



Besluit van de ACM tot vaststelling van de Regulatorische accountingregels (RAR) rendementen warmteleveranciers - consultatieversie

Ons kenmerk : ACM/UIT/645600
Zaaknummer : ACM/24/192496
Datum : 25 april 2025

Inhoudsopgave

1. Begrippen	3
2. Inleiding	6
2.1. Achtergrond	6
2.2. Juridisch kader	6
2.3. Doelstellingen	6
2.4. Reikwijdte RAR	6
2.5. Aanpassing	6
2.6. Kwaliteit rendementsdata	7
3. Algemene grondslagen	8
3.1. Grondslagen financiële verslaggeving	8
3.2. In aanmerking te nemen beginselen	9
3.3. Interne verrekenprijzen	10
3.4. Rubricering en toelichting	10
4. Activa, kosten en opbrengsten	11
4.1. Activa	11
4.1.1 Algemeen	11
4.1.2 Materiële vaste activa	13
4.1.3 Immateriële vaste activa	13
4.2. Kosten	14
4.3. Opbrengsten	15
5. Kostentoerekening	16
5.1. Inleiding	16
5.2. Algemene uitgangspunten	16
5.3. Kostentoerekening naar activiteiten	17
5.3.1 Productie en inkoop van thermische energie	17
5.3.2 Transport en distributie van thermische energie	18
5.3.3 Verkoop en klantcontact	19
5.3.4 Overig: Ontwikkeling nieuwe netten	19
5.3.5 Overig: Werk voor derden en diversen	20
5.3.6 Toerekening indirecte posten aan activiteiten	20
5.4. Verdeelsleutels indirecte kosten aan gereguleerd/ongereguleerd per activiteit	20
5.4.1 Productie en inkoop van thermische energie	20
5.4.2 Transport en distributie van thermische energie	21
5.4.3 Verkoop en klantcontact	22
5.5. Verdeelsleutels indirecte kosten aan warmtenetten per activiteit	22
6. Slotbepalingen	23
6.1. Intrekking	23
6.2. Inwerkingtreding	23
Bijlage 1: schematische weergave kostentoerekening	24
Bijlage 2: overzicht verdeelsleutel indirect per categorie	25
Bijlage 3: toelichting bij kostentoerekening	27
Bijlage 4: wijzigingen ten opzichte van vorige RAR	30

1. Begrippen

1. In deze regulatorische accountingregels (hierna: RAR) rendementen warmteleveranciers wordt verstaan onder:
 - *Afschrijvingen*: waardeverminderingen van activa;
 - *Afleverset*: installatie waarmee ten behoeve van warmtelevering aan een gebruiker energieoverdracht plaatsvindt tussen een warmtenet en een binneninstallatie of een in pandig leidingstelsel;
 - *Aansluiting*: centrale aansluiting of individuele aansluiting, zoals gedefinieerd in de Warmtewet;
 - *Activa*: materiële vaste activa en immateriële vaste activa;
 - *Activity based costing (ABC)*: een kostentoerekening die is gebaseerd op het uitgangspunt dat niet producten, maar activiteiten kosten veroorzaken. ABC combineert kosten in eerste plaats met de activiteiten die nodig zijn om producten te maken en verkopen. Bij de meeste ondernemingen zijn de indirecte kosten immers hoger dan de directe productiekosten, dankzij steeds betere productietechnieken. ABC zoekt naar aspecten van activiteiten die kosten veroorzaken. Pas daarna worden kosten van activiteiten toegerekend aan producten. De grondgedachte is dat iedere productie een interne vraag naar activiteiten oplevert. Een kostprijscalculatie volgens de ABC-methode gaat voor elk product na hoeveel van iedere 'activiteit' nodig is voor de productie;
 - *Afzet*: geleverde warmte, gemeten in GJ, in het jaar van levering van de warmte;
 - *Bijdrage aansluitkosten (BAK)*: De bijdrage aansluitkosten is de som van de (gereguleerde) eenmalige aansluitbijdrage en de (ongereguleerde) kostendeckingsbijdrage;
 - *Benodigde netcapaciteit*: Het rekenkundig gemiddelde over een jaar van de gelijktijdige piek vermogensvraag voor een netvlak;
 - *Cascademodel*: kostentoerekening per netvlak;
 - *Cost center*: organisatieonderdeel, zoals een groepsmaatschappij, zonder winstdoelstelling;
 - *Directe kosten*: kosten die rechtstreeks toerekenbaar zijn aan een activiteit of kosten die binnen een activiteit rechtstreeks toerekenbaar zijn aan gereguleerd en ongereguleerd;
 - *Distributieleiding*: een leiding die het transport van warmte tot aan de aansluitleiding verzorgt. Het distributienet is gericht op het distribueren van warmte naar de afnemers. Sommige warmtenetten kennen onderscheid in temperatuurniveaus (hoge temperatuur voor primaire distributie, midden temperatuur voor secundaire distributie, lage temperatuur);
 - *Eenmalige aansluitbijdrage (EAB)*: een tariefgereguleerde eenmalige bijdrage voor het realiseren van een aansluiting, zoals bedoeld in de Warmtewet artikel 6, eerste lid;
 - *Gereguleerd/ongereguleerd*: afbakening van afnemers conform artikel 1 Warmtewet in gebruikers (gereguleerd) en ongereguleerde afnemers. Gebruikers (gereguleerd) zijn kleinverbruikers en de volgende grootverbruikers:
 - verhuurders (zoals woningcorporaties);
 - vereniging van eigenaars of een daarmee vergelijkbare rechtsvorm;
 - *Grootverbruiker*: natuurlijk persoon of rechtspersoon die warmte afneemt van een collectieve warmtevoorziening of een klein collectief warmtesysteem en een individuele leveringsaansluiting heeft van meer dan 100 kilowatt of een centrale leveringsaansluiting heeft;
 - *Groepsmaatschappij*: op basis van BW2:24b is een groep een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden en zijn groepsmaatschappijen rechtspersonen en vennootschappen die met elkaar in een groep zijn verbonden;
 - *Immaterieel vast actief*: Een identificeerbaar niet-monetair vast actief zonder fysieke gedaante;
 - *Indirecte kosten*: kosten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan een activiteit, zoals benoemd in hoofdstuk 5 of kosten die binnen een activiteit niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan gereguleerde en ongereguleerde gebruikers. Voor deze indirecte kosten wordt een verdeelsleutel gebruikt zoals benoemd in paragraaf 5.4. Een voorbeeld van indirecte kosten zijn algemene kosten zoals kantoorruimte, managementkosten, marketingkosten en IT-infrastructuur die niet direct gekoppeld zijn aan de levering van warmte. Een ander voorbeeld

is kosten voor onderhoud aan het netwerk, dat wel direct is toe te rekenen aan de activiteit transport en distributie en vervolgens indirect toegerekend wordt naar gereguleerde en ongereguleerde verbruikers;

- *Inkoopkosten energie*: inkoopkosten energie zijn kosten die verband houden met de inkoop van warmte of de inkoopkosten van energie (bijvoorbeeld gas of elektriciteit) om warmte mee te genereren (inclusief bijstook/buffering) of om warmte te transporteren/distribueren. Deze kosten kunnen zowel verbruiksafhankelijk zijn als verbruiksonafhankelijk;
- *Kleinverbruiker*: natuurlijk persoon of rechtspersoon die warmte afneemt van een collectieve warmtevoorziening of klein collectief warmtesysteem en een individuele leveringsaansluiting heeft van maximaal 100 kilowatt met uitzondering van een persoon die warmte afneemt van:
 - a. zijn verhuurder;
 - b. de vereniging van eigenaars of een daarmee vergelijkbare rechtsvorm waarbij deze persoon is aangesloten.Kleinverbruikers zijn gereguleerd om te zorgen voor wettelijke bescherming, zoals maximumtarieven, leveringszekerheid en transparantie over kosten;
- *Kosten*: uitgaven die zijn toe te rekenen aan een bepaald boekjaar;
- *Kostendekkingsbijdrage (KDB) of projectbijdrage*: soms betaalt een afnemer of een projectontwikkelaar een ongereguleerde eenmalige bijdrage. Deze komt tussen partijen tot stand om een eventueel financieel tekort in de business case van de warmteleverancier te compenseren. De dekkingsbijdrage is bedoeld voor het terugverdienen van de aanlegkosten van het warmtenet;
- *Materieel vast actief*: een identificeerbaar niet-monetair vast actief met fysieke gedaante;
- *Netvlak*: onderscheid, op basis van hydraulische scheiding van een warmtenet in verschillende druk- en/of temperatuurniveau's, tussen transport en (primaire / secundaire) distributie;
- *Opbrengsten*: ontvangsten die zijn toe te rekenen aan een bepaald boekjaar;
- *Opslag*: installatie waar thermische energie wordt opgeslagen, indien deze installatie onderdeel is van, of verbonden is aan een warmtebron (bijvoorbeeld opslag in tanks, putten of hoge-temperatuur aquifers, warmtebatterij, e-boilers en WKO's);
- *Overige operationele kosten*: Alle kosten van de warmteleverancier, behalve:
 - inkoopkosten energie;
 - afschrijvingen;
 - amortisatie;
 - financiële lasten;
 - vennootschapsbelasting;
- *Productie en inkoop van thermische energie*: zie paragraaf 5.3.1;
- *Profit center*: organisatieonderdeel, zoals een groepsmaatschappij, met winstdoelstelling;
- *Thermische energie*: warmte die ten behoeve van ruimteverwarming of verwarming van tapwater wordt geleverd door middel van het transport van water of een andere vloeistof en koude die ten behoeve van ruimtekoeling wordt geleverd door middel van het transport van water of een andere vloeistof;
- *Transport en distributie van thermische energie*: zie paragraaf 5.3.2;
- *Transportleiding*: een leiding geschikt voor het transporteren van grote hoeveelheden warmte over grotere afstanden. Op een transportleiding zijn veelal geen afnemers aangesloten maar enkel warmteproducenten en warmteoverdrachtstations die achterliggende wijken of gebieden van warmte voorzien. Een transportleiding kenmerkt zich door hoge drukken (veelal 16 – 25 bar) en hoge temperaturen;
- *Vast actief*: een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel waarover de warmteleverancier de beschikkingsmacht heeft, dat hij in gebruik heeft genomen en waaruit in de toekomst naar verwachting economische voordelen naar de warmteleverancier zullen vloeien. Tevens moet voldaan zijn aan de voorwaarde dat de kostprijs van een vast actief betrouwbaar kan worden vastgesteld;
- *Verkoop en klantcontact*: zie paragraaf 5.3.3;
- *Warmtebron*: installatie waar thermische energie vrijkomt of thermische energie geconverteerd wordt (bijvoorbeeld warmtepompen, e-boilers, back-up ketels);

- *Warmteleverancier of warmtebedrijf*: een (rechts)persoon die zich bezighoudt met de levering van warmte;
- *Warmtenet*: het geheel van tot elkaar behorende, met elkaar verbonden leidingen, bijbehorende installaties en overige hulpmiddelen dienstbaar aan het transport van warmte, behoudens voor zover deze leidingen, installaties en hulpmiddelen zijn gelegen in een inpandig leidingstelsel, een binneninstallatie of een gebouw of werk van een producent en strekken tot toe- of afvoer van warmte ten behoeve van dat inpandig leidingstelsel, die binneninstallatie of dat gebouw of werk van een producent.

2. Inleiding

2.1. Achtergrond

2. Ingevolge artikel 7, eerste lid van de Warmtewet, verzamelt, analyseert en bewerkt de Autoriteit Consument en Markt (hierna: ACM) inlichtingen en gegevens met betrekking tot onder meer de ontwikkeling van de rendementen behaald door warmteleveranciers (hierna: rendementsdata). Ingevolge artikel 7, tweede lid van de Warmtewet, toetst de ACM of het rendement van een warmteleverancier op al zijn netten gezamenlijk hoger is dan een door de ACM vast te stellen redelijk rendement. De ACM gebruikt de rendementsdata voor de rendementsmonitor en de rendementstoets.

2.2. Juridisch kader

3. Ingevolge artikel 14, eerste lid van de Warmtewet, stelt de ACM regulatorische accountingregels (hierna: RAR) rendementen warmteleveranciers vast, gericht op de van een warmteleverancier of de groep waartoe deze behoort te verkrijgen noodzakelijke gegevens voor de uitvoering van de bij of krachtens artikel 7 van de Warmtewet gegeven bevoegdheden. Ingevolge artikel 14, tweede lid van de Warmtewet, kan de ACM een leverancier of de groep waartoe hij behoort, verzoeken informatie op grond van de RAR te verstrekken.
4. De RAR hebben betrekking op de bevoegdheid voor de ACM om de noodzakelijke gegevens voor de uitvoering van artikel 7 van de Warmtewet over enig jaar bij warmteleveranciers op te vragen.

2.3. Doelstellingen

5. In de RAR dient een set van financiële verslaggevingsregels en definities te worden vastgelegd die eenduidig te interpreteren zijn. Door gebruik te maken van de RAR zijn financiële gegevens van warmteleveranciers goed meetbaar en consistent.
6. Een tweede doelstelling is het zoveel mogelijk beperken van de administratieve last voor warmteleveranciers. De ACM tracht dit te bereiken door werkbare financiële verslaggevingsregels op te stellen en de financiële verslaggevingsregels zoveel mogelijk aan te laten sluiten bij de huidige verslaggevingspraktijk van warmteleveranciers.

2.4. Reikwijdte RAR

7. De in de RAR vastgelegde set van financiële verslaggevingsregels en definities heeft betrekking op alle financiële gegevens die benodigd zijn om de wettelijke taken en bevoegdheden die de ACM heeft ten aanzien van warmteleveranciers uit te kunnen voeren. De RAR dienen primair voor gegevens en inlichtingen ten behoeve van de rendementsdata die de ACM uitvraagt.
8. De RAR zijn een standaard voor financiële verslaggevingsregels. Dientengevolge hebben de RAR slechts betrekking op financiële gegevens en bepaalde niet-financiële gegevens voor zover relevant voor de rendementsdata.

2.5. Aanpassing

9. Voortschrijdend inzicht en evaluatie van de werkbaarheid van de RAR kunnen aanleiding zijn om de RAR aan te passen. Verder kunnen wetwijzigingen en/of aanpassingen van de reguleringsmethodiek leiden tot een verandering van de informatiebehoefte.

-
10. Indien de ACM voornemens is wijzigingen met significante betekenis in de RAR door te voeren, zal zij de warmteleveranciers aan de hand van een klankbordgroep RAR hierover consulteren.

2.6. Kwaliteit rendementsdata

11. Artikel 14 lid 3 Warmtewet, ingegaan per 1 januari 2025, geeft de ACM de mogelijkheid de informatie die een warmteleverancier verstrekt op grond van de RAR te laten controleren door een registeraccountant.
12. Gegeven het belang van een hoge kwaliteit van de data vereist de ACM voor de rendementsdata over 2024 een controleverklaring van een registeraccountant indien de warmteleverancier minimaal één warmtenet beheert dat warmte levert aan meer dan 1.500 verbruikers. Alle andere warmteleveranciers (dat wil zeggen warmteleveranciers zonder een warmtenet met meer dan 1.500 verbruikers) verstrekken een directieverklaring.

3. Algemene grondslagen

3.1. Grondslagen financiële verslaggeving

Nederlandse activiteiten

13. De rendementsdata bevatten alleen data met betrekking tot Nederlandse activiteiten.

Aansluiting RAR op algemene grondslagen

14. Bij het opstellen van deze RAR is ten behoeve van vermindering administratieve lastendruk zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor de financiële verslaggeving waaronder de International Financial Reporting Standards (hierna: IFRS) en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ)¹.
15. De warmteleveranciers dienen de rendementsdata in te vullen op basis van de in de RAR vastgelegde verslaggevingsregels, in aanmerking genomen het feit dat de in de RAR vastgelegde verslaggevingsregels kunnen afwijken van de in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor de financiële verslaggeving waaronder de IFRS.
16. Indien de RAR niet beschrijven hoe een gebeurtenis en de daaruit voortvloeiende transacties in de rendementsdata dienen te worden verwerkt, treedt de warmteleverancier al dan niet gezamenlijk met diens accountant in overleg met de ACM hoe de rendementsdata in deze situaties ingericht moeten worden. Uitgangspunt is dat in dergelijke situaties de rendementsdata worden ingericht op basis van algemeen aanvaarde grondslagen. De warmteleveranciers lichten de situaties toe waarin het benodigd was om de rendementsdata in te richten op basis van algemeen aanvaarde grondslagen.

Verslagjaar

17. Het verslagjaar van de rendementsdata is gelijk aan een kalenderjaar, te weten van 1 januari tot en met 31 december.

Schattingen

18. Sommige items in de rendementsdata kunnen niet nauwkeurig worden gewaardeerd maar slechts worden geschat. De schattingen dienen redelijk te zijn, gebaseerd op goed koopmansgebruik en consistent met voorgaande verslagjaren. Een voorbeeld van een schatting is de allocatie van activawaarden naar de in deze RAR opgenomen categorieën, voor zover deze activawaarden:
- Niet uit de administratie herleidbaar zijn en
 - In gebruik zijn genomen vóór 1 januari 2023

Vreemde valuta

19. De balansposten die worden uitgedrukt in vreemde valuta worden omgerekend tegen de koers per balansdatum, tenzij specifieke posities zijn afgedekt met valutatermijntransacties. Een transactie in vreemde valuta gedurende het verslagjaar wordt in de rendementsdata verwerkt tegen de koers die geldt op de transactiedatum.

Werkelijke kosten

20. De warmteleveranciers leveren in de rendementsdata de werkelijke kosten aan, op basis van de in de RAR vastgelegde verslaggevingsregels. Op deze wijze kan ACM jaarlijks op een uniforme wijze de totale kosten van elke warmteleverancier vaststellen.

¹ IFRS of RJ gelden voor vennootschappen. Gemeentelijke warmtebedrijven die niet opereren in een vennootschap en daardoor geïntegreerd deel uitmaken van de gemeentelijke administratie, kennen een verslaggeving op basis van het Besluit begroting & verantwoording provincies en gemeenten. Ook zij passen deze RAR toe voor de rendementsdata.

Foutherstel

21. Indien een warmteleverancier vóór de aanlevering van rendementsdata over het verslagjaar fouten² constateert, dan herstelt de warmteleverancier deze in de rendementsdata van het betreffende verslagjaar vóór het aanleveren bij de ACM.
22. Indien een warmteleverancier ná het aanleveren van rendementsdata (achteraf) vaststelt dat sprake is van een materiële fout in eerder ingediende rendementsdata op basis van de voor dat verslagjaar van toepassing zijnde afspraken voor regels en definities over de rendementsdata, dan stelt de warmteleverancier de ACM onverwijld op de hoogte en levert de warmteleverancier een complete invulmodule over het betreffende verslagjaar bij de ACM aan met een toelichting op de herstellende materiële fout en, indien de ACM daarom verzoekt, een directieverklaring.

Aansluiting met jaarrekening

23. De warmteleverancier levert een aansluiting aan tussen de rendementsdata en de jaarrekening (of een daarmee overeenkomend financieel overzicht in het geval van een 403-verklaring).

3.2. In aanmerking te nemen beginselen

24. De warmteleverancier dient de volgende beginselen³ in ieder geval in aanmerking te nemen bij het invullen van zijn rendementsdata.
25. Het toerekenings- en causaliteitsbeginsel; gevolgen van transacties en/of andere gebeurtenissen worden verwerkt wanneer deze transacties en/of andere gebeurtenissen zich voordoen en niet wanneer hieruit voortvloeiende geldmiddelen worden ontvangen of betaald, en worden verwerkt in de rendementsdata over de periode waarop ze betrekking hebben.
26. Het voorzichtigheids- en realisatiebeginsel; winsten worden slechts genomen als zij op balansdatum zijn verwezenlijkt. Verliezen en risico's die hun oorsprong vinden vóór het einde van het boekjaar, worden in acht genomen, indien zij vóór het opmaken van de rendementsdata bekend zijn geworden.
27. Het matchingbeginsel; lasten die samenhangen met de verrichte prestaties dienen in beginsel te worden toegerekend aan de periode waarin de baten die voortvloeien uit de prestaties zijn verantwoord. Dit mag echter niet leiden tot de verwerking van balansposten in strijd met het voorzichtigheidsbeginsel.
28. Het continuïteitsbeginsel; de rendementsdata worden ingevuld in de veronderstelling dat de continuïteit van de onderneming is gewaarborgd en dat de warmteleverancier zijn bedrijf in de afzienbare toekomst zal voortzetten.
29. Bestendige gedragslijn; de rendementsdata geven op stelselmatige wijze de samenstelling van de activaposten en de samenstelling en de grootte van de totale kosten en omzet op het einde van het boekjaar respectievelijk van het lopende boekjaar weer. Een bestendige gedragslijn houdt voorts in dat geen activering plaatsvindt van bestedingen (uitgaven, rekening houdend met verplichtingen) die in eerdere jaren als kosten zijn verantwoord in de rendementsdata.
30. Afbakening rendementsdata; ook houdt de bestendige gedragslijn in dat sprake is van een afbakening tussen de rendementsdata voor verschillende domeinen.

² Schattingswijzigingen zijn geen fouten.

³ Deze zijn mede ontleend aan het Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen (NL-GAAP) en het Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (IFRS).

3.3. Interne verrekenprijzen

31. Indien de warmteleverancier goederen of diensten betreft van groepsmaatschappijen dienen de financiële transacties die hieruit voortvloeien in de rendementsdata te zijn opgenomen op basis van marktconforme prijzen ('at arm's length'), tarieven en voorwaarden. Hiervan wordt geacht sprake te zijn indien:
- de warmteleverancier de bedoelde goederen of diensten heeft afgenomen tegen dezelfde of vergelijkbare prijzen, tarieven en voorwaarden als die zijn gehanteerd voor andere groepsmaatschappijen;
 - de omvang van de interne verrekeningen die de warmteleverancier verantwoordt uit hoofde van de levering van de goederen en/of diensten door groepsmaatschappijen, in verhouding staat tot de mate waarin de warmteleverancier de goederen of diensten van de leverende groepsmaatschappij heeft afgenomen;
 - de prijzen en tarieven die door de leverende groepsmaatschappij aan de warmteleverancier in rekening zijn gebracht voor de levering van goederen of diensten zijn gebaseerd op de werkelijk daaraan toe te rekenen kosten, eventueel verhoogd met een naar redelijkheid en billijkheid vastgestelde marge die niet wezenlijk⁴ uitgaat boven een marge die in het handelsverkeer gebruikelijk is voor desbetreffende goederen of diensten.
32. De warmteleverancier geeft in de rendementsdata inzicht in de omvang van de winsten die groepsmaatschappijen van de warmteleverancier hebben behaald door de levering van goederen en diensten aan de warmteleverancier. Dit inzicht omvat:
- soort intern verrekende goederen en diensten (bijvoorbeeld inkoop energie, inkoop warmte, personeel);
 - verrekende bedragen per soort;
 - groepsmaatschappij die de goederen en diensten verleende;
 - methodiek die de groepsmaatschappij hanteert voor interne verrekeningen (bijvoorbeeld op basis van een van de OESO methodieken⁵);
 - of de groepsmaatschappij een cost center of profit center is; en
 - winsten die de groepsmaatschappij heeft gemaakt per soort goederen en diensten.

3.4. Rubricering en toelichting

33. De warmteleverancier rubriceert en licht de rendementsdata toe met inachtneming van deze RAR en de indeling in de invulmodule warmte.

⁴ Voor wat betreft de betekenis van het begrip 'wezenlijk' in deze RAR dient te worden aangesloten bij de regelgeving omtrent accountantscontrole van financiële informatie.

⁵ Zie [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 | OECD](#)

4. Activa, kosten en opbrengsten

4.1. Activa

4.1.1 Algemeen

34. Vaste activa dienen te worden gewaardeerd op basis van historische kosten vanaf het moment dat aan de criteria voor activering is voldaan. Onder historische kosten wordt de prijsgrondslag kostprijs, te weten de verkrijgings- of vervaardigingsprijs, verstaan.
35. De verkrijgingsprijs van een actief is de prijs waartegen het is verworven. De verkrijgingsprijs bestaat uit de aankoopprijs inclusief alle direct toe te rekenen kosten om het actief voor gebruik geschikt te maken. Direct toe te rekenen kosten zijn bv. invoerrechten, leveringskosten en plaatsingskosten. Boeten of rente wegens te late levering maken geen onderdeel uit van de verkrijgingsprijs.
36. Het begrip vervaardigingsprijs is van toepassing op intern vervaardigde activa. De elementen die deel uitmaken van de vervaardigingsprijs zijn conform de elementen die in International Accounting Standard 16 (IAS 16) onder de vervaardigingsprijs vallen. Deze RAR onderscheiden de elementen in twee categorieën:
- a) directe kosten;
 - b) rente.

a) Directe kosten⁶

Kosten worden als direct aangemerkt wanneer een aantoonbare causaliteit aanwezig is tussen de rechtstreeks toegerekende kosten en het vast actief. De volgende categorieën worden onderscheiden:

- materialen;
- interne uren; en
- diensten derden.

De kosten van materialen worden opgenomen tegen inkoopprijs en bijkomende kosten exclusief een interne winstopslag.

De kosten van interne uren als onderdeel van de vervaardigingsprijs zijn gebaseerd op een intern uurtarief exclusief een winstopslag. Het intern uurtarief bestaat uitsluitend uit de directe personeelslasten, zijnde brutosalarissen, werkgeverslasten en overige directe personeelskosten.

De kosten van diensten van derden worden opgenomen tegen inkoopprijs en bijkomende kosten.

b) Rente

Naast de directe kosten kan ook de rente op schulden worden opgenomen in de vervaardigingsprijs voor zover de schulden betrekking hebben het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend. Het opnemen van rente op schulden in de vervaardigingsprijs is slechts aanvaardbaar voor kwalificerende activa, indien de aan die actiefpost verbonden toekomstige voordelen naar verwachting voldoende groot zijn om de boekwaarde van die post inclusief toegerekende rente te dekken en deze economische voordelen voldoende betrouwbaar kunnen worden vastgesteld.

⁶ Directe kosten verwijst in dit onderdeel naar IAS16, niet naar de definitie van directe kosten in deze RAR.

37. Na de eerste verwerking tegen historische kosten, wordt vaste activa gewaardeerd tegen de kostprijs verminderd met cumulatieve afschrijvingen en cumulatieve bijzondere waardeverminderingen.

Afschrijvingen

38. Afschrijvingen worden berekend met behulp van de lineaire afschrijvingsmethode over de verkrijgings- of vervaardigingsprijs. Afschrijvingen van het actief vinden plaats zolang de restwaarde van het actief niet bereikt is en het actief niet buiten gebruik is gesteld. De afschrijvingskosten dienen stelselmatig aan de gebruiksduur van het actief te worden toegerekend. Het af te schrijven bedrag wordt bepaald na aftrek van de restwaarde van het actief.

Bijzondere waardeverminderingen

39. Indien de warmteleverancier in een bepaald verslagjaar van mening is dat mogelijk sprake is van een bijzondere waardevermindering (impairment), houdt hij bij welke omstandigheden hebben geleid tot de bijzondere waardevermindering en op welke wijze de bijzondere waardevermindering is bepaald.
40. De warmteleverancier richt zijn (financiële) administratie zodanig in dat zij – indien de ACM daar om verzoekt – een overzicht kan genereren waarin de bijzondere waardeverminderingen uit enig boekjaar worden uitgesplitst per actief met opgaaf van redenen.

Desinvesteringen

41. Een vast actief dient niet langer in de balans te worden opgenomen en aangemerkt te worden als desinvestering:
- a) na vervreemding;
 - b) nadat het teniet is gedaan; of
 - c) bij buitengebruikstelling.
42. Lasten of baten die op enigerlei wijze samenhangen met desinvesteringen (bijvoorbeeld verkoopopbrengsten) dienen in de winst- en verliesrekening verwerkt te worden in het prijspeil van het jaar waar de rendementsdata betrekking op hebben.
43. Vanaf boekjaar 2023 richt de warmteleverancier zijn (financiële) administratie zodanig in dat hij – indien ACM daar om verzoekt – een overzicht kan genereren waarin de desinvesteringen uit enig boekjaar inzichtelijk worden gemaakt.

Leasing

44. Voor zover bij warmteleverancier sprake is van leases, dienen de warmteleveranciers deze in de rendementsdata op te nemen op dezelfde wijze waarop zij dat in hun eigen administratie verwerken.

Activering vs. onderhoud

45. Bestedingen na de ingebruikname van een gekocht of zelf vervaardigd actief (bijvoorbeeld de kosten voor onderhoud) dienen in principe als operationele kosten te worden verantwoord. Activering vindt slechts plaats indien:
- a) sprake is van verlenging van een levensduur met minimaal vijf jaren;
 - b) het waarschijnlijk is dat de bestedingen zullen leiden tot een toename van de verwachte toekomstige economische voordelen; en
 - c) de vaststelling van de bestedingen en de toerekening aan het actief op een betrouwbare wijze kunnen geschieden.

4.1.2 Materiële vaste activa

46. De warmteleverancier onderscheidt de volgende activa:

- warmtebron en opslag;
- warmtenet;
- aansluiting;
- afleverset;
- warmtemeter.

Warmtebron en opslag

47. Onder materiële vaste activa warmtebron en opslag vallen:

- a) Installaties waar thermische energie vrijkomt of thermische energie geconverteerd wordt (bijvoorbeeld warmtepompen, e-boilers, back-up ketels);
- b) Installaties waar thermische energie wordt opgeslagen, indien deze installatie onderdeel is van, of verbonden is aan een installatie bedoeld onder a) (bijvoorbeeld opslag in tanks, putten of hoge-temperatuur aquifers, warmtebatterij, e-boilers en WKO's);
- c) voor het instandhouden van de warmtebron of de opslag; en
- d) gebouwen en andere vaste activa behorende bij warmtebron en opslag.

Warmtenet

48. Onder materiële vaste activa warmtenet vallen activa behorende tot of die worden gebruikt voor:

- a) transportnet;
- b) warmte overdrachtsstation (WOS);
- c) primair distributienet;
- d) onderstations (OS) / regelkamers;
- e) secundair distributienet;
- f) boosters;
- g) dataverwerking, alsmede activa die worden gebruikt voor allocatie, reconciliatie en validatie;
- h) balanshandhaving en het monitoren en bijsturen van kwaliteitsparameters van het systeemwater;
- i) kwaliteitsbewaking van de warmte; en
- j) gebouwen en magazijnen behorende bij het warmtenet.

Aansluiting

49. Vaste activa voor de aansluiting zijn alle vaste activa die een directe relatie hebben met de aansluiting van de afnemer. Onder activa aansluiting vallen in ieder geval:

- a) activa waaruit de aansluiting bestaat, waaronder aansluitleiding; en
- b) activa die dienen ter instandhouding van de aansluiting.

Afleverset

50. Onder activa afleverset vallen in ieder geval: a) activa waaruit de afleverset bestaat; en b) activa die dienen ter instandhouding van de afleverset.

- a) activa waaruit de afleverset bestaat; en
- b) activa die dienen ter instandhouding van de afleverset.

Warmtemeter

51. Activa voor het meten en factureren van de hoeveelheid geleverde warmte.

4.1.3 Immateriële vaste activa

52. De warmteleverancier rubriceert investeringen in immateriële vaste activa als volgt:

- a) kosten van onderzoek en ontwikkeling;
- b) software; en

- c) overige immateriële vaste activa.
53. Onder software vallen gekochte en zelfontwikkelde programmatuur. Software die niet separeerbaar is, bijvoorbeeld omdat deze software integraal onderdeel uitmaakt van een machine, valt onder de materiële vaste activa.
54. Niet alle uitgaven ter verkrijging, ontwikkeling, onderhoud of verbetering van immateriële vaste activa voldoen aan de criteria van activering. Indien de uitgaven niet voldoen aan de activeringscriteria dan dienen deze kosten te worden verantwoord als operationele kosten. De volgende uitgaven mogen in geen geval geactiveerd worden:
- a) Opstartkosten (kosten uit de onderzoeksfase);
 - b) Uitgaven voor trainingsactiviteiten;
 - c) Uitgaven voor reorganisatie van (een deel van) de onderneming; en
 - d) Jaarlijkse licentiekosten.
55. Goodwill⁷ wordt in de rendementsdata niet geactiveerd. Goodwill is namelijk per definitie geen actief dat wordt aangewend voor uitvoering van de wettelijke taken van een warmteleverancier. Al dan niet intern ontwikkelde merken, logo's, klantenbestanden en gelijksoortige items dienen niet te worden geactiveerd.
56. Bij een fusie of overname worden immateriële vaste activa gewaardeerd tegen de verkrijgingsprijs op het moment van de overname. Ontstane goodwill bij een overname, of intern geproduceerde goodwill, mag in geen geval worden geactiveerd.
57. In de toelichting bij de rendementsdata wordt de inhoud van de opgenomen immateriële vaste activa afdoende beschreven. Hierbij moet in ieder geval ingegaan worden op welke wijze wordt voldaan aan de activeringscriteria.

4.2. Kosten

58. De totale kosten van een warmteleverancier bestaan uit:
- a) afschrijvingen;
 - b) inkoopkosten energie; en
 - c) overige operationele kosten.
59. Afschrijvingen worden berekend conform randnummer 39.
60. Vrijval van de EAB, de KDB en gepassiveerde subsidies wordt afzonderlijk opgegeven en niet gesaldeerd met afschrijvingen.
61. De warmteleverancier geeft de kosten bruto op, in die zin dat deze kosten en eventuele overige opbrengsten niet gesaldeerd worden (zie ook randnummer 73).
62. De overige operationele kosten worden berekend zonder de kosten van intern geproduceerde activa (in aanbouw), waaronder geactiveerde onderhoudskosten.
63. De warmteleverancier specificeert het verloop van de voorzieningen in de toelichting.

⁷ Dit geldt zowel voor zelf vervaardigde als van derden verkregen goodwill.

4.3. Opbrengsten

64. De opbrengsten dienen in de volgende posten te worden gerubriceerd:
 - a) opbrengsten variabele leveringstarieven;
 - b) opbrengsten vaste leveringstarieven;
 - c) opbrengsten huurtarieven afleversets;
 - d) opbrengsten warmtemeters;
 - e) opbrengsten afsluitbijdrage;
 - f) opbrengsten subsidies; en
 - g) overige opbrengsten.
65. De volumes zijn samengesteld uit de volgende componenten: de gefactureerde volumes voor het onderhavige boekjaar en; de aanvullende raming voor het onderhavige boekjaar. De gefactureerde capaciteit/volumes die zijn toegerekend aan het onderhavige boekjaar en de aanvullende raming van het volume voor het onderhavige boekjaar komen overeen met de volumes die zijn gehanteerd in de jaarrekening van de warmteleverancier van het onderhavige boekjaar.
66. Onder 'opbrengsten variabele leveringstarieven' vallen:
 - opbrengsten uit variabele leveringstarieven per gigajoule gebaseerd op gefactureerde volumes en aanvullende raming van de volumes;
 - correcties voor afloopverschillen, te weten de correcties op raming van opbrengsten.
67. Onder 'opbrengsten vaste leveringstarieven' vallen:
 - opbrengsten uit vaste leveringstarieven voor het transport, de levering en de aansluiting van warmte
 - correcties voor afloopverschillen, te weten de correcties op raming van opbrengsten.
68. Onder 'opbrengsten huurtarieven afleversets' vallen: opbrengsten uit periodieke bijdragen tegen de door de ACM in het tariefbesluit voor het onderhavige boekjaar vastgestelde maximum huurtarieven voor afleversets.
69. Onder 'opbrengsten warmtemeters' vallen: opbrengsten uit periodieke bijdragen tegen de door de ACM in het tariefbesluit voor het onderhavige boekjaar vastgestelde maximum meettarief.
70. Onder 'opbrengsten afsluitbijdrage' vallen: opbrengsten uit afsluitbijdragen tegen de door de ACM in het tariefbesluit voor het onderhavige boekjaar vastgestelde maximum tarieven voor afsluitingen.
71. Onder 'opbrengsten subsidies' vallen: subsidies, voor zover toerekenbaar aan het verslagjaar.
72. Onder 'overige opbrengsten' vallen: overige opbrengsten die niet door de ACM worden gereguleerd maar wel verband houden met de activiteiten van de warmteleverancier (bijv. verkoop elektriciteit of warmte).
73. In de rendementsdata dienen eventuele overige opbrengsten bruto te worden opgegeven en dienen dus niet op voorhand te worden gesaldeerd met de operationele kosten (zie ook randnummer 61).

5. Kostentoerekening

5.1. Inleiding

74. De systematiek voor kostentoerekening is naar aanleiding van de rendementsmonitor en rendementstoets 2023 aangescherpt in het document 'Kostentoerekening warmte versie 1.0 d.d. 11 april 2025' (hierna: KTR 1.0). Royal HaskoningDHV heeft op KTR 1.0 een toets uitgevoerd die op 18 april 2025 door de ACM is gepubliceerd⁸. De in deze RAR opgenomen verdeelsystematiek sluit 1:1 aan op KTR 1.0 en bevat de kernpunten. Toelichting en onderbouwing uit KTR 1.0 zijn namelijk opgenomen in de bijlagen.
75. Onder het begrip kostentoerekening valt de toerekening van kosten, opbrengsten, activa en passiva.
76. De kostentoerekening bevat twee stappen:
- in een eerste stap toerekening naar activiteiten;
 - vervolgens in de tweede stap per activiteit een toerekening naar gereguleerd/ongereguleerd.
77. Bijlage 1 bevat een schematische weergave van de kostentoerekening.

5.2. Algemene uitgangspunten

78. Kosten, opbrengsten, activa en passiva worden in eerste instantie (stap 1) toegerekend aan activiteiten waarop deze betrekking hebben en vervolgens (stap 2) per activiteit naar gereguleerd/ongereguleerd, op basis van aantoonbare causaliteit ('directe kosten').
79. Kosten, opbrengsten, activa en passiva die niet causaal verband houden met en daardoor niet direct kunnen worden toegerekend aan activiteiten (stap 1) of gereguleerd/ongereguleerd (stap 2), worden alsnog toegerekend door toepassing van verdeelsleutels. Hierbij worden de volgende criteria in acht genomen:
- a) Reflectie inzet productiemiddelen: de verdeelsleutels per kostensoort dienen zo veel mogelijk de inzet van de onderliggende 'productiemiddelen' te reflecteren. Deze inzet van productiemiddelen kan benaderd worden door de techniek van activity based costing. Activity based costing gaat ervan uit dat activiteiten kosten veroorzaken. Direct aan activiteiten toerekenbare kosten worden daarbij ook direct toegerekend aan de betreffende activiteiten;
 - b) Verdeelsleutels dienen consistent (door de tijd, eenduidig voor verschillende tariefcategorieën, eenduidig voor verschillende toepassingen), afdoende beargumenteerd en toereikend gedocumenteerd te zijn. Vanaf de rendementsmonitor 2024 is sprake van een aangescherpte kostentoerekening door de ervaring met de rendementsmonitor en rendementstoets 2023; en
 - c) De toepassing van verdeelsleutels is transparant. Dit wil zeggen dat duidelijk is welke indirecte kosten door middel van verdeelsleutels worden toegerekend, wat de samenstelling (parameters) van de verdeelsleutels is en welke onderliggende waarden zijn gebruikt voor de berekening van de verdeelsleutels.
80. Ten behoeve van een juiste kostentoerekening gelden de voorgaande twee randnummers eveneens voor de kostentoerekening vanuit een ander niveau (bijvoorbeeld holding of zusterbedrijf).

⁸ Zie kostentoerekening in de RAR warmte, [publicatie](#) van 18 april 2025

5.3. Kostentoerekening naar activiteiten

81. De kostentoerekening bevat vijf verschillende activiteiten:

1. Productie en inkoop van thermische energie;
2. Transport en distributie van thermische energie;
3. Verkoop en klantcontact;
4. Overig: ontwikkeling nieuwe netten;
5. Overig: werk voor derden en diversen.

5.3.1 Productie en inkoop van thermische energie

82. Activiteiten gerelateerd aan productie en inkoop van thermische energie definieert de ACM als volgt:

- a) Het in bezit hebben, beheren en/of exploiteren⁹ van een installatie waar thermische energie vrijkomt of thermische energie geconverteerd wordt (bijvoorbeeld warmtepompen, e-boilers, back-up ketels);
- b) Het in bezit hebben, beheren en/of exploiteren⁹ van een installatie waar thermische energie wordt opgeslagen, indien deze installatie onderdeel is van, of verbonden is aan een installatie bedoeld onder a) (bijvoorbeeld opslag in tanks, putten of hoge-temperatuur aquifers, warmtebatterij, e-boilers en WKO's);
- c) Het inkopen van energievormen (bijvoorbeeld gas, elektriciteit, biomassa, afval) die bedoeld zijn als brandstof of input voor de installatie onder a) of die bedoeld zijn voor de werking van een net (bijvoorbeeld pompenergie);
- d) Het verkopen van andere energievormen dan thermische energie (bijvoorbeeld elektriciteit) die vrijkomt bij gebruik van de installatie onder a) of die bedoeld was als brandstof of input voor de installatie onder a), maar overtollig was;
- e) Het aangaan van een verplichting tot levering en/of afname van energie voor een moment in de toekomst, dan wel het innemen van een financiële positie jegens die verplichting (dit omvat alle vormen van energiehandel gericht op de productie van warmte, zoals genoemd onder c) en d));
- f) Het afdekken van volumerisico's en prijsrisico's, door middel van financiële producten of anderszins, gericht op de verplichting genoemd onder e);
- g) Het aanvragen en ontvangen van subsidies of bijdragen van derden die gericht zijn op i) de productie van thermische energie, ii) de installaties bedoeld onder a) en b). of iii) het afdekken van risico's die volgen uit activiteiten a) tot en met f); en
- h) Andere activiteiten die onlosmakelijk verbonden zijn aan de productie van thermische energie (bijvoorbeeld waterbehandeling).

83. Activiteiten gerelateerd aan *inkoop* van thermische energie definieert de ACM als volgt:

- i) Het inkopen van thermische energie t.b.v. levering aan afnemers;
- j) Het aangaan van een verplichting tot levering en/of afname van thermische energie voor een moment in de toekomst, dan wel het innemen van een financiële positie jegens die verplichting (dit omvat alle vormen van energiehandel gericht op de levering van warmte); en
- k) Het afdekken van volumerisico's en prijsrisico's, door middel van financiële producten of anderszins, gericht op de verplichting genoemd onder j).

⁹ Onder 'beheren' en 'exploiteren' van een installatie vallen alle daaraan te relateren kosten (dit omvat regulier en incidenteel onderhoud, verzekeren, bemetering, aansturing, keuren, etc.);

5.3.2 Transport en distributie van thermische energie

84. Activiteiten gerelateerd aan transport en distributie van thermische energie definieert de ACM als volgt:

- a) Het in bezit hebben, beheren en/of exploiteren van een net dat bedoeld is om thermische energie van de productie-installatie(s) naar afnemers te transporteren/distribueren. Assets die (mogelijk) behoren bij het net zijn:
 - i. Transportnet;
 - ii. Warmte overdrachtsstation (WOS);
 - iii. Primaire distributienet;
 - iv. Onderstations (OS) / regelkamers;
 - v. Secundaire distributienet;
 - vi. Aansluitleidingen;
 - vii. Boosters.
- b) Het aanvragen en ontvangen van subsidies of bijdragen van derden die gericht zijn op de assets bedoeld onder a);
- c) Het in bezit hebben, beheren en/of exploiteren van installaties bedoeld om warmte over te dragen van het warmtenet naar het in pandige leidingstelsel van de afnemer (afleversets); en
- d) Andere activiteiten die onlosmakelijk verbonden zijn aan de transport/distributie van warmte/koude.

85. Sommige warmtenetten kennen een onderscheid tussen transport en distributie, door hydraulische scheiding is vaak sprake van verschillende druk- en/of temperatuurniveaus. De kostentoerekening hanteert een cascademodel indien:

- sprake is van afname van thermische energie op verschillende 'niveaus' in het net en
- de warmteleverancier de bijbehorende aansluitcapaciteit ook kan onderscheiden; en
- de warmteleverancier de bijbehorende kosten kan onderscheiden.

86. Grotere warmtenetten kunnen de volgende indeling in netvlakken hebben:

Transportleiding. In een configuratie waar de warmtebron ver staat van het warmtevraaggebied wordt middels het transportnet warmte van de bron naar een warmteoverdrachtsstation (WOS) gebracht. Veel van de huidige warmtenetten hebben geen transportnet en WOS.

NB: de definitie van transportleiding hier wijkt af van wat met warmtetransportnet bedoeld wordt in het wetsvoorstel Wcw: in het wetsvoorstel Wcw is de term warmtetransportnet gereserveerd voor een afzonderlijke aangewezen warmtetransportbeheerder.

Primaire distributienet. Het primaire distributienet (ook hoofdleiding) betreft het net vanaf de warmtebron (of warmteoverdrachtsstations, indien aanwezig) naar de onderstations (OS) toe.

- I. Warmteoverdrachtstations (indien aanwezig) worden gezien als deel van het primaire distributienet;
- II. Onderstations worden ook wel regelstations (zonder hydraulische scheiding) genoemd, in het geval dat het onderstation in pandig is (bij een grote utiliteit), heet dit ook wel een afleverstation.

Secundaire distributienet. In het secundaire net wordt warmte gedistribueerd vanaf het onderstation naar de woningen. Tussen het secundaire net en de afleverset in het gebouw liggen, net als bij het primaire net, aansluitleidingen.

- I. Aansluitleidingen naar onderstations (indien apart geadministreerd) en onderstations worden gezien als deel van het secundaire net;
- II. Als het net geen onderstations heeft, wordt het gezien als een secundaire distributienet.

87. Voor grootverbruikers kan in sommige gevallen worden vastgesteld dat zij thermische energie afnemen op een 'hoger' niveau in het net, waardoor zij geen kosten veroorzaken lager in het net. Vergelijkbaar met hoe dit wordt toegepast bij elektriciteit dienen we daarvoor netvlakken te definiëren. Netvlakken krijgen een rangorde van hoog (transportnet) naar laag (fijnmazig distributienet). Wanneer een warmtenet bijvoorbeeld drie netvlakken heeft (A, B en C, van hoog naar laag), geldt dat een afnemer op netvlak B uitsluitend hoeft bij te dragen aan de kosten van netvlak A en B, terwijl een afnemer op netvlak C voor het gehele net (A+B+C) dient te betalen.
88. Het kostentoerekeningsmodel bevat de aanname dat (uit de administratie van een warmteleverancier identificeerbare) BAK betaald is door afnemers voor de aansluiting van de binneninstallatie op het distributienet. Daarmee zijn deze bijdragen direct toe te rekenen aan de distributie.

5.3.3 Verkoop en klantcontact

89. Activiteiten gerelateerd aan verkoop en klantcontact definieert de ACM als volgt:
- a) Het afsluiten van leveringsovereenkomsten met gereguleerde en ongereguleerde afnemers;
 - b) Het bemeteren van gereguleerde en ongereguleerde afnemers;
 - c) Het opmaken en versturen van facturen aan gereguleerde en ongereguleerde afnemers;
 - d) Incassoactiviteiten of afboekingen met betrekking tot dubieuze debiteuren;
 - e) Het beheren van aanspreekpunten waar klanten contact op kunnen nemen met de warmteleverancier;
 - f) Het afhandelen van gemelde klachten of storingen, niet zijnde werkzaamheden met betrekking tot installaties die vallen onder distributie;
 - g) Communicatie richting afnemers over relevante ontwikkelingen, zoals geplande werkzaamheden storingscompensatie, of vaststellen van tarieven; en
 - h) Het verkrijgen, vervaardigen en beheren van software, primair bedoeld ter ondersteuning van de activiteiten genoemd in a) tot en met g). Hieronder valt ook software waarmee afnemers inzicht kunnen krijgen in hun situatie, bijvoorbeeld een klantenportaal.
90. Een desinvestering als gevolg van de beëindiging van de ontwikkeling van een nieuw net valt niet onder verkoop en klantcontact;
91. Niet alle operationele kosten die niet direct samenhangen met productie en inkoop of transport en distributie zijn onderdeel van verkoop en klantcontact. Zie paragraaf 5.3.6. voor verdere uitleg.

5.3.4 Overig: Ontwikkeling nieuwe netten

92. Hieronder vallen activiteiten die een warmteleverancier verricht om nieuwe netten te realiseren:
- a) De aanleg van installaties behorende bij het te realiseren warmtenet;
 - b) Het verkrijgen van subsidies of bijdragen bedoeld om eenmalige kosten in de ontwikkelingsfase af te dekken;
 - c) Het verkrijgen van subsidies of bijdragen bedoeld om investeringen in het te realiseren warmtenet af te dekken;
 - d) Het verrichten van administratieve handelingen, zoals het opmaken en goedkeuren van een businesscase, voor het nieuwe net;
 - e) Het voeren van onderhandelingen met gemeenten, projectontwikkelaars, potentiële bronnen en potentiële afnemers aangaande overeenkomsten met betrekking tot het te realiseren warmtenet;
 - f) Desinvesteringen die ontstaan als gevolg van de beëindiging van de ontwikkeling van een nieuw net; en
 - g) Het verkrijgen van subsidies of bijdragen bedoeld om de kosten van desinvesteringen, zoals genoemd onder f), te dekken.

93. Generieke R&D-kosten ongerelateerd aan een specifiek net in ontwikkeling vallen niet onder ontwikkeling nieuwe netten. Deze dienen als indirecte kosten verantwoord te worden (zie paragraaf 5.3.6.).
94. Uitbreidingen van bestaande netten vallen niet onder ontwikkeling nieuwe netten.

5.3.5 Overig: Werk voor derden en diversen

95. Hiermee bedoelt de ACM activiteiten die een warmteleverancier verricht, maar los staan van de activiteiten zoals gedefinieerd in paragrafen 5.3.1 tot en met 5.3.4, zoals:
- Dienstverlening aan een andere warmteleverancier;
 - Deelnemingen in vennootschappen die geen activiteiten verrichten zoals gedefinieerd in paragrafen 5.3.1 tot en met 5.3.4.
96. Een activiteit valt alleen onder werk voor derden en diversen als zowel de kosten en inkomsten die ermee verband houden direct identificeerbaar zijn. Als de kosten van overige werkzaamheden onlosmakelijk verbonden zijn met een van de activiteiten gedefinieerd onder paragrafen 5.3.1 t/m 5.3.4, dan behoren zowel de kosten als de opbrengsten uit deze werkzaamheden tot die activiteit.
97. Een activiteit valt niet onder werk voor derden en diversen als deze wel ten dienste is van de activiteiten gedefinieerd onder paragrafen 5.3.1 t/m 5.3.4, maar niet direct toerekenbaar is aan een van deze activiteiten. Deze ondersteunende activiteiten zijn indirecte posten, zoals bedoeld in paragraaf 5.3.6.

5.3.6 Toerekening indirecte posten aan activiteiten

98. Warmtebedrijven moeten zoveel als mogelijk hun kosten direct toerekenen aan een van de vijf activiteiten. Dat betekent dus ook dat personeel op basis van de door hen uitgevoerde werkzaamheden ingedeeld moet worden naar een van de vijf activiteiten. Voor een relatief klein deel van de kosten zal een toerekening naar een van de vijf activiteiten onhaalbaar zijn, zoals:
- ondersteunende functies (PIOFACH¹⁰-functies, waaronder huur kantoorpand en accountantskosten);
 - directie, bestuur en commissarissen.
99. Alle kosten, activawarde en opbrengsten die niet direct onder een van de vijf activiteiten vallen dienen toegerekend te worden aan de activiteiten. De verdeelsleutel hiervoor is de ratio van directe kosten per activiteit. Deze vormt namelijk een indicatie van de inzet van middelen naar activiteiten. Directe kosten zijn direct toegerekende kosten per activiteit (OPEX en afschrijvingen), exclusief inkoopkosten voor energieproducten.

5.4. Verdeelsleutels indirecte kosten aan gereguleerd/ongereguleerd per activiteit

5.4.1 Productie en inkoop van thermische energie

Verdeling op basis van afzet

100. Alle activa/passiva en operationele kosten/opbrengsten met betrekking tot productie en inkoop van thermische energie, die niet direct toegerekend kunnen worden aan gereguleerd of ongereguleerd, dienen verdeeld te worden op basis van de ratio van afzet.

¹⁰ Ondersteunend personeel (bv. HRM/bedrijfsvoering), Informatievoorziening, Organisatie, Financiën, Administratieve organisatie, Communicatie, Huisvesting en facilitaire zaken.

101. Het kan zijn dat de warmteleverancier gegevens beschikbaar heeft over de afzet per (type) bron voor verschillende groepen afnemers. Bijvoorbeeld, een relatief duurdere pieklastketel wordt alleen gebruikt voor huishoudens. Indien mogelijk kan de warmteleverancier de kosten van specifieke (typen) productiebronnen toerekenen op basis van de afzet van opgewekte warmte van individuele productiebronnen. Dit is alleen toegestaan als de warmteleverancier precies kan aantonen welke geleverde warmte bij welke (soort) productiebron hoort.

5.4.2 Transport en distributie van thermische energie

Verdeling op basis van benodigde netcapaciteit

102. Alle activa/passiva en operationele kosten/opbrengsten, die niet direct toegerekend kunnen worden, met betrekking tot transport/distributie voor een bepaald netvlak dienen verdeeld te worden op basis van de ratio van benodigde netcapaciteit.

5.4.2.1 Berekening benodigde netcapaciteit

103. De benodigde netcapaciteit voor alle kleinverbruikers met een individuele aansluiting is het aantal individuele kleinverbruikaansluitingen keer 5 kW.
104. Voor grootverbruikers (waaronder woningcorporaties en VvE's) berekenen warmtebedrijven de benodigde netcapaciteit als volgt:
- Grootverbruikers kunnen aanzienlijk verschillen in hun capaciteitsvraag. Ze hebben wel een individueel en contractueel afgesproken aansluitcapaciteit met de warmtebedrijven;
 - We gaan uit van een gelijktijdigheid van gebruik van gemiddeld 0,65 voor alle grootverbruikers¹¹;
 - De benodigde netcapaciteit voor deze twee groepen is dus hun totale aansluitcapaciteit keer 0,65.
105. De ratio van de benodigde capaciteit per netvlak wordt dan als volgt berekend:
- Voor elk netvlak nemen we de som van de totaal benodigde netcapaciteit per groep op het betreffende netvlak en alle onderliggende netvlakken. Op deze manier worden de kosten van lagere netvlakken niet doorberekend aan afnemers die op een hoger netvlak zijn aangesloten;
 - We gaan uit van dezelfde capaciteitsvraag en gelijktijdigheid voor alle netvlakken omdat deze relatief constant zijn, al vanaf een zeer klein aantal afnemers.
106. Om een nauwkeurige weergave van de benodigde capaciteit gedurende het jaar te krijgen, nemen we het gemiddelde van de waarden aan het begin en het einde van het jaar.

5.4.2.2 Toerekening van de BAK

Verdeling kostendekkingsbijdrage op basis van het aantal aansluitingen

107. De BAK bestaat uit de som van de (gereguleerde) eenmalige aansluitbijdrage en de (ongereguleerde) kostendekkingsbijdrage.
- Eenmalige aansluitbijdrage: direct toerekenen aan gereguleerd;
 - Kostendekkingsbijdrage: direct toerekenen aan gereguleerd / ongereguleerd. Indien die directe toerekening in uitzonderingsgevallen niet mogelijk is, dient toerekening plaats te vinden op basis van aantal aansluitingen. De reden daarvoor is dat warmtebedrijven zeker bij maatwerk (grotere aansluitingen) dat in contracten vastligt in staat moeten zijn om deze direct toe te rekenen. Een eventuele restcategorie zal grotendeels bestaan uit gereguleerde aansluitingen. Met uitzondering van bijvoorbeeld bijdragen van een ontwikkelaar voor bijvoorbeeld een appartementencomplex met enkele winkels.

¹¹ Warmtenetten in VESTA Mais, CE Delft, november 2022, p. 45

5.4.3 Verkoop en klantcontact

Verdeling op basis van het aantal aansluitingen met een correctiefactor voor grootverbruikers

108. Alle activa/passiva en kosten/opbrengsten, die niet direct toegerekend kunnen worden, met betrekking tot verkoop en klantcontact dienen verdeeld te worden op basis van de ratio van het gemiddelde aantal (warmte) aansluitingen in dit jaar, met een correctiefactor voor grootverbruikers.
109. De warmteleverancier levert een onderbouwde schatting aan voor hoe groot deze correctiefactor is. De ACM beoordeelt deze onderbouwing. Indien de warmteleverancier geen onderbouwde schatting aanlevert, of deze onvoldoende motiveert, dan gaat de ACM uit van een correctiefactor van 3.

5.5. Verdeelsleutels indirecte kosten aan warmtenetten per activiteit

110. De ACM kan rendementsdata op netniveau opvragen. Bij een informatieverzoek op netniveau dienen indirecte kosten aan activiteiten toegerekend te worden voordat deze toegerekend worden aan netten.
111. Alle activa/passiva en kosten/opbrengsten met betrekking tot productie en inkoop van thermische energie die niet direct toerekenbaar zijn aan een warmtenet dienen toegerekend te worden aan warmtenetten op basis van de ratio afzet.
112. Alle activa/passiva en kosten/opbrengsten met betrekking tot transport en distributie van thermische energie die niet direct toerekenbaar zijn aan een warmtenet dienen toegerekend te worden aan warmtenetten op basis van de ratio benodigde netcapaciteit, berekend conform de methode in paragraaf 5.4.2.1.
113. Alle activa/passiva en kosten/opbrengsten met betrekking verkoop en klantcontact die niet direct toerekenbaar zijn aan een warmtenet dienen toegerekend te worden aan warmtenetten op basis van de ratio aansluitingen met een correctiefactor voor grootverbruikers.
114. Activa/passiva en kosten/opbrengsten met betrekking tot ontwikkeling nieuwe netten en werk voor derden en diversen dienen in geen geval toegerekend te worden aan bestaande warmtenetten.

6. Slotbepalingen

6.1. Intrekking

115. De Beleidsregel Regulatorische accountingregels warmte wordt ingetrokken.

6.2. Inwerkingtreding

116. Dit besluit wordt in de Staatscourant geplaatst.

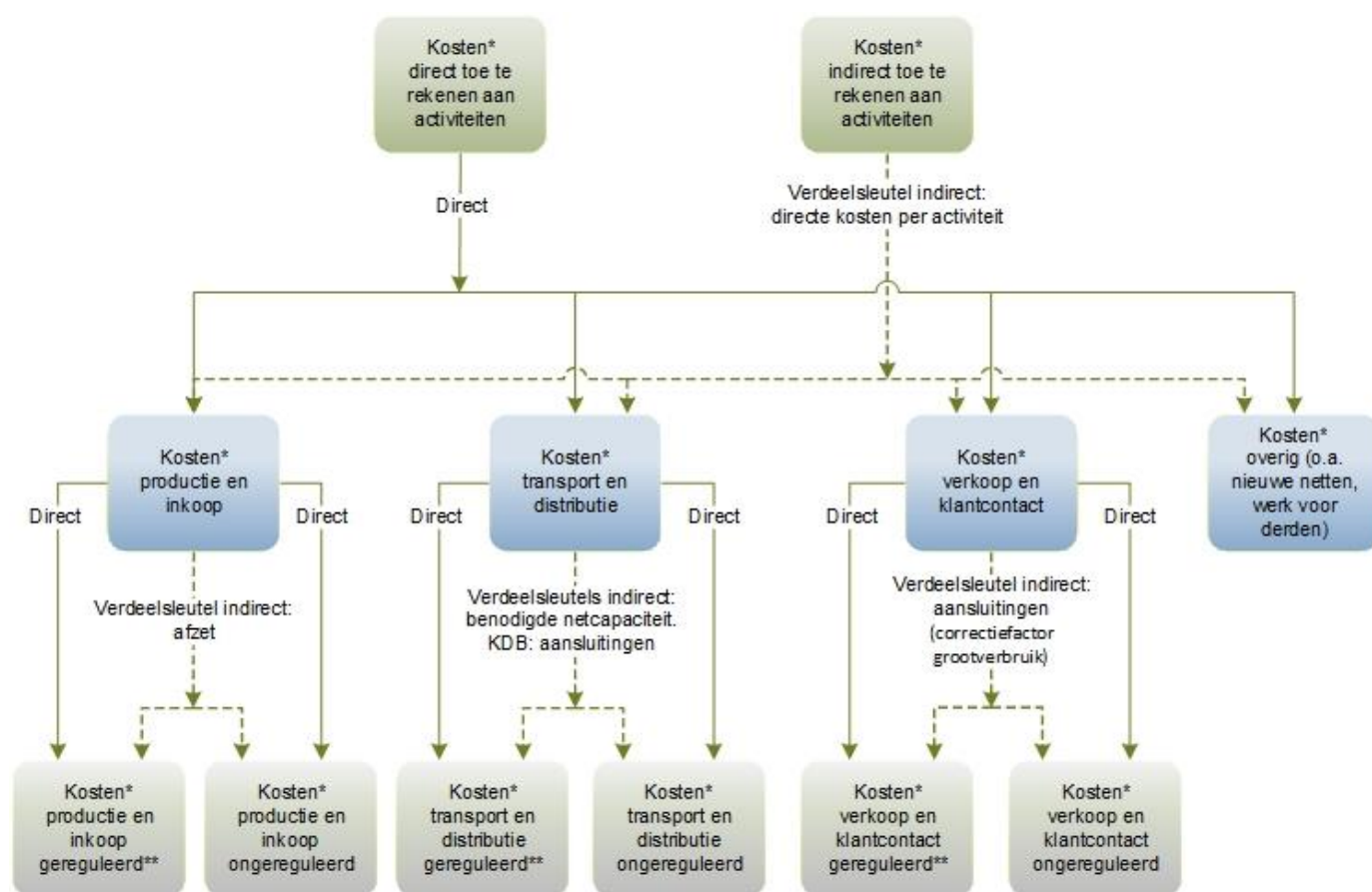
117. Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin hij wordt geplaatst.

Den Haag,
Datum:

Autoriteit Consument en Markt,
namens deze:

drs. M.R. Leijten
bestuurslid

Bijlage 1: schematische weergave kostentoerekening



* Tevens opbrengsten, activa, passiva

** Gereguleerde rendementen t.b.v. rendementsmonitor en rendementstoets

Bijlage 2: overzicht verdeelsleutel indirect per categorie

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de verschillende opbrengsten, kosten, activa en passiva van een warmteleverancier en hoe deze, nadat de toerekening per activiteit heeft plaatsgevonden (hoofdstuk 5.3), moeten worden verdeeld tussen gereguleerde en ongereguleerde afnemers.

Categorie	Activiteit	Verdeelsleutel indirect	Opmerking
Opbrengsten			
Warmte + koude tarieven		Niet van toepassing	Volledig direct toerekenbaar
Subsidies voor OPEX gerelateerd aan transport/distributie	Transport en distributie van thermische energie	Benodigde netcapaciteit	
Subsidies voor OPEX gerelateerd aan productie/inkoop	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Overige opbrengsten (bijv. verkoop elektriciteit of warmte)	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Kosten			
<i>Inkoop energie</i>			
Inkoop energie voor warmte productie (elektriciteit, gas, ...)	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	Indien het mogelijk is om afzet van verschillende productiebronnen toe te wijzen aan bepaalde afnemers, kunnen de kosten die verband houden met de respectieve productiebron worden gealloceerd op basis van de respectieve afzet.
Inkoop energie voor beheer van het warmtenet	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Energiebelasting	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Hedging	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet (indien niet direct toerekenbaar)	
<i>Overige OPEX</i>			
Overige operationele kosten voor productie/inkoop	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Overige operationele kosten voor transport en distributie	Transport en distributie van thermische energie	Benodigde netcapaciteit	
Overige operationele kosten voor verkoop en klantcontact	Verkoop en klantcontact	Aantal aansluitingen met	

Categorie	Activiteit	Verdeelsleutel indirect	Opmerking
		correctiefactor voor GV	
Afschrijvingen en amortisatie			
Afschrijvingen en amortisatie voor productie/inkoop	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Afschrijvingen en amortisatie voor transport en distributie	Transport en distributie van thermische energie	Benodigde netcapaciteit	
Afschrijvingen en amortisatie voor verkoop en klantcontact	Verkoop en klantcontact	Aantal aansluitingen met correctiefactor voor GV	
Vrijval eenmalige aansluitbijdrage	Transport en distributie van thermische energie	Niet van toepassing	Volledig direct toerekenbaar
Vrijval kostendeckingsbijdrage	Transport en distributie van thermische energie	Aantal aansluitingen	
Activa			
Activa gerelateerd aan productie/inkoop	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Activa gerelateerd aan het transport- en primaire + secundaire net	Transport en distributie van thermische energie	Benodigde netcapaciteit	
Afleversets	Transport en distributie van thermische energie	Benodigde netcapaciteit	Kosten voor afleversets moeten voornamelijk direct worden toegerekend.
Passiva			
Eenmalige aansluitbijdrage	Transport en distributie van thermische energie	Niet van toepassing	Volledig direct toerekenbaar
Kostendeckingsbijdrage	Transport en distributie van thermische energie	Aantal aansluitingen	
Subsidies gerelateerd aan productie/inkoop	Productie en inkoop van thermische energie	Afzet	
Subsidies gerelateerd aan transport/distributie	Transport en distributie van thermische energie	Benodigde netcapaciteit	

Bijlage 3: toelichting bij kostentoerekening

Toelichting bij paragraaf 5.3.1 - Productie en inkoop van thermische energie

Een thermische installatie om energie op te slaan valt onder productie, omdat het hoofddoel van een dergelijke installatie het leveren van warmte is. Het is evident dat opslag ook plaatsvindt in het netwerk, maar het netwerk valt onder een andere activiteit. Het netwerk is immers primair gedimensioneerd op de benodigde afname van warmte en niet (primair) op maximaliseren van de efficiëntie van productie, door bijvoorbeeld een e-boiler in te zetten op momenten met negatieve stroomprijzen en levering van die warmte op een ander moment te doen;

Voor alle genoemde activiteiten m.u.v. i) geldt deze ook buiten de vergunninghouder belegd kunnen worden. In dat geval maken deze activiteiten géén onderdeel uit van de warmteleverancier waarop het toezicht is ingericht (i.t.t. de distributie van warmte, is productie geen verplicht onderdeel van de rechtspersoon waarop de vergunning rust);

ACM beschouwt warmteverliezen niet als een losse 'activiteit' of dienst. In dit geval betekent dit dat de warmteleverancier x % meer thermische energie moet invoeden dan dat verkocht kan worden. De 'kosten' hiervan komen terug in de vorm van hogere benodigde hoeveelheden warmte of andere energie t.b.v. productie. Administratieve netverliezen en meetfouten komen zodoende ook terecht in de post 'kosten productie en inkoop thermische energie', aangezien ze niet kunnen worden gefactureerd. Meetfouten die gecorrigeerd en dus gefactureerd kunnen worden, of bijvoorbeeld kosten van fraude en leegstand die in rekening worden gebracht, worden onderdeel van de kosten van 'verkoop en klantcontact', net als wanbetaling.

Toelichting bij paragraaf 5.4.1 - Productie en inkoop van thermische energie

De mate waarin deze geleverde warmte wordt afgenomen door verschillende typen afnemers is daarom een eerlijke verdeelsleutel voor de toerekening van kosten en activawaarde van deze activiteit aan de verschillende typen afnemers.

In veel gevallen hebben warmtebedrijven meerdere bronnen die thermische energie produceren voor hetzelfde net. De ACM kan zich enkele situaties voorstellen waarin een toerekening op basis van de totale afzet in GJ niet precies tot een eerlijke verdeling van de kosten van alle bronnen leidt. Mogelijk zou een specifiekere toerekening van de kosten per (type) bron tot een preciezere kostentoerekening leiden.

Redenen om een bepaald (type) bron toe te rekenen op basis van afzet van deze bron / dat type bron kunnen zijn:

- Soms zijn specifieke bronnen uitsluitend bestemd voor specifieke (typen) afnemers. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn in situaties waarin bepaalde typen afnemers een lagere 'service level agreement' hebben afgesloten met de warmteleverancier dan standaard geldt (voor bijvoorbeeld de gereguleerde afnemers, op basis van de Warmtewet);
- Soms hebben specifieke (typen) afnemers een sterk afwijkend profiel, bijvoorbeeld wanneer zij géén warmte afnemen voor ruimteverwarming.

De situatie kan zich voordoen dat grootverbruikers korting krijgen op hun afname op basis van een staffel die in lijn ligt met de kortingen op de gasbelasting. ACM ziet deze kortingen *niet* als kostengebaseerd, en houdt bij de toerekening van kosten van energie dan ook geen rekening met deze kortingen.

De warmteleverancier kan beredeneren dat niet toerekenbare vaste productiekosten op basis van netcapaciteit toegerekend zouden moeten worden, omdat er immers veel vaste kosten zijn om productiecapaciteit beschikbaar te houden. De ACM vindt het vanuit het oogpunt van kostentoerekening gereguleerd/niet gereguleerd eerlijker en praktischer om alle productiekosten op basis van verbruik toe te rekenen. De warmteleverancier kan immers inspelen op veranderingen in verbruik door multisourcing toe te passen en via optimalisatie van diverse bronnen met verschillende capex/opex de productiekosten te

optimaliseren. Daarbij ontstaat er geen risico voor de warmteleverancier: alle kosten worden verdeeld in de kostentoerekening. Een mogelijk risico ontstaat pas op het moment dat productiekosten inefficiënt zijn.

De afstand tot de bron kan bij de ontwikkeling van een warmtenet een cruciale factor zijn in de bepaling van de kosten die gemaakt moeten worden om een bepaalde afnemers aan te kunnen sluiten. Dit ziet overigens vooral op netwerkkosten en in mindere mate op kosten van energie. Toch kiest de ACM ervoor om voor bestaande netten geen rekening te houden met de *marginale* kostenveroorzaking van specifieke afnemers op het warmtesysteem. Er is in een warmtenet altijd verschil in afstand tot een bron, en tegelijk is een bepaalde schaal (en dus ook afstand tot de bron) nodig om een warmtenet financieel haalbaar te maken, waar alle gebruikers aan bijdragen.

Toelichting bij paragraaf 5.4.2 - Transport en distributie van thermische energie

Veel delen van het net worden gebruikt door zowel gereguleerde als ongereguleerde afnemers. Deze zijn dus niet direct toerekenbaar aan een bepaalde groep. We verdelen de kosten van het net daarom op basis van de ratio van de benodigde capaciteit per groep.

De benodigde capaciteit voor het net is niet gelijk aan de som van de aansluitcapaciteit van alle afnemers.¹² Dit komt omdat niet alle afnemers het net op hetzelfde moment gebruiken. Om de benodigde netcapaciteit per groep te berekenen, houden we rekening met gelijktijdigheidsvoordelen.

Redenen voor het gebruik van benodigde netcapaciteit als verdeelsleutel zijn:

- Benodigde netcapaciteit leidt in de praktijk tot de dimensionering van het netwerk. Dit leidt tot investeringen en daarmee capex (kapitaallasten en rente) door aanleg van het net, bijvoorbeeld dikkere buizen en meer (onder)stations. De benodigde netcapaciteit is daarmee de belangrijkste costdriver voor investering in het net;
- Operationele kosten gerelateerd aan transport en distributie worden gedreven door de levensduur en kwaliteit van het type buis. Dit vereist preventief, voorspellend, periodiek en conditioneel onderhoud.¹³ Deze onderhoudskosten zijn relatief onafhankelijk van daadwerkelijke warmte-afname van een afnemer. Gebruik leidt niet of nauwelijks tot versnelde slijtage van het netwerk.

Bij de toewijzing houdt de ACM er rekening mee dat delen van het net meer of minder gebruikt kunnen worden door (on)gereguleerde afnemers. Dit doen we door de kosten per netvlak, indien mogelijk, toe te wijzen aan (on)gereguleerde afnemers. Op deze manier betaalt de groep van afnemers op een hoger netvlak (bv. het transportnet) niet voor kosten van het groep van afnemers op een lager netvlak (bv. het secundair distributienet).

Voor kleinverbruikers is de volgende berekening voor de benodigde netcapaciteit van toepassing:

118. Omdat kleinverbruikers relatief vergelijkbaar zijn en omdat capaciteit niet individueel en contractueel is afgesproken, bevat de kostentoerekening een schatting van de gemiddeld benodigde netcapaciteit per kleinverbruiker voor laagbouw en hoogbouw¹⁴. Op basis van informatie uit de sector:

- a) De benodigde capaciteit voor ruimteverwarming is per woning gemiddeld 10 kW;
- b) De benodigde capaciteit voor tapwater is per woning gemiddeld 28 kW (CW4);
- c) De gelijktijdigheid voor ruimteverwarming is 0,5;
- d) De gelijktijdigheid voor tapwater is $1/\sqrt{n}$;
- e) Een warmtenet levert geen tapwater en ruimteverwarming op hetzelfde moment aan een afnemer, waardoor de benodigde capaciteit na toepassing van gelijktijdigheid het maximum (en niet de som) is van de gelijktijdigheid voor ruimteverwarming en tapwater;

¹² De aansluitcapaciteit voor kleinverbruikers verschilt vaak aanzienlijk van de vereiste (of werkelijke gebruikte?) netcapaciteit. Daarnaast hebben kleinverbruikers geen keuze voor hun aansluitcapaciteit. Dit maakt het gebruik van aansluitcapaciteit ongeschikt voor het toewijzen van kosten.

¹³ Pozzi, M., Bettinelli, A., Detassis, F., Filippini, E., Graziani, S., Morgione, S., & Vigo, D. (2021). District heating network maintenance planning optimization. *Energy Reports*, 7, 184-192.

¹⁴ Individueel aangesloten betreft grotendeels laagbouw omdat veel hoogbouw via woningcorporaties en VvE's onder grootverbruik valt

- f) Bij (bijvoorbeeld) 196 woningen is de benodigde capaciteit na gelijktijdigheid gemiddeld per woning 5 kW voor ruimteverwarming en 2 kW ($28 \text{ kW} \times 1/\sqrt{196}$) voor tapwater. Dat levert ($\max[5 \text{ kW}; 2 \text{ kW}]$) een gemiddelde gelijktijdigheid van 5 kW op. Al vanaf 26 aansluitingen heeft warm tapwater geen invloed op de benodigde netcapaciteit ($28 \text{ kW} \times 1/\sqrt{26} = 5,49 \text{ kW}$).

Concluderend moeten warmtebedrijven in de kostentoerekening 5 kW per woning hanteren voor de benodigde netcapaciteit van (individueel aangesloten) kleinverbruikers.

De geschatte vereiste netcapaciteit heeft een relatie met de totale productiecapaciteit. De totale benodigde netcapaciteit zal naar verwachting lager zijn dan de totale productiecapaciteit. In het geval van significante verschillen (voornamelijk een veel lagere productiecapaciteit) is een individuele case-by-case beoordeling nodig.

Toelichting bij paragraaf 5.4.3 – Verkoop en klantcontact

Het aantal klanten heeft een duidelijke invloed op de kosten voor verkoop en klantcontact. Niet elke klant veroorzaakt echter dezelfde kosten. Het is aannemelijk dat één extra kleinverbruiker veel minder kosten veroorzaakt dan één extra grootverbruiker.

Redenen waarom grootverbruikers per klant meer kosten veroorzaken dan kleinverbruikers kunnen zijn:

- Maatwerkafspraken in contracten;
- Meer contact per grootverbruiker dan per kleinverbruiker;
- Storing, contact met bedrijven individueel, niet een groep;
- Niet per definitie jaarlijkse contracten voor ongereguleerde verbruikers;

Kleinverbruikers kunnen ook hoge kosten veroorzaken, bijvoorbeeld bij wanbetaling. Echter, kosten (waaronder gederfde inkomsten, incassokosten) door wanbetaling van kleinverbruikers rekent de warmteleverancier direct toe aan gereguleerd. Niet direct toerekenbare kosten voor wanbetaling zullen gemiddeld per kleinverbruiker beperkt zijn.

Bijlage 4: wijzigingen ten opzichte van vorige RAR

In onderstaand overzicht zijn significante inhoudelijke wijzigingen opgenomen ten opzichte van de Beleidsregel RAR warmte.

Onderdeel	Onderwerp	Omschrijving verschil
H. 1	Begrippen	Begrippenlijst KTR 1.0 ingevoegd en definities consistent gemaakt met KTR 1.0. Enkele definities toegevoegd.
Par. 2.6	Kwaliteit data	Controleverklaring bij warmteleveranciers met grote netten (> 1.500 verbruikers)
Par. 3.1	Aansluiting jaarrekening	Aanleveren via invulmodule, niet via toelichting
Par. 3.3	Interne verrekenprijzen	Warmteleverancier biedt inzicht in winsten die gepaard gaan met interne leveringen
Par. 4.1.3.	Goodwill	Ook bij overname niet activeren
Par. 4.2	Scope overige operationele kosten	Overige operationele kosten bevatten geen kosten voor vervaardiging activa in aanbouw (incl. geactiveerde onderhoudskosten)
Par. 4.2 en 4.3	Aansluitbijdragen	Vrijval van aansluitbijdragen niet meer gedefinieerd bij opbrengsten, maar bij kosten. Definitie "periodieke projectbijdrage" verwijderd.
Diversen (o.a. hoofdstuk 5)	Kostentoerekening	Kostentoerekening warmte 1.0 toegevoegd. Daarmee is het onderscheid naar (wettelijke) taken gewijzigd in een onderscheid naar activiteiten.