

Notitie grondexploitatie (bijgesteld)

Februari 2012

1. Inleiding, samenvatting en richtlijnen commissie BBV

1.1 Inleiding

Deze notitie grondexploitatie is een bijgestelde versie van de notitie grondexploitatie van januari 2008. Een reden voor een aangepaste notitie zijn de gevolgen van de financieel-economische crisis voor de grondexploitaties. De commissie wil door middel van deze aangepaste notitie een nadere verduidelijking geven op het verwerken van de financiële consequenties in begroting en jaarrekening.

De notitie behandelt verschillende aspecten van de (gemeentelijke) grondexploitatie. Centraal staat de toepassing bij gemeenten die voor eigen rekening en risico bouwgrond produceren met het doel die te verkopen of in erfpacht uit te geven. Deze notitie wordt ook gebruikt om de relevante artikelen van het BBV te verduidelijken of nadere aanbevelingen hierover te geven. Dit geheel maakt een adequate jaarverslaglegging mogelijk in het kader van het BBV met betrekking tot grondexploitaties en de daarmee samenhangende zaken.

Ten opzichte van de vorige versie van deze notitie van januari 2008 zijn een aantal verduidelijkingen / aanscherpingen doorgevoerd. Deze zijn opgenomen onder de stellige uitspraken in paragraaf 1.3. De commissie BBV vraagt aandacht voor stellige uitspraak 4. Deze schrijft voor dat bij een geprognosticeerd verlies op een grondexploitatie direct een afboeking plaats vindt of een voorziening wordt getroffen ter grootte van dit volledige verlies

Voor de jaarrekening 2011 geldt de oude notitie (van januari 2008) nog als kader. De commissie BBV beveelt echter aan om de bijgestelde notitie (van februari 2012) al zoveel als mogelijk toe te passen. Vanaf de jaarrekening 2012 is de bijgestelde notitie onverkort van toepassing en vervalt de notitie uit 2008.

1.2 Samenvatting

De notitie bestaat uit zes hoofdstukken. Hoofdstuk 2 is gericht op de vormen van het grondbeleid en de rollen van raad en college daarin. Hoofdstuk 3 is een algemeen hoofdstuk gericht op grondexploitaties in het algemeen. In de hoofdstukken 4 en 5 wordt gericht ingegaan op de niet in exploitatie genomen grond (NIEGG) en de bouwgrond in exploitatie (BIE). Verder komen in hoofdstuk 5 enkele aspecten van bouwgrond in exploitatie aan bod. Dat zijn:

- de verslaglegging van de meerjarige ontwikkeling van een bouwlocatie;
- de waardering van grondaankopen en de rentekosten hierover;
- methoden van activering van aankopen en kosten;
- tussentijdse winstnemingsmethoden.

Hoofdstuk 6 benoemt tenslotte een aantal gehanteerde bronnen.

1.3 Richtlijnen

De taak van de commissie Besluit begroting en verantwoording (hierna: BBV) is om een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen. Het doel van deze notitie is om zaken te verduidelijken en binnen de grenzen van het BBV daarvoor nadere richtlijnen te geven. In deze paragraaf wordt aangegeven welke richtlijnen de commissie BBV over grondexploitatie heeft geformuleerd. Maar eerst wordt hieronder kort ingegaan op de status van de richtlijnen van de commissie BBV.

Richtlijnen commissie BBV

Richtlijnen van de commissie BBV zijn een belangrijk instrument van de commissie om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de commissie worden -in navolging van de richtlijnen van de RJ- onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën voor de praktijk van de begrotingscyclus incl. jaarverslaggeving verschilt. 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 jaarrekening. Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De commissie BBV spoort gemeenten en provincies aan om deze aanbevelingen te volgen omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

Deze notitie bevat de volgende **stellige uitspraken** van de commissie BBV:

- 1. De lasten en baten verband houdende met grondexploitaties worden in de exploitatie verantwoord en via een tegenboeking (onderhanden werk) naar de balans gemuteerd.**
- 2. Voor het activeren van kosten bij niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG) moet een reëel en stellig voornemen bestaan dat deze in de nabije toekomst zal worden bebouwd. Deze verwachting moet zijn gebaseerd op een raadsbesluit, waarin inhoud wordt gegeven aan ambitie en planperiode.**
- 3. Het activeren van vervaardigingskosten op NIEGG is aanvaardbaar, maar dient beperkt te blijven tot het niveau van de huidige marktwaarde van de grond. Wanneer na een raadsbesluit meer duidelijkheid bestaat over de nadere invulling van de toekomstige bouwlocatie en de daartoe nog te maken kosten, kan de verwachte marktwaarde in de toekomstige bestemming als toets worden gebruikt. Dit ligt in lijn met artikel 65, 2^o lid. Dat betekent concreet het volgende:**
 - a. de boekwaarde kan nooit hoger zijn dan de verwachte marktwaarde;**
 - b. de ruimte voor activering wordt in eerste instantie bepaald door het verschil tussen de boekwaarde en de marktwaarde in de huidige bestemming;**
 - c. bij de bepaling van het verschil tussen boekwaarde en verwachte marktwaarde moet rekening gehouden worden met de overige nog te maken kosten (bijvoorbeeld infrastructurele voorzieningen) in het verdere verloop van het**

transformatieproces naar de verwachte toekomstige bestemming. Deze bepaling dient jaarlijks gemaakt te worden;

d. als de waardering het niveau van de marktwaarde al heeft bereikt en de marktwaarde daalt, dan wordt een verliesvoorziening getroffen c.q. afgewaardeerd;

e. als duidelijk wordt dat de door de raad voorgenomen bestemming in het geheel niet of slechts gedeeltelijk zal worden gerealiseerd en daardoor een lagere verwachte marktwaarde ontstaat, dan wordt een verliesvoorziening getroffen c.q. afgewaardeerd.

4. 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 worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post Bouwgrond in exploitatie. Deze wijze van verantwoording is naar analogie van de voorziening voor dubieuze debiteuren.

Daarnaast bevat deze notitie een **vijftal aanbevelingen**, namelijk de volgende:

A. De commissie BBV beveelt aan om de wijze van autorisatie van grondexploitatiebudgetten en de jaarlijkse actualisatie daarvan via een raadsbesluit vast te leggen, bijvoorbeeld in de verordening 212, als de autorisatieprocessen van de gemeenteraad met betrekking tot grondexploitaties geen onderdeel uitmaken van de normale begrotingscyclus.

B. De commissie BBV beveelt aan in het kader van efficiënte bedrijfsvoering en een juiste waardering en resultaatbepaling goed te bezien of looptijd en grootte van de grondexploitatie in verhouding staan tot een adequate beheersing van alle aspecten van dat bestemmingsplan - waar onder (bouw)vergunningverlening en handhaving - en hierover verantwoording af te leggen in de begroting en jaarrekening.

C. Om de consistentie van de jaarverslaglegging van een gemeente met betrekking tot grondexploitaties te bevorderen doet de commissie BBV op basis van deze notitie de aanbeveling aan de gemeenten om in of bij de verordening 212 gedragsregels op te nemen, tenminste over de vervaardigingskosten van niet in exploitatie genomen grond (NIEGG) en de hoogte van de in acht te nemen marktwaarde.

D. De commissie BBV beveelt voor het tussentijds winst nemen aan dat de lokale afweging tussen het voorzichtigheidsbeginsel en het realisatiebeginsel nader wordt uitgewerkt, bijvoorbeeld in de verordening 212. Het voorzichtigheidsbeginsel leidt er immers toe 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. Er zijn situaties denkbaar waarbij reeds eerder voldoende zekerheid is voor winst nemen. Volgens het realisatiebeginsel dient in die gevallen de winst dan ook te worden genomen

E. De commissie BBV beveelt aan de projectfasering en de daaraan verbonden tussentijdse resultaatbepaling te actualiseren wanneer de marktomstandigheden daartoe aanleiding geven zoals bijvoorbeeld vanwege stagnerende grondverkoop.

2. De aanloop naar grondexploitatie

In dit hoofdstuk komen onderwerpen aan bod die te maken hebben met de inrichting van de grondexploitatie. Zo is er keuze uit verschillende vormen van grondexploitatie, van actief grondbeleid tot faciliterend grondbeleid. Vooruitlopend op de grondexploitatie is een grondexploitatiebegroting nodig. Verder wordt ingegaan op de verantwoordelijkhedenverdeling tussen college en raad en de onderlinge informatie-uitwisseling. Er is aparte aandacht voor de jaarlijkse herzieningen van de grondexploitatieopzet, het risicomanagement in de paragraaf grondbeleid en de locatiebepaling als aangrijpingspunt voor risicobeheersing.

2.1 Actief grondbeleid

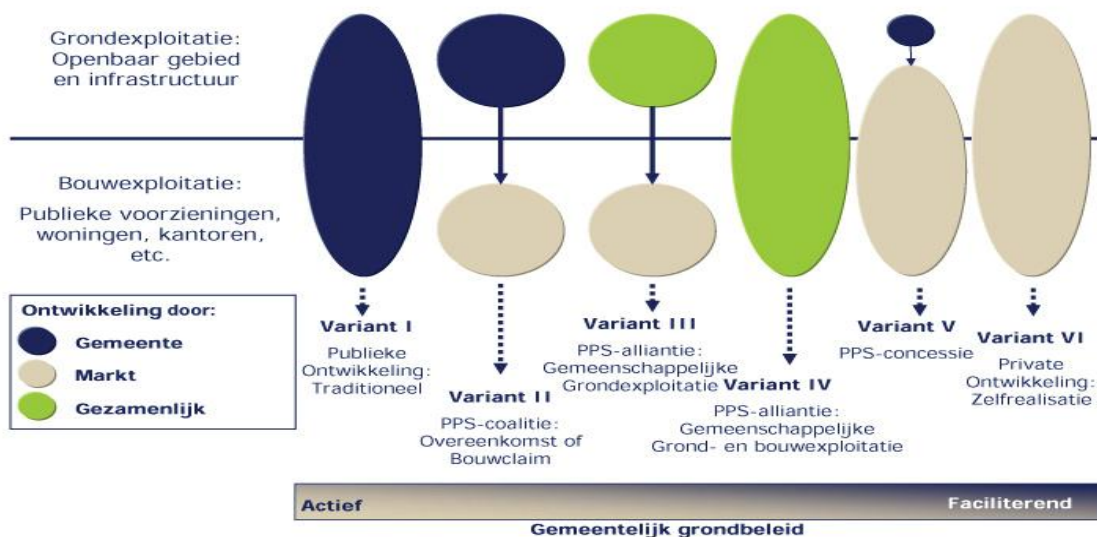
Actief grondbeleid omvat alle fasen van het exploiteren van grond: van de aankoop van gronden, sloop of bouwrijp maken tot en met de uitgifte / verkoop van bouwgrond. Bij actief grondbeleid exploiteert de gemeente voor eigen rekening en risico gronden. Er zijn al beduidende financiële risico's bij de aankoop van grond, omdat dan nog niet zeker is of de bouwvoornemens kunnen worden gerealiseerd.

De gemeente legt bij actief grondbeleid de publieke voorzieningen aan en kan in beginsel alle productiekosten doorberekenen in de gronduitgifteprijs, mits de marktprijs niet wordt overschreden.

2.2 Ontwikkelingen in actief grondbeleid

In de uitvoering van het grondbeleid doen zich ontwikkelingen voor. Waar tot de jaren '90 actief grondbeleid de regel was, krijgen gemeenten na die tijd steeds vaker te maken met projectontwikkelaars met een grondpositie. De mogelijkheden om zuiver actief grondbeleid te voeren worden daardoor lastiger. Dit heeft ertoe geleid dat het belang van zuiver actief grondbeleid is afgenomen. In een aantal gevallen slagen gemeenten er via het bouwclaim-model nog in om alle grond in handen te krijgen, zij het onder de afspraak tussen ontwikkelaars en gemeenten om in ruil voor grond een deel van de bouwopgave te realiseren. Vanaf dat moment is wel weer sprake van actief grondbeleid, maar geldt daarbij deze afspraak. Steeds vaker komen echter ook samenwerkingsconstructies tot stand in de vorm van een (geïstitutionaliseerde) publiek-private samenwerking (PPS). Een schets van de verschillende mogelijkheden is te vinden in onderstaande figuur 2 van de *Handreiking grondbeleid voor raadsleden*, van het ministerie van BZK:

Figuur 2: Van actief naar faciliterend grondbeleid



Als ook geen PPS tot stand kwam, had de gemeente voor het verhaal van kosten de opties van de exploitatieovereenkomst en uiteindelijk van de baatbelasting tot haar beschikking. Omdat deze laatste instrumenten gebreken kennen, is de Grondexploitatiewet in procedure gebracht. Deze wet maakt deel uit van de nieuwe Wet ruimtelijke ordening die 1 juli 2008 in werking is getreden.

2.3 Faciliterend grondbeleid

Faciliterend grondbeleid houdt in dat de gemeente het particulieren mogelijk maakt grond te exploiteren. Gemeentelijke kosten verbonden aan de desbetreffende grondexploitatie kan zij op de particuliere exploitant verhalen. De gemeente koopt dus zelf geen grond aan. De gemeente beperkt zich tot de wettelijke publieke taak. Deze taak bestaat vooral uit inspraakprocedures, het vaststellen van het bestemmingsplan en zo nodig het exploitatieplan. Voor het kostenverhaal via het exploitatieplan is een grondexploitatieopzet noodzakelijk. Het is moeilijk voorstelbaar dat particulieren het overeenkomststraject zonder grondexploitatieopzet zouden ingaan. Daarnaast gaat het hier om het verhalen van gemaakte kosten voor de ontwikkeling van een locatie, zoals de kosten van de aanleg van de infrastructuur en voorzieningen. In deze notitie wordt niet apart ingegaan op de verslaglegging van faciliterend grondbeleid. Faciliterend grondbeleid roept tot dusverre geen bijzondere verslagleggingsproblematiek op.

2.4 De Grondexploitatiewet/Wet Ruimtelijke Ordening

De Grondexploitatiewet legt een basis voor contracten tussen de gemeente en de grondbezittende marktpartijen op punten als exploitatiekosten, kostenverdeling en kwaliteitseisen. Gemeenten hebben verder een stok achter de deur om de zogenaamde 'free riders' aan te pakken. Dat zijn private grondeigenaren die wel profiteren van algemene voorzieningen, maar hieraan niet meebetalen. Daarnaast hebben gemeenten meer ruimte om locaties voor sociale woningbouw en vrije kavels aan te wijzen. De Grondexploitatiewet is onderdeel van de nieuwe Wet ruimtelijke ordening. Als de gemeente en de private grondeigenaar er niet op basis van contractuele afspraken uitkomen, dan kan de gemeente

exploitatiekosten publiekrechtelijk verhalen via het exploitatieplan en de bouwvergunning. Dat werkt als een stok achter de deur bij de onderhandelingen die vaak eerst gevoerd zullen worden. Deze stok achter de deur geldt alleen voor een bepaald type bouwplan. Het moet gaan om gronden waarvoor een bestemmingsplan of projectbesluit voor de eerste maal voorziet in:

- nieuwbouw van woningen en andere hoofdgebouwen, of
- belangrijke en omvangrijke verbouwplannen met functiewijzigingen, zoals de verandering van een fabrieksgebouw in appartementen.

Het publiekrechtelijk afdwingbaar kostenverhaal start onder de nieuwe Grondexploitatiewet met het opstellen van een gemeentelijk exploitatieplan. Het eerste exploitatieplan voor een locatie (locatieplan) moet samen met het bestemmingsplan (of projectbesluit) voor de locatie worden vastgesteld. De regels met betrekking tot locatie-eisen in het exploitatieplan hebben rechtstreekse werking en gelden voor iedereen. Bij strijdigheid met het exploitatieplan moet een gemeente een bouwvergunning weigeren.

Het planologisch instrumentarium voor de gemeente bestaat uit de structuurvisie en het bestemmingsplan. Het bestemmingsplan maakt het mogelijk bestaande bestemmingen te wijzigen. Provincie en Rijk hebben hetzelfde instrumentarium te beschikking en het inzetten daarvan kan hetzelfde gevolg hebben voor het wijzigen van de bestaande bestemming. Het wijzigen van de bestaande bestemming heeft een direct gevolg voor de marktwaarde van de gronden.

2.5 De grondexploitatiebegroting

De bevoegdheid voor het openen en vaststellen van de grondexploitatiebegroting ligt bij de raad. De grondexploitatiebegroting is noodzakelijk indien sprake is van actief grondbeleid. De bevoegdheid van de raad vloeit voort uit het budgetrecht dat de raad heeft bij het vaststellen van de begroting, zie ook artikel 156 lid 2c van de Gemeentewet. De raad stelt de grondexploitatiebegroting vast, op basis van een bestemmingsplan. De grondexploitatiebegroting is het financieel kader van de gebiedsontwikkeling met in achtneming van de ruimtelijke doelstellingen (bijvoorbeeld het aantal te bouwen woningen in de sociale sector) die in het bestemmingsplan zijn vastgelegd. Indien de doelstellingen niet gehaald zal worden, dient een bijstelling aan de raad te worden voorgelegd. Uitgangspunt is dat deze bijstelling jaarlijks plaatsvindt en gekoppeld is aan de reguliere planning- en controlcyclus.

De raad stelt meestal voor de uitvoering van de grondexploitatiebegroting budgetten beschikbaar. Deze budgetten regelen de financiering en dekking van de uitvoering van de grondexploitatiebegroting en zijn dan bestemd voor aankopen, wegeaanleg, groenaanleg, riolering, enzovoort. Het staat de raad vrij meerjarige budgetten te verlenen voor de gehele locatie of voor een deellocatie. Het kan ook zijn dat de raad een globaal budget beschikbaar stelt, waarbinnen het college gemachtigd is zelf deelbudgetten beschikbaar te stellen aan de organisatie.

Apart budgetten beschikbaar stellen is niet nodig als de autorisatie van de (deel)budgetten is geregeld in het kader van de begrotingscyclus. Kleinere herzieningen van het exploitatieplan kunnen meelopen in de begrotingscyclus. Bij forse wijzigingen van het exploitatieplan is actualisatie van de autorisatie van de raad nodig (zie ook 2.7.2).

2.6 Het grondbeleid in de gemeente

Kaderstelling

Het college is binnen een gemeente het uitvoerend bestuursorgaan. Die uitvoering wordt door de raad aan kaders gebonden. De raad legt de financiële kaders vast in de begroting. De grondexploitatiebegroting is hierin verwerkt.

De paragraaf grondbeleid bij de begroting

Het college moet in de paragraaf grondbeleid bij de begroting onder meer de beleidsvoornemens voor het komende jaar neerleggen.

Nota grondbeleid

De raad kan het college vragen om een Nota grondbeleid op te stellen in aanvulling op de paragraaf grondbeleid. In een dergelijke nota wordt ingegaan op de vorm van het te voeren grondbeleid, verwervingen en beheer, aanbestedingen, uitgifte, kostenverhaal, samenwerkingen, programma's, kwaliteit, sturing en verantwoording.

De controle van de uitvoering

Het is aan de raad om te controleren of het college, bij de uitvoering van het grondbeleid, binnen de door de Gemeenteraad vastgestelde beleidskaders is gebleven. De wijze van verslaglegging over het gevoerde grondbeleid zal zodanig vorm moeten worden gegeven, dat de raad in staat is haar controlerende functie naar behoren uit te voeren. In het kader van de beheersbaarheid van de grondexploitatie is het verstandig spelregels vast te stellen omtrent de optimale omvang en de duur van de grondexploitatie. Het kan verstandig zijn de grondexploitatie op te knippen in afzonderlijk herkenbare deelexploitaties.

De jaarstukken

De jaarstukken bieden inzicht in de gerealiseerde kosten en opbrengsten van de door de raad vastgestelde grondexploitaties en in de eventuele afwijkingen in het inhoudelijke programma en in de tijdsplanning ten opzichte van de door de raad vastgestelde uitgangspunten.

Het college legt in de paragraaf grondbeleid van het jaarverslag verantwoording af over het gevoerde grondbeleid. Onderwerpen die aan bod komen zijn de winstnemingen / verliesnemingen, risico's en het weerstandsvermogen. Verder wordt eventueel verslag gedaan van strategische aankopen en van afgesloten plannen.

2.7 Jaarlijkse herziening

Er zal jaarlijks een herziening van de grondexploitatiebegroting moeten plaatsvinden, alleen al vanwege waarderingen die voor de jaarrekening relevant zijn. De diepgang van die jaarlijkse herziening kan echter verschillen. Hierna zal worden uitgegaan van wat de commissie BBV als minimaal vereist ziet met betrekking tot de jaarlijkse herziening.

2.7.1 Actualisatie grondexploitatiebegroting

In de paragraaf grondbeleid (artikel 16 BBV) dient, naast beleidsvoornemens en een aanduiding van de wijze van beleidsrealisatie, een actuele prognose te worden gegeven van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie. 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.

Een uitgangspunt is dat de exploitatiebegroting tenminste jaarlijks wordt herzien. Een jaarlijkse herziening sluit goed aan bij de gemeentelijke begrotingssystematiek. De systematiek van de jaarlijkse verslaglegging 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.

2.7.2 Herziening en informatiebeheer

Als de herziening betrekking heeft op ondergeschikte punten, zoals de vervanging van een raming van kosten door werkelijk gemaakte kosten, kan volstaan worden met een aanpassing van de exploitatiebegroting als normaal onderdeel van de jaarlijkse verslagleggingprocedures. Als herzieningen betrekking hebben op belangrijke punten zoals het anders invullen van de ruimtelijke kaders van het bestemmingsplan met grote gevolgen voor de grondexploitaties, dan zal de raad veelal apart of uitgebreider moeten worden geïnformeerd of zelfs in de besluitvorming moeten worden betrokken.

2.8 Risicomanagement in de paragraaf grondbeleid

Om de risico's van de grondzaken goed in beeld te krijgen, is in artikel 16 BBV ook bepaald dat in de paragraaf grondbeleid de beleidsuitgangspunten worden vermeld omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

2.8.1 Algemene uitgangspunten

Een gemeente dient een passend financieel weerstandsvermogen op te bouwen voor de risico's van de grondexploitatie, zoals voor fluctuaties in de ramingen als gevolg van de jaarlijkse actualisaties. Hiervoor is nodig een deugdelijke risico-analyse die aannames bevat over bijvoorbeeld de conjuncturele ontwikkelingen om het noodzakelijke weerstandsvermogen voor de grondexploitaties te bepalen.

Een algemeen uitgangspunt is verder dat voor exploitaties met een onafwendbaar voorzien negatief saldo direct een voorziening moet worden gevormd.

2.8.2 Hanteren reserve(s)

Naast een voorziening grondexploitatie, als waardecorrectie voor een voorzien verlies, kunnen grondexploitatie-reserves worden gevormd.

Over de noodzakelijke omvang van de reserves lopen de meningen uiteen. Het komt voor dat een gemeente bewust de vorming van een voorziening voor verliesgevend exploitaties ten laste van de algemene middelen / reserve brengt. Ook komt het voor dat een gemeente een reserve vormt voor grondexploitatie en daar de vorming van een voorziening van verliesgevend exploitaties mee dekt. Dat laatste heeft dan als voordeel (mits de reserve redelijk gelijkmatig wordt gevormd) dat de normale exploitatie van de gemeente niet belast wordt met fluctuerende toevoegingen aan de voorziening voor negatieve grondexploitatie. De afgelopen jaren bleek dat door de slechte marktomstandigheden de reserve grondexploitatie vaak onvoldoende groot was, om de normale exploitatie/ algemene reserve niet te belasten met de (voorzien) grondexploitatieverliezen.

Een moderne aanpak is dat met behulp van een risicomodel de benodigde omvang van voorziening en reserve(s) wordt bepaald. Tevens kan deze "berekende" reserve dan geconfronteerd worden met de werkelijke omvang van de reserve grondexploitatie waarin het verwachte eindresultaat van de grondexploitatie is begrepen.

2.9 Locatiebepaling

Ook via de locatiebepaling kunnen risico's van de grondexploitatie beter beheersbaar worden gemaakt, daarom wordt daarop hierna nadrukkelijk ingegaan.

2.9.1 Locatiegrootte

Een locatie is natuurlijk gezien, vaak een aaneengesloten stuk grond met natuurlijke grenzen. Toch is het de vraag of dit uit oogpunt van grondexploitatie de beste locatie is, of dat de locatie toegevoegd zal worden aan een ander gebied voor een grotere locatie of dat de locatie juist opgedeeld zal worden in meerdere locaties. *De grootte van een locatie heeft invloed op de uitkomsten van de grondexploitatie.* Het is immers zo dat de kosten en opbrengsten beheersbaar en afrekenbaar worden gemaakt per locatie. De doorlooptijd van de grondexploitatieopzet van kleine locaties zal per locatie meestal korter zijn. De keuze voor groot of klein is daarom ook van belang voor de gevoeligheid van locaties voor risico's waaronder de conjunctuur. Veelal is er een één op één relatie tussen locatiegrootte en bestemmingsplan.

2.9.2 Het resultaat en locatiegrootte

Naarmate het exploitatiegebied groter is, is de levensduur langer, nemen de risico's toe en verschuift de definitieve winstneming (indien nog van winst sprake is) meer en meer naar de toekomst. Wel is dan nog tussentijdse winstneming mogelijk. Voorzienne verliezen dienen direct te worden genomen (zie 5.5.4). Tijdige en goede informatie is juist bij grondexploitatie van groot belang, omdat het resultaat van grondexploitatie heel gevoelig is voor het gevoerde beheer en voor de invloed vanuit de conjunctuur.

2.9.3 De locatiegrootte in relatie met conjunctuur en bedrijfsvoering

De in de grondexploitatie opgenomen locatiegrootte en doorlooptijd ligt in het verlengde van de in het bestemmingsplan gemaakte keuze. De commissie BBV is van mening dat het werken met relatief grote grondexploitaties met daarnaast een grote doorlooptijd uit het oogpunt van financiële sturing en beperking van risico's niet verstandig is. De prognose van het resultaat van grote locaties met een grote doorlooptijd kan immers gemakkelijk worden overschat, wanneer ongunstige conjuncturele effecten niet tijdig (kunnen) worden opgemerkt. Denk hierbij aan de (voor velen onverwacht) uitgebroken financiële crisis. Gemeente zijn vrij om zelf de locatiegrootte en de doorlooptijd te bepalen. De commissie BBV beveelt wel nadrukkelijk aan in het kader van efficiënte bedrijfsvoering goed te bezien of looptijd en grootte van de grondexploitatie in verhouding staan tot een adequate beheersing van alle aspecten van dat plan en hierover verantwoording af te leggen in de gemeentelijke nota grondbeleid. In het kader van de interne beheersing van het plan kan het wenselijk zijn het plan op te knippen in deelplannen. De deelplannen zijn een nadere specificatie van het plan. De resultaten op deelplannen dienen te worden beoordeeld en geconsolideerd te worden tot het planbudget als geheel. Het planresultaat is gegeven de samenhang van het plan (het complex) maatgevend voor de verdere waardering en het nemen van het resultaat. De complexbenadering is overigens ook maatgevend voor het kostenverhaal, immers uit de aard van het bestemmingsplan is de causaliteit, de toerekenbaarheid en de proportionaliteit van voorzieningen af te leiden die bovenplans moeten worden geregeld.

2.10 Aanbevelingen

De commissie BBV beveelt aan om de wijze van autorisatie van grondexploitatiebudgetten en de jaarlijkse actualisatie daarvan via een raadsbesluit vast te leggen, bijvoorbeeld in de verordening 212, als de autorisatieprocessen van de gemeenteraad met betrekking tot grondexploitaties geen onderdeel uitmaken van de normale begrotingscyclus.

De commissie BBV beveelt aan in het kader van efficiënte bedrijfsvoering en een juiste waardering en resultaatbepaling goed te bezien of looptijd en grootte van de grondexploitatie in verhouding staan tot een adequate beheersing van alle aspecten van dat bestemmingsplan - waaronder (bouw)vergunningverlening en handhaving - en hierover verantwoording af te leggen in de begroting en jaarrekening.

3. Grondexploitatie en BBV

Het BBV specificeert het bezit van grond naar de volgende activa:

- (1) vaste materiële activa,
- (2) vlottende activa (voorraden),
 - (2.1) niet in exploitatie genomen (bouw)grond (NIEGG),
 - (2.2) bouwgrond in exploitatie (BIE).

Aan de onderdelen 2.1 en 2.2. wordt in aparte hoofdstukken verder aandacht besteed. In dit hoofdstuk wordt eerst de relatie gelegd tussen grondbezit en de principes die in het BBV daarover zijn opgenomen.

3.1 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. Veelal zal er sprake zijn van ondergrond van gebouwen, wegen, parken, pleinen of van land-/bosbouwgronden. Er is dus geen sprake van een vervaardigingsprijs maar van een verkrijgingsprijs. Op de boekwaarde van deze grond worden daarom ook geen kosten als rente bijgeschreven. Dit houdt de boekwaarde vaak betrekkelijk laag, want de verkrijgingsprijs in het jaar van activeren is hiervoor immers bepalend geweest.

3.2 Ruilgronden

Onder de voorraden grond valt ook een deel van de zogenoemde ruilgronden. Deze gronden zijn dus niet aangekocht met het stellige voornemen tot toekomstige bouw, maar om op afzienbare termijn te ruilen voor gronden waarop wel een toekomstige bouw is/wordt voorgenomen. Omdat er voor deze ruilgronden geen vervaardigingsproces zal gaan plaatsvinden, 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.

3.3 Activering

De activering van alle soorten grond geschiedt in de eerste plaats steeds tegen (historische) verkrijgingprijs (artikel 63.1 BBV) en bijkomende kosten. Op grond wordt niet afgeschreven. Grond wordt wel afgewaardeerd als de boekwaarde boven de marktwaarde komt, dus als er sprake is van een (duurzaam) lagere marktwaarde (artikelen 65.1 en 65.2 BBV).

3.4 Verwerving

Gemeenten zijn verplicht om bepaalde procedures in acht te nemen bij de verwerving en vervreemding van grond. Er is ofwel een onvoorwaardelijke biedprocedure ofwel een taxatie door een onafhankelijke deskundige verplicht. Dat is een Europese regel om een “vermoeden van staatssteun” in de zin van het bevoordelen van een individuele onderneming te vermijden. Voor meer bijzonderheden wordt verwezen naar de brochures over staatssteun van de ministeries van VROM en BZK.

3.5 Verrijging- en vervaardigingsprijs in relatie tot grondexploitatie

Grond die wordt aangekocht ten behoeve van de grondexploitatie is vlottend, immers deze grond heeft tot doel getransformeerd te worden. De transformatie vindt plaats gedurende de grondexploitatieperiode. Initieel vindt activering plaats tegen verkrijgingprijs en bijkomende kosten, maar door het transformatieproces ontstaan additionele kosten. De verkrijgingprijs plus de additionele kosten leidt dan tot de vervaardigingsprijs. Als het transformatieproces is voltooid, kan door de vervaardigingsprijs te delen door de hoeveelheid grond die geëxploiteerd wordt, de uiteindelijke kostprijs van de grond per vierkante meter worden bepaald. Deze kostprijs en de mate waarin die kan worden doorberekend in de uitgifteprijsen is mede bepalend voor de vraag vooraf of een grondexploitatie winst- of verliesgevend zal zijn.

3.6 Activering van baten en lasten direct op balans of via de exploitatie?

Uit het oogpunt van grondexploitatie is de balans een transitieemiddel. Lasten blijven cumulerend op de balans totdat de baten worden verkregen die in een causaal verband staan met die lasten. In de praktijk worden twee uiteenlopende boekingsmethoden 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 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 uitgaven en inkomsten voor grondexploitatie via functie 830 (debet en credit) van de exploitatie over naar de balans.

3.7 Stellige Uitspraak

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

4. Niet in exploitatie genomen grond (NIEGG)

4.1 Status niet in exploitatie genomen grond

Niet in exploitatie genomen (bouw)grond (NIEGG) is meestal anticiperend of strategisch aangekocht. Er is dan nog geen grondexploitatiebegroting, maar de grond past wel in gedachten (verwachtingen) over gemeentelijke bebouwingsuitbreiding. Voor deze grond moet een reëel en stellig voornemen bestaan dat deze in de nabije toekomst zal worden bebouwd. Deze verwachting moet zijn gebaseerd op een raadsbesluit, gezien de budgettaire gevolgen (op middellange termijn). In dit besluit dient de raad inhoud te hebben gegeven aan ambitie en planperiode. De commissie BBV verbindt geen vormvereisten aan dit besluit. NIEGG bevindt zich dan als het ware op de startlijn van de “vervaardigingsfase” vanwege de intenties met de grond. Ontbreekt het raadsbesluit dan heeft de grond niet de status van NIEGG maar van voorraad grond- en hulpstoffen (38 lid a sub 2). Als hier dus verder over NIEGG wordt gesproken, dan dient deze te voldoen aan de hierboven genoemde omschrijving. De vraag die in dit hoofdstuk verder wordt behandeld is of in deze situatie al vervaardigingskosten aan de grond kunnen worden toegerekend.

4.2 Verrijging- of vervaardigingsprijs

Artikel 63 BBV onderscheidt zoals al eerder aangegeven verkrijgingkosten en vervaardigingskosten. Artikel 63 lid 2 geeft aan dat de verkrijgingsprijs bestaat uit de inkoopprijs en bijkomende kosten. De vervaardigingsprijs (artikel 63 derde lid) omvat in het kader van NIEGG(a) de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en (b) de overige kosten, die rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. Volgens artikel 63, 3^e lid kunnen in de vervaardigingsprijs verder ook worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten én de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend.

Dat betekent dat bijschrijving van de rentekosten uitsluitend betrekking kan hebben op de fase waarin sprake is van vervaardiging. Zoals al is aangeduid valt NIEGG, als er een reëel en stellig voornemen bestaat gebaseerd op een raadsbesluit voor bebouwing in de nabije toekomst, nog juist binnen de vervaardigingsfase. Daarom kunnen rentekosten over die NIEGG-fase worden geactiveerd. Omdat in die omstandigheden sprake is van vervaardiging kunnen echter ook andere kosten die gerelateerd zijn aan de vervaardiging worden toegerekend. Vanwege het budgetrecht zal dan ook al wel moeten zijn vastgelegd in welke mate directe en indirecte kosten reeds in deze fase als vervaardigingskosten kunnen worden toegerekend. Als die NIEGG vervolgens in een grondexploitatieopzet worden gebracht, dan heeft dat tot gevolg dat deze rente- en andere kosten, als de marktwaarde van de grond dit toelaat, in de vervaardigingsprijs kunnen worden opgenomen. Op ruilgronden en gronden die niet direct voor vervaardiging zijn aangeschaft kan geen rente worden bijgeschreven,

4.3 Limitering activering vervaardigingskosten op NIEGG

Wanneer gronden worden aangekocht met het stellige voornemen tot toekomstige bouw, is het redelijk te veronderstellen dat de uiteindelijk te realiseren uitgifteprijs verband hebben met wat

in de markt gevraagd kan worden. De commissie BBV is daarom van oordeel dat het activeren van vervaardigingskosten op NIEGG aanvaardbaar is, maar beperkt dient te blijven tot het niveau van de huidige marktwaarde van de grond. Wanneer na een raadsbesluit meer duidelijkheid bestaat over de nader invulling van de toekomstige bouwlocatie en de daartoe nog te maken kosten, kan de voorzichtig geraamde verwachte marktwaarde in de toekomstige bestemming als toets worden gebruikt. Dit ligt in lijn met artikel 65, 2^e lid. Dat betekent concreet het volgende:

- a. de boekwaarde kan nooit hoger zijn dan de verwachte marktwaarde;
- b. de ruimte voor activering wordt in eerste instantie bepaald door het verschil tussen de boekwaarde en de marktwaarde in de huidige bestemming;
- c. bij de bepaling van het verschil tussen boekwaarde en verwachte marktwaarde moet rekening gehouden worden met de overige nog te maken kosten (bijvoorbeeld infrastructurele voorzieningen) in het verdere verloop van het transformatieproces naar de verwachte toekomstige bestemming. Deze bepaling dient jaarlijks gemaakt te worden;
- d. als de waardering het niveau van de marktwaarde al heeft bereikt en de marktwaarde daalt, dan wordt een verliesvoorziening getroffen c.q. afgewaardeerd;
- e. als duidelijk wordt dat de door de raad voorgenomen bestemming in het geheel niet of slechts gedeeltelijk zal worden gerealiseerd en daardoor een lagere verwachte marktwaarde ontstaat, dan wordt een verliesvoorziening getroffen c.q. afgewaardeerd.

Overigens is ook de bepaling van artikel 63, 5^e lid van toepassing op de NIEGG. Als de bestemming van de NIEGG-grond verandert, dan wordt de actuele waarde van de nieuwe bestemming in de toelichting van de balans opgenomen.

4.4 Het begrip marktwaarde

De grond onder bijvoorbeeld woningen, winkels, kantoren of bedrijven heeft een uiteenlopende verwachte marktwaarde. Als slechts sprake is van één bestemming, dan is de bepaling van de verwachte marktwaarde te overzien. Als sprake is van een mix van bestemmingen wordt dat al complexer en als de precieze bestemming nog vaag is, dan is op dit punt qua complexiteit het optimum bereikt. In alle gevallen ligt het echter in de rede om uit te gaan van een marktwaarde benadering die rekening houdt met het meest waarschijnlijke scenario en die op voorzichtigheid is gebaseerd. Dat kan dan uiteraard een mix zijn van de verschillende grondbestemmingen die op dat moment verwacht worden. Zo lang de toekomstige bestemming echter nog niet voldoende bekend is, ligt het in de rede om uit te gaan van de marktwaarde in de huidige bestemming, bijvoorbeeld de agrarische waarde. Pas als de toekomstige bouwbestemming door de raad nader is vastgelegd kan voor de “relevante marktwaarde” worden uitgegaan van de denkbare verwachtingswaarde in de toekomstige bouwbestemming, uiteraard verminderd met eventueel nog te maken kosten. Bij de bepaling van de verwachte marktwaarde kan rekening gehouden met het vermoedelijke moment van uitgifte van de grond. Verwachte prijsstijgingen vanwege de veranderende (bouw)bestemming kunnen dus worden meegenomen.

De bepaling van de marktwaarde is op verschillende manieren mogelijk. Er kan bijvoorbeeld uitgegaan worden van op dat moment gehanteerde prijzen en indexatie of taxaties.

De “International Valuation Standards” van de IVSC (International Valuation Standards Committee) definieert marktwaarde als volgt:

Marktwaarde is het geschatte bedrag waartegen een actief tussen een bereidwillige koper en een bereidwillige verkoper na behoorlijke marketing in een zakelijke transactie zou worden overgedragen op de waardepeildatum, waarbij de partijen met kennis van zaken, prudent en niet onder dwang zouden hebben gehandeld.

De Waarderingskamer, NVM en NVR gebruiken alleen deze definitie en het ligt dan ook voor de hand om bij het waarden tegen marktwaarde uit te gaan van deze definitie.

Voor het verkrijgen van een nader inzicht in de mogelijke waarde zijn verschillende technieken gangbaar, zo is er de vergelijkingsmethode (bijvoorbeeld door te vergelijken met recente grondtransacties) en de methode van het bepalen van de residuele waarde (een methode die de waarde van de grond als restwaarde bepaalt).

Hoe vervolgens getaxeerd wordt is een kwestie van nadere uitwerking.

Voor alle methoden geldt de aanbeveling de waarderingsmethode die is gehanteerd bij de toelichting van de waarderingsgrondslagen uit een te zetten.. Overigens schrijft het BBV in artikel 70 ook voor dat voor de NIEGG de gemiddelde boekwaarde per m² wordt vermeld.

4.5 Stellige uitspraken en aanbeveling

Stellige uitspraken

Voor het activeren van kosten bij niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG) moet een reëel en stellig voornemen bestaan dat deze in de nabije toekomst zal worden bebouwd. Deze verwachting moet zijn gebaseerd op een raadsbesluit, waarin inhoud wordt gegeven aan ambitie en planperiode.

Het activeren van vervaardigingskosten op NIEGG is aanvaardbaar, maar dient beperkt te blijven tot het niveau van de huidige marktwaarde van de grond. Wanneer na een raadsbesluit meer duidelijkheid bestaat over de nadere invulling van de toekomstige bouwlocatie en de daartoe nog te maken kosten, kan de verwachte marktwaarde in de toekomstige bestemming als toets worden gebruikt. Dit ligt in lijn met artikel 65, 2^e lid. Dat betekent concreet het volgende:

- a. de boekwaarde kan nooit hoger zijn dan de verwachte marktwaarde;**
- b. de ruimte voor activering wordt in eerste instantie bepaald door het verschil tussen de boekwaarde en de marktwaarde in de huidige bestemming;**
- c. bij de bepaling van het verschil tussen boekwaarde en verwachte marktwaarde moet rekening gehouden worden met de overige nog te maken kosten (bijvoorbeeld infrastructurele voorzieningen) in het verdere verloop van het transformatieproces naar de verwachte toekomstige bestemming. Deze bepaling dient jaarlijks gemaakt te worden;**

d. als de waardering het niveau van de marktwaarde al heeft bereikt en de marktwaarde daalt, dan wordt een verliesvoorziening getroffen c.q. afgewaardeerd;

e. als duidelijk wordt dat de door de raad voorgenomen bestemming in het geheel niet of slechts gedeeltelijk zal worden gerealiseerd en daardoor een lagere verwachte marktwaarde ontstaat, dan wordt een verliesvoorziening getroffen c.q. afgewaardeerd.

Aanbeveling

Om de consistentie van de jaarverslaglegging van een gemeente met betrekking tot grondexploitaties te bevorderen doet de commissie BBV op basis van deze notitie de aanbeveling aan de gemeenten om in of bij de verordening 212 gedragsregels op te nemen, ten minste over de vervaardigingskosten van niet in exploitatie genomen grond (NIEGG) en de hoogte van de in acht te nemen marktwaarde.

5. Bouwgrond in exploitatie (BIE)

5.1 Status van Bouwgrond In Exploitatie

BIE is een grondexploitatie in uitvoering. De Gemeenteraad heeft dan de grondexploitatiebegroting vastgesteld die wordt uitgevoerd. Dat geeft vervaardigingkosten van bouwrijp en woonrijp maken van de locatie. Die kosten worden geactiveerd ofwel bijgeschreven op het balansactief. Activering van de gemaakte kosten is acceptabel omdat een grondexploitatie geen éénjarig proces is. Is er sprake van een gepland tekort dan wordt dat verlies onmiddellijk genomen in de vorm van een afboeking of een voorziening. Is er echter sprake van een gepland overschot dan wordt het resultaat gewoonlijk genomen voor zover dat met voldoende zekerheid gerealiseerd is of bij voortdurende onzekerheid pas geheel aan het einde van het proces.

5.2 BBV

Volgens het BBV dient BIE te worden verantwoord als vlottend actief onder de voorraden, meer specifiek als onderhanden werk.

Het BBV schrijft verder in artikel 70 met betrekking tot de Uitvoeringsinformatie voor dat in de toelichting op de productenrealisatie van het onderhanden werk inzake grondexploitatie voor het totaal van de in exploitatie zijnde complexen wordt aangegeven:

- a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar
- b. de vermeerderingen in het begrotingsjaar
- c. de verminderingen in het begrotingsjaar
- d. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar
- e. de geraamde nog te maken kosten met onderbouwing
- f. de geraamde opbrengsten met onderbouwing
- g. het geraamde eindresultaat
- h. uiteenzetting hoe eventuele nadelige resultaten worden opgevangen.

5.3 Verkrijgings- en vervaardigingkosten

Ook bij BIE is sprake van verkrijgings- en vervaardigingkosten.

Tot de bijkomende kosten van de verkrijgingsprijs als bedoeld in artikel 63, 2^e lid kunnen behoren:

- transactiekosten (makelaars- en notariskosten),
- taxatiekosten,
- schadeloosstellingen,
- overdrachtsbelasting,
- rentekosten (tot het moment van verwerving).

Tot de vervaardigingkosten als bedoeld in artikel 63, 3^e lid kunnen behoren:

- kosten verbonden aan onderzoek en planontwikkeling, zoals de kosten van stedenbouwkundige plannen, bestekken en besteksbegrotingen, kosten van de projectmedewerkers,

- kosten van bouwrijp en woningrijp maken, zoals grond-, sloop- en egalisatiewerken, aanbrengen bouwstraten, riolering en drainage, definitieve bestrating, kunstwerken, groenaanplant, brandkranen, verlichting, speelwerktuigen, kunst, e.d.,
- schadevergoeding ex artikel 49 WRO en advieskosten gericht op het beperken van schadeclaims; overige kosten van planuitvoering, projectmanagement en –medewerkers, alsmede van gemeentelijk toezicht,
- kosten archeologisch onderzoeken noodzakelijk in het kader van artikel 9 BRO,
- kosten en opbrengsten van beheer en onderhoud van tijdelijk uitgegeven gronden en/of objecten binnen het plangebied, waaronder de heffingen en belastingen, zoals waterschapslasten, OZB, e.d.,
- kosten van heffingen en belastingen op bouwrijpe terreinen, zoals waterschapslasten, OZB, e.d.,
- kosten van communicatie direct verbonden met het project,
- kosten van acquisitie en gronduitgifte direct verbonden met het project,
- afdracht aan de reserve stadsuitleg, bovenwijkse voorzieningen, o.i.d.,
- rentekosten (tijdens het vervaardigingsproces).

In wat algemenere termen bestaan, ontleend aan de grondexploitatiewet, de volgende drie toetsingscriteria voor kostenverhaal:

- a. Er is profijt of nut van de kosten voor de locatie;
- b. Er bestaat een causaal verband tussen kosten en plan;
- c. Als meerdere locaties profijt hebben van bepaalde kosten, worden deze kosten naar rato verdeeld over de betrokken locaties.

De inbrengwaarden van gronden (dus ook NIEGG) worden aangemerkt als kosten van een grondexploitatie evenals de kosten van planschade. Ook in aanmerking komen bovenwijkse grondexploitatiekosten die van nut zijn voor het exploitatiegebied.

5.4 Bovenwijkse voorzieningen

Hierna wordt nader ingegaan op de bijzondere aspecten van de bovenwijkse kosten bij de grondexploitatie.

5.4.1 Problematiek

Als gevolg van een nieuwe locatie kunnen er ook kosten ontstaan buiten de grenzen van het exploitatiegebied. Door de nieuwe locatie moet bijvoorbeeld de wegeninfrastructuur worden aangepast. Het is mogelijk deze lasten rechtstreeks in de grondexploitatie te plaatsen. Afsluiting van zo'n grondexploitatie kan dan noodzakelijkerwijs pas plaatsvinden als de voorzieningen zijn gerealiseerd. Juist om de laatste reden komt het ook voor dat een bepaald bedrag per m² als bijdrage aan een voorziening, reserve of fonds "bovenwijkse voorzieningen" wordt toegevoegd. Voor de duidelijkheid wordt hierna gesproken over een 'voorziening voor bovenwijkse **kosten**'.

Het BBV kent het begrip fondsen niet, enkel de begrippen reserves en voorzieningen. Het begrip fonds wordt daarom hier niet verder behandeld. Wel wordt ingegaan op de vraag wanneer sprake

is van een voorziening en wanneer sprake is van een reserve. Zowel een voorziening als een reserve bovenwijkse kosten heeft een relatie met bovenwijkse “voorzieningen” (wegen, riolering).

5.4.2. Bovenwijkse voorzieningen

Voor een bovenwijkse voorziening geldt dat sprake moet zijn van een aantoonbaar en noodzakelijk verband met de nieuwe locatie(s). De kosten van die bovenwijkse voorziening worden toegerekend aan de locatie naar rato van het profijt dat deze locatie heeft van de bovenwijkse voorziening. Voorwaarde is tevens dat voor de realisatie van de bovenwijkse “voorzieningen” een zo actueel mogelijke kostenraming beschikbaar is. Een dergelijke voorziening bovenwijkse kosten betreft (latere) investeringen die buiten het eigenlijke grondcomplex moeten plaatsvinden, maar wel noodzakelijk zijn voor bijvoorbeeld de ontsluiting van het gebied, zoals de aanpassing of aanleg van toeleidende wegen en riolering. Ook opgeofferde natuurwaarden kunnen bijvoorbeeld buiten het eigenlijke grondcomplex om worden gecompenseerd. *Wanneer de bovenwijkse kosten onvermijdelijk aan de grondexploitatie zijn verbonden dan betreft het een dus een noodzakelijke storting in een voorziening.* Die storting in de voorziening behoort dan tot de lasten van de grondexploitatie. Omtrent de jaarlijkse toerekening van de noodzakelijke stortingen in de voorziening bovenwijkse kosten zal beleid moeten worden vastgesteld. Vaak worden de bovenwijkse voorzieningen pas definitief gerealiseerd wanneer het bouwverkeer zodanig is verminderd dat daardoor geen schade meer kan ontstaan. Dit biedt de mogelijkheid om de voorziening bovenwijkse kosten naar evenredigheid van bijvoorbeeld de grondverkoop te vullen omdat de noodzaak van het realiseren van de bovenwijkse “voorzieningen” toeneemt naarmate de grondverkoop toenemen.

5.4.3 Bovenwijkse reserves

Wanneer er echter sprake is van gewenste - **maar niet causaal noodzakelijke** - bovenwijkse voorzieningen dan horen deze lasten niet thuis in de grondexploitatie. Het is uiteraard wel mogelijk hiervoor een reserve bovenwijkse “voorzieningen” aan te leggen, maar deze zal dan uit de (tussentijdse) winstbestemming van de grondexploitaties of uit de winstbestemming van de programmarekening gevormd moeten worden.

5.4.4. BTW-aspect

Door de invoering van de wet BTW Compensatiefonds (BCF) is het terugvorderen van inkoop BTW bij de uitvoering van grondexploitaties gewijzigd. Voor de invoering van de BCF werd een zeer groot deel van inkoop BTW teruggevorderd in aangiftes Omzetbelasting. Ook inkoop BTW die betrekking had op de openbare ruimte, voor zover de opbrengsten hoger waren dan de kosten en de kosten planbetekenis hadden. Met de invoering van de BCF wordt de inkoop BTW deels teruggevorderd in de aangifte omzetbelasting en deels gedeclareerd in de BCF. De splitsing naar BTW en BCF geschiedt naar rato van het grondgebruik. Inkoop BTW op kosten, die toe te rekenen zijn aan de verkoop van bouwgrond moeten worden teruggevorderd via de aangifte Omzetbelasting. Inkoop BTW op kosten, die toe te rekenen zijn aan de aanleg van de openbare ruimte (wegen, plantsoenen enzovoorts) moet worden gedeclareerd in de BCF. Bovenwijkse voorzieningen met planbetekenis, zullen in het algemeen openbare ruimte

betreffen, zodat hier gedeclareerd moet worden in de BCF. Het maakt dus BTW-technisch eigenlijk niet uit of dat via de grondexploitatie loopt of niet.

5.5 Winst nemen en tussentijds winst nemen

Hierna wordt nader ingegaan op de mogelijkheden van tussentijds winst nemen op grondexploitaties en de verwerking van verwachte verliezen in de verslaggeving.

5.5.1 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. Bij het meerjarige grondexploitatieproces worden lasten (van T) noch baten (van T+x) bedrijfseconomisch toegerekend aan het lastenrealisatiejaar of batenrealisatiejaar, maar via de balans doorgeschoven naar het winstrealisatiejaar. Positieve resultaten, ofwel winsten, worden pas in de jaarrekening verwerkt als zij met voldoende zekerheid vaststaan en dus zijn gerealiseerd. Dit houdt ook in dat huidige voorziene verliezen in de jaarrekening niet kunnen worden gecompenseerd met de verwachte toekomstige winsten. Het voorzichtigheidsbeginsel leidt ertoe dat realisatie van winst moet worden uitgesteld totdat daarover voldoende zekerheid bestaat. Dit betekent echter niet dat pas winst moet worden genomen bij het afsluiten van het grondexploitatiecomplex. In de in paragraaf 5.5.3 genoemde situaties is er voldoende zekerheid om winst te nemen en dan is er volgens het realisatiebeginsel ook alle aanleiding om dat te doen.

5.5.2 Complicaties

Er zijn verschillende complicaties die het nemen van (tussentijdse) resultaten op de grondexploitatie bemoeilijken.

- In de praktijk zijn de nog te maken aanlegkosten niet goed in te schatten door de conjunctuurgevoeligheid van het meerjarige vervaardigingproces.
- Ook zijn de mogelijke opbrengsten zeer conjunctuurgevoelig en zijn niet alle kavels op voorhand al verkocht tegen de gewenste verkoopprijzen.
- Tijdens het meerjarige proces ontstaan er vaak nieuwe inzichten die nopen tot een andere uitvoering of er treden onvoorziene verrassingen op.
- De aangelegde infrastructuur, zoals wegen en riolering, is voor een deel dienstbaar aan alle percelen waardoor het financieel afsluiten van delen van een locatie problemen oplevert.

5.5.3 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. Er zijn situaties denkbaar waarbij er reeds eerder voldoende zekerheid is voor winst nemen. Volgens het realisatiebeginsel dient in

die gevallen de winst ook te worden genomen. In deze notitie grondexploitatie worden een viertal situaties van afnemende zekerheid voor de mogelijke tussentijdse winstneming beschreven.

1. Alle kosten van een complex zijn reeds geheel gedekt door gerealiseerde verkopen en elke verdere verkoop is dus pure winst. Maar let wel op de eventuele rentekosten, die hoger zullen uitvallen naarmate verkoop langer wordt uitgesteld, en die ook nog via de verkoopprijs moeten worden gedekt.
2. Een variant hierop is dat bijna alle kosten zijn gemaakt én ook de behoedzaam geraamde nog te maken laatste kosten geheel zijn gedekt door de gerealiseerde verkopen.
3. De gerealiseerde verkopen overtreffen de gemaakte kosten én de behoedzaam geraamde nog te verkrijgen verkoopopbrengsten zijn aanmerkelijk hoger dan de behoedzaam geraamde nog te maken laatste kosten. Deze situatie kan zich voordoen bij locaties met een relatief grote winstgevendheid.
4. Verkopen worden met een voorgecalculeerde winst gerealiseerd in een goed beheersbaar (resterend) productieproces. De voorgecalculeerde winst kan dan, onder deze relatief zekere omstandigheid, naar rato van de voortgang als gerealiseerd worden beschouwd (percentage of completion methode). Veelal wordt zo'n situatie "uitbesteed" aan een projectontwikkelaar die daadwerkelijk in staat is een goed beheersbaar (resterend) verkoop- en productieproces te organiseren en te realiseren, maar deze situatie zal niet vaak voorkomen.

5.5.4 Verwerking van verliezen

Het is goed denkbaar dat een grondexploitatiebegroting wordt gemaakt waarbij vanaf het begin af aan al duidelijk is dat de baten de lasten niet of slechts gedeeltelijk zullen dekken. De grondexploitatiebegroting voor het complex vertoont daardoor een begroot verlies.

De afgelopen jaren zijn ook aanvankelijk winstgevende prognoses van een grondexploitatiebegroting omgeslagen naar verliesgevende. De tot dan toe geactiveerde grondexploitatie krijgt dan een lagere waarde. Die lagere waarde kan in de verslaggeving (en boekhouding) op twee manieren worden gepresenteerd, namelijk:

- of 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 Bouwgrond in exploitatie. Om die reden moet deze voorziening dan ook onder deze post worden opgenomen en toegelicht in de toelichting van de balans.

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 tussentijdse winst 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. Vervolgens zal de waardecorrectie plaats moeten vinden nadat de gemeenteraad de bijgestelde prognose door middel van een raadsbesluit heeft bevestigd.

5.6 Stellige uitspraak en Aanbeveling

Stellige uitspraak

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 worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post Bouwgrond in exploitatie. Deze wijze van verantwoording is naar analogie van de voorziening voor dubieuze debiteuren.

Aanbevelingen

De commissie BBV beveelt voor het tussentijds winst nemen aan dat de lokale afweging tussen het voorzichtigheidsbeginsel en het realisatiebeginsel nader wordt uitgewerkt, bijvoorbeeld in de verordening 212. Het voorzichtigheidsbeginsel leidt er immers toe 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. Er zijn situaties denkbaar waarbij reeds eerder voldoende zekerheid is voor winst nemen. Volgens het realisatiebeginsel dient in die gevallen de winst dan ook te worden genomen.

De commissie BBV beveelt aan de projectfasering en de daaraan verbonden tussentijdse resultaatbepaling te actualiseren wanneer de marktomstandigheden daartoe aanleiding geven zoals bijvoorbeeld vanwege stagnerende grondverkoop.

6. Bronnen

6.1 *Wettelijke kaders*

Enkele belangrijke wettelijke kaders worden gevormd door:

De Wet ruimtelijke ordening

De Wet regelt hoe ruimtelijke plannen in Nederland tot stand komen en gewijzigd worden. In juli 2008 is de nieuwe Wet ruimtelijke ordening (Wro) in werking getreden. Deze wet biedt meer mogelijkheden om tegemoet te komen aan (a) de dynamiek van de ruimtelijke ontwikkelingen en (b) het schaalniveau. De Grondexploitatiewet maakt onderdeel uit van deze wet. Op onderwerpen als de kostensoortenlijst van de WRO en begrippen als anterieure en posterieure contracten is in deze notitie niet nader ingegaan. Hiervoor wordt verwezen naar de Wro.

De Wet voorkeursrecht gemeenten

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 onteigeningswet

Wanneer de gemeente grond 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)

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.

6.2 *Handreiking grondbeleid voor raadsleden*

De Handreiking Grondbeleid voor raadsleden is een publicatie van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. De handreiking is geschreven door Deloitte en tot stand gekomen met medewerking van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Nederlandse Vereniging voor Raadsleden.

Bijlage: Relevante artikelen BBV

De artikelen van het BBV die voor de verslaglegging van Grond met name van belang zijn, zijn hieronder opgenomen..

Artikel 16

De paragraaf betreffende het grondbeleid bevat tenminste:

- 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 de 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.

Artikel 35

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

Artikel 38

In de balans worden onder de voorraden afzonderlijk opgenomen:

- a. grond- en hulpstoffen gespecificeerd naar:
 1. niet in exploitatie genomen bouwgronden;
 2. overige grond- en hulpstoffen;
- b. onderhanden werk, waaronder bouwgronden in exploitatie;
- c. gereed product en handelsgoederen;
- d. vooruitbetalingen.

Artikel 52

1. In de toelichting op de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:
 - a. gronden en terreinen;
 - b. woonruimten;
 - c. bedrijfsgebouwen;
 - d. grond-, weg- en waterbouwkundige werken;
 - e. vervoermiddelen;
 - f. machines, apparaten en installaties;
 - g. overige materiële vaste activa.
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 59

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

Artikel 62

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

Artikel 63

1. Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijging- of vervaardigingsprijs.
2. De verkrijgingprijs 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.
4. Voor in erfpacht uitgegeven gronden geldt de uitgifteprijs van eerste uitgifte als verkrijgingprijs. Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde.
5. Van activa waarvan de bestemming verandert, wordt de actuele waarde van de nieuwe bestemming in de toelichting op de balans opgenomen.
6. In afwijking van het eerste lid is waardering tegen actuele waarde toegestaan voor de activa van de Nazorgfondsen bedoeld in artikel 15.47 van de Wet milieubeheer.
7. Passiva worden gewaardeerd tegen de nominale waarde, met uitzondering van voorzieningen die tegen contante waarde zijn gewaardeerd.
8. Eventuele voorzieningen wegens oninbaarheid worden met de boekwaarde van leningen en vorderingen verrekend.

Artikel 64

1. De afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar.
2. Slechts om gegronde redenen mogen de afschrijvingen geschieden op andere grondslagen dan die welke in het voorafgaande begrotingsjaar zijn toegepast. De reden van de verandering wordt in de toelichting op de balans uiteengezet. Tevens wordt inzicht gegeven in haar betekenis voor de financiële positie en voor de baten en de lasten aan de hand van aangepaste cijfers voor het begrotingsjaar of voor het voorafgaande begrotingsjaar.
3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur, waaronder begrepen de financiële vaste activa, bedoeld in artikel 36, onderdeel e, wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.
4. In afwijking van het eerste en derde lid kan er op de activa, bedoeld in artikel 59, vierde lid, extra worden afgeschreven.
5. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder a, maximaal gelijk aan de looptijd van de lening.
6. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder b, ten hoogste vijf jaar.

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 verkrijging- 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.

Artikel 70

1. In de toelichting op het onderhanden werk inzake grondexploitatie wordt voor het totaal van de in exploitatie zijnde complexen aangegeven:
 - a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de vermeerderingen in het begrotingsjaar;
 - c. de verminderingen in het begrotingsjaar;
 - d. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar;
 - e. de geraamde nog te maken kosten en een onderbouwing hiervan;
 - f. de geraamde opbrengsten en een onderbouwing hiervan;
 - g. het geraamde eindresultaat;
 - h. een uiteenzetting van de wijze waarop eventuele nadelige resultaten worden opgevangen.
2. Van de nog niet in exploitatie genomen gronden wordt de gemiddelde boekwaarde per m² vermeld.