indien aan de volgende voorwaarden is voldaan, bestaat er voldoende zekerheid om winst te kunnen nemen:

1. het resultaat op de grondexploitatie kan betrouwbaar worden ingeschat; én
2. de grond (of het deelperceel) moet zijn verkocht; én
3. de kosten zijn gerealiseerd (winst wordt naar rato van de realisatie genomen).

6.3. Risico's

Een grondexploitatiecomplex heeft altijd inherente onzekerheden en risico's in zich ten aanzien van het begrote financiële eindresultaat. Voor de toekomstige verwachte kosten en opbrengsten worden aannames gebruikt ten aanzien van de planning, verwachte verkoopprijzen, geraamde kosten, verwachte rentelasten en plankosten etc. Er zijn verschillende onzekerheden en risico's die het

begrote financiële eindresultaat van de grondexploitatie bemoeilijken. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds risico's met betrekking tot de kosten en opbrengsten die specifiek binnen een grondexploitatiecomplex kunnen worden onderkend en anderzijds risico's die voor de grondexploitatieportefeuille als geheel gelden.

De projectspecifieke risico's zijn van belang bij de tussentijdse winstneming. Voor een nadere uiteenzetting van dit type risico's en voorbeelden daarvan wordt verwezen naar bijlage 4, waarin de tussentijdse winstneming nader wordt toegelicht.

De risico's voor de portefeuille als geheel gaan in zijn algemeenheid over de verwachtingen ten aanzien van markt- en conjunctuurinvloeden, waardoor prijzen en afzetmogelijkheden over de gehele linie kunnen veranderen ten opzichte van de planning. Hiertoe worden doorgaans scenarioberekeningen gemaakt, met daarbij bandbreedtes voor minimum en maximum invloed op de geprognosticeerde resultaten van de grondexploitatieportefeuille.

De risico's met betrekking tot bouwgronden in exploitatie moeten worden betrokken bij het bepalen van het noodzakelijk weerstandsvermogen van de gemeente. In veel gevallen zullen gemeenten daartoe specifiek voor de grondexploitaties een deel van het weerstandsvermogen afzonderen en als buffer gebruiken voor het opvangen van de risico's die met de grondexploitatie samenhangen. De wijze waarop de gemeente dit invult is onderdeel van de paragraaf grondbeleid en weerstandsvermogen en risicobeheersing in de begroting en jaarstukken. Zie hieromtrent hoofdstuk 2.4, 3.5, 3.6 en 6.1.

Aanbeveling (nieuw ten opzichte van de notitie tussentijds winst nemen (POC-methode) uit 2018)
De commissie BBV beveelt aan om de wijze waarop met (projectspecifieke) risico's wordt omgegaan bij het bepalen van de tussentijdse winstneming en de omvang van het weerstandsvermogen uit te werken in bijvoorbeeld de paragraaf grondbeleid of weerstandsvermogen en risico's, een van beide gelijknamige nota's of de financiële verordening.

6.4. Verwerking van verliezen

In de praktijk komt het voor dat vanaf het begin af aan al duidelijk is dat de baten de lasten niet of slechts gedeeltelijk zullen dekken. Het resultaat van de grondexploitatiebegroting op **eindwaarde** - het tijdstip dat de grondexploitatie wordt afgesloten - ofwel het saldo van de gerealiseerde en toekomstige geldstromen vertoont dan een begroot verlies. De voorziening wordt op grond van artikel 63 lid 7 BBV gewaardeerd tegen de **nominale waarde** van dit verlies of tegen de **contante waarde** van dit verlies. De **voorziening tegen nominale waarde** is gelijk aan het resultaat van de **grondexploitatiebegroting op eindwaarde**. Bij het bepalen van de voorziening tegen contante waarde wordt de voorziening tegen eindwaarde door middel van de disconteringsvoet contant gemaakt. Het is een keuze van de gemeente om bij het treffen van een voorziening voor een verliesgevende grondexploitatie uit te gaan van de contante waarde. Hierdoor zal de te treffen verliesvoorziening lager uitvallen dan wanneer gekozen wordt voor eindwaarde. De keerzijde van deze keuze is wel dat de gemeente jaarlijks de verliesvoorziening zal moeten aanvullen voor de factor waartegen contant is gemaakt. Bij grondexploitaties is dit vanaf 2016 de voorgeschreven 2%.

Een tweede bijkomstigheid bij het kiezen voor een verliesvoorziening tegen contante waarde is dat – ingeval de gemeente beschikt over een grondexploitatieportefeuille van zowel verlies als winst grondexploitaties - dit in de toelichting in de jaarstukken wel op dezelfde wijze dient te gebeuren. Als de winstgevende grondexploitaties dus worden berekend en toegelicht op eindwaarde, dan betekent dit dat ook voor de verliesgevende grondexploitaties de eindwaarde in de jaarstukken (paragraaf grondbeleid en de balans conform artikel 52d lid 1 onderdeel f BBV) moeten worden toegelicht.

Aanbeveling (nieuw ten opzichte van 2016)

De commissie BBV beveelt aan om de keuze om de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties of tegen nominale waarde of tegen contante waarde te waarderen, vast te leggen in de financiële verordening.

Stellige uitspraak (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

De presentatie van de te verwachten resultaten in de paragraaf grondbeleid en de toelichting op de balans dient te gebeuren op eindwaarde. Wanneer bij de waardering van de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties niet wordt geopteerd voor de nominale waarde maar voor de contante waarde, dan moet het effect hiervan op de te verwachten resultaten voor de negatieve grondexploitaties worden toegelicht in de paragraaf grondbeleid.

Begrote verliezen op grondexploitatiecomplexen kunnen in de verslaggeving (en boekhouding) op twee manieren worden gepresenteerd, namelijk:

- via een (niet-herstelbare) afboeking: of
- via het treffen van een voorziening, die wordt afgetrokken van de waarde van het actief.

In feite is de voorziening, naar analogie van de voorziening voor oninbare vorderingen, een waardecorrectie op de actiefpost voorraden, bouwgrond in exploitatie. Om die reden moet deze voorziening dan ook onder deze post worden opgenomen en toegelicht in de toelichting van de balans. Wanneer de voorziening groter is dan de boekwaarde van de betreffende bouwgrond in exploitatie, dient het restant van de voorziening dat niet kan worden gesaldeerd, aan de passiefzijde van de balans onder de voorzieningen te worden gepresenteerd.

Voordeel van het aanbrengen van de noodzakelijke waardecorrectie via het treffen van een voorziening is dat er een automatische correctie naar mogelijk de gehele vervaardigingsprijs plaatsvindt wanneer de marktwaarden weer verbeteren. Op deze wijze kan een eerder geleden boekverlies mogelijk later dus weer als een soort tussentijds voordeel naar voren komen.

Het treffen van de waardecorrectie / de voorziening gebeurt bij een geprognosticeerd verlies direct ter grootte van dit volledige verlies. Bij het prognosticeren van de financiële uitkomsten van een grondexploitatie zijn veronderstellingen gemaakt over bijvoorbeeld kosten, fasering, prijs en tempo van gronduitgifte. Jaarlijks wordt deze geactualiseerd en dan kan blijken dat aannames te optimistisch zijn geweest. Conjuncturele, regionale en demografische ontwikkelingen vormen hierbij een belangrijk kader.

Stellige uitspraak (verduidelijkt ten opzichte van 2016)

Het treffen van een afboeking of een voorziening gebeurt bij een geprognosticeerd verlies direct ter grootte van dit volledige verlies. Als sprake is van een voorziening ingericht ter bestrijding van

de (verwachte) tekorten in grondexploitaties, dan moet die maximaal voor de boekwaarde van het onderhanden werk van betreffende bouwgrond in exploitatie worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post bouwgrond in exploitatie. Deze wijze van verantwoording is naar analogie van de voorziening voor dubieuze debiteuren.

C. Faciliterend grondbeleid

In deel C van de notitie Grondbeleid in begroting en jaarverslagstukken wordt aandacht besteed aan het faciliterend grondbeleid. In dit hoofdstuk worden vooral de verslaggevingstechnische aspecten behandeld van de in 2019 geldende regelgeving c.q. uitgangspunten voor het zogenoemde faciliterend grondbeleid. Hierbij doet de commissie stellige uitspraken en adviezen. De komende wijzigingen van de Omgevingswet (verwacht 2021) zijn daar niet in verwerkt.

7. Verslaggevingsaspecten faciliterend grondbeleid

De verslaggevingsregels voor grondexploitatie zijn met ingang van 2016 herzien, zodanig dat onder voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE) uitsluitend de gemeentelijke operationele grondexploitatieprojecten worden gerangschikt. Bij faciliterend grondbeleid heeft de gemeente zelf geen grond in haar bezit en voert niet zelf de grondexploitatie, maar gebeurt dit door een private ontwikkelaar. De kosten die de gemeente maakt worden in dat geval verhaald op de private partijen. Er is dus geen sprake van een bouwgrond in exploitatie of een voorraad grond in bezit van de gemeente, maar van een vordering op een derde partij. Feitelijk schiet de gemeente kosten voor die op basis van een overeenkomst worden teruggevorderd bij een derde partij, dan wel op basis van het exploitatieplan mogelijk in de toekomst kunnen worden teruggevorderd van een derde partij.

De vorderingen inzake het faciliterende grondbeleid moesten voor de verslaggeving op grond van de gelijknamige notitie uit 2016, afhankelijk van de status van de vordering, worden opgenomen als **'nog te verrekenen kosten'** onder een samenstel van balansposten. In praktijk bemoeilijkte dit het inzicht, vooral indien sprake was van meerdere projecten in verschillende stadia van ontwikkeling. Hierin wordt nu met deze notitie een wijziging aangebracht, zodanig dat de verantwoording eenvoudiger wordt en beter inzicht zal geven. De verschillende vorderingen worden met de inwerkingtreding van deze notitie namelijk allemaal verzameld op de balanspost **'overige nog te ontvangen bedragen'**. Binnen deze balanspost worden de verschillende vorderingen in de toelichting op de balans gespecificeerd als zijnde **'verhaalbare kosten'** (hoofdstuk 7.1 en 7.2), **'nog te verhalen kosten'** (hoofdstuk 7.2) of **'nog te verrekenen kosten'** (hoofdstuk 7.3). Voor meer informatie zie de verschillende hoofdstukken.

7.1. Kortlopende vordering bij getekende overeenkomst

In verreweg de meeste gevallen is er bij faciliterend grondbeleid sprake van een anterieure overeenkomst¹⁴. Bij het ontbreken van een anterieure overeenkomst wordt in een aantal gevallen uiteindelijk achteraf (na het vaststellen van het exploitatieplan) alsnog een posterieure overeenkomst gesloten. Wanneer een anterieure of posterieure overeenkomst over kostenverhaal is gesloten, kwalificeren de hiermee samenhangende gerealiseerde verhaalbare kosten (direct) als een vordering. Om te voorkomen dat alle vorderingen en nog te verhalen bedragen in het kader van de

¹⁴ Bron: <http://www.pbl.nl/publicaties/2012/ex-durante-evaluatie-wet-ruimtelijke-ordening-tweede-rapportage>. Blz. 21: Het exploitatieplan zelf wordt nog altijd niet veel gebruikt. Veel gemeenten vinden het daarvoor te complex. In slechts 3 procent van de planologische besluiten die betrekking hebben op een bouwplan, wordt kostenverhaal verzekerd via het exploitatieplan. In die andere 97 procent van de gevallen wordt kostenverhaal anderszins verzekerd, zoals via de gemeentelijke gronduitgifte, een anterieure overeenkomst of een erfpachtovereenkomst

faciliterende grondexploitatie op verschillende plaatsen op de balans voorkomen, kiest de commissie BBV ervoor om deze vorderingen op te nemen bij de overige nog te ontvangen bedragen (art 40a lid 1 onderdeel b BBV).

Stellige uitspraak (gewijzigd ten opzichte van 2016)

Kosten die gemeenten hebben gemaakt en die in het kader van faciliterend grondbeleid op basis van een overeenkomst kunnen worden verhaald op derden, zijn een vordering die opgenomen moet worden bij de balanspost overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 onderdeel b BBV) op de gemeentelijke balans. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde 'verhaalbare kosten'.

De kosten die de gemeente maakt voor de faciliterende grondexploitatie komen tot uitdrukking in de rekening van baten en lasten. De doorberekening van de kosten aan private partijen (het kostenverhaal) wordt verwerkt als baat in de rekening van baten en lasten en verantwoord als overige nog te ontvangen bedrag.

Wanneer kosten niet direct één-op-één in rekening worden gebracht, maar in de anterieure of posterieure overeenkomst over het kostenverhaal andere facturatieafspraken zijn gemaakt (bijv. in termijnen), dan wordt het nog te factureren bedrag eveneens opgenomen als overige nog te ontvangen bedrag.

De vordering ontstaat derhalve feitelijk op het moment dat de overeenkomst over het kostenverhaal is getekend én voor zover de kosten reeds zijn gemaakt. Deze vordering wordt opgenomen bij **'overige nog te ontvangen bedragen'**. Het deel van de overeenkomst waarvoor de verhaalbare kosten nog niet feitelijk zijn gerealiseerd, leidt tot een **'niet in de balans opgenomen recht'**. Zie ook het verantwoordingsschema in bijlage 6.

De via overeenkomsten op grondeigenaren verhaalbare kosten inzake faciliterend grondbeleid kwalificeren voor zover er kosten zijn gemaakt derhalve als volwaardige vorderingen bij de balanspost overige nog te ontvangen bedragen zodra aan de contractvoorwaarden is voldaan. Voor de eventuele oninbaarheid van deze vorderingen wordt op de waardering van deze vorderingen een voorziening in aftrek gebracht.

7.2. Overlopend actief bij ontbreken overeenkomst

Het komt ook voor dat gemeenten in het kader van faciliterend grondbeleid vooraf kosten maken, terwijl met een private ontwikkelaar (nog) geen overeenkomst tot verrekening van kosten is gesloten. Dit betekent dat deze kosten worden gebaseerd op een exploitatieplan en pas op termijn tot verrekening kunnen komen, bijvoorbeeld via een alsnog te sluiten posterieure overeenkomst, dan wel bij de aanvraag van een omgevingsvergunning. In de gevallen dat er op het moment dat de kosten worden gemaakt met een aanwijsbare partij nog geen overeenkomst is op basis waarvan de kosten kunnen worden verhaald of er wel een exploitatieplan is maar de aanwijsbare partij nog geen aanvraag voor een omgevingsvergunning heeft ingediend, is er nog geen sprake van een feitelijke vordering. De gemaakte kosten kwalificeren in dit geval als **'nog te verhalen kosten'** en worden verantwoord als een overlopend actief bij **'overige nog te ontvangen bedragen'** (artikel 40a lid 1 onderdeel b BBV). In de toelichting op de balanspost moeten deze nog te verhalen kosten expliciet

worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde nog te verhalen bedragen in het kader van faciliterende grondexploitatie. Ten aanzien van de waardering van deze post doet de commissie BBV de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (gewijzigd ten opzichte van 2016)

Als de gemeente reeds gemaakte kosten verhaalt op basis van een exploitatieplan en inmiddels is een vergunning aangevraagd dan zijn deze te verhalen kosten te beschouwen als een vordering die moet worden opgenomen bij de balanspost overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 onderdeel b BBV) op de gemeentelijke balans. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen eveneens expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde 'verhaalbare kosten'. Als de gemeente reeds gemaakte kosten verhaalt op basis van een exploitatieplan, maar verrekening nog niet kan plaatsvinden doordat nog geen posterieure overeenkomst is gesloten of nog geen omgevingsvergunning is aangevraagd, dan dienen de gerealiseerde nog te verhalen kosten te worden verantwoord als 'nog te verhalen kosten' onder de overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 onderdeel b BBV), voor zover wordt verwacht dat deze binnen 10 jaar nog verrekend kunnen worden. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen en nog te verhalen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde vorderingen in het kader van de faciliterende grondexploitatie. Als geen zicht is op een toekomstige verrekening dan rest slechts een vermelding als 'niet in de balans opgenomen recht' bij de toelichting op de balans.

De termijn van 10 jaar stemt overeen met de geldigheidsduur van het bestemmingsplan (en bijbehorend exploitatieplan) op grond van artikel 3.1 lid 2 Wro.

7.3. Voorbereidende kosten

Wanneer nog geen (anterieure) overeenkomst over het kostenverhaal is gesloten of nog geen exploitatieplan is opgesteld, worden vaak reeds voorbereidende kosten gemaakt. Deze voorbereidingskosten zijn verhaalbaar op basis van het Bro op het moment dat wel een anterieure overeenkomst wordt gesloten of het exploitatieplan wordt vastgesteld. Het kan in dit geval nog onzeker zijn of de voorbereiding daadwerkelijk tot een overeenkomst of exploitatieplan zal leiden. De verhaalbaarheid van deze kosten is daarom omgeven door extra onzekerheden en kunnen alleen onder strikte voorwaarden worden verantwoord als ***'nog te verrekenen kosten'*** onder de ***'overige nog te ontvangen bedragen'*** (artikel 40a, lid 1 onderdeel b). De voorwaarden die hiervoor worden gesteld zijn parallel aan de voorwaarden voor het activeren van voorbereidingskosten voor (mogelijk) toekomstige eigen grondexploitaties in de situatie dat nog geen grondexploitatie door de gemeenteraad is vastgesteld. De commissie BBV doet hieromtrent de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak (gewijzigd ten opzichte van 2016)

Het kwalificeren van voorbereidingskosten voor faciliterende exploitatieplannen of nog te sluiten anterieure overeenkomsten als 'nog te verrekenen kosten' onder de overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a, lid 1 onderdeel b BBV) is toegestaan onder de volgende voorwaarden:

1. de kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst Wro/Bro; en
2. de kosten mogen maximaal 5 jaar als overige nog te ontvangen bedragen blijven staan; na maximaal 5 jaar moet het kostenverhaal zijn gerealiseerd dan wel dienen de kosten te worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat; en

3. er is een besluit door de raad of het college genomen tot het maken van voorbereidingskosten voor faciliterend grondbeleid in een aangewezen gebied voor het ontwikkelen van het exploitatieplan of tot het sluiten van een anterieure overeenkomst.
4. in de toelichting op de overige nog te ontvangen bedragen op de balans moeten deze nog te verrekenen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde voorbereidingskosten van faciliterende grondexploitaties.

In dit geval geldt derhalve een termijn van 5 jaar. Deze termijn komt voort uit de maximale activeringstermijn van 5 jaar die in het BBV is gesteld voor kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Bovenstaande voorwaarden leggen beperkingen op aan de kosten die verslaggevingstechnisch als overlopend actief kunnen worden verantwoord. Enerzijds ten aanzien van het soort kosten en anderzijds ten aanzien van het moment waarop de kosten worden gemaakt. Dit neemt niet weg dat kosten die niet aan deze voorwaarden voldoen alsnog kunnen worden verhaald. Deze worden echter voorzichtigheidshalve niet verantwoord als overlopend actief, maar worden op het moment van realisatie van de kosten direct als lasten in de exploitatie van de gemeente geboekt. Wanneer dergelijke kosten op een later moment, bijvoorbeeld via een later afgesloten anterieure overeenkomst, alsnog worden verhaald, leidt dit tot een bate in de exploitatie.

7.4. Overlopend passief

Op het moment dat een omgevingsvergunning wordt verleend binnen een exploitatiegebied waarvoor een exploitatieplan is vastgesteld, verbindt de gemeente aan deze omgevingsvergunning het voorschrift dat de vergunninghouder een exploitatiebijdrage aan de gemeente verschuldigd is (art. 6.17 lid 1 Wro). De gemeente stelt daarbij ook de termijn waarbinnen de exploitatiebijdrage moet worden betaald (art. 6.17 lid 2 Wro). Dit kan via een betalingsregeling, maar de bijdrage kan ook in één keer worden geïnd. Het kan daarom voorkomen dat de bij het verlenen van de omgevingsvergunning ontvangen exploitatiebijdrage hoger is dan de kosten die tot dat moment zijn gerealiseerd voor het exploitatieplan. Het deel van de ontvangen baten uit de exploitatiebijdrage dat hoger is dan de gemaakte kosten moet worden verantwoord als ***‘vooruit gefactureerd of vooruit ontvangen bedrag’*** onder de overlopende passiva overige vooruit ontvangen bedragen (artikel 49 lid 1 onderdeel c BBV). De posten worden in de toelichting op deze balanspost expliciet toegelicht en gespecificeerd. De opbrengsten worden vervolgens gerealiseerd als baten naar rato van de realisatie van de kosten.

7.5. Gemengde projecten

Tot 2016 werden faciliterende projecten veelal geschaard onder de niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG) of onder de bouwgronden in exploitatie (BIE). Met de vanaf 2016 geldende herziene verslaggevingsregels moeten de projecten inzake de verhaalbare kosten van het faciliterende grondbeleid in de verslaggeving worden onderscheiden van de projecten inzake het actieve grondbeleid c.q. de eigen gemeentelijke grondexploitaties. Per 1 januari 2016 worden projecten daarom gekwalificeerd als faciliterend grondbeleid of bouwgrond in exploitatie (of materieel vast actief, indien feitelijk geen sprake is van grondexploitatie). Dit betekent dat gemengde projecten moeten worden opgeknipt in daadwerkelijke eigen bouwgrondexploitaties en faciliterende projecten. De wijze waarop de administratieve kostenverdeling tussen deze verschillende projecten

moet plaatsvinden, is aan de gemeente, mits de splitsing ten behoeve van de jaarrekening duidelijk en consistent is.

7.6. Bijzondere projecten

In sommige gevallen betreft het faciliterende grondbeleid de transformatie van bestaande gebouwen van derden, bijvoorbeeld van kantoren naar woningen. Ook in die gevallen is vaak een bestemmingswijziging noodzakelijk en kan via een anterieure overeenkomst dan wel een (ver)bouwvergunning kostenverhaal plaatsvinden.

7.7. Maximering verhaalbare kosten

Het kostenverhaal is gemaximeerd tot het totaal van de potentiële opbrengsten van de grondexploitatie (macro-aftopping), bijvoorbeeld omdat de gemeente een minder winstgevende (maatschappelijke) bestemming kan opleggen aan grond van een private partij. Wanneer het project gereed is, dient de gemeente op grond van de Wro binnen drie maanden de exploitatiebijdrage te herberekenen op basis van de werkelijk gemaakte kosten en een definitieve afrekening vast te stellen. Een kostenoverschrijding van het exploitatieplan is niet verrekenbaar. Bij een anterieure overeenkomst kan anders afgesproken zijn. Terugbetaling bij een kostenonderschrijding vindt slechts plaats voor zover er sprake is van een meer dan 5 procent te veel betaalde bijdrage kostenverhaal.

Bijlagen

Bijlage 1 Kostensoortenlijst artikel 6.13 Wro / 6.2.3 tot en met 6.2.5 Bro

Wet ruimtelijke ordening

Artikel 6.13

1. Een exploitatieplan bevat:
 - a. een kaart van het exploitatiegebied;
 - b. een omschrijving van de werken en werkzaamheden voor het bouwrijp maken van het exploitatiegebied, de aanleg van nutsvoorzieningen, en het inrichten van de openbare ruimte in het exploitatiegebied;
 - c. een exploitatieopzet, bestaande uit:
 - 1°. voor zover nodig een raming van de inbrengwaarden van de gronden, welke inbrengwaarden voor de toepassing van deze afdeling worden beschouwd als kosten in verband met de exploitatie van die gronden;
 - 2°. een raming van de andere kosten in verband met de exploitatie, waaronder een raming van de schade die op grond van artikel 6.1 voor vergoeding in aanmerking zou komen;
 - 3°. een raming van de opbrengsten van de exploitatie, alsmede de peildatum van de onder 1° tot en met 3° bedoelde ramingen;
 - 4°. een tijdvak waarbinnen de exploitatie van de gronden zal plaatsvinden;
 - 5°. voor zover nodig een fasering van de uitvoering van werken, werkzaamheden, maatregelen en bouwplannen, en zo nodig koppelingen hiertussen;
 - 6°. de wijze van toerekening van de te verhalen kosten aan de uit te geven gronden.
2. Een exploitatieplan kan bevatten:
 - a. een kaart waarop het voorgenomen grondgebruik is aangegeven en de gronden welke de gemeente beoogt te verwerven;
 - b. eisen voor de werken en werkzaamheden voor het bouwrijp maken van het exploitatiegebied, de aanleg van nutsvoorzieningen, en het inrichten van de openbare ruimte in het exploitatiegebied;
 - c. regels omtrent het uitvoeren van de onder b bedoelde werken en werkzaamheden;
 - d. een uitwerking van de in artikel 3.1, eerste lid, en artikel 2.22, zesde lid, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht bedoelde regels met betrekking tot de uitvoerbaarheid;
 - e. regels met inachtneming waarvan bij een omgevingsvergunning kan worden afgeweken van bij het exploitatieplan aan te geven regels.
3. Voor gronden, waarvoor nog een uitwerking als bedoeld in artikel 3.6, eerste lid, onder b, moet worden vastgesteld, of waarvoor ingevolge de fasering geen omgevingsvergunning als bedoeld in artikel 6.17, eerste lid, kan worden verleend, kunnen de onderdelen van een exploitatieplan, bedoeld in het eerste en tweede lid, een globale inhoud hebben.
4. Voor de berekening van de kosten en opbrengsten wordt ervan uitgegaan dat het exploitatiegebied in zijn geheel in exploitatie zal worden gebracht.
5. Indien geen sprake is van onteigening wordt de inbrengwaarde van gronden vastgesteld met overeenkomstige toepassing van de artikelen 40b tot en met 40f van de onteigeningswet. Voor gronden welke onteigend zijn of waarvoor een onteigeningsbesluit is genomen, of welke op onteigeningsbasis zijn of worden verworven, is de inbrengwaarde gelijk aan de schadeloosstelling

ingevolge de onteigeningswet.

6. Kosten in verband met werken, werkzaamheden en maatregelen waarvan het exploitatiegebied of een gedeelte daarvan profijt heeft, en welke toerekenbaar zijn aan het exploitatieplan worden naar evenredigheid opgenomen in de exploitatieopzet.
7. Bovenplanse kosten kunnen voor meerdere locaties of gedeeltes daarvan in de exploitatieopzet worden opgenomen in de vorm van een fondsbijdrage, indien er voor deze locaties of gedeeltes daarvan een structuurvisie is vastgesteld welke aanwijzingen geeft over de bestedingen die ten laste van het fonds kunnen komen.
8. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld over de exploitatieopzet en de daarin op te nemen opbrengsten, en de verhaalbare kostensoorten.
9. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld omtrent de beschikbaarstelling van het exploitatieplan en nadere regels worden gesteld over:
 - a. de kaarten, eisen en regels, bedoeld in het eerste en tweede lid;
 - b. de manier van opstellen en de berekeningsmethode van de exploitatieopzet, en
 - c. kosten, welke deel uitmaken van de exploitatieopzet.
10. De voordracht voor een krachtens het achtste lid vast te stellen algemene maatregel van bestuur wordt niet gedaan dan nadat het ontwerp is overgelegd aan beide kamers der Staten-Generaal, in de Staatscourant en langs elektronische weg is bekendgemaakt en aan een ieder de gelegenheid is geboden om binnen een bij die bekendmaking te stellen termijn van ten minste vier weken schriftelijk opmerkingen over het ontwerp ter kennis van Onze Minister te brengen.

Besluit ruimtelijke ordening

Artikel 6.2.3

Tot de kosten, bedoeld in artikel 6.13, eerste lid, onder c, ten eerste, van de wet, worden, voor zover deze redelijkerwijs zijn toe te rekenen aan de inbrengwaarde van de gronden, gerekend de ramingen van:

- a. de waarde van de gronden in het exploitatiegebied;
- b. de waarde van de opstallen die in verband met de exploitatie van de gronden moeten worden gesloopt;
- c. de kosten van het vrijmaken van de gronden in het exploitatiegebied van persoonlijke rechten en lasten, eigendom, bezit of beperkt recht en zakelijke lasten;
- d. de kosten van sloop, verwijdering en verplaatsing van opstallen, obstakels, funderingen, kabels en leidingen in het exploitatiegebied.

Artikel 6.2.4

Tot de kosten, bedoeld in artikel 6.13, eerste lid, onder c, ten tweede, van de wet, worden gerekend de ramingen van:

- a. de kosten van het verrichten van onderzoek, waaronder in ieder geval begrepen grondmechanisch en milieukundig bodemonderzoek, akoestisch onderzoek, ander milieukundig onderzoek, archeologisch en cultuurhistorisch onderzoek;
- b. de kosten van bodemsanering, het dempen van oppervlaktewateren, het verrichten van grondwerken, met inbegrip van het egaliseren, ophogen en afgraven;
- c. de kosten van de aanleg van voorzieningen in een exploitatiegebied;
- d. de kosten van maatregelen, plannen, besluiten en rechtshandelingen met betrekking tot gronden, opstallen, activiteiten en rechten in het exploitatiegebied, waaronder mede begrepen het beperken van milieuhygiënische contouren en externe veiligheidscontouren;

- e. de in artikel 6.2.3 en de onder a tot en met d en g tot en met n bedoelde kosten met betrekking tot gronden buiten het exploitatiegebied, waaronder mede begrepen de kosten van de noodzakelijke compensatie van in het exploitatiegebied verloren gegane natuurwaarden, groenvoorzieningen en watervoorzieningen;
- f. de in artikel 6.2.3 en de onder a tot en met d bedoelde kosten, voor zover deze noodzakelijk zijn in verband met het in exploitatie brengen van gronden die in de naaste toekomst voor bebouwing in aanmerking komen;
- g. de kosten van voorbereiding en toezicht op de uitvoering, verband houdende met de aanleg van de voorzieningen en werken, bedoeld onder a tot en met f, en in artikel 6.2.3, onder c en d;
- h. de kosten van het opstellen van gemeentelijke ruimtelijke plannen ten behoeve van het exploitatiegebied;
- i. de kosten van het opzetten en begeleiden van gemeentelijke ontwerpcompetities en prijsvragen voor het stedenbouwkundig ontwerp van de locatie, en de kosten van vergoedingen voor deelname aan de prijsvraag;
- j. de kosten van andere door het gemeentelijk apparaat of in opdracht van de gemeente te verrichten werkzaamheden, voor zover deze werkzaamheden rechtstreeks verband houden met de in dit besluit bedoelde voorzieningen, werken, maatregelen en werkzaamheden;
- k. de kosten van tijdelijk beheer van de door of vanwege de gemeente verworven gronden, verminderd met de uit het tijdelijk beheer te verwachten opbrengsten;
- l. de kosten van tegemoetkoming van schade, bedoeld in artikel 6.1 van de wet;
- m. niet-terugvorderbare BTW, niet-gecompenseerde compensabele BTW, of andere niet-terugvorderbare belastingen, over de kostenelementen, genoemd onder a tot en met l;
- n. rente van geïnvesteerde kapitalen en overige lasten, verminderd met renteopbrengsten.

Artikel 6.2.5

Tot de voorzieningen, bedoeld in artikel 6.2.4, onder c, worden gerekend:

- a. nutsvoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de verbruikstarieven kunnen worden gedekt;
- b. riolering met inbegrip van bijbehorende werken en bouwwerken;
- c. wegen, ongebouwde openbare parkeergelegenheden, pleinen, trottoirs, voet- en rijwielpaden, waterpartijen, watergangen, voorzieningen ten behoeve van de waterhuishouding, bruggen, tunnels, duikers, kades, steigers, en andere rechtstreeks met de aanleg van deze voorzieningen verband houdende werken en bouwwerken;
- d. infrastructuur voor openbaar vervoervoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de gebruikstarieven kunnen worden gedekt;
- e. groenvoorzieningen, waaronder begrepen openbare parken, plantsoenen, speelplaatsen, trapvelden en speelweiden, natuurvoorzieningen en openbare niet-commerciële sportvoorzieningen;
- f. openbare verlichting en brandkranen met aansluitingen;
- g. straatmeubilair, speeltoestellen, sierende elementen, kunstobjecten en afrasteringen in de openbare ruimte;
- h. gebouwde parkeervoorzieningen, voor zover deze leiden tot optimalisering van het grondgebruik en verbetering van de kwaliteit van de openbare ruimte, openbaar toegankelijk zijn en voornamelijk worden gebruikt door bewoners en gebruikers van het exploitatiegebied, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de

gebruikstarieven kunnen worden gedekt;

- i. uit een oogpunt van milieuhygiëne, archeologie of volksgezondheid noodzakelijke voorzieningen.

Bijlage 2 Voorwaarden overheveling bestedingen openbare ruimte

Wanneer een gemeente voornemens is bestedingen die eerder als kosten van de grondexploitatie werden aangemerkt, uit de grondexploitatie te halen en als investeringen te activeren op de gemeentelijke balans onder de materiële vaste activa, dan is dit alleen onder voorwaarden toegestaan. Hierbij maakt de commissie BBV onderscheid in reeds gemaakte en nog te maken kosten van bestedingen in de openbare ruimte.

A. Reeds gemaakte kosten van bestedingen in de openbare ruimte

De voorwaarden zijn:

1. Er moet sprake zijn van gewijzigde omstandigheden en inzichten. Een voorbeeld is een daling van verkoopprijzen in samenhang met het gewijzigde inzicht m.b.t. de afzetmogelijkheden waardoor de plannen (programma) moeten worden gewijzigd. Voorbeelden van een programmatische wijziging zijn:
 - wijziging in de fasering van de planuitvoering;
 - wijziging in aantal te realiseren woningen;
 - wijziging in samenstelling type bebouwing;
 - aanpassingen in de investeringen in de openbare ruimte;
 - voortijdig stoppen met de (verdere) exploitatie;
 - niet (verder) opstarten van de exploitatie.
2. De voorwaarden inzake causaliteit, proportionaliteit en profijt, worden in acht genomen.
3. Het alsnog activeren op de gemeentelijke balans kan alleen indien de grondexploitatie materieel niet is afgesloten. Een materieel afgesloten complex is bijvoorbeeld een complex of een fase binnen een complex waarbij vrijwel geen investeringen in de openbare ruimte meer hoeven plaats te vinden en de verkopen van de kavels zijn gerealiseerd.
4. Na het activeren moet door de gemeente direct een inhaalafschrijving worden toegepast vanaf het moment van in gebruik name van het betreffende actief.
5. Het gewijzigde beleid moet op alle complexen worden toegepast.
6. De uitgangspunten van de notitie ***Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2019)*** worden in acht genomen.
7. Er is sprake van een stelselwijziging waarvoor een expliciet raadsbesluit en een begrotingsbesluit moet worden genomen door de raad in (of voorafgaande aan) het boekjaar waarin de kosten van bestedingen in de openbare ruimte niet meer aan de grondexploitatie worden toegerekend.

B. Nog te maken kosten van bestedingen in de openbare ruimte

De voorwaarden 2, 5, 6 en 7 zijn van toepassing.

Bijlage 3 Voorbeeldberekening van het gewogen gemiddelde rentepercentage van de leningenportefeuille van de gemeente (omslagrente)

Post (bedragen x 1000)	Bedrag	Berekening
Eigen vermogen	300	1
Voorzieningen	20	2
Langlopende schulden	500	3
Kasgeldleningen (kort)	50	4
Overige kortlopende schulden	40	5
Overlopende passiva	60	6
Vreemd vermogen	670	7=2+3+4+5+6
Balanstotaal	970	8=1+7
Rentepercentage vaste schulden	3,8%	9
Rentepercentage kasgeldleningen	2,0%	10
Rente vaste schulden	19	11=9*3
Rente kasgeldleningen	1	12=10*4
Gewogen gemiddelde rentepercentage (omslagrente)	3,6%	13=(11+12)/(3+4)
Rentetarief grondexploitatie	2,5%	14=13x(7/8)

Aandachtspunten

- De rentelasten betreffen de **begrote** (bij de begroting) of werkelijke (bij de jaarrekening) rentelasten over het vreemd vermogen.
- De werkelijk rentelast is de rente die over aangetrokken langlopende schulden en aangetrokken kasgeldleningen (kortlopende schulden) moet worden betaald en op basis van het stelsel van baten en lasten aan het begrotingsjaar moet worden toegerekend.
- De rentelasten die betrekking hebben op projectfinanciering van bijvoorbeeld een specifieke grondexploitatie of een schoolgebouw worden niet meegenomen in de berekening voor het rentetarief grondexploitatie. Dit geldt zowel voor de rentelasten als voor de schulden inzake deze projectfinanciering per 1 januari.
- De verhouding vreemd vermogen (VV) ten opzichte van totaalvermogen (TV) is de feitelijke verhouding per begin van het betreffende boekjaar. Voor de rentetoerekening in 2019 betekent dit dat de verhouding VV/TV per 1-1-2019 wordt gehanteerd.
- Bij de bepaling van de verhouding VV/TV worden de voorzieningen gerekend tot het vreemd vermogen.
- De rentetoerekening op basis van het rentetarief grondexploitatie vindt plaats over de bruto-boekwaarden van de grondexploitaties van de BIE per 1 januari. Ook over grondexploitaties waarbij de verantwoorde baten hoger zijn dan de lasten, waardoor de boekwaarde van een BIE negatief is, wordt rente (in dit geval een baat) toegerekend.

Bijlage 4 Nadere uitleg tussentijds winstnemen (POC-methode)

Tussentijdse winstneming

Bij het stelsel van baten en lasten zoals geformuleerd in het Besluit begroting en verantwoording (BBV) zijn het toerekeningbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het realisatiebeginsel essentiële uitgangspunten. Bij actief grondbeleid kan de gemeente eventueel winst maken. Baten en lasten – en het daaruit vloeiende resultaat – moeten worden toegerekend aan de periode waarin deze zijn gerealiseerd. Bij meerjarige projecten betekent dit dat (de verwachte) winst niet pas aan het eind van het project als gerealiseerd moet worden beschouwd, maar gedurende de looptijd van het project tot stand komt en ook als zodanig moet worden verantwoord. Het verantwoorden van tussentijdse winst is daarmee geen keuze maar een verplichting die voortvloeit uit het realisatiebeginsel. Bij het bepalen van de tussentijdse winst is het wel noodzakelijk de nodige voorzichtigheid te betrachten.

Voorzichtigheid

Het pakket aan maatregelen dat vanaf 2016 voor grondexploitatie van kracht is geworden zorgt er in zijn algemeenheid voor dat afdoende rekening wordt gehouden met het voorzichtigheidsbeginsel en risico's beter kunnen worden beheerst. In het kort de belangrijkste maatregelen die invulling geven aan deze voorzichtigheid:

- aanscherping van de definitie van grondexploitatie: eliminatie investeringen, lasten en te treffen voorzieningen die (te) ver verwijderd zijn van de feitelijke productie van bouwgrond;
- beperking van de looptijd tot in beginsel 10 jaar en risicobeperkende maatregelen ingeval sprake is van een looptijd langer dan 10 jaar;
- kostentoerekening conform Wro/Bro;
- jaarlijkse herziening/actualisatie van de grondexploitatie(begroting);
- verbod op het toerekenen van rente over het eigen vermogen.

Daarnaast wordt bij de bepaling van de tussentijdse winstrekening gehouden met de risico's die **specifiek samenhangen** met de nog te realiseren kosten en opbrengsten van de individuele grondexploitaties. Voorbeelden hiervan zijn onzekerheden/risico's over de aanbesteding van een (of meer) infrastructurele voorziening(en), die in een grondexploitatie zijn opgenomen (bouw- en woonrijp maken)(1) of onzekerheden/risico's over de in de betreffende begrotingen van individuele grondexploitatie(s) opgenomen verwachtingen over afzetmogelijkheid (2) of prijs (3) van grond voor te bouwen vastgoed in een dynamisch marktsegment of onzekerheden/risico's over sanering van asbest, vervuiling (4) of over mogelijke milieumaatregelen voor trillingen, verzakkingen, geluidsoverlast of fijnstof (5) of onzekerheden/risico's op juridische procedures en/of claims (6) of onzekerheden/risico's die samenhangen met technische complexe werkzaamheden bij infrastructurele voorzieningen in een plan (7) en risico's vanwege afhankelijkheid van een specifieke partij zoals bij bouwclaims (8). Bij grondexploitaties waarbij nog veel kosten moeten worden gemaakt inzake verwerving en bouw- en woonrijp maken en/of nog veel kavels moeten worden verkocht, zullen de projectspecifieke risico's en onzekerheden in de regel hoger zijn.

Het gaat bij het bepalen van risico's **uitdrukkelijk niet** om risico's ten aanzien van (macro) ontwikkelingen voor de totale grondexploitatie zoals de verwachtingen op het gebied van economische groei of de vastgoedmarkt in zijn algemeenheid (conjunctuurrisico's). Het gaat ook niet

om risico's die samenhangen met mogelijke toekomstige programmatische aanpassingen van grondexploitaties waarover de gemeenteraad nog moet besluiten. Het betrekken van de projectspecifieke risico's dient om bij de tussentijdse winstneming invulling te geven aan het voorzichtigheidsbeginsel. Daarnaast zal de gemeente de projectspecifieke risico's, de conjunctuurrisico's en de risico's op nadelige financiële effecten van eventuele planwijzigingen betrekken bij de weging van het benodigde weerstandsvermogen van de gemeente. De wijze waarop projectspecifieke risico's worden bepaald en gekwantificeerd is aan de gemeente zelf. Dit kan vastliggen in de beleidsnotities inzake grondexploitaties, risicomanagement of de financiële verordening op grond van artikel 212 Gw. Het gaat er hierbij om dat projectspecifieke risico's worden gebaseerd op de beste schatting (beste schatting van de impact en kans) van de risico's. Dit kan ook een bandbreedte zijn van de beste schatting (impact en kans) van de projectspecifieke risico's. Belangrijk hierbij is de onderbouwing van de impact en de kans.

Percentage of completion (POC)

Voor het bepalen van de tussentijdse winst is aansluiting gezocht bij een algemeen aanvaardbare methodiek (bedrijfsleven, fiscaal), waarbij rekening is gehouden met de bijzondere kenmerken van gemeentelijke grondexploitaties. De doelstelling van het gemeentelijk grondbeleid is immers niet primair gericht op het behalen van financieel rendement, maar op het bereiken van het gewenste voorzieningenniveau voor inwoners en bedrijven. De POC-methode houdt rekening met de fase waarin de grondexploitatie, zowel wat betreft de opbrengsten als de kosten, verkeert. Daarnaast is deze methode eenvoudig toepasbaar zoals blijkt uit de voorbeelden en kan eenduidig worden gehanteerd voor alle positieve grondexploitaties die door gemeenten worden uitgevoerd. Hiermee wordt aangesloten bij de doelstelling van de vernieuwing van het BBV, namelijk vereenvoudiging en eenduidigheid en daarmee een betere onderlinge vergelijkbaarheid tussen gemeenten.

Voldoende zekerheid

Voor het tussentijds verantwoorden van winst is het noodzakelijk dat voldoende zekerheid bestaat over het (verwachte) resultaat van de grondexploitatie, ofwel het resultaat moet op betrouwbare wijze kunnen worden ingeschat. Het gaat hierbij niet om het hebben van zekerheid over alle aspecten die bij het uitvoeren van grondexploitatie spelen en macro-ontwikkelingen die zich kunnen voordoen. Aan schattingen kleven in alle gevallen inherente onzekerheden. Uitgangspunt is het hebben van een degelijke onderbouwing van de schattingen voor de te verrichten werkzaamheden, te maken kosten en te realiseren opbrengsten in overeenstemming met de specifieke invulling van het grondexploitatiecomplex. Deze onderbouwing is nodig voor de grondexploitatiebegroting zoals deze ter besluitvorming wordt voorgelegd aan de gemeenteraad. Voorts moet deze onderbouwing (grondexploitatiebegroting) jaarlijks worden herzien/geactualiseerd en moeten de specifieke projectrisico's worden benoemd, onderbouwd en gemonitord. Een dergelijke basis geeft voldoende zekerheid over het verwachte resultaat. Dit verwachte resultaat is niet te positief en ook niet te negatief bepaald (best estimate).

POC-methode in praktijk

Naar rato van de voortgang van het project wordt tussentijds winst verantwoord. Hierbij wordt voor wat betreft de berekeningsmethodiek en de planinhoudelijke uitgangspunten niet afgeweken van de grondexploitatie of herziening zoals deze tot en met het verslagjaar door de raad zijn vastgesteld. De voortgang wordt berekend naar de mate waarin kosten *en* opbrengsten zijn gerealiseerd per

individuele grondexploitatie. Hiermee wordt de totale winst over de individuele grondexploitatie opgedeeld/toegerekend aan de reeds verkochte kavels. Dit gebeurt op basis van de verwachte winst op basis van eindwaarde. Deze verwachte winst op basis van eindwaarde moet ook worden opgenomen en toegelicht in de paragraaf grondbeleid en bij de grondexploitaties in de begroting en jaarstukken en bij de toelichting op de waardering van de post voorraad gronden in de jaarrekening.

De berekening van het verwachte resultaat tegen contante waarde (tegen 2% contant gemaakt) is feitelijk alleen relevant als de gemeente ervoor kiest om bij de vorming van voorzieningen voor verwachte tekorten van grondexploitaties deze te bepalen tegen de contante waarde van het verwachte tekort.

Voor de kosten en opbrengsten is het uitgangpunt de kosten en opbrengsten zoals opgenomen in de exploitatiebegroting. Dat is bij de gerealiseerde kosten inclusief de werkelijke rentekosten die over de boekwaarde per 1 januari is berekend en bij de nog te realiseren kosten inclusief de begrote rentelasten in de exploitatiebegroting. Bij de opbrengsten in een grondexploitatie kunnen subsidies van andere overheden opgenomen zijn.

Indien nog geen gronden zijn verkocht is er dus nog geen sprake van gerealiseerde winst. Maatgevend is de realisatie *tot en met het lopende jaar* ten opzichte van het totaal van de kosten en opbrengsten van de grondexploitatie. In formule: % kostenrealisatie x % opbrengstrealisatie = % POC (ingeval de kosten voor 50% zijn gerealiseerd en de gronden voor 50% zijn verkocht, dan is de POC dus 25%).

Teveel winst in voorgaande jaren

Het kan voorkomen dat bij de berekening van de tussentijdse winstneming in enig jaar blijkt dat de reeds genomen en verantwoorde tussentijdse winstneming in voorgaande jaren te hoog is geweest omdat (verwachte) kosten en/of opbrengsten nadelig zijn bijgesteld en of project specifieke risico's zijn toegenomen. Het bedrag dat te veel aan tussentijdse winst is genomen wordt dan verrekend met de tussentijdse winstneming van het huidige jaar of indien nodig zelfs (gedeeltelijk) 'teruggedraaid' door een 'verliesneming' in het huidige jaar.

Subsidies en grondexploitaties

Bij de berekening van de tussentijdse winstneming volgens de POC-methode blijven de subsidie-opbrengsten en de daarmee samenhangende kosten (waar de subsidies voor worden verkregen) buiten beschouwing. Subsidie-opbrengsten worden als opbrengst in een grondexploitatie verantwoord als deze zijn gerealiseerd volgens de subsidievoorwaarden. De voorwaarden om subsidie-opbrengst als gerealiseerd te verantwoorden kunnen in veel gevallen afwijken van de POC-methode. Het kan zijn dat de subsidie-opbrengsten worden verantwoord bijvoorbeeld op basis van de realisatie van de verkopen van kavels, of direct bij de start van een grondexploitatie (lumpsum) of bij de afronding van de grondexploitatie als het plan definitief gereed is.

Onderstaande 2 voorbeelden geven een nadere uitleg van de berekening van het tussentijds resultaat van een individuele grondexploitatie.

Voorbeeld 1 (jaar 1):

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex	7.600	5.800	1.800	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	5.500	5.000		2
Percentage gerealiseerd van de raming	72%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		86%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			62%	5=3*4
Nog te realiseren	2.100	800		6=1-2
Onzekerheden/risico's	105	80		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.495			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		5.880		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.615	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			1.008	11=10*5

De raming betreft de totale opbrengsten en kosten van deze grondexploitatie over de *gehele looptijd*. Op de nog te realiseren opbrengsten en kosten worden de projectspecifieke risico's becijferd (bedrag risico * kans op voordoen) en in mindering gebracht. Zoals hiervoor is aangegeven moeten deze risico's onderbouwd en toegespitst zijn op de nog te realiseren transacties en verwachte nog te maken kosten van deze grondexploitatie.

De *cumulatieve realisatie van opbrengsten en lasten tot en met het verslagjaar* wordt afgezet tegen de raming van de totale opbrengsten en kosten van de individuele grondexploitatie. De realisatie van deze grondexploitatie komt hiermee uit op 62%. De tussentijdse winst die als gerealiseerd moet worden beschouwd komt hiermee uit op € 1.008.

Tussentijdse winst

De gerealiseerde ofwel tussentijdse winst is € 1.008. De tussentijdse winst wordt verantwoord ten gunste van taakveld 8.2 Grondexploitatie (dan wel 3.2 Fysieke infrastructuur). De projectspecifieke risico's bij de opbrengsten bedragen € 105. Dit zijn risico's zoals bijvoorbeeld het risico dat de nog uit te geven kavels niet kunnen worden verkocht. De projectspecifieke risico's bij de kosten bedragen € 80. Dit zijn risico's op mogelijke aanvullende kosten omdat bij niet bouw- en woonrijp gemaakte kavels mogelijk resterende vervuiling dieper moet worden afgegraven. *Het gaat hierbij om de gerealiseerde winst tot en met het verslagjaar. De tussentijdse winst die in voorliggende jaar/jaren reeds is verantwoord, moet - voor de winst over het lopende jaar - hierop in mindering worden gebracht.* In dit voorbeeld was nog geen winst genomen in een voorliggend jaar.

Berekening stand onderhanden werk (ultimo)

€ 5.000 (gerealiseerde kosten) - / - € 4.492 (€ 5.500 opbrengsten - / - € 1.008 gerealiseerde winst) = € 508 (onderhanden werk)

Voorbeeld 2

Vervolg van voorbeeld: 1 jaar later (jaar 2):

De nog te realiseren kosten zijn nu € 500 en de nog te realiseren opbrengsten zijn € 1.100.

De risicopercentages zijn ongewijzigd: de bedragen onzekerheid zijn daarop aangepast.

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex	7.600	5.800	1.800	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	6.500	5.300		2
Percentage gerealiseerd van de raming	86%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		91%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			78%	5=3*4
Nog te realiseren	1.100	500		6=1-2
Onzekerheden/risico's	55	50		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.545			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		5.850		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.695	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			1.325	11=10*5
In jaar 1 tussentijds genomen winst			1.008	12
In jaar 2 te nemen tussentijdse winst			317	13=11-12

De realisatie van deze grondexploitatie komt hiermee nu uit op 78%. De cumulatieve tussentijdse winst die als gerealiseerd moet worden beschouwd komt hiermee uit op € 1.325. Na aftrek van de in jaar 1 genomen winst € 1.008 is de te nemen winst in jaar 2 € 317.

Tussentijdse winst jaar 2

De gerealiseerde ofwel tussentijdse winst is € 1.325. Na aftrek van de genomen winst van jaar 1 van € 1.008 resteert een gerealiseerde ofwel tussentijdse jaarwinst van € 317. De projectspecifieke risico's bij de opbrengsten bedragen € 55. Dit zijn risico's zoals bijvoorbeeld het risico dat de nog uit te geven kavels niet kunnen worden verkocht. De projectspecifieke risico's bij de kosten bedragen € 50. Dit zijn risico's op mogelijke aanvullende kosten omdat bij niet bouw- en woonrijp gemaakte kavels mogelijk resterende vervuiling dieper moet worden afgegraven.

Bijzondere grondexploitaties

Het overgrote deel van de gemeentelijke grondexploitaties geven een 'normale' cashflow te zien, met aan het begin relatief grote volumes aan kosten (vanwege voorbereiding, verwerving, sloop en werkzaamheden van bouwrijp maken) en na verloop van tijd een toenemende opbrengstenstroom door de verkoop van grondkavels. Bij dergelijke grondexploitaties zal er in de beginfase nog geen of slechts beperkt sprake zijn tussentijdse winst, omdat de realisatie van opbrengsten relatief laag is en omdat de projectspecifieke risico's bij de aanvang van een project veelal hoger zijn. De tussentijdse

winst zal in omvang toenemen naarmate de grondexploitatie vordert en de grondkavels daadwerkelijk worden verkocht en bebouwd en de projectspecifieke risico's afnemen. Uiteraard bestaan er uitzonderingen, waarbij de grondkavels relatief vlot en dus aan het begin van de grondexploitatie kunnen worden verkocht en de kosten voor voorzieningen zoals infrastructuur pas laat hoeven te worden gerealiseerd. De toepassing van de POC-methode leidt in dergelijke gevallen tot een behoudende tussentijdse winstverantwoording. Vanwege de eenduidigheid en eenvoud wordt voor dergelijke grondexploitaties geen uitzondering gemaakt voor het toepassen van de POC-methode. Overweging die daarbij tevens een rol speelt voor de commissie BBV is het stelsel van de gemeentelijke begroting. Via specifiek ingestelde reserves is het in alle gevallen mogelijk – ook meerjarig – rekening te houden met de prognose van winsten die vanuit positieve grondexploitaties naar verwachting zullen gaan optreden.

Raakvlak met fiscale aangifte (Vpb)

Voor wat betreft de fiscale jaarwinstbepaling (Vpb) zijn er nog geen uniforme regels of methodieken voor gemeentelijke grondexploitaties vastgesteld. In zijn algemeenheid moet de fiscale jaarwinst op basis van goed koopmansgebruik worden berekend. Ook hierbij is een Percentage of Completion-methode (POC) een aanvaardbare methodiek, zij het dat de tussentijdse winst (in het bedrijfsleven) veelal wordt bepaald op basis van hetzij de gerealiseerde omzet, hetzij de gerealiseerde kosten (en niet de vermenigvuldiging daarvan).

Het BBV is een (aangepast) stelsel van lasten en baten. De POC-methode is hierop aangepast en is gekozen om recht te doen aan het beginsel van voorzichtigheid dat bij een bestedingshuishouding als een gemeente extra belangrijk is. Gerealiseerde resultaten moeten immers niet te vroeg (er moet voldoende zekerheid zijn over het resultaat) worden besteed aan (andere) voorzieningen in de gemeente. In de ogen van de commissie kan de ten behoeve van de gemeentelijke verslaggeving gehanteerde tussentijdse winstbepaling als basis dienen voor de fiscale winst. Het is uiteraard aan de individuele gemeente en de belastingeenheid om daarbij de specifieke feiten en omstandigheden in ogenschouw te nemen.

Bijlage 5 Verwerken onderhanden werk grondexploitatie

Inleiding

In deze bijlage is een voorbeeld van de boekhoudkundige verwerking aan de hand van onder meer journaalposten van een meerjarige grondexploitatie opgenomen. Het betreft een voorbeeld voor een heel specifieke en specialistische doelgroep, te weten de mensen die grondexploitaties maken. De verschillende stappen zijn rekenkundig uitgewerkt zodat alles na te rekenen is en te volgen. Het voorbeeld is zeer volledig en daardoor 'stof' voor de specialisten.

Casusbeschrijving (zie tevens onderstaande tabel B 5.0 Grondexploitatiebegroting):

Looptijd project:	4 jaar
Vreemd vermogen:	€ 5.000
Totale vermogen:	€ 6.333
Totale verwachte lasten: (exclusief rentelasten)	€ 6.500 (= 1.500 + 3.500 + 1.000 + 500)
Rente:	Er is bij de gemeente sprake van integrale financiering. De gemeente heeft een langlopende lineaire lening van € 4.500 voor een periode van 10 jaar tegen een rente van 4% per jaar. Er wordt niet afgelost. Daarnaast maakt de gemeente jaarlijks gebruik van de kredietfaciliteit van € 500 tegen een rente van 2%. Totale rentelasten € 190 per jaar.
Rente grondexploitatie:	Rente wordt bijgeschreven op de boekwaarde van de grondexploitatie (voorraden bouwgrond in exploitatie) overeenkomstig de notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2019). Rente overeenkomstig de berekening zoals opgenomen in de notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2019) is in deze casus per 1 januari voor alle jaren 3% ($(€ 4.500 \cdot 4\% + 500 \cdot 2\%) / € 5.000 = 3,8\%$; $3,8\% \cdot (€ 5.000 / € 6.333) = 3\%$ (= gewogen gemiddelde rentepercentage over aangetrokken leningen per 1 januari vermenigvuldigd met de verhouding vreemd vermogen gedeeld door totale vermogen per 1 januari).
Rente in prognose:	Deze is overeenkomstig deze notitie bepaald op 3%.

Tabel B 5.0 Grondexploitatie: begroting jaar 1 t/m 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1000	500	0	0	1500	1
Bouwrijp maken	500	2000	500	0	3000	2
Woonrijp maken	0	1000	500	500	2000	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	0	45	137	63	245	4=9*0,03
Totale lasten	1.500	3.545	1.137	563	6.745	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopen)	0	500	4.000	3.000	7.500	6
Tussentijdse winstneming	0	38	377	340	755	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	1.500	4.583	2.098	1	755	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	0	1.500	4.583	2.098		9

Totale verwachte rente: € 245 (= 3% * (1.500 + 4.583 + 2.097))¹⁵

Totale verwachte baten: € 7.500 (= 500 + 4.000 + 3.000)

Totale verwachte resultaat: € 755 positief (eindwaarde)

Tussentijdse winstneming: Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	755	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.500		2
Percentage gerealiseerd van de raming	0%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		22%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			0%	5=3*4
Nog te realiseren	7.500	5.245		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.745		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			755	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			0	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	755	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	500	5.045		2
Percentage gerealiseerd van de raming	7%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		75%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			5%	5=3*4
Nog te realiseren	7.000	1.700		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.745		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			755	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			38	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			38	13=11-12

¹⁵ In deze berekening is er sprake van een 'loop' ofwel een zogenaamde kringverwijzing: de uitkomst (de tussentijdse winstneming) levert input voor de berekening van de verwachte rente. Hierdoor is de boekwaarde per 1 januari hoger ten opzichte van de boekwaarde waarin de tussentijdse winstneming niet is opgenomen. Door hier uit te gaan van een goede benadering of een iteratief berekening kunnen realistische ramingen worden opgesteld. Zo worden de rentekosten van het vreemd vermogen toegerekend aan de grondexploitaties op basis van de boekwaarde per 1/1. Het is ook mogelijk ervoor te kiezen de rente te berekenen over de boekwaarde per 1 januari exclusief de tussentijdse winstneming. Om de rente dan te kunnen berekenen is het wel noodzakelijk voor de renteberekening de boekwaarde van de voorraad gronden per 1 januari volgens de balans te verlagen met de gerealiseerde tussentijdse winstnemingen.

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	755	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.182		2
Percentage gerealiseerd van de raming	60%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		92%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			55%	5=3*4
Nog te realiseren	3.000	563		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.745		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			755	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			415	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			38	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			377	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	755	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.500	6.745		2
Percentage gerealiseerd van de raming	100%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		100%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			100%	5=3*4
Nog te realiseren	0	0		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.745		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			755	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			755	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			415	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			340	13=11-12

De standaard journaalposten bij deze grondexploitatie zijn:

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken		Aan	Crediteuren	
2.	Debiteuren		Aan	Verkoopopbrengsten	
3.	Toegerekende rente		Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	
4.	Voorraad gronden		Aan	Taakveld Grondexploitatie	
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)		Aan	Te betalen rente/bank	

Toelichting journaalpost

De lasten en baten zijn verantwoord op het taakveld 8.2 Grondexploitatie (woningbouw). Grondverwerving en -verkoop is categorie 3.1, bouw- en woonrijp maken is categorie 3.2, toegerekende rente 7.4 (= doorbelasting vanuit het taakveld Treasury; betreft rentelast berekend (overeenkomstig deze notitie) over de boekwaarde van de voorraad gronden per 1 januari) en mutatie onder handen werk betreft een baat met categorie 7.5 en wordt toegevoegd aan de post voorraad bouwgronden in exploitatie op de balans (A213). Op taakveld 8.2 blijft per saldo een resultaat staan. Dat is de tussentijdse winstneming en in het laatste jaar de winstneming van het laatste jaar.

Jaar 1

Ten behoeve van de jaarrekening over het eerste jaar (en begroting volgende jaar) is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.1 Grondexploitatie: rekening jaar 1, begroting jaar 2 t/m 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	1700	1
Bouwrijp maken	400	2000	500	0	2900	2
Woonrijp maken	0	1000	500	500	2000	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	0	48	140	64	253	4=9*0,03
Totale lasten	1.600	3.548	1.140	564	6.853	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkoopen)	0	500	4.000	3.000	7.500	6
Tussentijdse winstneming	0	32	324	291	647	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	1.600	4.680	2.144	0	647	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	0	1.600	4.680	2.144		9

Hierin zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke lasten: € 1.600 (begroot: € 1.500)

Totale verwachte lasten: € 6.600 (was: € 6.500)
(exclusief rentelasten)

Totale verwachte rente: € 253 (was: € 245) (= 3% * (1.600 + 4.680 + 2.144))

Totale verwachte baten: € 7.500 (was: € 7.500)

Totale verwachte resultaat: € 647 positief (was: € 755) (eindwaarde)

Tussentijdse winstneming: Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	647	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	0%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		23%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			0%	5=3*4
Nog te realiseren	7.500	5.253		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.853		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			647	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			0	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	647	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	500	5.148		2
Percentage gerealiseerd van de raming	7%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		75%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			5%	5=3*4
Nog te realiseren	7.000	1.705		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.853		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			647	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			32	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			32	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	647	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.288		2
Percentage gerealiseerd van de raming	60%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		92%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			55%	5=3*4
Nog te realiseren	3.000	564		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.853		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			647	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			356	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			32	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			324	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	647	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.500	6.853		2
Percentage gerealiseerd van de raming	100%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		100%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			100%	5=3*4
Nog te realiseren	0	0		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.853		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			647	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			647	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			356	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			291	13=11-12

In de jaarrekening over het eerste jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 1

(bedragen x € 1000)	Begroot	Realisatie
Grondverwerving	1.000	1.200
Bouwrijp maken	500	400
Woonrijp maken	0	0
Toegerekende rente	0	0
Totale lasten	1.500	1.600
Totale opbrengsten (verkopen)	0	0
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	1.500	1.600
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	0	0

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 1

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	1.600	
Vreemd vermogen		1.600

*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 1 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving	1.200	Aan	Crediteuren	1.600
	Bouw- en woonrijp maken	400			
2.	Debiteuren	0	Aan	Verkoopopbrengsten	0
3.	Toegerekende rente	0	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	0
4.	Voorraad gronden	1.600	Aan	Taakveld Grondexploitaties	1.600
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Jaar 2

Ten behoeve van de jaarrekening over het tweede jaar is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.2 Grondexploitatie: rekening jaar 1 en 2, begroting jaar 3 en 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	1700	1
Bouwrijp maken	400	1900	500	0	2800	2
Woonrijp maken	0	900	500	500	1900	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	0	48	127	58	233	4=9*0,03
Totale lasten	1.600	3.348	1.127	558	6.633	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkoopen)	0	800	4.000	3.000	7.800	6
Tussentijdse winstneming	0	89	569	509	1.167	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	1.600	4.237	1.932	-1	1.167	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	0	1.600	4.237	1.932		9

Hierin zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke lasten: € 3.300 (begroot: € 3.500)

Totale verwachte lasten: € 6.400 (was: € 6.600, primair begroot € 6.500)
(exclusief rentelasten)

Totale werkelijk rente: € 48 (=1.600 * 3%)

Totale verwachte rente: € 233 (was: € 253, primair begroot € 245) (=3%*(1.600+4.237+1.932))

Werkelijke baten: € 800 (begroot: € 500)

Totale verwachte baten: € 7.800 (was: € 7.500)

Totale verwachte resultaat: € 1.167 positief (was: € 647, primair begroot € 755) (eindwaarde)

Tussentijdse winstneming: Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	647	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	0%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		23%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			0%	5=3*4
Nog te realiseren	7.500	5.253		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.853		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			647	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			0	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	1.167	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	800	4.948		2
Percentage gerealiseerd van de raming	10%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		75%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			8%	5=3*4
Nog te realiseren	7.000	1.685		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.800			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.633		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.167	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			89	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			89	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	1.167	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.800	6.075		2
Percentage gerealiseerd van de raming	62%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		92%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			56%	5=3*4
Nog te realiseren	3.000	558		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.800			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.633		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.167	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			658	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			89	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			569	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	1.167	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.800	6.633		2
Percentage gerealiseerd van de raming	100%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		100%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			100%	5=3*4
Nog te realiseren	0	0		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.800			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.633		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.167	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			1.167	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			658	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			509	13=11-12

Financiële analyse jaar 2 ten opzichte van jaar 1

Het verwachte resultaat van de grondexploitatie is toegenomen met € 520 (van € 647 naar € 1.167). Dit wordt veroorzaakt door lagere werkelijke lasten van € 200 (van € 6.600 naar € 6.400) en hogere gerealiseerde opbrengsten van € 300 (van € 7.500 naar € 7.800). De verwachte rentelasten zijn met € 20 (van € 253 naar € 233) afgenomen door de lagere lasten en hogere opbrengsten. De tussentijdse winstneming is 8% en is met € 89 in totaal € 57 hoger dan de geprognosticeerde € 32 van jaar 2 in jaar 1.

In de jaarrekening over het tweede jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 2

(bedragen x € 1000)	Begroot	Realisatie
Grondverwerving	500	500
Bouwrijp maken	2.000	1.900
Woonrijp maken	1.000	900
Toegerekende rente	48	48
Totale lasten	3.548	3.348
Totale opbrengsten (verkopen)	500	800
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	3.080	2.637
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	-32	-89

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 2

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	4.237	
Vreemd vermogen		4.237

*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 2 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken	500 2.800	Aan	Crediteuren	3.300
2.	Debiteuren	800	Aan	Verkoopopbrengsten	800
3.	Toegerekende rente	48	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	48
4.	Voorraad gronden	2.637	Aan	Taakveld Grondexploitaties	2.637
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Jaar 3

Ten behoeve van de jaarrekening over het derde jaar is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.3 Grondexploitatie: rekening jaar 1 t/m 3, begroting jaar 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	1700	1
Bouwrijp maken	400	1900	500	0	2800	2
Woonrijp maken	0	900	500	500	1900	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	0	48	127	61	237	4=9*0,03
Totale lasten	1.600	3.348	1.127	561	6.637	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopen)	0	800	3.700	3.000	7.500	6
Tussentijdse winstneming	0	89	385	389	863	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	1.600	4.237	2.049	0	863	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	0	1.600	4.237	2.049		9

Hierbij zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke lasten: € 500 (begroot: € 500)

Totale verwachte lasten: € 6.400 (was: € 6.400, primair begroot € 6.500)
(exclusief rentelasten)

Totale werkelijk rente: € 127 (= 4.237 * 3%)

Totale verwachte rente: € 237 (was: € 233, primair begroot € 245) (=3%*(1.600+4.237+2.049))

Werkelijke baten: € 3.700 (begroot: € 4.000)

Totale verwachte baten: € 7.500 (was: € 7.800, primair begroot € 7.500)

Totale verwachte resultaat: € 863 positief (was: € 1.167, primair begroot € 755) (eindwaarde)

Tussentijdse winstneming: Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	647	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	0%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		23%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			0%	5=3*4
Nog te realiseren	7.500	5.253		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.853		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			647	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			0	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	1.167	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	800	4.948		2
Percentage gerealiseerd van de raming	10%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		75%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			8%	5=3*4
Nog te realiseren	7.000	1.685		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.800			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.633		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.167	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			89	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			89	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.637	863	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.075		2
Percentage gerealiseerd van de raming	60%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		92%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			55%	5=3*4
Nog te realiseren	3.000	561		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.637		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			863	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			474	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			89	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			385	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.637	863	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.500	6.637		2
Percentage gerealiseerd van de raming	100%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		100%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			100%	5=3*4
Nog te realiseren	0	0		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.637		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			863	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			863	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			474	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			389	13=11-12

Financiële analyse jaar 3 ten opzichte van jaar 2

Het verwachte resultaat van de grondexploitatie is afgenomen met € 304 (van € 1.167 naar € 863). Dit wordt veroorzaakt lagere gerealiseerde opbrengsten van € 300 (van € 7.800 naar € 7.500) en hogere verwachte rentelasten van € 4 (van € 233 naar € 237). De tussentijdse winstneming is 55%. Over jaar 2 is door deze daling van het verwachte resultaat feitelijk € 20 (€ 89 - € 69 (8%*€ 863=€ 69)) teveel tussentijds winstgenomen. Deze moet worden gecorrigeerd in jaar 3 en wordt in deze casus verrekend met de tussentijdse winstneming over jaar 3. De tussentijdse winstneming komt daarmee op € 385 (= € 474 - € 89). Dat is € 183 lager dan een jaar eerder geprognosticeerd (€ 568).

In de jaarrekening over het derde jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 3

(bedragen x € 1000)	Begroot	Realisatie
Grondverwerving	0	0
Bouwrijp maken	500	500
Woonrijp maken	500	500
Toegerekende rente	127	127
Totale lasten	1.127	1.127
Totale opbrengsten (verkopen)	4.000	3.700
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	-2.305	-2.188
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	-568	-385

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 3

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	2.049	
Vreemd vermogen		2.049

*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 3 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving	0	Aan	Crediteuren	1.000
	Bouw- en woonrijp maken	1.000			
2.	Debiteuren	3.700	Aan	Verkoopopbrengsten	3.700
3.	Toegerekende rente	127	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury	127
4.	Voorraad gronden	2.188	Aan	Taakveld Grondexploitaties	2.188
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Jaar 4

Ten behoeve van de jaarrekening over het vierde jaar is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.4 Grondexploitatie: rekening jaar 1 t/m 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	1700	1
Bouwrijp maken	400	1900	500	0	2800	2
Woonrijp maken	0	900	500	450	1850	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	0	48	127	61	237	4=9*0,03
Totale lasten	1.600	3.348	1.127	511	6.587	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopten)	0	800	3.700	3.100	7.600	6
Tussentijdse winstneming	0	89	385	539	1.013	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	1.600	4.237	2.049	0	1.013	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	0	1.600	4.237	2.049		9

Hierbij zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke lasten: € 450 (begroot: € 500)

Totale verwachte lasten: € 6.350 (was: € 6.400, primair begroot € 6.500)
(exclusief rentelasten)

Totale werkelijk rente: € 61 (= 2.049 * 3%)

Totale verwachte rente: € 237 (was: € 237, primair begroot € 245) (=3%*(1.600+4.237+2.049))

Werkelijke baten: € 3.100 (begroot: € 3.000)

Totale verwachte baten: € 7.600 (was: € 7.500, primair begroot € 7.500)

Totale verwachte resultaat: € 1.013 positief (was: € 863, primair begroot € 755) (eindwaarde)

Tussentijdse winstneming: Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	647	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	0%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		23%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			0%	5=3*4
Nog te realiseren	7.500	5.253		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.853		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			647	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			0	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	1.167	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	800	4.948		2
Percentage gerealiseerd van de raming	10%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		75%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			8%	5=3*4
Nog te realiseren	7.000	1.685		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.800			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.633		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.167	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			89	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			89	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.637	863	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.075		2
Percentage gerealiseerd van de raming	60%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		92%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			55%	5=3*4
Nog te realiseren	3.000	561		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.500			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.637		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			863	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			474	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			89	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			385	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.600	6.587	1.013	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.600	6.587		2
Percentage gerealiseerd van de raming	100%			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		100%		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			100%	5=3*4
Nog te realiseren	0	0		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	7.600			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		6.587		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			1.013	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			1.013	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			474	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			539	13=11-12

Financiële analyse jaar 4 ten opzichte van jaar 3

Het gerealiseerde eindresultaat van de grondexploitatie is toegenomen met € 150 (van € 8.63 naar € 1.013). Dit wordt veroorzaakt door lagere lasten van € 50 (van € 6.400 naar € 6.350) en hogere gerealiseerde opbrengsten van € 100 (van € 7.500 naar € 7.600). De tussentijdse winstneming is 55%. Tot en met jaar 3 is door deze stijging van het gerealiseerde resultaat feitelijk € 83 (= € 557 (=55%*€ 1.013) - € 89 - € 385) 'te weinig' tussentijds winst genomen. De winstneming in het laatste jaar, zijnde 45% komt daarmee op € 539 (€ 1.013 -/- € 474). Dat is € 150 hoger dan een jaar eerder geprognosticeerd (€ 389) en betreft de resultaatverbetering die in het vierde en laatste jaar is gerealiseerd.

In de jaarrekening over het vierde jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 4

(bedragen x € 1000)	Begroot	Realisatie
Grondverwerving	0	0
Bouwrijp maken	0	0
Woonrijp maken	500	450
Toegerekende rente	61	61
Totale lasten	561	511
Totale opbrengsten (verkopen)	3.000	3.100
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	-2.050	-2.050
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	-389	-539

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 4

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	0	
Vreemd vermogen		0

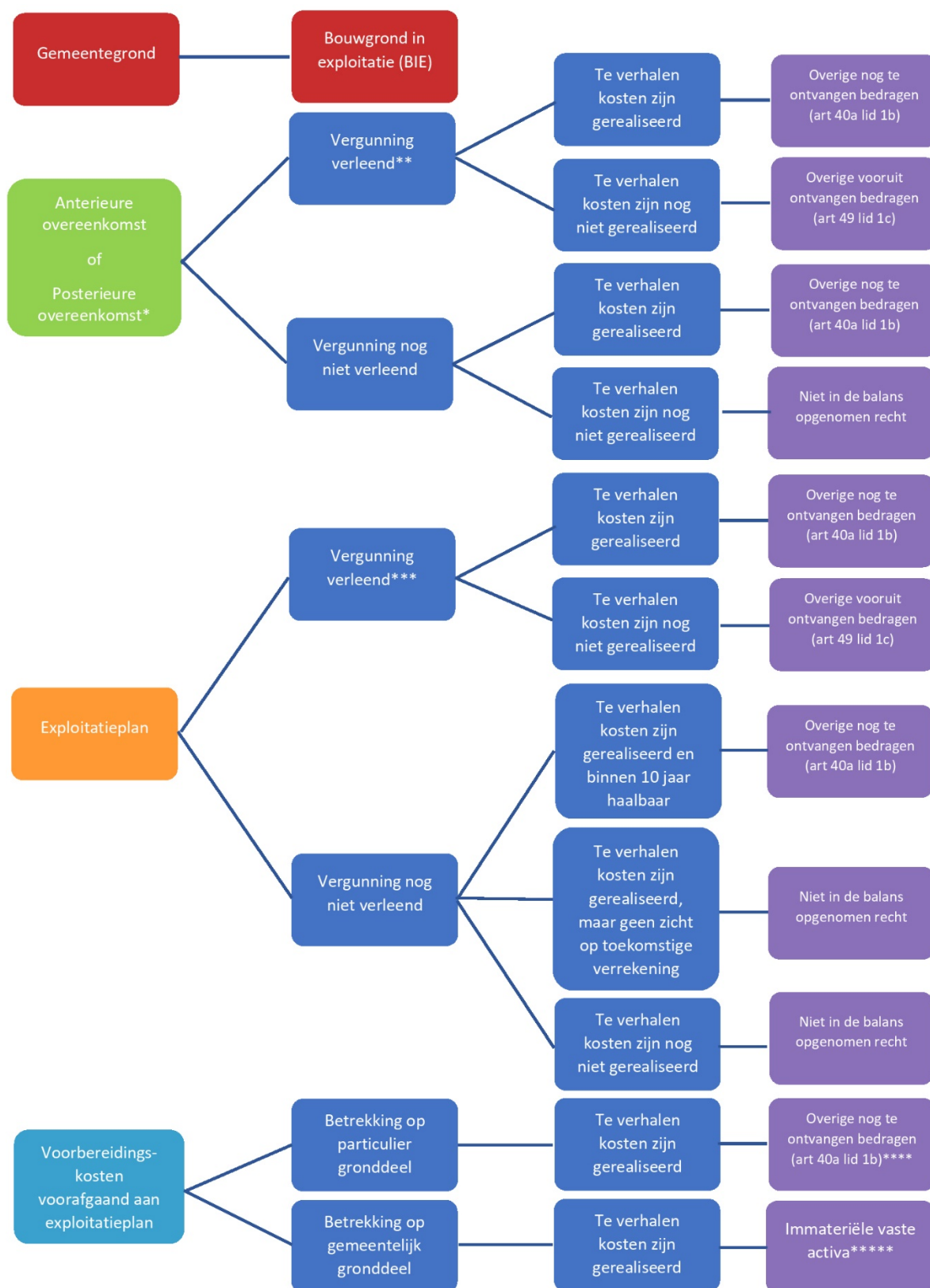
*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 4 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken	0 450	Aan	Crediteuren	450
2.	Debiteuren	3.100	Aan	Verkoopopbrengsten	3.100
3.	Toegerekende rente	61	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	61
4.	Voorraad gronden	2.050	Aan	Taakveld Grondexploitaties	2.050
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Bijlage 6 Verantwoordingsschema faciliterend grondbeleid



Toelichting verantwoordingsschema faciliterend grondbeleid

*) Een posterieure overeenkomst komt alleen voor in combinatie met een exploitatieplan. In de tabel is weergegeven wat de verslaggevingstechnische verwerking is op het moment dat de overeenkomst is afgesloten. Deze is voor een posterieure overeenkomst gelijk aan een anterieure overeenkomst.

**) Uitgangspunt hierbij is dat bij het verlenen van de omgevingsvergunning (een deel van) de betalingsverplichting is ontstaan op basis van de afspraken in de overeenkomst. In de overeenkomst kunnen ook afwijkende afspraken worden gemaakt over het moment van ontstaan van de betalingsverplichting.

***) Uitgangspunt hierbij is dat bij het verlenen van de omgevingsvergunning de betalingsverplichting voor de exploitatiebijdrage is ontstaan.

****) Voorwaarden: passend binnen kostensoortenlijst Wro/Bro, maximaal 5 jaar en bestaan concrete plannen tot ontwikkeling van een exploitatieplan waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt.

*****) Zie notitie hoofdstuk 5.3.2.

Bijlage 7 Vennootschapsbelasting

De regelgeving in het BBV en in deze notitie hangt in belangrijke mate samen met de vennootschapsbelasting (Vpb) die met ingang van 1 januari 2016 voor overheidslichamen is gaan gelden. Het begrippenkader zoals dit voor het BBV vanaf 2016 wordt gehanteerd, heeft tevens als basis gediend voor de (fiscale) Handreiking grondbedrijven van november 2015¹⁶ van de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (SVLO). In dit hoofdstuk wordt kort ingegaan op de raakvlakken (alsook verschillen) tussen de verslaggevingsregels volgens het BBV en de fiscale regels voor de Vpb. Voor een meer inhoudelijke fiscale beschouwing verwijzen wij naar de Handreiking en andere producten die onder het SVLO tot stand zijn gekomen.

Definitie en reikwijdte van het begrip grondexploitatie

Voor de fiscale winstbepaling is ten aanzien van het begrip grondexploitatie aangesloten bij de definitie zoals deze voor bouwgrond in exploitatie vanaf 2016 (scherper) is gaan gelden. Het gaat hierbij om lopende (operationele) complexen waarbij grond en eventueel aanwezige opstallen worden omgevormd naar bouwgrond die wordt verkocht of in erfpacht uitgegeven. De organisatorische eenheid van de gemeente die deze taak uitvoert, wordt - als organisatie van kapitaal en arbeid - daarbij als ondernemer voor Vpb aangemerkt en alle daarmee samenhangende opbrengsten en kosten worden in de fiscale winstbepaling betrokken. Het gaat daarbij niet om individuele kavels maar om het geheel van alle complexen, zowel positieve als negatieve grondexploitaties.

Niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG)

De NIEGG zijn met ingang van 1 januari 2016 conform het wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 afgeschaft en vallen voor de Vpb in beginsel buiten het ondernemerschap ter zake van de gemeentelijke grondexploitaties. De tot en met 2015 hieronder opgenomen gronden en vastgoed zijn – afhankelijk van de feitelijke status van deze gronden – in 2016 overgeheveld naar BIE ingeval van een operationele grondexploitatie, dan wel naar MVA als zijnde vastgoed. In dit laatste geval zal het van de specifieke feiten en omstandigheden afhangen of de exploitatie van dit vastgoed onder de Vpb valt. Dit valt buiten de reikwijdte van deze notitie.

‘Warme gronden’

Warme gronden zijn gronden die door de gemeente zijn aangeschaft met oogmerk tot toekomstige ontwikkeling, maar zijn nog niet opgenomen in een operationele grondexploitatie (zie hoofdstuk 4.2). Voor de Vpb vallen deze gronden vanaf het moment van verkrijging afhankelijk van de feiten en omstandigheden onder de de Vpb onderneming. Waardeontwikkeling vanaf de verwerving vallen daarmee in beginsel volledig onder de Vpb. Zie ook hetgeen hierna onder de alinea **Besluitvorming BIE** is opgemerkt over anticiperende aankopen.

Grondexploitatie-vreemde activiteiten

De aangescherpte definitie van BIE heeft tot gevolg dat grondexploitatie-vreemde activiteiten niet (meer) onder de operationele grondexploitatiecomplexen mogen worden verantwoord. Dit sluit in belangrijke mate aan bij het fiscale winstbegrip voor de Vpb. Zo worden bij bepaling of sprake is van

¹⁶ https://vng.nl/files/vng/20151106_handreiking_vennootschapsbelasting_en_het_gemeentelijk_grondbedrijf.pdf

een (structureel) winstgevendende grondexploitaties – zie de quickscan – op voorhand alle activiteiten die niet samenhangen met het produceren van bouwgrond, zoals de bouw, renovatie en exploitatie van vastgoed, beheer van de openbare ruimte, erfpachtbeheer e.d. buiten beschouwing gelaten.

Faciliterend grondbeleid

Bij faciliterend grondbeleid maakt de gemeente het voor private partijen mogelijk voor eigen risico en rekening bouwgrond te vervaardigen en kunnen de kosten die de gemeente maakt voor de openbare ruimte en nutsvoorzieningen op de betrokkenen worden verhaald. Deze activiteiten worden als zelfstandige overheidsmatige taak niet in de Vpb beschouwingen betrokken. Alleen indien het faciliterend grondbeleid binnen dezelfde organisatorische eenheid van het (actieve) grondbeleid wordt uitgevoerd en hiermee onlosmakelijk is verbonden, zullen de hiermee gemoeide kosten en opbrengsten in de fiscale winstbepaling van deze onderneming worden betrokken.

Besluitvorming BIE

Het startmoment waarop een grondexploitatie als BIE mag worden verantwoord op de balans is vanaf 2016 uitdrukkelijk verbonden aan de besluitvorming door de raad. Hiermee is ook voor de fiscale regelgeving een duidelijk startmoment van de grondexploitatie en daarmee het moment van sfeerovergang gedefinieerd. Dit is met name van belang voor nieuwe operationele grondexploitaties die vanaf 2016 aan de BIE-complexen zullen worden toegevoegd. Voor de fiscale regelgeving is als uitzondering aangegeven de situatie dat – vooruitlopend op een door de raad vast te stellen BIE – grond of vastgoed al of niet anticiperend wordt aangekocht met het oogmerk tot ontwikkeling. In dergelijke gevallen is deze (eerdere) aankoop voor de fiscale winstbepaling het moment van sfeerovergang naar het Vpb-ondernemerschap.

Kostentoerekening

De kosten die vanaf 2016 volgens het BBV mogen worden toegerekend aan grondexploitatie – Wro/Bro kostensoortenlijst – zijn voor de fiscale winstbepaling volledig geaccepteerd. Overigens kan het in voorkomende gevallen zo zijn dat voor de fiscale winstbepaling meer kosten in aftrek genomen mogen worden wanneer kan worden aangetoond dat deze direct samenhangen met de BIE. Vooral bij samenwerkingsverbanden komt het voor dat afspraken zijn gemaakt voor specifieke kosten of voorzieningen om de bouwkavels op een efficiënte manier op de markt aan te kunnen bieden.

Rente

De rente die mag worden toegerekend aan grondexploitatie is vanaf 2016 beperkt tot de werkelijk betaalde rente over het vreemd vermogen en sluit daarmee als uitgangspunt in belangrijke mate aan bij de fiscale regelgeving. De externe rentelast mag daarbij direct (partiële financiering) of via een omslag (ingeval van totaalfinanciering) worden toegerekend aan de investeringen in de grondexploitatie. Bij de fiscale winstbepaling is deze laatste methodiek in ieder geval toegestaan wanneer de verhouding tussen eigen vermogen en vreemd vermogen zich bevindt tussen de aangegeven bandbreedte. Overigens zal de hoogte van de jaarlijkse fiscale rentelast in de meeste gevallen niet gelijk zijn aan de rentelast op BBV-grondslagen. Dit komt onder meer omdat bij de fiscale openingsbalans niet de boekwaarde volgens de gemeentelijke administratie wordt gehanteerd, maar de marktwaarde (zie onder het volgende kopje Fiscale openingsbalans en waardering). Bij een negatieve boekwaarde is rentebijbeschrijving optioneel.

Fiscale openingsbalans en waardering

De grondexploitaties worden voor de fiscale openingsbalans per 1 januari 2016 op marktwaarde gewaardeerd en wijken daarmee af van de BBV-waarderingsgrondslagen tegen vervaardigingsprijs. Voor de waardering tegen marktwaarde zijn diverse instrumenten beschikbaar, waaronder de DCF-waarde die in de handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf van de SVLO is toegelicht. Voor grondbedrijven die buiten de in de SVLO-handreiking genoemde bandbreedtes vallen bestaat de mogelijkheid om met de belastingdienst een vaststellingsovereenkomst te sluiten. In de vaststellingsovereenkomst worden individuele afspraken gemaakt over:

- de wijze waarop de openingsbalanswaarde wordt gemaakt;
- de wijze waarop de openingsbalanswaarde het resultaat van de Vpb onderneming beïnvloedt;
- welke rentelast aan de onderneming wordt toegerekend.

Overigens blijven de verschillen tussen de BBV-waarderingsgrondslagen en de marktwaarde altijd buiten de gemeentelijke jaarrekening. Dit geldt ook voor grondexploitaties die vanaf 2016 operationeel worden en die fiscaal tegen de dan geldende marktwaarde bijvoorbeeld worden overgeboekt van MVA naar BIE.

Disconteringsvoet

De disconteringsvoet bij de DCF-methode voor de waardering op de fiscale openingsbalans wordt gebaseerd op de rentevergoeding op het vreemd vermogen alsmede een rendement op het eigen vermogen. In de handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf wordt uitgegaan van de veronderstelling dat gemeenten - conform private investeerders - een rendement op investeringen nastreven. In praktijk is dit niet in overeenstemming met de feiten en omstandigheden. Doelstelling van grondexploitatie is bij gemeenten in de regel het nastreven van een maatschappelijk rendement in de vorm van het voorzien in benodigde gronden voor woningen en bedrijvigheid en het zorgdragen voor infrastructuur en kwalitatief toereikende openbare ruimte.

De disconteringsvoet speelt binnen het BBV feitelijk alleen een rol ingeval de verliesvoorziening voor negatieve grondexploitatie niet tegen nominale waarde wordt bepaald maar tegen de contante waarde (conform artikel 63 lid 7 BBV). Zoals hiervoor vermeld is daarbij een financieel rendement niet relevant. De daarbij te hanteren disconteringsvoet is daarom met ingang van 2016 gekoppeld aan de gemiddeld verwachte prijsinflatiepercentage van 2%. Zie hoofdstuk 5.5 van deze notitie.

Fiscale jaarwinstbepaling

De fiscale jaarwinstbepaling vindt plaats op basis van de fiscale waarderingsgrondslagen (marktwaarde bij de openingsbalans) en vervolgens door middel van de fiscale vermogensvergelijking, zijnde de vermogensmutatie tussen begin en het einde van het jaar. Voor langjarige projecten zoals bij grondexploitaties zal gedurende de looptijd op basis van goed koopmansgebruik de jaarwinst moeten worden bepaald. Duidelijke fiscale handreikingen voor de wijze waarop de fiscale jaarwinst kan worden berekend, zijn nog niet voorhanden. Wel is in de SVLO Nieuwsflits van 8 februari 2018 uiteengezet dat onder voorwaarden, voor de fiscale jaarwinstbepaling ook nog te maken kosten ten laste van de verkoopopbrengst gebracht mogen worden. Een belangrijke voorwaarde hierbij is dat door de gemeente verwachtingen zijn gewekt

jegens de koper over nog te maken kosten voor bijvoorbeeld voorzieningen in de openbare ruimte. Hiervan zal in ieder geval sprake zijn bij een door de raad vastgestelde grondexploitatie met daarin beschrijving en begrote bedragen voor de bedoelde voorzieningen.

In afwachting van nadere handreikingen wordt in overweging gegeven voor de tussentijdse fiscale winstrealisatie bij grondexploitaties de handelwijze toe te passen zoals in hoofdstuk 6.2 en bijlage 4 van deze notitie is uiteengezet. Deze handelwijze (POC-methode) sluit inhoudelijk in belangrijke mate aan bij de uiting van het SVLO.

Bijlage 8 Bronnen

Wettelijke kaders

Belangrijke wettelijke kaders worden gevormd door:

De Wet ruimtelijke ordening (Wro)¹⁷

De Wro regelt hoe ruimtelijke plannen in Nederland tot stand komen en gewijzigd worden. De Grondexploitatiewet maakt onderdeel uit van deze wet. Het Besluit ruimtelijke ordening (Bro) is gebaseerd op deze wet en bevat regels omtrent de voorbereiding, vormgeving, inrichting, beschikbaarstelling en (nadere) regels omtrent de inhoud en uitvoerbaarheid van bestemmingsplannen, inpassingsplannen en projectbesluiten en de toelichting onderscheidenlijk onderbouwing daarbij.

De Wet voorkeursrecht gemeenten¹⁸

Deze Wet maakt het mogelijk voor gemeenten om op een stuk grond een voorkeursrecht te vestigen. Het voorkeursrecht biedt de gemeente gedurende het planvormingsproces bescherming tegen ongewenste verkopen aan derden.

De onteigeningswet¹⁹

Wanneer de gemeentegrond niet op normale wijze kan kopen, kan de gemeente een onteigeningsprocedure inzetten. Onteigening is alleen mogelijk als dit in het algemeen belang is, onder in de wet vastgelegde voorwaarden en tegen schadeloosstelling.

Het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV)²⁰

Het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) verplicht gemeenten vanaf 2004 bij de begroting en het jaarverslag een programmaplan/verantwoording op te stellen met daarin een paragraaf over het grondbeleid. In deze paragraaf die de raad vaststelt, moet het college bij de begroting expliciet aangeven wat het te voeren grondbeleid in het komende jaar zal zijn en tevens legt zij verantwoording af over het gevoerde grondbeleid van het afgelopen begrotingsjaar. In 2016 is een wijziging doorgevoerd in het BBV waardoor de categorie 'Niet in exploitatie genomen gronden' is komen te vervallen. Er wordt een strikter onderscheid gemaakt in gronden die in exploitatie zijn genomen en overige gronden en terreinen.

Grondbeleid voor raadsleden²¹

Deze handreiking uit 2018 geeft een inleiding in het grondbeleid, en is een leesbaar en praktisch document voor raadsleden, maar ook voor ambtenaren en andere geïnteresseerden.

¹⁷ Wet ruimtelijke ordening: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0020449/>

¹⁸ Wet voorkeursrecht gemeenten: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0003391/>

¹⁹ Onteigeningswet: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0001842/>

²⁰ Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/>

²¹ https://vng.nl/files/vng/publicaties/2018/grondbeleid-voor-raadsleden_20181102.pdf

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf²²

Deze handreiking ondersteunt gemeentelijke grondbedrijven bij de implementatie van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. In de handreiking wordt aandacht besteed aan de volgende fiscale onderwerpen: afbakening van de activiteiten, vermogensetikettering, criteria voor het drijven van een onderneming, openingsbalans, samenwerkingsvormen en toezicht.

Handboek grondbeleid 2019²³

Dit handboek van Deloitte betreft een actualisatie van het handboek uit 2008 met ondersteuning van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Het handboek geeft ambtenaren en geïnteresseerde bestuurders in het vakgebied een handzaam, concreet en geactualiseerd overzicht van alles wat met grondbeleid te maken heeft. Het handboek biedt suggesties en voorstellen voor een betere transparantie en governance op het gebied van grondbeleid en voor de inrichting van grondbedrijven en sturing en verantwoording van grondexploitaties.

Toolbox financieringsconstructies

Deze Toolbox bestaat uit tientallen financieringsconstructies bestaande uit een beschrijving van een oplossing, een financieringsmogelijkheid of investeringsconditie. De constructies zijn in 5 categorieën verdeeld namelijk in fondsen, garanties, subsidies, leningen en andere vormen van organiseren. De beschikbare constructies zijn daar waar mogelijk aangevuld met uitgevoerde voorbeeldprojecten. Dit zijn praktische voorbeelden hoe een financieringsconstructie is toegepast in de praktijk.

Binnenkort verwacht

- Reiswijzer gebiedsontwikkeling 2019²⁴
- Notitie grondexploitaties commissie BADO

²² https://vng.nl/files/vng/20151106_handreiking_vennootschapsbelasting_en_het_gemeentelijk_grondbedrijf.pdf

²³ <https://view.deloitte.nl/2019-handboek-grondbeleid.html>

²⁴ Betreft een actualisatie van de reiswijzer uit 2011: <https://www.gebiedsontwikkeling.nu/artikelen/nieuwe-reiswijzer-gebiedsontwikkeling-helpt-bij-partnerselectie/>;
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2011/04/01/reiswijzer-gebiedsontwikkeling-2011>

Bijlage 9 Wetgeving

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Hoofdstuk I. Algemene bepalingen

Artikel 1

1 In dit besluit wordt verstaan onder:

<...>

- m. bouwgrond in exploitatie: gronden in eigendom van een provincie onderscheidenlijk een gemeente, waarvoor provinciale staten onderscheidenlijk de raad een grondexploitatiecomplex en een grondexploitatiebegroting heeft vastgesteld;

<...>

Hoofdstuk II. De begroting en de toelichting

<...>

Titel 2.3. De paragrafen

Artikel 9

1. In de begroting worden in afzonderlijke paragrafen de beleidslijnen vastgelegd met betrekking tot relevante beheersmatige aspecten, alsmede tot de lokale heffingen.
2. De begroting bevat ten minste de volgende paragrafen, tenzij het desbetreffende aspect bij de provincie onderscheidenlijk gemeente niet aan de orde is:

<...>

- b. weerstandsvermogen en risicobeheersing;

<...>

- d. financiering

<...>

- f. verbonden partijen;

- g. grondbeleid.

<...>

Artikel 11

1. Het weerstandsvermogen bestaat uit de relatie tussen:
 - a. de weerstandscapaciteit, zijnde de middelen en mogelijkheden waarover de provincie onderscheidenlijk gemeente beschikt of kan beschikken om niet begrote kosten te dekken;
 - b. alle risico's waarvoor geen maatregelen zijn getroffen en die van materiële betekenis kunnen zijn in relatie tot de financiële positie
2. De paragraaf betreffende het weerstandsvermogen en risicobeheersing bevat ten minste:
 - a. een inventarisatie van de weerstandscapaciteit;
 - b. een inventarisatie van de risico's;
 - c. het beleid omtrent de weerstandscapaciteit en de risico's;
 - d. een kengetal voor de:
 - 1a°. netto schuldquote;
 - 1b°. netto schuldquote gecorrigeerd voor alle verstrekte leningen;
 - 2°. solvabiliteitsratio;
 - 3°. grondexploitatie;
 - 4°. structurele exploitatieruimte; en
 - 5°. belastingcapaciteit.

- e. een beoordeling van de onderlinge verhouding tussen de kengetallen in relatie tot de financiële positie.
- 3. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de wijze waarop de kengetallen, genoemd in het tweede lid, onderdeel d, door provincies en gemeenten worden vastgesteld en in de begroting en het jaarverslag worden opgenomen.

<...>

Artikel 13

De paragraaf betreffende de financiering bevat in ieder geval de beleidsvoornemens ten aanzien van het risicobeheer van de financieringsportefeuille en geeft inzicht in de rentelasten, het renteresultaat, de wijze waarop rente aan investeringen, grondexploitaties en taakvelden wordt toegerekend en de financieringsbehoefte.

<...>

Artikel 15

- 1. De paragraaf betreffende de verbonden partijen bevat ten minste:
 - a. de visie op en de beleidsvoornemens omtrent verbonden partijen;
 - b. de lijst van verbonden partijen, die wordt onderverdeeld in:
 - 1°. gemeenschappelijke regelingen;
 - 2°. vennootschappen en coöperaties;
 - 3°. stichtingen en verenigingen, en,
 - 4°. overige verbonden partijen;
 - c. de lijst van verbonden partijen.
- 2. In de lijst van verbonden partijen wordt ten minste de volgende informatie opgenomen:
 - a. de wijze waarop de provincie onderscheidenlijk de gemeente een belang heeft in de verbonden partij en het openbaar belang dat ermee gediend wordt;
 - b. het belang dat de provincie onderscheidenlijk de gemeente in de verbonden partij heeft aan het begin en de verwachte omvang aan het einde van het begrotingsjaar;
 - c. de verwachte omvang van het eigen vermogen en het vreemd vermogen van de verbonden partij aan het begin en aan het einde van het begrotingsjaar;
 - d. de verwachte omvang van het financiële resultaat van de verbonden partij in het begrotingsjaar;
 - e. de eventuele risico's, als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de verbonden partij voor de financiële positie van de provincie onderscheidenlijk gemeente.

Artikel 16

De paragraaf betreffende het grondbeleid bevat ten minste:

- a. een visie op het grondbeleid in relatie tot de realisatie van de doelstellingen van de programma's die zijn opgenomen in de begroting;
- b. een aanduiding van de wijze waarop de provincie onderscheidenlijk gemeente het grondbeleid uitvoert;
- c. een actuele prognose van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie;
- d. een onderbouwing van de geraamde winstneming;
- e. de beleidsuitgangspunten omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

<...>

Hoofdstuk IV. De jaarstukken en de toelichting

Titel 4.1. Algemeen

Artikel 24

1. De jaarstukken bestaan ten minste uit:
 - a. het jaarverslag;
 - b. de jaarrekening.
2. Het jaarverslag bestaat ten minste uit:
 - a. de programmaverantwoording;
 - b. de paragrafen.
3. De jaarrekening bestaat uit:
 - a. het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening en de toelichting;
 - b. de balans en de toelichting;
 - c. de bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen;
 - d. een bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

<...>

Titel 4.3. De paragrafen

Artikel 26

Het jaarverslag bevat de paragrafen die ingevolge artikel 9 in de begroting zijn opgenomen. Ze bevatten de verantwoording van hetgeen in de overeenkomstige paragrafen in de begroting is opgenomen.

<...>

Titel 4.5. De balans en de toelichting

<...>

Paragraaf 4.5.3. Vaste activa

<...>

Artikel 34

In de balans worden onder de immateriële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

<...>

- b. kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief;

<...>

<...>

Paragraaf 4.5.4. Vlottende activa

<...>

Artikel 38

In de balans worden onder de voorraden afzonderlijk opgenomen:

- a. grond- en hulpstoffen;
- b. onderhanden werk, waaronder bouwgronden in exploitatie;
- c. gereed product en handelsgoederen;

<...>

<...>

Artikel 40a

1. In de balans worden onder de overlopende activa afzonderlijk opgenomen:

<...>

- b. overige nog te ontvangen bedragen en de vooruitbetaalde bedragen die ten laste van volgende begrotingsjaren komen.

<...>

<...>

Paragraaf 4.5.7. Toelichting op de balans

<...>

Artikel 52

1. In de balans worden onder de overlopende activa afzonderlijk opgenomen:
 - a. gronden en terreinen;
- <...>
2. In de toelichting op de balans wordt het verloop van de activa, als bedoeld in het eerste lid, gedurende het begrotingsjaar, in een sluitend overzicht weergegeven. Daaruit blijken, voor zover van toepassing:
 - a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de investeringen of desinvesteringen;
 - c. de afschrijvingen;
 - d. bijdragen van derden direct gerelateerd aan een actief;
 - e. afwaarderingen wegens duurzame waardeverminderingen;
 - f. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar.

<...>

Artikel 52d

1. In de toelichting op de balans wordt ten aanzien van de bouwgronden in exploitatie voor het totaal van de in exploitatie zijnde complexen aangegeven:
 - a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de vermeerderingen en verminderingen in het begrotingsjaar;
 - c. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar;
 - d. de geraamde nog te maken kosten met een onderbouwing;
 - e. de geraamde opbrengsten met een onderbouwing;
 - f. het geraamde eindresultaat en de berekeningswijze die hiervoor is gehanteerd met een onderbouwing en de aannames die eraan ten grondslag liggen.
2. De gegevens, bedoeld in het eerste lid, zijn gebaseerd op een waardering per complex.

<...>

Hoofdstuk V. Waardering, activeren en afschrijven

<...>

Artikel 60

Kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief kunnen worden geactiveerd indien:

- a. het voornemen bestaat het actief te gebruiken of te verkopen;
- b. de technische uitvoerbaarheid om het actief te voltooien vaststaat;
- c. het actief in de toekomst economisch of maatschappelijk nut zal genereren en;
- d. de uitgaven die aan het actief zijn toe te rekenen betrouwbaar kunnen worden vastgesteld.

<...>

Artikel 63

1. Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
2. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten.
3. De vervaardigingsprijs omvat de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen voorts worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend; in

dat geval vermeldt de toelichting dat deze rente is geactiveerd.

<...>

7. Passiva worden gewaardeerd tegen de nominale waarde, met uitzondering van voorzieningen die tegen contante waarde zijn gewaardeerd.

<...>

Artikel 64

<...>

3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.

<...>

Artikel 65

1. Naar verwachting duurzame waardeverminderingen van vaste activa worden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar in aanmerking genomen.
2. Voorraden en deelnemingen worden tegen de marktwaarde gewaardeerd indien de marktwaarde lager is dan de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
3. Een actief dat buiten gebruik wordt gesteld wordt afgewaardeerd op het moment van buitengebruikstelling, indien de restwaarde lager is dan de boekwaarde.

<...>

Regeling vaststelling wijze waarop kengetallen worden vastgesteld en opgenomen in begroting en jaarverslag provincies en gemeenten

Artikel 1

De kengetallen bedoeld in artikel 11, tweede lid, onderdeel d, van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten worden:

- a. vastgesteld met behulp van de tabellen die in de bij deze regeling gevoegde bijlage 1 zijn opgenomen;
- b. opgenomen in de begroting en het jaarverslag met behulp van de tabellen die in de bij deze regeling bijgevoegde bijlage 2 zijn opgenomen.

Bijlage 1

<...>

Tabel 3. Het kengetal grondexploitatie wordt berekend als volgt:

Vaststelling kengetal grondexploitatie in %	: (A+B)/C x 100%
Voor de begroting:	Voor het jaarverslag:
A. Een raming van het totaal van de activa van de 'bouwgronden in exploitatie'.	Het totaal van de activa dat als 'bouwgronden in exploitatie', bedoeld in artikel 38, onderdeel b, van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, op de balans wordt opgenomen.
B. Het geraamde totaal van de baten, bedoeld in artikel 17, onderdeel c, van het Besluit begroting en verantwoording provincies en	Het gerealiseerde totaal van de baten, bedoeld in artikel 27, eerste lid, onderdeel c, van het Besluit begroting en verantwoording provincies

gemeenten, exclusief de mutaties reserves	en gemeenten, exclusief de mutaties in de reserves.
---	---

Bijlage 2

Tabel 1

In de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing op de begroting wordt de onderstaande tabel gebruikt:

Begroting jaar t	Verloop van de kengetallen					
Kengetallen:	Verslag. t-2	Begr. t-1	Begr. t	mjr t+1	mjr t+2	mjr t+3
<...>						
grondexploitatie						
<...>						

Tabel 2

Jaarverslag jaar t	Verloop van de kengetallen		
Kengetallen:	Verslag t-1	Begr. t	Verslag t
<...>			
grondexploitatie			
<...>			

Bijlage 10 Afkortingenlijst

BBV	Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten
Bro	Besluit ruimtelijke ordening
BIE	Bouwgrond in exploitatie
BV	Besloten vennootschap
B&W	Burgemeester en wethouders
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
Commissie BADO	Commissie Bedrijfsvoering, Auditing Decentrale Overheden
CV	Commanditaire vennootschap
DCF	Discounted cashflow
ECB	Europese Centrale Bank
Gw.	Gemeentewet
GreX	Grondexploitatie(complex)
NIEGG	Niet in exploitatie genomen gronden
MPG	Meerjarenprognose grondexploitaties
MVA	Materiële vaste activa
NV	Naamloze vennootschap
P&C	Planning- en control
POC-methode	Percentage of completion
PPS	Publiek private samenwerking
SVLO	Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden
TV	Totaal vermogen
V&A-rubriek	Vraag- en antwoordsrubriek
Vpb	Vennootschapsbelasting
Wro	Wet ruimtelijke ordening
VV	Vreemd vermogen